

Il decreto di archiviazione penale e il processo tributario sulla frode IVA: più di uno “scambio” nel doppio binario

The criminal dismissal decree and the tax proceeding on VAT fraud: more than just an “exchange” between two autonomous jurisdictions

di Andrea Daglio e Francesco Licenziato - 17 maggio 2021

Abstract

L’Ordinanza n. 1157 del 21 gennaio 2021, pronunciata dalla sezione tributaria della Corte di Cassazione, offre interessanti spunti di riflessione in materia di rapporti tra processo penale e processo tributario, nel contesto di una fattispecie afferente al coinvolgimento della contribuente all’interno di una frode IVA. La Suprema Corte, conformemente al consolidato orientamento di legittimità, conferma i criteri dell’inversione probatoria in caso di contestazione alla detraibilità dell’IVA. La pronuncia conferma l’autonomia dei due processi ma, al contempo, legittima che il decreto di archiviazione emesso in sede penale assurga al valore di significativo rilievo nel processo tributario. È precisato, tuttavia, che è onere indefettibile del giudice di merito valutare e motivare la valenza dimostrativa del decreto di archiviazione, in base al suo contenuto decisorio ed alla luce della documentazione e delle argomentazioni svolte dalle parti nel giudizio tributario. L’ordinanza offre inoltre l’opportunità di riflettere sul regime del “doppio binario”, permeato da numerose incongruenze che ne evidenziano una profonda crisi.

Parole chiave: processo tributario, processo penale, archiviazione, doppio binario, frodi IVA

Abstract

Ordinance no. 1157 of January 21, 2021, issued by the Tax Section of the Supreme Court, offers interesting considerations on the relationship between criminal and tax proceedings, in the context of a case relating to the involvement of the taxpayer in a VAT fraud. The Supreme Court, in line with its well-established case-law orientation, confirms the criteria of probative inversion in the event of a challenge to the VAT deductibility. The Ordinance confirms the autonomous nature of the two proceedings but, at the same time, it legitimizes the fact that the decree of dismissal issued in a criminal court has significant relevance in tax proceedings. It is specified, however, that it is the judge's mandatory burden to assess and motivate the demonstrative value of the decree of dismissal, on the basis of its decisive content and in the light of the documentation and arguments put forward by the parties in the tax proceedings. The Ordinance also offers an opportunity to discuss on the regime of the "doppio binario", characterized by numerous inconsistencies that highlight its deep crisis.

Keywords: *tax trial, criminal trial, criminal dismissal decree, autonomous jurisdictions, VAT frauds*

SOMMARIO: 1. L'ordinanza n. 1157 del 21 gennaio 2021 della Corte di Cassazione - 2. Il richiamo motivazionale alla giurisprudenza sulle frodi IVA - 3. Il regime del "doppio binario" ed il valore delle risultanze penali in sede tributaria - 4. Il significativo rilievo del decreto di archiviazione penale - 5. L'onere motivazionale richiesto al giudice di merito - 6. I precedenti dell'ordinanza - 7. Considerazioni conclusive sul "doppio binario": un regime in crisi.

1. L'ordinanza n. 1157 del 21 gennaio 2021, pronunciata dalla sezione tributaria della Corte di Cassazione, offre un interessante spunto per dissertare brevemente su un tema annoso quanto attuale, vale a dire il regime del "doppio binario" nei rapporti tra processo tributario e processo penale. La citata pronuncia consente inoltre di affrontare il tema con un *focus* peculiare, facendo specifico riferimento alla rilevanza tributaria di un decreto di archiviazione in sede penale e non, invece, di una sentenza con forza di giudicato.

