

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DEL MOLISE
DIPARTIMENTO DI SCIENZE GIURIDICO-SOCIALI E DELL'AMMINISTRAZIONE

ANNALI

5/2003



VOLUME SECONDO



Edizioni Scientifiche Italiane

GIUSEPPE BISCARDI

Giurisdizione penale ed obbligo, per la Pubblica Amministrazione, di conformarsi al giudicato: problemi in tema di accertamento tributario

SOMMARIO: 1. Rapporti tra processo penale e processo tributario. – 2. Giudicato penale ed amministrazione finanziaria. – 3. Questioni applicative. – 4. Sanzione penale, sanzione amministrativa e principio di specialità: aspetti procedurali.

1. *Rapporti tra processo penale e processo tributario*

È noto che, nell'ambito della riforma dei reati tributari¹ attuata con d.lgs. 74/2000, l'art. 25 comma 1 lett. d) di tale decreto ha espressamente abrogato l'intero titolo primo della l. 516/1982; e quindi anche l'art. 12 di quest'ultima. Il quale – come altrettanto noto –, nel regolare i rapporti tra processo penale, processo tributario ed attività degli uffici finanziari, delineava le seguenti linee essenziali: svolgimento parallelo dei due processi; divieto di sospensione del processo tributario (espressamente confermato dall'art. 20 d.lgs. 74/2000, che ha esteso il divieto in questione anche all'attività amministrativa di accertamento)²; efficacia vincolante del giudicato penale in ordine ai fatti materiali accertati, efficacia peraltro rimessa al criterio casuale della precedenza cronologica rispetto alla decisione tributaria defini-

¹ Relativamente ai settori delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto. In argomento si veda, per tutti, AA.Vv., *Diritto penale tributario - aspetti problematici*, a cura di V.E. Falsitta, Giuffrè, 2001, *passim*.

² Peraltro, nella vigenza dell'art. 12 cit. autorevole dottrina (M. NOBILI, in AA.Vv., *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, Giuffrè, I ed., 1986, 448) avevano concluso per l'estensione del divieto alla fase amministrativa, pur nel silenzio della legge.

tiva³. Nel secondo comma dell'art. 12 si prevedeva altresì che in base ai fatti di cui sopra l'amministrazione finanziaria dovesse procedere ad accertamenti ed eventualmente intervenire (a favore o in danno del contribuente)⁴ su atti già notificati, nonché irrogare o revocare pene pecuniarie.

Erano quindi due le situazioni considerate dal legislatore. La prima concerneva il tema dei rapporti tra processi, ossia delle interferenze che si creano quando in diverse sedi giurisdizionali si controverta su fatti o questioni in tutto od in parte comuni⁵; nonché il tema della rilevanza del giudicato al di fuori della sede in cui quest'ultimo si è formato⁶. La seconda riguardava il rapporto tra fatti materia-

³ L'irragionevolezza di detto criterio era stata fermamente criticata dalla maggioranza della dottrina. Viceversa, la Corte Costituzionale (sent. 349/1987) ha ritenuto costituzionalmente legittima tale previsione, peraltro con motivazione alquanto sommaria.

⁴ Nel caso di intervento *in peius*, tuttavia, si riteneva che questo fosse precluso dall'intervenuta decadenza dal potere di rettifica, al fine della certezza delle situazioni giuridiche soggettive. V. per tutti P. CORVI, in I. CARACCIOLI-A. GIARDA-A. LANZI, *Diritto e procedura penale tributaria*, ed. 1989, Cedam, 481 ss.

⁵ Tale definizione rischia di essere da un lato generica, dall'altro imprecisa. Più puntualmente, il tema dei rapporti intergiurisdizionali può essere inquadrato sotto un triplice profilo. Il primo emerge quando in diverse sedi della giurisdizione si controverta su fatti totalmente o parzialmente comuni. Il secondo quando un determinato provvedimento giurisdizionale entri a far parte della fattispecie dedotta in giudizio, e quest'ultimo si svolga in sede giurisdizionale diversa da quella in cui si è formato il provvedimento *de quo*. Il terzo concerne la relazione tra processi imperniata sull'effetto giuridico; ossia quando tale effetto, proprio di un determinato provvedimento del giudice, rilevi altresì in una controversia devoluta ad altro giudice non abilitato ad emettere tale provvedimento (*amplius* in tema M.A. ZUMANO, *Rapporti tra processo civile e processo penale*, Giappichelli, 2000, 2 ss.). Si precisa che per rapporto intergiurisdizionale qui si intende il rapporto tra processi relativi a distinti settori dell'ordinamento - civile, penale, etc. -, e non il rapporto tra giurisdizione ordinaria - unica seppure funzionalmente diversificata - e giurisdizione speciale.

⁶ Si è già visto che l'art. 12 si riferiva esclusivamente al giudicato penale. Per il caso inverso (eventuale efficacia in sede penale del giudicato tributario) la Corte Costituzionale (sent. 258/1991) è intervenuta a confermare un indirizzo già prevalente, stabilendo l'assenza di vincoli derivanti da una decisione tributaria definitiva. L'indirizzo è peraltro conforme a quanto disposto dal codice di procedura penale, che limita l'efficacia del giudicato extrapenale ai soli casi di controversie sullo stato di famiglia e/o cittadinanza (art. 3). Cfr. A. MACCHIA, in E.

li⁷ penalmente accertati ed attività di accertamento del tributo e delle violazioni amministrative.

AMODIO-O. DOMINONI, *Commentario del nuovo codice di procedura penale*, vol. I, Giuffrè, 1989, 9 ss.

⁷ Ossia intesi in modo esclusivamente «naturalistico», con conseguente irrilevanza degli aspetti soggettivi e delle qualificazioni giuridiche (ad esempio, appartenenza ad una od altra categoria di reddito). Cfr., per tutti, A. AVANZINI, in AA.Vv., coordinati da P. CORSO-L. STORTONI, *I reati in materia fiscale*, Utet, 1990, 871 ss.

In relazione all'art. 12 co. 2 l.516/1982, ci si è chiesti (CORVI, *op. cit.*, 474) se esso rappresentasse un caso di vincolo da giudicato, di prova legale o di efficacia indiretta – *rectius* riflessa – del giudicato. Atteso lo stretto collegamento tra le due previsioni di cui all'art. 12, emergente dall'*incipit* del secondo comma; ed atteso che il primo comma è indiscutibilmente strutturato sulla falsariga dell'art. 28 c.p.p. abr., dovrà concludersi che la disposizione in esame configurava un caso di effetto di prova legale (in aderenza a quanto ritenuto in relazione all'art. 28 cit.: cfr. F. CORDERO, *Procedura penale*, V ed., Giuffrè, 2000, 1155).

Più in generale, e pur tenendo conto della complessità della questione, sembra che la distinzione, sopra prospettata, tra vincolo da giudicato, efficacia riflessa di quest'ultimo ed effetto di prova legale debba essere rimeditata, alla luce di nuovi assetti normativi e di nuove tendenze sistematiche. È noto, in sede scientifica, il paradosso del giudicato, che da strumento procedurale volto ad assicurare prosaicamente la certezza del diritto è sovente divenuto pretesto per ricostruzioni dogmatiche talora raffinatissime ma certamente esorbitanti rispetto al fine prima richiamato (come esattamente osserva G. DE LUCA, *I limiti soggettivi della cosa giudicata penale*, Giuffrè, 1963, 2). Ciò premesso, il vincolo da giudicato si avrebbe considerando il solo momento imperativo della sentenza, ossia il dispositivo. All'opposto, l'effetto di prova legale sarebbe rinvenibile all'interno del momento logico della decisione, ossia nella motivazione. A sua volta, l'efficacia riflessa del giudicato presuppone un rapporto pregiudiziale tra accertamenti; nel senso che la decisione pregiudiziale vincolerebbe il giudice della questione pregiudicata, anche quando su quest'ultima controvertono soggetti diversi da quelli che hanno partecipato al giudizio avente ad oggetto la questione pregiudiziale (e quindi il tema è indissolubilmente connesso a quello relativo ai limiti soggettivi del giudicato, su cui *infra*; è comunque doveroso ricordare il fondamentale seppure datato contributo di E. ALLORIO, *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, Giuffrè, 1935, in particolare 68 ss.). Per tale ricostruzione v. DE LUCA, *op. cit.*, 17, 21, nota 34, 22, 37, 58, nota 68, 64-65, nota 76, 124, 131, nota 29, 167, nota 5, 195, 204, nota 75, 217.

