

L'orientamento della Corte di cassazione in merito ai rapporti tra i due processi

# Doppio binario in versione soft

## Il giudice tributario non può ignorare la sentenza penale

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E ALESSANDRA CORRADO

**C**orte di legittimità orientata a un'applicazione «soft» del principio del doppio binario tra processo penale e processo tributario: il giudice tributario non può esimersi dal considerare l'accertamento contenuto in una sentenza di assoluzione del contribuente pronunciata ai sensi dell'art. 425 c.p.p., anche nel caso in cui l'Agenzia delle entrate non si sia costituita nel processo penale, e ha l'onere di valutare in termini indiziari le prove del giudizio penale ai fini della propria decisione.

È quanto emerge dalla sentenza n. 9442 del 12 aprile 2017 con cui la Cassazione torna a pronunciarsi sul tema del doppio binario, confermando la tendenza di non voler dare rigida applicazione a un principio che vorrebbe il giudizio penale e il giudizio tributario assolutamente autonomi e indipendenti l'uno dall'altro, escludendo così qualsiasi possibilità di interferenza e commistione tra le risultanze probatorie emerse nel corso dei rispettivi procedimenti.

Come noto, la regola del doppio binario trova la sua fonte normativa nell'art. 20 del dlgs n. 74/2000, in cui è stabilito chiaramente che il procedimento di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza di un processo penale avente a oggetto i medesimi fatti. Dal versante opposto, il principio trae fondamento negli artt. 3 e 479 c.p.p., dai quali si evince che anche il processo penale non può a sua volta essere sospeso in attesa della definizione di quello tributario. Da qui, la chiara assenza di una pregiudizialità tra i due processi.

A fronte del suddetto principio si è anche stabilito che le sentenze penali irrevocabili di condanna e assoluzione pronunciate all'esito del dibattimento non possono avere valore di cosa giudicata ai sensi dell'art. 654 c.p.c., nel processo tributario, se l'Amministrazione finanziaria non si sia costituita parte civile nel processo penale.

Una rigida applicazione del doppio binario, imporrebbe, quindi, al giudice tributario il divieto di prendere in considerazione le risultanze del processo penale e la stessa sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione, con l'evidente probabile vantaggio per il contribuente di ottenere una pronuncia più obiettiva.

In realtà, però, i giudici di

L'orientamento giurisprudenziale	
<b>Sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione: prova presuntiva nel processo tributario</b>	Cass. Civ. Sez. V 13 ottobre 2008, n. 25102 Cass. Civ. Sez. trib. 12 aprile 2017, n. 9442
<b>Sentenza di patteggiamento: fonte di prova nel processo tributario</b>	Cass. Civ. Sez. trib. 24 maggio 2017, n. 13034 Cass. Civ. Sez. V, 22 dicembre 2014, n. 27196 Cass. Civ. Sez. V, 3 dicembre 2010, n. 24587 Cass. Civ. Sez. I, 28 agosto 2006, n. 18635

legittimità da sempre hanno voluto attenuare la portata di tale principio ammettendo indirettamente diverse commistioni tra i due giudizi; commistioni che non sempre hanno portato a dei risultati apprezzabili, visto talvolta l'approdo in sede penale e tributaria a decisioni opposte sui medesimi fatti.

Da un'analisi della giurisprudenza formatasi in questi anni, infatti, è emersa chiaramente la tendenza quasi a «imporre» al giudice tributario di prendere in considerazione le sentenze penali irrevocabili emesse al termine del dibattimento, anche nel caso in cui queste, per mancata partecipazione al giudizio penale da parte dell'Agenzia, non possano avere efficacia di giudicata nel processo tributario.

In tal senso è appunto significativa la sentenza della Corte di legittimità dello scorso 12 aprile 2017 la quale, richiamandosi alla sua precedente pronuncia n. 25102 del 13 ottobre 2008, ha affermato in linea di principio che il giudice tributario non può esimersi dal considerare che l'accertamento contenuto in una sentenza di assoluzione del contribuente pronunciata ai sensi dell'art. 425 c.p.p. può costituire fonte di prova presuntiva ai fini della propria decisione.

In questo modo, la sentenza penale irrevocabile trova ingresso nel giudizio tributario non come prova legale dei fatti contestati e rilevanti anche nel processo tributario ma come documento che attesta l'esistenza delle prove raccolte nel processo penale. Viene così permesso l'accesso nel processo tributario di prove acquisite in un giudizio distinto, che possono anche essere diverse da quelle che normalmente sarebbero ammesse davanti alle Commissioni tributarie, come ad esempio la prova testimoniale.