La Suprema Corte si è espressa favorevolmente su un ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate avverso una sentenza della Commissione tributaria regionale Toscana, con riguardo ad una fattispecie di indebita detrazione dell'IVA su fatture di acquisto (di autoveicoli usati) tramite soggetti economici fittiziamente interposti, nel contesto di una c.d. frode carosello. L'Amministrazione ricorrente impugnava la sentenza in quanto i giudici di appello avrebbero erroneamente ritenuto che la buona fede della contribuente, avvalorata dall'archiviazione in sede penale, avesse efficacia esimente. Per la ricorrente, al contrario, i giudici di seconde cure avrebbero dovuto valorizzare tutte le circostanze di fatto indicate dai verificatori sulla fittizietà soggettiva dei fornitori della società, conseguentemente verificando la consapevolezza della frode o quantomeno la sua conoscibilità e quindi un'ignoranza colpevole.

Come si analizzerà meglio *infra*, i giudici di legittimità hanno accolto nel merito il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, rinviando per un nuovo giudizio alla Commissione tributaria regionale *a quo*, per vizio di insufficiente motivazione, non avendo i giudici di appello autonomamente ed adeguatamente valutato la valenza dimostrativa del decreto di archiviazione emesso dal giudice penale.

2. Non merita soffermarsi sulle numerose eccezioni di inammissibilità del ricorso principale, tutte rigettate dalla Suprema Corte. È utile invece ripercorrere brevemente la premessa motivazionale in materia di fatturazione di operazioni soggettivamente inesistenti, anche al fine di meglio evidenziare, propedeuticamente al resto della motivazione, la profonda differenza probatoria imposta in ambito tributario rispetto alla sede penale.

L'ordinanza ripercorre i principi sanciti in numerose altre pronunce della Cassazione evidenziando che, in tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria che contesti operazioni soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la "consapevolezza" del cessionario che l'operazione si inseriva in un'evasione d'imposta. L'Amministrazione deve dunque dimostrare, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza, che l'operazione si inseriva in un'evasione fiscale. Incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza richiesta ad un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto.

Come noto, nel caso di operazioni inesistenti (soggettivamente o oggettivamente), il diniego del diritto alla detrazione segna un'eccezione al principio fondamentale di neutralità dell'IVA e, proprio per tale ragione, incombe in primo luogo sull'Amministrazione finanziaria provare l'assenza delle condizioni, soggettive ed oggettive, per la detrazione. Il tema della "misura di tale prova", di primaria attualità, come noto è tuttavia caratterizzato da una certa alea di indeterminatezza, causata dalla superfetazione giurisprudenziale sul tema e dall'assenza di una norma, sovranazionale o nazionale, che delimiti in modo determinato e certo la misura della diligenza chiesta al contribuente.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, in numerose pronunce, ha legittimato l'esigenza che ogni contribuente adotti tutte le misure che gli si possono "ragionevolmente" richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad una frode fiscale. La giurisprudenza europea, dunque, pur consentendo l'inversione dell'onere probatorio a carico del contribuente, nega fermamente che sullo stesso debbano gravare obblighi di fatturazione ulteriori o verifiche che non gli incombono, vale a dire oneri di indagine proattiva che spettano invece all'Amministrazione finanziaria. Diversamente, infatti, si rischierebbe sostanzialmente di istituire un sistema di responsabilità oggettiva, ben al di là di quanto necessario e possibile per garantire i diritti erariali. Certamente, però, *"qualora sussistano indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione, un operatore accorto potrebbe, secondo le circostanze del caso di specie, vedersi obbligato ad assumere informazioni su un altro operatore"*, con il quale prevede di intrattenere rapporti commerciali, al fine di sincerarsi della sua affidabilità [cfr. CGUE, C-285/11, Bonik; C-277/14, Ppuh; C-439/04 e C-440/04, Kittel; C-80/11 e C-142/11, Mahagébene e David, tra l'altro tutte citate dall'ordinanza in esame].

La giurisprudenza nazionale, in particolar modo quella di legittimità, pur agendo nel richiamo formale dei principi espressi da quella europea, ha dimostrato numerose volte di applicarli in modo eccessivamente rigido, finendo nel concreto con il mutare l'onere di "ordinaria diligenza" ed il criterio di "ragionevolezza" in un onere investigativo concretamente irragionevole (e nemmeno chiaro o determinato),

complementare ed addirittura anticipatorio di quello che dovrebbe invece gravare esclusivamente sull'Amministrazione finanziaria.