Come si è anticipato, tali pur rigorose definizioni sembrano da rimodulare alla luce di quanto disposto dal codice di procedura vigente. Gli artt. 651 e 652, relativi all'efficacia della sentenza penale – rispettivamente di condanna e assoluzione – nei giudizi risarcitori, stabiliscono testualmente l'efficacia di giudicato «quanto all'accertamento» di sussistenza o insussistenza del fatto, di illiceità o liceità penale dello stesso, di commissione o non commissione del fatto da parte dell'imputato, etc. Pare pertanto obbligatorio riferirsi alla motivazione del provve-

Quanto sinora ripercorso potrebbe sembrare datato e superfluo, alla luce della ricordata abrogazione espressa dell'art. 12 l. 516/1982. I casi in questo racchiusi, infatti, sono stati «liberati» da specifica regolamentazione, dovendo pertanto rientrare nelle regole generali. Più precisamente, per la soluzione delle questioni in esame dovrebbe ora farsi riferimento a quanto stabilito nel codice di procedura penale in ordine all'efficacia extrapenale del giudicato. In realtà, il percorso in argomento è più articolato, dovendosi nuovamente distinguere i rapporti tra processi dalla relazione tra giudicato penale – come sopra inteso – ed obblighi della pubblica amministrazione. Sotto il primo profilo, il caso è senz'altro riconducibile alle regole processuali generali. Anzi, deve ricordarsi che l'abrogazione espressa disposta con il d.lgs. 74/2000 giunge a definitiva conferma di un consoli-

dimento (in termini CORDERO, *op. cit.*, 1153; in generale cfr. A. CHIARA, in M. CHIAVARIO-E. MARZADURI, *Commento al nuovo codice di procedura penale*, vol. VI, Utet, 1991, 442 ss.). Con il che si illanguidisce, se non si azzera, la distinzione concettuale tra il vincolo da giudicato e l'efficacia di prova legale di cui all'art. 654 c.p.p., in parte qua riproduttivo dell'art. 28 c.p.p. abr. Residua una differenza «quantitativa» (*supra*): negli artt. 651 e 652 il giudicato si estende a tutti gli elementi – compreso quello soggettivo – della fattispecie, e non è circoscritto ai soli fatti materiali di cui all'art. 654. Del resto, non può tacersi che quest'ultimo formula testuale – quanto discutibile – riferimento all'efficacia di giudicato, in modo identico a quanto previsto nell'art. 28 c.p.p. abr. La distinzione tra efficacia di giudicato ed effetto di prova legale potrebbe invece rilevare in ordine alle ragioni che fondano la decisione; nel senso che le assoluzioni per *deficit* probatorio (art. 530 co.2 c.p.p.) sarebbero vincolanti nei soli casi di cui agli artt. 651 e 652, non essendovi viceversa, nel caso di cui all'art. 654, un accertamento positivo dell'esistenza di un fatto che solo legittimerebbe la sussistenza del vincolo di prova legale. A ciò, tuttavia, può contrapporsi che anche nei casi di efficacia di giudicato *tout court* attualmente la dottrina (ad es. F. TERRUSI, voce *Rapporti tra giudicato penale e giudizio amministrativo*, in *Digesto discipline penali*, vol. XI, Utet, 1996, 41) e la giurisprudenza (ad es. Cass. Civ., Sez. III n. 7765/2003) ritengono che l'assoluzione per mancanza, insufficienza o contraddittorietà della prova non sia idonea a vincolare il giudice extrapenale. D'altronde, è noto che nella vigenza dell'art. 28 c.p.p. abr. l'orientamento prevalente della giurisprudenza era nel senso dell'applicabilità di tale disposizione anche in caso di proscioglimento con formula dubitativa (cfr., proprio in relazione al settore qui esaminato, A. AVANZINI, *op. cit.*, 873, che si esprime criticamente in proposito).

dato orientamento della giurisprudenza di legittimità. Da tempo quest'ultima, infatti, riteneva che il primo comma dell'art. 12 l. 516/1982 fosse stato tacitamente abrogato a seguito dell'entrata in vigore del codice di rito penale⁸. Alla luce di tale abrogazione tacita, il rapporto tra processo penale e processo tributario è idoneo a rientrare in astratto nell'ambito disciplinato dall'art. 654 c.p.p., che, come è noto, dispone in ordine all'efficacia del giudicato penale, relativamente ai fatti materiali accertati, nei giudizi civili e amministrativi (quindi anche tributari⁹) non di danno (operando per questi ultimi gli artt. 651 e 652). Senonché, l'art. 654 subordina tale efficacia alla circostanza che vi sia stata effettiva costituzione in sede penale – e non solo possibilità di partecipazione – delle parti eventuali, all'evidente fine che il vincolo all'accertamento dei fatti non si produca in un giudizio le cui parti non abbiano avuto la possibilità di partecipare – *in primis* concorrendo alla formazione della prova¹⁰ – al processo nel quale tale accertamento è stato compiuto. Non solo: l'efficacia di giudicato è ammessa solo se, nel processo extrapenale, non siano previsti limiti alla prova della situazione controversa; allo scopo di evitare che tali limiti vengano aggirati, come avverrebbe se si desse rilevanza alle risultanze penalistiche cui, come è noto, può giungersi attraverso la cosiddetta «libertà di prova»¹¹. Ciò premesso, è

⁸ Per effetto dell'art. 207 disp. coord. c.p.p. La questione era molto dibattuta in dottrina, ritenendosi da alcuni, in contrapposizione al richiamato orientamento giurisprudenziale, che la disposizione di coordinamento fosse inoperante *in subiecta materia*, attesa l'esclusiva riconducibilità del precetto di cui all'art. 12 co. 1 l. 516/1982 al settore processualtributario. Con la conseguenza che l'art. 207 cit. non poteva avere alcuna efficacia abrogante, in quanto esso si riferiva solo a procedimenti «relativi a reati» (cfr. C. CONSOLO, *Nuovo codice di rito penale, giudicato penale e procedimenti tributari*, *Rass. trib.*, 1990, I, 259). Tale dibattito è oggi inattuale, alla luce dell'abrogazione espressa di cui all'art. 25 lett. d) d.lgs. 74/2000.

⁹ Non sembrando dubbio che la giurisdizione tributaria costituisca una «specie» del «genere» giurisdizione amministrativa.

¹⁰ Cfr. Corte Cost. 55/1971.

¹¹ Si è soliti affermare che in sede penale non è legittimo porre limiti alla

agevole condividere le conclusioni cui è pervenuta la giuri-

prova del fatto, attesa la rilevanza pubblicistica degli interessi tutelati, nonché l'allarme sociale derivante dalla ritenuta commissione di fatti penalmente rilevanti. L'osservazione va intesa e interpretata *cum grano salis*. Non vanno infatti dimenticati i casi di inutilizzabilità della prova (art. 191 c.p.p.; come esattamente osserva, proprio in relazione al settore qui in esame, R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Giuffrè, 1994, 586). Più in generale, va rammentato che il codice vigente incarnava un sistema tendenzialmente accusatorio, nel quale l'iniziativa in ordine alla raccolta del materiale probatorio era rimessa principalmente alle parti. Tale impostazione, come noto, è stata tuttavia snaturata da successive prese di posizione del legislatore e della giurisprudenza: paradigmatica, in proposito, Corte Cost. 111/1993, in tema di iniziativa d'ufficio del giudice in ordine alla ricerca ed acquisizione della prova.

Pur nell'angustia di questa trattazione, appare indispensabile un preliminare inquadramento del rapporto tra processo penale e limiti alla prova. A parte il caso specifico – di cui sopra – dell'inutilizzabilità, l'ambito concettuale è sempre quello del rapporto tra processi; e in questo, il problema del travaso di conoscenze, rispettivamente, nel e dal processo penale. Nel primo caso, vengono in rilievo gli artt. 3 e 479 c.p.p. Il primo, come già ricordato, dispone l'efficacia vincolante del giudicato sulle questioni di stato di famiglia o di cittadinanza (ed a rigore, pertanto, non rientrerebbe tra le conoscenze mutuabili da processi extrapenali, non sembrando che nel caso rilevi il momento logico, ma solo quello imperativo della decisione *de qua*: *retro*, nota 7). Il secondo autorizza, a determinate e tassative condizioni (sulle quali v. MARZADURI, in *Commento etc.*, cit., vol. V, 1991, 96 ss.), tra cui proprio l'insussistenza di limiti di prova nel processo extrapenale, la sospensione del processo penale sino a che nell'altro intervenga giudicato. Quest'ultimo, peraltro, non esplica efficacia vincolante nei confronti del giudice penale, che ne può fare, quindi, uso eminentemente ed esclusivamente probatorio (MARZADURI, *op. cit.*, 105-106; è pertanto qui legittimo ipotizzare un vero e proprio travaso di conoscenze, e quindi la rilevanza del momento logico-*id est* motivazione – della decisione extrapenale).

