

La Gdf rileva che spesso si sovrappongono l'oggetto della repressione e dell'accertamento

# Penale-tributario con incursioni

## Procedimenti autonomi ma condizionati reciprocamente

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E CLAUDIA PAVANELLO

L'oggetto della repressione penale e dell'azione accertativa si sovrappongono a scapito del contribuente. Per questa ragione la Guardia di finanza, con la circolare n. 1/2018, pur riconoscendo autonomia al procedimento penale rispetto all'accertamento e al processo tributario, esclude che il Fisco o il giudice tributario possano legittimamente superare la perentorietà del giudicato penale senza un valido motivo.

Nel nuovo «Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali», contenuto nella circolare n. 1/2018 della Guardia di finanza, rilevanti sono le riflessioni poste in tema di doppio binario penale/tributario.

La Gdf afferma che il sistema alla base dei rapporti fra i procedimenti «non è a compartimenti stagni»: ciò significa che riconoscere agli stessi piena autonomia, di fatto, non esclude che possano reciprocamente condizionarsi.

Nella circolare, infatti, viene fatto rilevare come spesso si assista a una sostanziale sovrapposizione dell'oggetto della repressione penale da un lato e dell'azione accertativa dall'altro.

Tutto ciò non senza conseguenze nei confronti del contribuente, che subisce l'applicazione del principio del doppio binario come una duplicazione vessatoria delle sanzioni irrogate a suo carico (in tal senso sul punto si è espressa anche la suprema Corte di cassazione con la sentenza, 23 maggio 2012, n. 8129).

Questo è il riflesso della piena autonomia fra i procedimenti, riconosciuta con l'entrata in vigore del dlgs n. 74/2000 («Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto»), che ha, ex multis, escluso l'efficacia vincolante del giudicato penale all'interno del procedimento tributario, come previsto dall'art. 20 del citato decreto.

Il riconoscimento del cd. doppio binario penale/tributario, tuttavia, ha condotto a risultati prevedibili, non di rado mal tollerati dai contribuenti: se si ammette, infatti, che i procedimenti avanzino paral-

### Doppio binario penale-tributario

<b>Dlgs n. 74/2000</b>	Con il dlgs n. 74/2000 viene affermata la piena autonomia fra procedimento penale e tributario. L'art. 20, infatti, afferma che accertamento e procedimento tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale «avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento dipende la relativa definizione». Inoltre, l'art. 25 dello stesso decreto abroga l'art. 12 della legge n. 516/82 che indirettamente riconosceva autorità di cosa giudicata alle sentenze irrevocabili di condanna o di proscioglimento pronunciate in sede penale in relazione ai reati tributari
<b>Circolare n. 1/2018 della Guardia di finanza</b>	Il documento della Guardia di finanza fa il punto della situazione. Dalla circolare emerge che oggi il rapporto fra i procedimenti ruota attorno al concetto di «autonomia» degli stessi; ma, allo stesso tempo, la prassi dimostra che nessuna norma vieta che vi sia dialogo fra le due sedi; anzi in caso di giudicato penale né il Fisco né il giudice tributario sono legittimati a ignorare le risultanze penali senza offrire idonea motivazione. Non mancano quindi casi in cui i due procedimenti si condizionano reciprocamente e situazioni in cui il materiale probatorio raccolto circola da una sede all'altra
<b>La circolazione del materiale raccolto</b>	Come è prevista la possibilità che gli elementi acquisiti in sede penale confluiscono nella sede tributaria, così è concesso alle risultanze dell'indagine tributaria di essere pienamente riconosciute nel procedimento penale. Condicio sine qua non è quella contenuta nell'art. 220 delle disposizioni di attuazione al codice di procedura penale che prescrive l'inutilizzabilità delle risultanze tributarie laddove non si rispettino le modalità d'assunzione della prova previste in ambito penale