L'ordinanza in esame si inserisce in tale corrente giurisprudenziale, come desumibile tra l'altro dal richiamo fatto ad altra sentenza della Suprema Corte, 20 aprile 2018, n. 9851 anch'essa afferente ad una tematica di indebita detrazione IVA nella compravendita di veicoli usati. Nella citata sentenza i giudici di legittimità avevano anche motivato che la società contribuente avrebbe dovuto indagare, tramite la carta di circolazione dei veicoli acquistati, integrata da altri elementi di agevole e rapida reperibilità, i riferimenti dei precedenti intestatari dei veicoli, *“al fine di accertare, sia pure solo in via presuntiva, se l'IVA sia stata, o no, già assolta a monte da altri, nell'ambito della catena di fornitura, senza possibilità di detrazione”*. Sembra evidente che porre un tale onere di indagine in capo al contribuente ecceda certamente i principi espressi in merito dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

A ciò si aggiunga che i criteri espressi nella parte motiva dell'ordinanza in esame rischiano di generare ulteriore confusione, in quanto è richiamata la *“ordinaria diligenza in rapporto alla qualifica professionale”* mentre, a distanza di poche righe, i giudici fanno riferimento addirittura alla *“diligenza massima esigibile da un operatore accorto”*. Entrambi i criteri, oltre che diversi tra loro, rimangono in ogni caso indeterminati, con buona pace dell'affidamento di ogni contribuente in buona fede quanto alla bontà delle proprie transazioni ai fini del diritto alla detrazione IVA. Non è possibile in questa sede approfondire ulteriormente un tema vasto quale quello degli oneri probatori in materia di coinvolgimento in frodi IVA, ma rimane necessario ribadire che la giurisprudenza è granitica nel ritenere che l'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria sia adempibile anche mediante l'utilizzo di presunzioni semplici ed elementi indiziari. Tale aspetto non può non rilevare, naturalmente, allorché si discorra dei rapporti tra procedimento tributario e processo penale.

3. Come anticipato, interessa in questa sede esaminare le motivazioni della Suprema Corte in relazione al rilievo probatorio da attribuire al decreto di archiviazione emesso in sede penale. Nel proprio ricorso, l'Amministrazione contestava la violazione di due norme di legge in materia, vale a dire l'art. 654 c.p.p. e l'art. 20 D.Lgs. n. 74/2000, ritenendo che ai fini della valutazione tributaria *“non rileverebbe [...] il provvedimento di archiviazione penale”*. Le norme citate dall'Amministrazione finanziaria ricorrente, come noto, rappresentano i pilastri del regime del “doppio binario” che, con le imperfezioni di cui si parlerà meglio *infra*, disciplina i rapporti tra il plesso penale e quello tributario. L'art. 654 c.p.p., in sede di riforma del codice di procedura penale del 1988, ha implicitamente abrogato il previgente art. 12 L. n. 516/1982, il quale accordava valore di cosa giudicata alla sentenza penale dibattimentale passata in giudicato (sull'abrogazione di tale ultima norma ad opera dell'art. 654 c.p.p. si è acceso negli anni un dibattito, poi sopito, ripercorso da MARONGIU P., *Ancora una pronuncia del Supremo Collegio in tema di rapporti fra giudizio penale e processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 2, 323). La vigente

disposizione procedurale prevede invece due presupposti necessari, uno soggettivo e l'altro oggettivo, perché una sentenza emessa in sede penale possa produrre effetti vincolanti in un altro procedimento "extrapenale". Dal punto di vista soggettivo, è condizione necessaria che la sentenza sia emessa nei confronti dell'imputato, del responsabile civile e della parte civile con la conseguenza che, ai fini tributari, sarebbe necessaria la partecipazione dell'Amministrazione finanziaria quale parte civile nel processo penale. Dal punto di vista oggettivo non devono inoltre sussistere, nella legge extrapenale, limitazioni di ordine probatorio con riguardo alla posizione giuridica controversa. Basta dunque il requisito oggettivo, alla luce dei noti limiti probatori propri del processo tributario - testimonianza (diretta) e giuramento - ad escludere l'autorità di cosa giudicata della pronuncia penale in sede fiscale.