In ordine all'acquisizione di risultanze processuali extrapenali, per completezza vanno rammentati gli artt. 238 co. 2 e 238-bis c.p.p. Il primo legittima l'acquisizione di verbali di prove assunte in un giudizio civile – *rectius* extrapenale –, alla duplice condizione che quest'ultimo sia stato definito con sentenza irrevocabile e che, qualora la prova *de qua* consista in dichiarazioni verbalizzate, queste ultime sono utilizzabili solo se all'assunzione della prova abbia partecipato il difensore dell'imputato (che può non essere la stessa persona fisica che lo assiste nel processo penale). L'art. 238-bis legittima l'uso probatorio delle sentenze irrevocabili, con due differenze rispetto all'art. 479: è assente il riferimento ai limiti di prova – che quindi in tal caso non precluderebbero l'acquisizione – ed è sancito che le sentenze debbano essere valutate «unitamente agli altri elementi di prova che ne confermano l'attendibilità» (art. 192 co. 3 c.p.p.). Peraltro, è dubbio che l'art. 238-bis trovi applicazione anche per le sentenze extrapenali: cfr. G.F. RICCI, *Le prove atipiche*, Giuffrè, 1999, 189 ss.

In generale, sugli argomenti ora sintetizzati, si veda in ultimo F. CARDELLA, *La circolazione probatoria extraprocessuale*, *Crit. pen.*, 2002, II, 141 ss.

Per quanto concerne, viceversa, la trasmissione di conoscenze penali in sede extrapenale, dovrà principalmente farsi riferimento al già ricordato art. 654 c.p.p. nonché all'art. 116 c.p.c. relativo come noto alla valutazione delle prove da parte del giudice civile (*infra*).

Ciò premesso, occorre brevemente interrogarsi sul significato dell'espressione «limiti di prova»; più esattamente, individuare i casi in cui questi ultimi legittimino l'applicazione delle disposizioni sinora richiamate. In proposito, si è correttamente ritenuto (da parte di G. FOSCHINI, *La pregiudizialità nel processo penale*, Giuffrè, 1942, 266 ss.) che i limiti in questione non possano essere ravvisati in quelli «che hanno una portata generale per tutte le controversie civili» — *rectius* extrapenali (FOSCHINI, *op. cit.*, 267); ossia, nei casi di difformità organica tra regimi probatori (MARZADURI, voce *Questioni pregiudiziali*, *Enc. dir.*, vol. XXXVIII, Giuffrè, 1987, 106). È evidente, infatti, che contrariamente argomentando le norme ora in esame sarebbero sostanzialmente inapplicabili (FOSCHINI, *op. cit.*, *ibidem*; MARZADURI, *op. ult. cit.*, *ibidem*). Nel processo penale, come chiarito anche da recentissime pronunce di legittimità, l'onere della prova incombe esclusivamente sul pubblico ministero (si veda tuttavia l'art. 596 co.3 c.p., nonché l'art. 530 co. 3 c.p.p., sul quale cfr. CORDERO, *op. cit.*, 929-930). È quindi inimmaginabile una ripartizione quale quella scandita dall'art. 2697 c.c., né è possibile equivocare tra onere probatorio e diritto alla prova di cui all'art. 190 c.p.p. Peraltro, l'assolutezza del rilievo va temperata se si considera (come già notava acutamente FOSCHINI, *op. cit.*, 265) che esistono giudizi extrapenali nei quali predomina la libertà di prova, anche ad iniziativa del giudice (si pensi ad esempio al giudizio di opposizione alla sentenza di fallimento) e che viceversa la sbandierata libertà di prova che connota il processo penale (art. 193 c.p.p.) va correlata, da un lato, alla tendenziale accusatorietà del rito in vigore e, dall'altro, allo sviluppo del principio di legalità della prova penale, di cui i casi di inutilizzabilità costituiscono corollario (*retro*, in questa nota).

Ciò posto, per limiti di prova potrebbero intendersi i casi in cui la situazione soggettiva controversa conosce restrizioni normative, quanto al suo accertamento, in ambito extrapenale: restrizioni di regola non rintracciabili nel processo penale (FOSCHINI, *op. cit.*, 270 ss.; L.P. COMOGLIO, *La c.d. pregiudiziale facoltativa nel processo penale tributario: un problema vecchio in un contesto nuovo*, *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1984, 1265). Si pensi, ad esempio, al divieto di provare per testimoni la conclusione di determinati contratti (artt. 2721 ss. c.c.). Ovvero, i limiti di prova potrebbero ritenersi insussistenti quando essi non siano rintracciabili «in concreto»; ossia, quando per l'accertamento del fatto il giudice penale si sia avvalso di prove non vietate *aliunde* ovvero quando la prova vietata nulla abbia aggiunto al quadro conoscitivo desumibile per mezzo delle prove acquisite e non vietate (NOBILI, *op. cit.*, 463 ss.). Quest'ultima, autorevole opinione è stata sottoposta a critica (da parte di A. MAMBRIANI, *I reati tributari*, Utet, 1993, 136-137), rilevandosi l'estrema difficoltà di una valutazione, sia preventiva che postuma, in proposito da parte del giudice penale.

Secondo A. D'AVIRRO, in *AA.Vv.*, *Responsabilità etc.*, cit., II ed., 1992, 517 ss., 534-535, il richiamo ai limiti di prova nel giudizio extrapenale quale dato inibente il potere sospensivo di cui all'art. 479 c.p.p. non avrebbe più ragioni d'essere, in quanto la decisione irrevocabile extrapenale al cui recepimento è finalizzata la sospensione *de qua* non può spiegare, in assenza di specificazioni testuali, efficacia di giudicato in sede penale. In sostanza: lo scopo del legislatore è im-

sprudenza¹²: attualmente, nel processo tributario non è ipotizzabile alcun tipo di vincolo derivante dal giudicato penale. Infatti, l'art. 7 d.lgs. 546/1992 vieta la testimonianza¹³; senza poter tacere, altresì, il frequentissimo ricorso del legislatore tributario alle presunzioni¹⁴. Ciò, tuttavia, non impedisce che la decisione penale – e quanto la presuppone – possa essere utilizzata in sede tributaria come elemento di prova, seppur non vincolante, a norma dell'art. 116 c.p.c.¹⁵.

pedire che il giudice penale possa essere vincolato a decisioni basate su conoscenze acquisite in presenza di limiti alla prova del fatto oggetto di giudizio, perché ciò contrasterebbe con il principio processualpenalistico della libertà di prova. Se il vincolo è negato, cade anche la ragione legittimante il divieto di sospensione. Ora, che la decisione extrapenale nel caso di cui all'art. 479 non abbia efficacia vincolante, è inoppugnabile, mancando una disposizione *ad hoc* viceversa presente nell'art. 3 co. 4 c.p.p. (contra ZUMPANO, *op. cit.*, 187, che argomenta in base alla generalità ed inderogabilità della previsione di cui all'art. 2909 c.c., su cui v. *infra*). Meno indiscutibile è che tale decisione possa vedere inalterato il suo valore (esclusivamente) probatorio se assunta in un processo in cui vigono limiti alla prova. È certo, invece, che affermazioni in ordine alle presunte ragioni che sorreggono il dato normativo non autorizzano pretermissioni o addirittura negazioni dello stesso.

¹² V. in ultimo Cass. Sez. Trib. n.9109/2002, in *La Legge*, Ipsoa, 2003, cd-rom. È da notare, in proposito, un significativo salto di qualità da parte dei giudici di legittimità. Dapprima, l'efficacia del giudicato – nei termini specificati *retro*, nota 7 – veniva negata non in astratto, ma solo nel caso in cui l'amministrazione finanziaria non si fosse costituita parte civile: v. infatti *Id.*, n. 14985/2000, *ivi*. Attualmente, l'efficacia in questione viene negata a prescindere da tale aspetto, ritenendosi come visto decisivo il richiamo ai limiti di prova.