Essenzialmente, il giudice tributario viene invitato a fare una sua valutazione, quantomeno in termini indiziari, rispetto al contenuto della sentenza irrevocabile, con l'onere però, nel caso in cui decida di prendere tale sentenza a fondamento della propria decisione, di non limitarsi a un richiamo acritico della stessa, ma anzi a procedere con un suo attento esame, valutando gli elementi

essere evidentemente escluse da qualsiasi valutazione da parte del giudice tributario.

La Corte di legittimità, però, non è di questo avviso e anzi, sia in passato che con la recente pronuncia n. 13034 del 24 maggio 2017, ha stabilito che le sentenze di patteggiamento a differenza di quelle di condanna e di assoluzione emesse al termine del dibattimento, non possono, ma anzi devono essere va-

28 agosto 2006, n. 18635) che nel caso in cui il giudice tributario non intenda dare atto dell'efficacia probatoria della presente sentenza è quindi tenuto a spiegare le ragioni per le quali il giudice penale senza indagare sui fatti di causa, avrebbe prestato fede rispetto a una dichiarata assenza di responsabilità da parte dell'imputato.

In altri termini, con le suddette pronunce, i giudici di legittimità vogliono attribuire efficacia probatoria nel giudizio tributario a una sentenza penale che si caratterizza per non essere né sentenza di condanna, né di assoluzione, quanto piuttosto un accordo tra pm e imputato sulla pena, il tutto a favore di una rinuncia a un'indagine sulla fondatezza dei fatti contestati.

Pure inverosimile, quindi, che la sentenza di patteggiamento, prescindendo da un accertamento dei medesimi fatti contestati nel giudizio tributario, debba comunque assicurare a elemento di prova nel giudizio tributario; mentre l'eventuale sentenza di assoluzione irrevocabile emessa a seguito di un lungo dibattimento sui fatti di causa, possa soltanto assicurare a mero indizio o prova presuntiva, valutabile comunque discrezionalmente da parte del giudice.

Oltre a tale problema ancora aperto, da un esame della giurisprudenza richiamata e ricordando il concetto di efficacia di giudicato delle sentenze penali che prevede come condizioni: (I) la costituzione dell'Agenzia delle entrate nel giudizio penale e (II) che la sentenza penale sia stata pronunciata a seguito di dibattimento, parrebbe che sia il provvedimento di archiviazione della notizia criminale che l'eventuale decreto penale di condanna non possano produrre alcun effetto nel processo tributario, con tutte le evidenti ripercussioni su ogni singola fattispecie.

Volendo trarre delle conclusioni, appare evidente come anche da tale ultima osservazione, il principio del doppio binario così come previsto dal legislatore, sia poco chiaro e comunque alquanto lacunoso al punto da aver permesso lo svilupparsi nella prassi giurisprudenziale di un netto rifiuto a una sua rigida applicazione, preferendone una versione più mitigata che genera comunque diverse incertezze e lascia ancora molti interrogativi aperti.



sui quali la sentenza si fonda e il rilievo che questi elementi assumono nel giudizio tributario. Pena l'emissione di una pronuncia viziata da difetto sostanziale di motivazione.

Va da sé che in questo modo la giurisprudenza, nonostante sia chiara l'impossibilità di dare applicazione all'art. 654 c.p.c., è comunque orientata nell'ammettere un indiretto rilievo delle sentenze penali irrevocabili nel giudizio tributario, legittimando così una chiara interferenza tra giudizi che si pone in palese conflitto con l'enunciato principio del doppio binario.

Semberebbero, invece, poter rimanere escluse da tale ragionamento giurisprudenziale, le sentenze penali di cui all'art. 444 c.p.p., c.d. sentenze di patteggiamento, le quali non potendo essere coperte da giudicato nei termini di cui agli artt. 654 c.p.p. e 445, comma 1, c.p.p. dovrebbero

lutarate dal giudice tributario, il quale dovrà considerarle a tutti gli effetti un elemento di prova rilevante ai fini della decisione.

L'onere di considerare la sentenza di patteggiamento quale fonte di prova, risiederebbe nella natura stessa di questo tipo di sentenza la quale, come spiegato sempre dai giudici di legittimità con la sentenza n. 25467 del 13 novembre 2013, contenendo degli elementi che non possono fondare in sede penale l'assoluzione piena dell'imputato, non possono non essere valutati dal giudice tributario.

Visto il peso probatorio della sentenza di patteggiamento, la Cassazione si è affrettata a precisare con numerose pronunce (tra le quali, oltre a quella recente del 24 maggio 2017, le precedenti del 22 dicembre 2014, n. 27196, del 3 dicembre 2010, n. 24587 e