Con l'art. 20 D.Lgs. n. 74/2000, il Legislatore penal-tributario ha inteso ulteriormente rafforzare il "doppio binario", escludendo la possibilità di sospensione del procedimento tributario in attesa dell'esito di quello penale, avente ad oggetto i medesimi atti o fatti da cui dipende la definizione della vicenda fiscale. L'art. 25 del medesimo decreto legislativo ha inoltre formalmente abrogato il previgente art. 12 L. n. 516/1982.

Le norme richiamate dall'Amministrazione finanziaria (*rectius*, l'art. 654 c.p.p.), pur escludendo il valore vincolante del giudicato penale in sede tributaria, non precludono invece che la pronuncia penale possa assumere un diverso rilievo ai fini tributari. Proprio lungo tale spazio normativo si stendono le motivazioni prodotte con l'ordinanza in esame.

4. Nel caso di specie, i giudici della Suprema Corte hanno ritenuto infondata l'eccezione di violazione del regime del "doppio binario" presentata dall'Amministrazione finanziaria, sottolineando come il giudice *a quo* non avesse attribuito efficacia vincolante al provvedimento di archiviazione disposto dal G.I.P., bensì quello più limitato di "*significativo rilievo*", in modo ritenuto coerente con il disposto normativo.

Ciò sancito, i giudici aditi hanno tuttavia ritenuto di dovere indagare il valore concretamente attribuito nella sentenza impugnata al decreto di archiviazione, rilevando in concreto un difetto motivazionale del giudice *a quo*, nella misura in cui questi ha affidato la propria decisione prevalentemente al fatto storico che fosse stato emesso un provvedimento penale di archiviazione, in mancanza di uno scrutinio sufficientemente approfondito su tutti gli altri elementi a disposizione. I giudici della Commissione tributaria regionale, nel caso di specie, avevano desunto dal decreto di archiviazione penale l'assenza di elementi univoci dimostrativi delle "*modalità in ipotesi illecite*" attraverso le quali avrebbero operato le ditte fornitrici. Da tale assunto probatorio, avevano fatto discendere l'impossibilità di dare per dimostrato che la contribuente fosse o potesse essere a conoscenza dell'esistenza di una circostanza "*non sufficientemente provata né documentata negli avvisi oggetto dell'impugnazione*". Il vizio rilevato è dunque in capo all'*iter* decisionale, con conseguente riflesso motivazionale, ritenendo la Suprema Corte che i giudici di

secondo grado abbiano omesso qualunque valutazione degli elementi e delle circostanze specificamente evidenziate negli atti di accertamento. In sostanza, l'ordinanza, senza entrare nel merito della differenza tra decreto di archiviazione e sentenza passata in giudicato, conferma che il provvedimento emesso dal giudice penale non fa stato nel processo tributario. Contestualmente è chiarito che, in senso opposto, le decisioni assunte in sede penale possono avere un valore più contenuto in sede tributaria. Nel caso esaminato, ciò che viene tuttavia rilevato dai giudici di legittimità è che il giudice *a quo* avrebbe dovuto comunque valutare nel concreto l'effettiva valenza dimostrativa delle motivazioni del decreto di archiviazione penale, alla luce anche di tutti gli elementi di fatto che gli atti impositivi tributari avevano evidenziato ai fini del recupero dell'IVA (nel caso di specie mancanza di una sede legale dei fornitori, carenza di struttura organizzativa, assenza di supporti documentali dei rapporti commerciali, omessa presentazione delle dichiarazioni ed altri).