¹³ Divieto ritenuto più volte legittimo dalla Corte Costituzionale, in ultimo con ord. 18/2000 (è imminente altra pronuncia in argomento). Visto con franchezza, disincanto ed attenzione all'attualità, il divieto *de quo* appare più una manifestazione del *privilegium fisci* che una conseguenza della snellezza e documentalità del rito tributario. Il limite probatorio in argomento, peraltro, è di più che dubbia costituzionalità in relazione alle regole del giusto processo di cui al novellato art. 111 Cost.: v., per tutti ed in ultimo, P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, *Rass. trib.*, 2004, 26 ss.

¹⁴ Anche assolute: v., ad es., art. 76 co. 5 DPR 917/1986.

¹⁵ P. CASULA, *Il nuovo processo penale tributario, Il Fisco*, 2001, 12561. Anche in tal caso, tuttavia, occorre un'interpretazione equilibrata, allo scopo di evitare il sostanziale aggiramento del divieto di vincolo nel processo tributario, nonché di garantire il contribuente, parte privata in quest'ultimo. Da un lato, infatti, se la decisione penale fosse fondata su testimonianze, il suo recepimento da parte del giudice tributario snaturerebbe le regole proprie della controversia su cui è chiamato a decidere. Dall'altro, l'ingresso in sede extrapenale di atti del

2. *Giudicato penale ed amministrazione finanziaria*

Completamente diverso, e molto meno lineare, si presenta il percorso argomentativo dovendo riflettere sull'abrogazione espressa, sopra rammentata, dell'art. 12 comma 2 l. 516/1982. Retrospettivamente, deve anzitutto osservarsi che si dubitava, una volta entrato in vigore il codice di rito penale, se quest'ultima disposizione fosse stata tacitamente abrogata così come ritenuto per il primo comma¹⁶. Inoltre, e soprattutto, sostenere che anche l'ipotesi ora in esame debba attualmente rientrare nell'ambito delle regole processuali generali è senz'altro più problematico; non rinvenendosi, nel codice di procedura penale, alcuna previsione volta a regolare, come faceva l'art. 12 comma 2, i rapporti tra giudicato penale ed attività dell'amministrazione finanziaria, o co-

procedimento e del processo penali non sembra possibile indiscriminatamente; oltretutto, nell'ordinamento vigente il trasferimento di prove non costituisce regola generale, essendo autorizzato solo a fronte di espresse previsioni normative (NOBILI, *op. cit.*, 426-427). Ad esempio, deve ritenersi vietata, per i motivi ora esposti, l'acquisizione di verbale di prova testimoniale; nello stesso senso dovrebbe concludersi circa l'eventuale acquisizione di atti di indagine preliminare, dal momento che questi, salvo casi eccezionali – irripetibilità etc. – non hanno valore probatorio neppure in sede penale, e sono formati unilateralmente da una delle parti. In argomento v., per tutti, N. ROMBI, *La circolazione delle prove penali*, Cedam, 2003, *passim*.

A parte quanto precisato *retro*, nota 11, circa il significato del riferimento ai limiti probatori da parte dell'art. 654 c.p.p., va dato breve conto di un'isolata opinione (O. DRIGANI, in AA.VV., *I reati in materia fiscale*, cit., 935-936) secondo cui permarrrebbe attualmente l'efficacia del giudicato penale – *rectius*, dei fatti materiali penalmente accertati – nel processo tributario. Ciò, in quanto l'art. 654 si riferisce ai limiti di prova sanciti dalla legge civile, e non anche tributaria. Distinguo da non reputarsi meramente formalistico, giacché viceversa nell'art. 479 c.p.p. il riferimento è alla legge *tout court*. L'argomento non pare condivisibile. La legge civile richiamata dall'art. 654 equivale alla legge (genericamente) extrapenale, come del resto avviene nell'art. 193 c.p.p. Altrimenti, si avrebbe il paradosso dell'inoperatività del vincolo in sede civile ma non in altre sedi (amministrativa, disciplinare, contabile, etc.). Oltretutto, così ragionando in questi ultimi casi nel processo penale dovrebbero osservarsi i limiti extrapenalici alla prova (art. 193). L'implausibilità di tale ricostruzione depone con certezza nel senso della sua inaccoglibilità.

¹⁶ A favore MAMBRIANI, *op. cit.*, 145 ss.; *contra* D'AVIRRO, *op. cit.*, 543.

munque della pubblica amministrazione¹⁷. A ciò potrebbe obiettarsi che proprio il riscontrare tale assenza di disciplina dovrebbe concludere ad affermare, anche in questo caso, l'assenza di vincoli giuridici; in armonia con la soluzione sopra illustrata in tema di rapporti tra processi e con un sistema che, rispetto al passato, certamente tende a delimitare con maggiore precisione, e restrittivamente, gli ambiti oggettivi e soggettivi entro i quali può ammettersi l'efficacia «esterna» del giudicato penale¹⁸. Tuttavia, a tale conclusione non può giungersi *de plano*. Occorre infatti ricordare che, come noto, in due occasioni la Corte Costituzionale¹⁹ ha ritenuto che l'art. 12 comma 2 l. 516/1982 costituisse mera proiezione settoriale – e quindi sostanziale quanto superflua conferma – dell'obbligo, per la pubblica amministrazione, di conformarsi al giudicato dei giudici ordinari. Obbligo scolpito nell'art. 4 comma 2 l. 2248/1865 all. E. Ovvie pertanto le conclusioni: se l'art. 12 comma 2 è semplicemente riproduttivo di un principio generale, e se tale principio (art. 4 cit.) è ancora presente nel sistema, nessuna rilevanza concreta avrebbe l'abrogazione espressa disposta dal d.lgs. 74/2000²⁰. Tale osservazione potrebbe essere neutralizzata, se si considera che esula dai compiti della Corte Costituzionale il giudizio circa l'effettiva vigenza di una disposizione sottoposta al suo esame²¹. Se non fosse che, con la seconda delle pronunce prima ricordate²², la Consulta ha testualmente affermato che la soluzione da essa prospettata è valida «*al di là... del problema, agitato in giurisprudenza ed in dottrina, di un'abrogazione tacita della denunciata norma a seguito dell'entrata in vigore del codice di procedura penale...*». Si torna a quanto sopra osservato: se nel caso non ha rilevanza

¹⁷ In termini D'AVIRRO, *op. cit.*, *ibidem*.

¹⁸ Per tutti, in argomento, v. CORDERO, *op. cit.*, 1151 ss.

¹⁹ Sentt. 120/1992 e 264/1997.

²⁰ Conforme B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, III ed., Giuffrè, 2002, 417.

²¹ Così MAMBRIANI, *op. cit.*, 148.

²² *Retro*, nota 19.

l'abrogazione tacita, non ne avrà neppure l'intervenuta abrogazione espressa. Non solo: in base al più recente orientamento giurisprudenziale circa l'efficacia delle cosiddette sentenze interpretative di rigetto della Corte Costituzionale, un altro giudice di merito che dovesse imbattersi nell'identico caso qui in discussione avrebbe il dovere di sottoporre nuovamente alla Corte la questione di costituzionalità, se dovesse ritenerla non manifestamente infondata²³.

. L'orientamento della dottrina è prevalentemente nel senso della ferma critica all'assimilazione, affermata dalla Corte Costituzionale, tra la disposizione di cui all'art. 12 comma 2 l. 516/1982 e quella di cui all'art. 4 comma 2 l. 2248/1865 all. E. Già sul piano testuale detta assimilazione appare molto dubbia. L'art. 12 prefigurava una possibile – anzi doverosa – iniziativa d'ufficio; l'art. 4 subordina l'obbligo di adeguamento al giudicato all'iniziativa dell'interessato. Nell'art. 12 l'obbligo di accertamento conseguente a giudicato penale era condizionato alla circostanza che non fosse intervenuta decadenza dal potere accertativo²⁴; nulla dispone al riguardo l'art. 4. Quest'ultimo impone l'adeguamento al giudicato *tout court*, sembrando fare riferimento al momento imperativo della decisione²⁵, ed in ogni caso «comprendo» tutti gli elementi oggettivi e soggettivi della fattispecie dedotta in giudizio. L'art. 12 si limitava a stabilire la rilevanza dei fatti materiali accertati in sede penale²⁶. Paradossalmente, quindi, l'abrogazione della regola settoriale avrebbe comportato una «riespansione» della regola generale, con l'effetto che oggi il vincolo sull'attività amministrativa sarebbe molto più esteso e pressoché incondizionato²⁷,

²³ In tal senso v. Cass. SS.UU. 24 settembre 1998, in *Gazzetta Giuridica*, 1998, fasc. 38, 54 ss. Sembrerebbe di opposto avviso, tuttavia, secondo quanto riportato dalla stampa specializzata, Cass. SS.UU. pen., 30/3/2004, inedi.a.