### Limiti all'utilizzabilità delle risultanze

Anche gli elementi probatori risultanti dall'attività ispettiva fiscale possono transitare nel procedimento penale (si veda, Cass., 3 febbraio 2015, n. 4919, Cass., 20 ottobre 2014, n. 43552). In particolare, in merito all'utilizzabilità delle «prove» raccolte, la Guardia di finanza prospetta il caso in cui, durante un'attività ispettiva fiscale, emergano profili di responsabilità di natura criminale. In tali circostanze per procedere al compimento degli atti necessari «all'assicurazione delle fonti di prova» devono pedissequamente seguirsi le regole contenute nell'art. 220 delle disposizioni attuative del

codice di rito. L'art. 220 richiede espressamente che:

(i) sia in corso una delle attività ispettive specificamente previste da disposizioni normative, fra le quali si annoverano controlli e verifiche fiscali, e  
(ii) che durante tale attività sia emerso un «indizio di reato». In merito a questo secondo elemento, la Guardia di Finanza evidenzia che non è necessario si tratti di prova indiretta ai sensi dell'art. 192 del c.p.p.; è sufficiente che dall'elemento raccolto possa anche solo ipoteticamente desumersi l'esistenza di un profilo di responsabilità penale. Un esempio per tutti: seguendo le indicazioni dell'art. 220, per i reati per i quali è prevista una soglia di punibilità, non è necessario dare prova dell'effettivo superamento della soglia; è sufficiente che vi sia una concreta possibilità di superarla. A ben vedere, la sanzione dell'inutilizzabilità in caso di mancato rispetto delle procedure d'assunzione pare giustificarsi in un'ottica di garanzia dei diritti di difesa cui il soggetto coinvolto è titolare. La circolazione del materiale istruttorio fra i procedimenti deve essere condotta sulla base di norme che tengano, appunto, in considerazione la diversità delle sedi coinvolte al fine di assicurare il rispetto delle maggiori garanzie riservate ai soggetti sottoposti a procedimenti penali.



lamente, implicitamente si accetta la possibilità che gli stessi si concludano con soluzioni contrastanti o con una moltiplicazione delle sanzioni irrogate (è quanto emerge anche dal parere della Suprema corte nella sentenza, 28 marzo 2013, n. 37424).

Al fine di scongiurare un mancato coordinamento tra i procedimenti e gli effetti negativi che ciò avrebbe sulla sfera del contribuente coinvolto, la Guardia di finanza, nella circolare in esame, allineandosi all'orientamento ormai consolidatosi in giurisprudenza (Cass., 28 giugno 2017, n. 16262; Cass., 13 febbraio 2015, n. 2938) specifica che il giudice tributario è investito del «potere-dovere» di tenere in considerazione le risultanze del giudizio penale. Se da un lato, infatti, gli viene riconosciuto il potere di ricostruire il fatto storico sulla base di una valutazione differente rispetto a quella compiuta in sede penale, dall'altro gli viene imposto che un cambio di rotta sia sostenuto da valide ragioni.

A tal proposito, la linea di demarcazione è rappresentata dalla natura del giudicato penale. Se esso contiene una pronuncia perentoria, ovvero si esprime in maniera diretta sulla posizione giuridica soggettiva rilevata nell'azione di accertamento, sarà piuttosto difficile, secondo la Gdf, non riconoscere un vincolo di adeguamento in capo al giudice tributario in fase processuale.

Ma, precisa la circolare, questo vincolo deve intendersi valido ancor prima del processo, già in fase di accertamento a carico dell'Amministrazione finanziaria.

Viceversa, qualora manchi il carattere della perentorietà, sarà ben possibile che il giudice tributario si discosti dalle risultanze del giudicato penale e ricostruisca il fatto storico in maniera differente, a condizione naturalmente che a corredo del procedimento valutativo vengano offerte motivazioni e argomenti idonei a giustificare il superamento delle risultanze penali.

Appare sempre più atteso un intervento del legislatore che regoli la materia. L'affermazione dell'autonomia dei procedimenti si è rivelata senza dubbio una conquista, vista anche la specificità degli scopi perseguiti nelle due differenti sedi: il recupero del gettito in sede fiscale, la punizione del reo in sede penale. Tuttavia, la questione, anche alla luce delle considerazioni della Guardia di finanza, appare ancora controversa.