5. Proprio tale scrutinio è stato chiesto ai giudici di secondo grado in sede di rinvio, con due precisazioni che si reputano importanti, nonostante siano ermeticamente espresse in motivazione. In primo luogo, che la valenza dimostrativa del decreto di archiviazione penale debba essere valutata "*in base al suo contenuto decisorio*": tale precisazione, lungi dall'essere un'ovvietà, consente invece di riflettere sul rilievo delle ragioni giuridiche che hanno condotto all'archiviazione in sede penale. Come noto, infatti, l'archiviazione può essere disposta non solo quando dagli atti emerge l'evidente innocenza dell'indagato, ma anche in ogni ipotesi di infondatezza della notizia di reato, come nel caso di insufficienza o contraddittorietà delle prove, ritenendosi inidonei gli snodi processuali al fine di fornire un ulteriore contributo conoscitivo. È evidente che, nella prima delle due ipotesi, il decreto di archiviazione penale potrà verosimilmente assumere un rilievo "di maggior peso" in sede tributaria, conseguendo ad una concreta valutazione sulla manifesta insussistenza del fatto di reato o della responsabilità dell'indagato. La seconda delle possibili ragioni di archiviazione, diversamente, si basa sull'insufficienza dell'apparato probatorio: tale insufficienza, tuttavia, deve essere rapportata alla sede in cui viene espressa, alla luce della regola di giudizio del "oltre ogni ragionevole dubbio" (art. 533 c.p.p.) che costituisce un preciso punto di riferimento per tutto il procedimento penale. A *contrario*, l'evidente differenza con gli oneri probatori nel processo tributario ed il principio del "più probabile che non", comportano che le prove analizzate dal Pubblico Ministero e dal G.I.P., ritenute insufficienti ai fini penali, possano tuttavia godere di diversa valorizzazione ai fini tributari. Da tale considerazione potrebbe, naturalmente, conseguire un diverso e minor "rilievo tributario" del decreto di archiviazione emesso per insufficienza probatoria. Basti pensare, in tal senso, ad un apparato probatorio basato esclusivamente sull'inesistenza soggettiva di uno o più fornitori: tali elementi, in sé considerati, potrebbero essere ritenuti insufficienti per provare oltre ogni ragionevole dubbio la volontà direttamente evasiva dell'indagato. Tuttavia, i medesimi elementi, prodotti dall'Amministrazione finanziaria, potrebbero essere ritenuti sufficienti dal giudice tributario per spostare l'onere probatorio sul

contribuente, il quale sarà così tenuto a provare la propria incolpevole ignoranza della frode.

La seconda precisazione desumibile dall'ordinanza è che la valutazione del giudice del rinvio sul valore da attribuire al decreto di archiviazione emesso dal giudice penale dovrà avere ad oggetto gli “*accertamenti effettuati da quel giudice ed a quei fini*”. Volendo “sezionare” anche tale inciso della Suprema Corte in una più ampia analisi, sembra opportuna una considerazione sulle differenti e precipue finalità dei plessi penale e tributario. La giurisdizione penale, naturalmente, indaga sulla responsabilità delle persone fisiche con potere di rappresentanza legale dell'ente giuridico, la responsabilità fiscale del quale è invece oggetto del giudizio tributario. L'elemento soggettivo per la configurabilità dei reati di natura tributaria, inoltre, è quello del dolo specifico di evasione mentre, dal punto di vista tributario, la “*consapevolezza*” (termine, quantomeno, ambiguo) della frode si esplica tanto nella conoscenza della stessa quanto anche nella semplice “colpevole ignoranza”. In sintesi, il procedimento tributario mira sostanzialmente al recupero del *quantum evaso*, mentre quello penale è diretto ad accertare, oltre ogni ragionevole dubbio, l'attribuibilità o meno della condotta illecita all'imputato, ergo la sua colpevolezza e sanzionabilità (cfr. Cassazione, sent. n. 24152/2019). Di tali differenze, sembra suggerire sinteticamente la Suprema Corte, il giudice tributario deve naturalmente tenere conto nella propria valutazione, con un *iter* logico-argomentativo che dovrà tenere necessariamente conto anche della documentazione e delle argomentazioni svolte dalle parti nel giudizio tributario.