²⁴ V. tuttavia *retro*, nota 4.

²⁵ *Retro*, nota 11.

²⁶ In sostanza configurando una prova legale: *retro*, nota 11.

²⁷ E soprattutto irrimediabilmente diverso sotto il profilo strutturale e dog-

pur in presenza della riscontrata tendenza all'autonomia dei procedimenti (anche non giurisdizionali). Senza poter tacere, peraltro, che un consolidato criterio interpretativo impone, sin quando è possibile, di non considerare priva di autonomo significato, e quindi superflua, una disposizione dettata dal legislatore. In altri termini: la previsione, ora abrogata, di cui all'art. 12 comma 2 starebbe a testimoniare l'inesistenza, nel caso in esame, di un precetto generale ricavabile da altre fonti normative. Infine: atteso che non è più discutibile il venir meno del primo comma dell'art. 12, riguardante il rapporto tra processi, per i motivi esposti in precedenza, risulta molto disagiata individuare la tipologia dei provvedimenti idonei a vincolare l'operato dell'amministrazione a norma dell'art. 4 comma 2 l. 2248/1865 all. E. Posto che quest'ultimo tace in proposito, è dubbio se applicare nel caso l'art. 654 c.p.p. – che si riferisce alle sole sentenze di assoluzione o condanna pronunciate in seguito a dibattimento – oppure se fare riferimento a tutti i giudicati ipotizzabili, e quindi anche ai giudicati di proscioglimento per estinzione del reato, ed a quelli formati a seguito di giudizio abbreviato, e persino a seguito di «patteggiamento» e di decreto penale di condanna²⁸.

Passando dall'interpretazione testuale a quella sistema-

matico, se si tiene a mente la distinzione tra momento logico e momento imperativo della decisione, più volte ricordata.

²⁸ Anche se la prima soluzione – rilevanza delle sole sentenze di assoluzione o di condanna post-dibattimentali – sembra francamente obbligata. Il tema è complesso, e qui non sviscerabile. Attesa, tuttavia, l'illustrata tendenza all'autonomia e separazione dei procedimenti, cui segue la restrizione dei casi di efficacia extrapenale del giudicato, è inaccettabile ed incongruo attribuire detta efficacia a provvedimenti che presuppongono una cognizione sommaria del fatto da parte del giudice (rito abbreviato) e persino oltremodo sommaria (patteggiamento e procedimento per decreto). Anche se non può negarsi che in questi casi, tecnicamente, pure si forma il giudicato (art. 648 c.p.p.). È indiscutibile, invece, l'inefficacia extrapenale della sentenza di non luogo a procedere emessa al termine dell'udienza preliminare, perché questa è sempre revocabile, sia pure a determinate condizioni (artt. 434 ss. c.p.p.; art. 650 co. 2 c.p.p.; si rifletta tuttavia sul mutamento di prospettiva indotto da Corte Cost. n. 335/2002).

tica, i dubbi sull'assimilazione tra le due disposizioni in commento sono, se possibile, ancora più forti e numerosi. È noto che la l. 2248/1865 venne emanata allo scopo di attribuire al giudice ordinario le controversie aventi ad oggetto, oltre le contravvenzioni – essendo i delitti già attribuiti alla giurisdizione ordinaria –, possibili lesioni di diritti soggettivi causate da provvedimenti amministrativi e dalla loro esecuzione²⁹. Una premessa è quindi doverosa: si tratta di un complesso di norme a garanzia del cittadino, e non a tutela della pubblica amministrazione. Gli artt. 4 e 5 l. ult. cit. individuano, e nello stesso tempo delimitano, i poteri del giudice in questa materia. L'atto amministrativo potrà essere disapplicato se illegittimo; la revoca e la modifica dello stesso, tuttavia, sono attribuite in via esclusiva all'autorità amministrativa³⁰, la quale, peraltro, è obbligata a conformarsi al giudicato. Dall'intelaiatura normativa emerge, come visto, un'impostazione tipicamente «liberale»: tutela del cittadino dagli abusi e dai comportamenti illegittimi della pubblica amministrazione; attuazione concreta del principio di separazione dei poteri. Se questa è l'ottica in cui inquadrare gli enunciati della legge abolitiva del contenzioso amministrativo, è lecito domandarsi se sia possibile interpretarli nel senso, fatto proprio dalla Corte Costituzionale, di un vincolo incondizionatamente operante nei confronti del potere esecutivo. Ossia, domandarsi se l'obbligo di conformarsi al giudicato sussista ogniqualvolta – e per il solo fatto che – l'accertamento del giudice sia incompatibile con i presupposti di fatto del provvedimento amministrativo³¹. Inoltre – e più

²⁹ Per un autorevole *excursus* in argomento v. A. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, vol. II, XIII ed., Jovene, 1982, 1128 ss.

³⁰ Tale attribuzione esclusiva sancisce il divieto di ingerenza del giudice nell'attività della pubblica amministrazione, confermando e rendendo concreto il principio di separazione dei poteri.

³¹ Dà risposta condivisibilmente negativa al quesito G. FRANSONI, *Considerazioni «a caldo» a proposito dell'obbligatorietà della conformazione dell'Amministrazione finanziaria al giudicato penale*, *Rass. Trib.*, 1998, 266.

puntualmente – deve condividersi la considerazione per cui mentre l'art. 5 l. 2248/1865 all. E è applicabile tanto nei confronti del giudice civile che nei confronti del giudice penale³², l'art. 4 racchiude precetti indirizzati al solo giudice civile. Ciò emerge anzitutto dall'inegabile collegamento logico tra i due commi di cui si compone quest'ultima disposizione. Il primo concerne le contestazioni sui diritti che si ritiene lesi dall'atto amministrativo, escludendo quindi la materia penalistica delle contravvenzioni³³. Il secondo, come visto, riserva all'amministrazione gli interventi sull'atto in questione, interventi che dovranno essere conformi alla decisione irrevocabile del giudice. Il caso contemplato nel primo comma (contestazione sul diritto che si ritiene leso dal provvedimento) è strutturalmente estraneo alle caratteristiche ed allo scopo del processo penale, che tende ad accertare, in sostanza, «*se un individuo deve essere condannato o assolto*»³⁴⁻³⁵.

Inoltre, l'inconciliabilità tra quanto prescritto dall'art. 4 l. 2248/1865 all. E ed il processo penale emerge anche inquadrando la questione in ambiti di maggior respiro siste-

³² Imponendo la disapplicazione dell'atto illegittimo non solo nei casi di cui all'articolo precedente, ma anche «*in ogni altro caso*»; quindi anche quando il giudizio abbia ad oggetto contravvenzioni.

³³ Si veda tuttavia la precisazione di SANDULLI, *op. cit.*, 1129, per il quale «*la legge del 1865 prevede... a trasferire... ai... (tribunali ordinari) le questioni relative alle contravvenzioni (fatti illeciti non sempre coincidenti con quelli ora considerati come contravvenzioni)...*».

³⁴ DE LUCA, *op. cit.*, 177.

³⁵ Si vedano tuttavia, proprio con riferimento alle questioni qui esaminate, SCHIAVOLIN, *op. cit.*, 617, per il quale l'obbligo di adeguamento al giudicato penale sarebbe dettato al fine di tutelare l'interesse alla «*giusta imposizione*», in caso contrario essendovi violazione del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost.; nonché AVANZINI, in AA.Vv., *Lineamenti del processo penale tributario*, a cura di CORSO, Ipsoa, 1986, 95, per il quale «*l'Erario... è titolare di un diritto soggettivo, costituzionalmente garantito, avente ad oggetto il pagamento del debito d'imposta*». Nel senso della configurabilità di un «*diritto soggettivo del contribuente a non essere obbligato a prestazioni patrimoniali se non nei casi contemplati dalla legge*», e di un «*diritto soggettivo del contribuente alla esatta applicazione dei criteri di determinazione del tributo*», Cass. Civ., SS.UU., n. 2852/1992, in *Juris data*, 2003, cd-rom.

matico. In effetti, il principio di efficacia esterna del giudicato è rinvenibile nel solo ambito civile, a norma dell'art. 2909 c.c.³⁶. Al contrario, l'essenza del giudicato penale, secondo un indirizzo tanto consolidato quanto autorevole, è da ravvisarsi nel divieto di un secondo giudizio, per il medesimo fatto, per l'imputato prosciolto o condannato con decisione irrevocabile (art. 649 comma 1 c.p.p.)³⁷. A tale – non controversa – impostazione consegue che i casi di efficacia extrapenale del giudicato sono solo quelli previsti in specifiche disposizioni (artt. da 651 a 654 c.p.p.). In tale ottica, la genericità della formulazione di cui all'art. 4 non autorizza ad estenderne la portata precettiva anche alla sede penale.