6. L'ordinanza in esame rende opportuno un confronto con precedenti pronunce della Suprema Corte, al fine di evidenziare una differenza di rilievo. Come anticipato, non rappresenta certamente una novità l'esclusione di qualsiasi valore vincolante del decreto di archiviazione in sede tributaria. In un'altra recente pronuncia (sent. n. 16649/2019), la Suprema Corte aveva già chiarito che in materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile emessa in materia di reati fiscali (ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari). A maggior ragione, nessun rilievo potrà assumere di per sé il decreto di archiviazione emesso dal giudice penale *ex art. 408 c.p.p.*, che non rientra neppure tra i provvedimenti dotati di autorità di cosa giudicata ai sensi dell'*art. 654 c.p.p.* Tale orientamento trovava applicazione anche nella previgente disciplina di cui al citato *art. 12 L. n. 516/1982* (cfr. Cassazione, sent. n. 3423/2001).

Se sull'assunto del divieto di vincolatività la Suprema Corte è rimasta coerente con il proprio consolidato orientamento, l'ordinanza in esame sembra attenuarne tuttavia le “conseguenze”. Nel precedente citato (Cass., sent. n. 16649/2019), la parte privata ricorrente lamentava l'omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo del giudizio (*ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5*), avendo il giudice di seconde cure omesso di considerare e valutare la rilevanza delle risultanze, degli atti e dello stesso decreto di archiviazione ai fini di prova a favore del contribuente. La Suprema Corte aveva

rigettato tale motivo di ricorso, ritenendo incensurabile la decisione della Commissione tributaria regionale *a quo* di non attribuire nessuna rilevanza determinante alle dichiarazioni testimoniali assunte nell'ambito del procedimento penale e agli esiti di quest'ultimo. Tale orientamento, per come espresso nel contesto, non si limitava a confermare la discrezionalità del giudice tributario nel valutare gli elementi acquisiti dalla sede penale, bensì legittimava addirittura la facoltà di tale giudice di "ignorare" aprioristicamente tali elementi, senza per ciò incorrere in un'omissione motivazionale.

Ebbene, l'ordinanza n. 1157/2021, consente di rilevare un *revirement* sul punto in quanto, pur rilevando un vizio di autonoma valutazione e motivazione del giudice d'appello, ammette e quasi suggerisce, in senso positivo, il ruolo di "significativo rilievo" che il decreto di archiviazione può (o deve?) assumere nella più ampia valutazione richiesta al giudice tributario. Ulteriore indizio di tale mutata prospettiva, si ritiene, può scorgersi tra l'altro nello stesso dispositivo di rinvio al giudice *a quo*, il quale "*dovrà valutare la valenza dimostrativa del decreto di archiviazione*", con le precisazioni esposte *supra* (in senso conforme, cfr. Cassazione, sent. n. 2916/2013). Può rilevarsi inoltre che una tendenza ormai consolidata nel diritto processuale penale vivente prevede che il decreto penale di archiviazione può avere, a certi effetti, un valore pari a quello del giudicato di assoluzione con le più ampie e favorevoli formule terminative. Basti pensare al regime della prova testimoniale: le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno infatti riconosciuto che "*la disciplina limitativa della capacità testimoniale di cui all'art. 197, comma 1, lett. a) e b), all'art. 197-bis e all'art. 210 c.p.p., non è applicabile alle persone sottoposte a indagini nei cui confronti sia stato emesso provvedimento di archiviazione*", le quali vanno quindi esaminate come testimoni comuni, al pari delle persone imputate in un procedimento connesso o collegato che siano state assolte con sentenza irrevocabile dai reati loro ascritti per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste (Cass., SS.UU., 17 dicembre 2009, n. 12067/2010).

Rafforzare nel processo tributario il valore probatorio dell'archiviazione penale, inoltre, è tanto più necessario alla luce di due elementi. Da un lato, detto decreto (in un sistema costituzionale di obbligatorietà dell'azione penale) deve essere analiticamente motivato; dall'altro, gli elementi di prova su cui si fondano l'avviso di accertamento ed il decreto di archiviazione nella prassi sono assai di frequente identici (e spesso addirittura raccolti dagli stessi ufficiali di polizia giudiziaria), almeno per quanto riguarda gli elementi oggettivi della fattispecie criminosa quali la sussistenza di una condotta fraudolenta e dell'evento di evasione. Negare valore al decreto di archiviazione, in questi casi, vorrebbe dire negare valore ad un provvedimento giudiziario motivato che statuisce l'infondatezza degli stessi fatti posti a base dell'atto impositivo.

7. L'esame dell'ordinanza n. 1157/2021 induce, inevitabilmente, ad una riflessione generale sullo stesso "doppio binario", rappresentando un perfetto esempio delle criticità insite in tale regime. La dottrina maggioritaria ha espresso la propria

perplessità ed insoddisfazione in merito a tale regime, sin dall'abrogazione del previgente istituto della pregiudiziale tributaria (anch'essa, tuttavia, non esente da criticità di diversa natura). L'attuale assetto normativo, ove applicato pedissequamente (c.d. "doppio binario perfetto") lascia, in primo luogo, aperto un incolmabile varco al rischio di giudicati potenzialmente divergenti, nonostante la coincidenza dei fatti materiali oggetto dei due giudizi. Le incoerenze emergono tuttavia in una molteplicità di aspetti applicativi che, nonostante i diversi tentativi di "correzione pratica" da parte della giurisprudenza, hanno indotto la dottrina a parlare di "crisi del doppio binario" (parla addirittura di "morte" del doppio binario CARACCIOLI I., *Superato il doppio binario tributario-penale?*, in *Corr. Trib.*, 2014, 13, 1007).

Tra le varie incoerenze del regime, a livello sistematico, basti considerare che il legislatore tributario aveva a suo tempo motivato la previsione del raddoppio dei termini di accertamento fiscale in caso di reati tributari con la necessità di non disperdere in sede tributaria i risultati delle indagini esperite in sede penale dall'Autorità giudiziaria. Stante l'abrogazione del raddoppio dei termini solo con la L. n. 208/2015, è lecito domandarsi come, *medio tempore*, avrebbe dovuto rapportarsi tale enunciata necessità con il principio della formale separazione ed autonomia delle due giurisdizioni.

Invertendo la prospettiva, si ritiene del pari illogico l'orientamento giurisprudenziale di legittimità in base al quale sarebbe *ius receptum* che sia rimesso al giudice penale - nei reati concernenti l'evasione di tributi - il compito di accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi o anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario (in tal senso, *ex multis*, Cass., sez. III penale, sent. n. 7020/2018). Più voci in dottrina hanno rilevato l'assoluta arbitrarietà di un tale dualismo tra sfera penale e sfera tributaria sulle norme utilizzabili per la determinazione dell'imposta dovuta. Accettare una nozione autonoma di imposta evasa, ai fini penali, sganciata dall'applicazione delle norme e dei principi di natura tributaria, significa attentare alla certezza del diritto in capo al contribuente: questi, in sede di autoliquidazione dell'imposta secondo la norma tributaria, dovrebbe prefigurarsi la possibilità che tale determinazione possa non corrispondere a quella in futuro ritenuta corretta dal giudice penale, con conseguente superamento delle soglie di rilevanza penale ... solo in tale sede (in tal senso, DORIGO S., *Il "doppio binario" nella prospettiva penale: crisi del sistema espunti per una riforma*, in *Rass. Trib.*, 2017, 2, 436).