In conclusione, l'analisi del testo e dello scopo tanto delle disposizioni del codice di procedura penale, che della legge di abolizione del contenzioso amministrativo, inducono a

³⁶ In tal senso, condivisibilmente, FRANSONI, *op. cit.*, 265.

³⁷ DE LUCA, *op. cit.*, 83 ss., che esattamente sottolinea la valenza garantistica di tale inquadramento dogmatico. In relazione al giudicato penale, lo scopo di certezza si cui questo si fonda assume connotazioni essenzialmente soggettive, impedendo una pluralità di decisioni contro lo stesso soggetto, salvo i casi di ingiustizia della sentenza, per i quali è esperibile in ipotesi tassative il rimedio *pro reo* della revisione. Peraltro, lo stesso DE LUCA, *op. cit.*, 17 ss., correttamente registra che storicamente, e per un lungo periodo, il giudicato penale, lungi dall'identificarsi con il *ne bis in idem*, assunse il significato di una verità universale e non confutabile. Ciò, per effetto della pretesa superiorità istruttoria del processo penale e per la volontà politica di salvaguardare il prestigio dell'intervento repressivo statale. Per un recente quanto sintetico *excursus* in materia v. A. BASSI, *I limiti oggettivi dell'effetto preclusivo derivante dal giudicato penale*, *Cass. pen.*, 1997, 1401 ss., che mette in luce l'assenza di un retroterra di diritti soggettivi all'interno della cognizione del giudice penale. Anche questa, tuttavia, è acquisizione relativamente recente. Essendo noto che in passato l'oggetto del processo penale veniva identificato ponendo a raffronto la pretesa punitiva dello Stato con l'inadempimento del soggetto consistente nella trasgressione delle norme incriminatrici (come rammenta sempre DE LUCA, *op. cit.*, 177 ss.).

Per la nozione di «*medesimo fatto*» ai fini del *ne bis in idem* v. CORDERO, *op. cit.*, 1125 ss., che la individua nella condotta più eventuale oggetto fisico su cui questa cada. Secondo la giurisprudenza (tra le altre v. *Cass. Sez. I*, 18 aprile 1995, in *Cass. pen.*, 1997, 1398 ss.), l'espressione in esame vale ad individuare tutti gli elementi costitutivi della fattispecie – condotta, evento e nesso causale – nonché l'identità di condizioni di tempo, di luogo e di persona.

considerazioni univoche: non è dato rinvenire un vincolo «da giudicato» penale sull'accertamento tributario.

D'altra parte, è doveroso adattare la prescrizione di cui all'art. 4 l. 2248/1865 all. E ai principi, ormai radicati nell'ordinamento giuridico, in tema di cosiddetti limiti soggettivi di efficacia del giudicato. È noto che a più riprese la Corte Costituzionale (sentt. 55/1971; 99/1973; 165/1975; nonché, con riferimento alle questioni qui in esame, 247/1983) ha affermato che il giudicato non può valere nei confronti di chi non abbia avuto la possibilità di partecipare al giudizio nel quale detto giudicato si è formato. Neppure l'art. 4 cit. potrebbe sottrarsi a tale delimitazione, anche se, come visto, esso tace sul punto³⁸.

³⁸ Del resto, si riteneva che detta limitazione soggettiva dovesse valere anche in relazione all'art. 12 co. 2 l. 516/1982, con la conseguenza che, se l'amministrazione finanziaria non fosse stata posta in condizione di costituirsi parte civile, tale disposizione sarebbe stata inapplicabile (NOBILI, *op. cit.*, 451-452).

Si è a lungo dibattuto circa la possibilità, per l'amministrazione finanziaria, di costituirsi parte civile nel processo per reati tributari in materia di imposte dirette e di Iva: per una sintesi si veda DRIGANI, *op. cit.*, 900 ss. Successivamente, il problema sembra essere stato risolto positivamente, prima con l'art. 6 l. 30/1997 (ora abrogato) e poi con l'art. 13 d.lgs. 74/2000. Soluzione positiva non vuol dire soluzione condivisibile, anche se il tema è troppo complesso per poter essere affrontato incidentalmente.

Per possibile partecipazione al processo, quale condizione per poter subire l'efficacia del giudicato, deve intendersi la possibilità di assumere la qualità di parte (NOBILI, *op. cit.*, *ibidem*). Se la Corte Costituzionale in passato poteva aver consentito qualche ambiguità al riguardo – essendosi riferita, genericamente, alla possibilità di concorrere alla formazione della prova (sent. 55/1971) – nessun dubbio è ammesso alla luce degli artt. da 651 a 654 c.p.p. Anzi in quest'ultimo, come visto, l'efficacia del giudicato è subordinata all'effettiva (e non possibile) partecipazione al processo; sul che, peraltro, si vedano le considerazioni critiche di AVANZINI, in AA.VV., *I reati in materia fiscale*, cit., 894, per il quale è attualmente consacrato che in base all'art. 654 il giudicato sia invocabile in sede extrapenale *secundum eventum litis*: sempre in danno dell'imputato condannato, mai in favore dell'assolto se la parte del processo extrapenale opti per non costituirsi parte civile (ovvero non vi sia titolo per detta costituzione). Il rilievo non ha peraltro operatività nel settore qui in esame, attesa la sussistenza, illustrata *retro*, di limiti probatori nel processo tributario.

Esso, tuttavia, induce a riflettere sul principio consolidato della limitazione soggettiva del giudicato. Non per negarlo, ma per superarlo. Il vigente codice di rito, pur incentivando la tendenza alla separazione ed autonomia dei processi

3. *Questioni applicative*

Tuttavia, non possono tacersi argomenti di segno contrario, logicamente meno stringenti ma comunque significa-

(AMODIO, in *Commentario etc.*, cit., 437), in punto di efficacia extrapenale del giudicato ripiega su soluzioni deprecabilmente compromissorie, riproponendo, seppure con precise limitazioni, il principio di preminenza della giurisdizione penale, come già autorevolmente stigmatizzato (G. CONSO, in AA.VV., *Nuovi profili nei rapporti fra processo civile e processo penale*, Giuffrè, 1995, XIV; G.D. PISAPIA, *op. ult. cit.*, 104, seppure sotto il diverso – ma connesso – profilo del possibile cumulo tra azione penale ed azione risarcitoria). Ora, la limitazione soggettiva del giudicato ha un solo e preciso scopo, del resto esplicitato dalle richiamate pronunce della Consulta: impedire che il vincolo alla decisione giudiziale penalizzi chi non è stato posto in grado di partecipare al processo pregiudicante, avendosi altrimenti irrimediabile lesione del diritto costituzionale di difesa (*infra*). Se questo, e non altro, è il punto, non è azzardato ritenere che la tutela delle esigenze difensive debba attuarsi non solo nei confronti dei terzi, ma anche nei confronti dell'imputato. Appare infatti, oggi, sbrigativo il richiamo al criterio dell'*imputet sibi*, che in sostanza autorizzerebbe al pregiudizio dei diritti di tale soggetto non solo nella sede propria, ma anche in altri giudizi. Attualmente, non è ipotizzabile alcun bilanciamento di interessi tra il principio di economia processuale ed il diritto di difesa, né – *a fortiori* – tra quest'ultimo ed il principio di coerenza dei giudicati. Nel senso, ovvio, che le garanzie difensive debbano prevalere sempre e comunque. Né il principio di economia processuale può essere rivalutato alla luce del principio di durata ragionevole del processo (art. 111 co. 2 ultimo periodo Cost.), se questa rivalutazione conduce ad inammissibili compressioni delle garanzie difensive (AMODIO, *Ragionevole durata del processo, abuse of process e nuove esigenze di tutela dell'imputato*, *Dir. pen. proc.*, 2003, 797 ss.). Ciò posto, si tratta di stabilire se la tutela del diritto di difesa sia compatibile con l'efficacia extrapenale del giudicato. La difesa «è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento» (art. 24 co. 2 Cost.): di uno o di tutti i procedimenti, quando unico sia l'interessato? Che il vincolo *pro judicato* – ovvero effetto di prova legale, *retro*, nota 7 – si traduca in una rinuncia parziale o totale alla difesa è autorevolmente affermato da Corte Cost. 394/2002, relativa ai rapporti tra giudicato penale e procedimento disciplinare. Non è azzardato, si ripete, ipotizzare un'evoluzione normativa e/o interpretativa che dubiti o neghi che tale rinuncia sia compensata dalla partecipazione al processo che si conclude con la pronuncia vincolante. Così come, ad esempio, per via giurisprudenziale si è dilatata non solo la categoria dei fatti suscettibili di produrre un danno risarcibile (Cass. Civ., SS.UU., n. 500/1999), ma anche la perimetrazione di quest'ultimo (biologico, esistenziale, morale pur in assenza di reato, etc.). La pienezza del diritto di difesa non attiene solo alla parità tra le parti (art. 111 co. 2 Cost.), ma anche alle condizioni effettive del suo esercizio (art. 111 co. 3 cit., seppure relativo al solo processo penale). E non pare obbligatorio riferirsi alle sole condizioni materiali (gratuito patrocinio, difesa d'ufficio, etc.). In tale più ampia prospettiva, è innegabile la maggiore gravosità della posizione di chi si difende sapendo che dall'esito del