Tale prospettiva, si ritiene, è aggravata dalla dichiarata autonomia valutativa del giudice penale anche nelle ipotesi in cui, a seguito di procedure deflattive di adesione o conciliazione, in sede tributaria la pretesa impositiva sia definitivamente ridotta rispetto al *quantum* originariamente accertato. A sostegno di tale orientamento, la sezione penale della Suprema Corte ha (si ritiene, paradossalmente) affermato che la determinazione dell'entità dell'imposta evasa non può essere automaticamente "*intaccata dalla determinazione concordata del tributo, la quale, in quanto scaturente da un intento transattivo, deve essere comunque vagliata sul piano della maggiore o*

minore attendibilità rispetto all'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta" (in tal senso, cfr Cass., sez. III penale, sent. 7020/2018). Un diverso orientamento giurisprudenziale, pur riconoscendo al giudice penale autonomia valutativa, pretende quantomeno una concreta motivazione al discostamento dal *quantum* definito in sede di adesione tributaria (cfr. in tal senso Cass., sez. IV penale, sent. n. 7615/2014). Una maggiore "connessione" tra la sede tributaria e quella penale avrebbe forse consentito di dare opportuno rilievo alla considerazione che, in virtù del principio di indisponibilità dei tributi, la pretesa impositiva ridefinita in sede di adesione e/o conciliazione non è altro (ne potrebbe altrimenti) che una più corretta determinazione rispetto a quella originariamente accertata dalla medesima Amministrazione finanziaria.

Se, tuttavia, la giurisprudenza penale di legittimità esclude una qualche vincolatività alla rideterminazione dell'imposta in sede tributaria, all'opposto la giurisprudenza tributaria di legittimità ha ripetutamente affermato che la sentenza penale di applicazione della pena *ex art. 444 c.p.p.* (cosiddetto "patteggiamento") costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice tributario di merito. Questi, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, avrebbe dunque il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione (si noti tra l'altro che la sentenza di patteggiamento, secondo il prevalente orientamento della Suprema Corte, non implica un accertamento della penale responsabilità dell'imputato, come invece nel caso della sentenza di condanna. Cfr. Cass., sez. I penale, sent. n. 28192/2004). Detto riconoscimento, pertanto ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato (cfr., *ex multis*, Cass., sez. V, sent. n. 27196/2014; cfr. anche Cass., SS.UU., sent. n. 17289/06). Nonostante la tematica afferente al valore del c.d. patteggiamento abbia perso rilievo, a seguito della novella dell'art. 13-bis D.Lgs. n. 74/2000, rimane traccia di una tale incoerenza applicativa di fondo, tale per cui l'esito di un procedimento di accertamento con adesione potrebbe non assumere alcun concreto rilievo in sede penale, mentre il giudice fiscale non potrebbe esimersi dal valutare una pronuncia di patteggiamento. Si rischierebbe in tal modo di dover accogliere l'idea di un doppio binario ... a senso unico.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CARACCIOLI I., *Superato il "doppio binario" tributario-penale?*, in *Corr. Trib.*, 2014, 13, 1007

COMELLI A., *La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 5, 2032

DORIGO S., *Il "doppio binario" nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma*, in *Rass. Trib.*, 2017, 2, 436

- MARCHESELLI A., *L'efficacia probatoria nel processo tributario della sentenza di patteggiamento penale*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, I, 3, 704
- MARONGIU P., *Ancora una pronuncia del supremo collegio in tema di rapporti fra giudizio penale e processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 2, 319
- MAZZA O., *I controversi rapporti fra processo penale e tributario*, in *Rass. Trib.*, 2020, 1, 233
- MELIS G., *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. Trib.*, 2016, 3, 589
- TABET G., *Collegamento tra fattispecie tributaria e fattispecie penale: riflessi di diritto processuale*, in *Rass. Trib.*, 2015, 2, 303
- TASSANI T., *Confisca e recupero dell'imposta evasa: profili procedurali e processuali*, in *Rass. Trib.*, 2015, 6, 1385
- TESAURO F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. Trib.*, 2015, 2, 323
- TRAVERSI A., *La crisi del "doppio binario" tra contenzioso fiscale e processo penale*, in *il fisco*, 2011, 24, 3800
- VIGNOLI A., *Efficacia del giudicato penale nel processo tributario: art. 654 del codice di procedura penale e condizioni per la sua applicazione*, in *Rass. trib.*, 2000, 1, 266