tivi. È indubbio che la l. 2248/1865, peraltro testualmente richiamante la materia delle contravvenzioni, trovi applicazione anche nei confronti del giudice penale. L'orientamento maggioritario della giurisprudenza³⁹, se non della dottri-

processo dipenderà anche l'esito di altri processi, rispetto a chi non deve preoccuparsi di subire tale conseguenza. Si pensi al caso dei rapporti tra processo penale e processo civile o tributario. Troppo diverse le regole di formazione della prova; troppo diverse le esigenze soggettive in tema di misure cautelari; troppo diverse le caratteristiche strutturali delle fattispecie sostanziali (in quest'ultimo caso, si abbia riguardo solo al differente criterio di imputazione soggettiva dell'illecito). Questo eccesso di diversità non può non riflettersi sulla estrema difficoltà di una linea difensiva che, nella sua uniformità, possa avere la stessa valenza in distinte sedi processuali. Si pensi ad una testimonianza: in sede penale potrebbe accertare l'assenza di dolo, in sede extrapenale certificare la presenza di colpa (né varrebbe controbiettare che il giudicato riguarda la decisione e non i motivi, alla luce di quanto osservato *retro*, nota 7).

Dove non arriva la tutela del diritto di difesa, può comunque soccorrere il principio del contraddittorio (art. 111 co. 2 Cost., come noto relativo a tutte le sedi processuali). Vero che, tecnicamente, questo va tenuto distinto dal diritto di difesa. Ma nessuno può negare l'intima connessione «politica» tra i due principi. Nessuno può sostenere che il diritto di difesa sia meglio tutelato con metodi di conoscenza diversi dal contraddittorio. Si obietterà che quest'ultimo, quando cade sulla formazione della prova, trova copertura costituzionale solo in relazione al processo penale, ed anche in quest'ultimo soffre eccezioni (art. 111 co. 4 e 5 Cost.). Ma non potrà negarsi che la piena attuazione del contraddittorio impone il ripudio, quanto più ampio ed incondizionato possibile, di materiale probatorio preconfezionato (che non vuol dire ovviamente precostituito, essendo in quest'ultimo caso di fronte a caratteristiche strutturali – ad esempio documentali o scientifiche – della prova). E, di converso, la valorizzazione di attività che inducano il giudice ad una «diretta spregiudicata osservazione dei fatti» (CAPPELLETTI, *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità*, Giuffrè, 1962, 46). Si deve ancora ricordare che tale breve riflessione viene condotta in relazione all'art. 654 c.p.p., che configura un vincolo da prova legale, più che da giudicato.

³⁹ Si veda ad esempio Cass. Sez. I, 22 dicembre 1995, in *Cass. pen.*, 1996, 1969 ss., in tema di obbligo, per l'amministrazione penitenziaria, di dare esecuzione al giudicato penale. Si veda tuttavia Cass. Sez. III, 18 febbraio 1994, *ivi*, 1995, 376, secondo cui «il limite posto dall'art. 4... al sindacato di legittimità dell'atto amministrativo... non può che riguardare il giudice civile...».

Circa l'obbligo, affermato dalla Corte Costituzionale con le richiamate sentenze 120/1992 e 264/1997, di adeguamento al giudicato penale da parte dell'amministrazione finanziaria per effetto dell'art. 4 l. 2248/1865 all. E, si veda il contrario avviso di Cass. Civ. Sez. Trib., n. 516/2002, in *Giust. civ.*, 2002, I, 615 ss. Conforme Cass. Civ., Sez. Trib., n. 3421/2001, in *Rass. trib.*, 2003, 272 ss. In sintonia con la Corte Costituzionale si esprime invece Cass. Civ., Sez. I, n. 5064/1999, in *La legge*, Ipsoa, 2003, cd-rom. La giurisprudenza delle Commissioni Tributarie, sia precedente che successiva all'abrogazione dell'art. 12 co. 2

na⁴⁰, tende ad includere in detta operatività anche le prescrizioni dell'art. 4. Stando così le cose, e tenute nel debito conto le inequivoche – quanto discutibili – pronunce in argomento della Corte Costituzionale, pare inevitabile concludere che il pur meritorio sforzo interpretativo teso a negare la sussistenza di rapporti vincolanti tra processo penale e obbligo amministrativo di adeguamento al giudicato può apparire, sul piano applicativo, una battaglia di retroguardia. Del resto, la stessa Corte Costituzionale⁴¹ ha preso espressa posizione anche sulla questione, sopra ricordata, dei limiti soggettivi al giudicato, affermando che non «*assume rilevanza la mancata partecipazione dell'Amministrazione al giudizio penale, stante il diverso ambito decisionale di questo rispetto al procedimento amministrativo*». Il rilievo è tecnicamente corretto, perché il principio dei limiti soggettivi al giudicato è stato elaborato – né poteva essere altrimenti – nell'ambito dei rapporti tra processi. Ma sostanzialmente elusivo ed irragionevole. Paradossalmente, ad esempio, se il giudicato penale si formasse in pendenza del giudizio tributario, esso sarebbe efficace non nel giudizio stesso, a norma dell'art. 654 c.p.p., ma nei confronti di una parte necessaria di tale giudizio. Senza tralasciare, pur non potendo approfondire la questione⁴², che i limiti soggettivi in esame hanno uno scopo ben preciso: tutelare le esigenze difensive anche a costo del contrasto tra giudicati. Esigenze degne della più ampia salvaguardia, quale che sia la sede –

l. 516/1982, è ferma nel ritenere la sussistenza dell'obbligo in questione (da ultimo v. Comm. Trib. Reg. per la Lombardia, Sez. XXXVII, n. 279/2001, in *Giur. merito*, 2001, 1416 ss.), anche a prescindere dalla partecipazione dell'amministrazione finanziaria al processo penale (Comm. Trib. I grado Modena, n. 213/1990, in *Corr. Trib.*, 1990, 1276).

⁴⁰ Qui il panorama è più articolato; per una sintesi si veda M. GAMBARDILLA, *Brevi note sul rapporto tra gli artt. 4 e 5 della l. n. 2248, all. E del 1865 e il giudizio penale*, *Cass. pen.*, 1995, 377 ss.

⁴¹ Sent. 264/1997.

⁴² Si veda comunque *retro*, nota 38.

amministrativa o giurisdizionale – in cui il vincolo «da giudicato» dovrebbe cadere⁴³.

Come che sia, appare opportuno – se non necessario – arricchire le argomentazioni qui svolte con ulteriori considerazioni. Tra queste, una di indubbio spessore va individuata nell'osservare che l'art. 4 comma 2 l. 2248/1865 all. E è disposizione di legge ordinaria, oltretutto di remota emanazione. E quindi derogabile, esplicitamente od implicitamente, da disposizioni successive di pari rango⁴⁴. Inoltre, e di conseguenza, l'art. 4 va «contestualizzato» sia sul piano storico che sistematico. A tal proposito non può ignorarsi l'illustrata tendenza all'autonomia dei singoli procedimenti, principalmente a presidio delle garanzie difensive, ma anche a tutela della speditezza dell'*iter* procedimentale⁴⁵. Ciò posto, appare arcaico e superficiale calare la disposizione in esame, senza alcun adattamento, nell'attuale realtà normativa, come ha fatto la Corte Costituzionale. In tal modo si presuppone una preminenza del giudicato penale, dal punto di vista dei risultati conoscitivi, rispetto agli altri giudicati; riproponendo un «mito» da tempo abbondantemente svalutato⁴⁶.

Anche tali considerazioni non risultano peraltro decisive. Si è già visto che la tendenza «autonomista» ora richiamata subisce considerevoli arresti ed ostacoli, che in varia misura ripropongono, discutibilmente, l'idea della superiorità del processo penale (artt. da 651 a 654 c.p.p.). Oltre-

⁴³ V. infatti Cass. Sez. Trib., 516/2002 *cit.*, secondo cui «non è configurabile alcun obbligo dell'Amministrazione... di conformarsi al giudicato... sussistendo tale obbligo solo nei limiti soggettivi posti dall'ordinamento, al di fuori dei quali non può ammettersi alcun vincolo giuridico, anche se di minore intensità».

⁴⁴ In tal senso Cass. Civ., SS.UU., n. 592/1999, in *Mass. giur. lav.*, 1999, 1289 ss.

⁴⁵ In tale ottica deve inquadrarsi il già ricordato art. 20 d.lgs. 74/2000, che prescrive il divieto di sospensione del processo tributario in pendenza di processo penale avente ad oggetto medesimi fatti.

⁴⁶ V. infatti Corte Cost. 55/1971 *cit.* In argomento cfr. CORDERO, *op. cit.*, 1152 ss.

tutto, tale idea è stata di recente rafforzata per effetto delle modifiche, operate con l. 97/2001, dell'art. 653 c.p.p., relativo ai rapporti tra giudizio penale e giudizio disciplinare⁴⁷. Ed è proprio il richiamo a tale ultima disposizione che, per altro verso, contribuisce in questa sede a temperare il pur ineccepibile rilievo circa la necessaria sussistenza di limiti soggettivi del giudicato. Nell'art. 653, infatti, si prescinde da tali limiti; il vincolo opera anche se il titolare del procedimento disciplinare amministrativo non sia stato posto in grado di partecipare al processo penale⁴⁸. In sostanza, risulterebbe in tal modo confermata la tesi, fatta propria dalla Corte Costituzionale, per cui non si pone un problema di limite soggettivo al vincolo quando la sede destinataria di questo sia una sede non giurisdizionale.

Al fine di risolvere la questione, appare viceversa decisivo il richiamo al già citato art. 654 c.p.p.: inefficacia del giudicato penale nel processo tributario. È vero che può sostenersi, seppure discutibilmente, l'assenza di incompatibilità logica e giuridica tra tale inefficacia e l'obbligo di adeguamento al giudicato da parte della pubblica amministrazione⁴⁹. Tuttavia, la connessione tra i due piani, e quindi la necessità di una soluzione unitaria, è innegabile nel caso in cui si formi un giudicato tributario (totalmente o parzialmente) difforme dal giudicato penale. Infatti, l'amministrazione finanziaria è obbligata ad adeguarsi al giudicato tri-

⁴⁷ Per una sintesi sulla questione v. S. LARIZZA, *Commento a l. ult. cit.*, *Dir. pen. proc.*, 1200 ss.

⁴⁸ In tal senso CORDERO, *op. cit.*, 1156. Quest'ultimo, per la verità, si riferisce espressamente al solo caso di mancata partecipazione al processo penale. Ma il rilievo è senz'altro estendibile al caso di impossibilità di partecipazione a quest'ultimo. Ciò emerge con chiarezza dalla totale assenza di specificazioni, in proposito, da parte dell'art. 653, a differenza di quanto accade nelle due disposizioni precedenti. Del resto, la comunanza totale o parziale tra fatto a rilevanza penale e fatto a rilevanza disciplinare non sempre autorizza a concludere che l'amministrazione sia persona offesa o danneggiata dal presunto reato (anche se l'analisi di quest'ultimo caso obbligherebbe a disaminare la casistica almeno in via esemplificativa, cosa qui impossibile).

⁴⁹ Come osserva MAMBRIANI, *op. cit.*, 145-146.

butario. Se ciò non avviene spontaneamente, o avviene in modo inesatto od incompleto, il contribuente può promuovere giudizio di ottemperanza a norma dell'art. 70 d.lgs. 546/1992⁵⁰. In tal caso, ritenendosi vigente l'obbligo di adeguamento al giudicato penale, la situazione sarebbe di inevitabile «stallo» giuridico⁵¹. Né il contrasto di giudicati può essere risolto con rimedi successivi alla formazione degli stessi, per due ordini di considerazioni. Anzitutto, come visto *retro*, l'art. 654 c.p.p., nel condizionare la propria applicabilità all'assenza di limitazioni probatorie nel giudizio extrapenale, impedisce di sostenere la supremazia del giudicato penale rispetto a quello tributario. Inoltre, è corretto ritenere che tecnicamente non vi sia alcuno spazio per ipotizzare la revocazione, a norma degli artt. 395 c.p.c. e 64 d.lgs. 546/1992, della decisione tributaria definitiva. O per ipotizzare la revisione del giudicato penale⁵². D'altronde, se si sostiene l'autonomia dei giudizi, si accetta il rischio di conclusioni divergenti; sarebbe incongruo pretendere l'eliminazione di tale divergenza mediante rimedi straordinari e successivi.

Per effetto del quadro normativo ora illustrato, è lecito concludere nel senso dell'inapplicabilità, nel settore in esame, dell'art. 4 comma 2 l. 2248/1865⁵³. La circostanza

⁵⁰ Su quest'ultimo si veda A. e M. FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Giuffrè, 1996, 875 ss., nonché S. SERVIDIO, *Il giudizio di ottemperanza nei confronti dell'amministrazione finanziaria*, *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 1345 ss. In giurisprudenza v. Cass. Civ., Sez. Trib., n. 4126/2003, ne *Il Fisco*, 2004, I, 3852 ss.

⁵¹ Nonché operativo, con intuibili e gravi problemi a carico dei dirigenti e funzionari dell'amministrazione finanziaria.

⁵² In quest'ultimo caso, tuttavia, il giudicato tributario sopravvenuto a quello penale – o anche precedente, se imputato e contribuente non coincidono – potrebbe essere ritenuto nuova prova ai sensi dell'art. 630 lett. c) c.p.p.

Sul tema del contrasto tra giudicati nel settore in esame v., per tutti, AVANZINI, in AA.Vv., *I reati in materia fiscale*, cit., 884 ss.

⁵³ Inapplicabilità tuttavia emergente solo nel caso in cui siano stati instaurati tanto il processo penale che quello tributario. Se quest'ultimo manca, per omessa impugnazione dell'accertamento o perché accertamento non vi è stato, rimarrebbe spazio per l'applicazione dell'art. 4.

non appare sconvolgente o sconveniente. Anzi: un'interpretazione costituzionalmente orientata porta a concludere per la maggiore giustificabilità di un vincolo formatosi in una sede (processo tributario) in cui l'Erario è parte necessaria piuttosto che in altra sede (processo penale) in cui quest'ultimo potrebbe essere solo parte eventuale⁵⁴. Anche sul piano applicativo, l'assetto normativo ipotizzato non deve indurre a particolari allarmismi. L'eliminazione di vincoli ormai anacronistici, infatti, non impedisce che l'accertamento effettuato in sede penale possa sollecitare – o addirittura obbligare, previa istanza dell'interessato – l'amministrazione ad attivare gli strumenti di autotutela⁵⁵. A ciò potrebbe re-

⁵⁴ Sotto altro profilo, non può comunque negarsi che il possibile contrasto di giudicati può oggi assumere una valenza sociale persino drammatica. Infatti, è noto che il nucleo essenziale dei delitti tributari è attualmente da ravvisare nell'evasione d'imposta (per tutti G. FIANDACA-E. MUSCO, *Diritto penale tributario*, Giuffrè, 2001, *passim*; v. anche l. 80/2003, di delega per la riforma del sistema fiscale). Si avranno pertanto due giudizi autonomi aventi sostanzialmente lo stesso oggetto. Tanto che si è ritenuto (da parte di CORSO, *I rapporti tra i procedimenti penali e tributario*, *Corr. Trib.*, 2001, 3557) che il legislatore potrebbe spingersi ad ipotizzare il cumulo processuale tra controversia tributaria e controversia penale, con affidamento dello stesso al giudice penale, in aderenza a quanto disposto dal d.lgs. 231/2001 in ordine alla responsabilità delle persone giuridiche (che peraltro non annovera i reati tributari tra quelli che legittimano il *simultaneus processus*). E conformemente, altresì, a quanto avviene per i settori impositivi diversi dall'Iva e dalle imposte dirette, per i quali è applicabile il cumulo processuale di cui all'art. 22 co. 1 l. 4/1929.

⁵⁵ V. D.M. 37/1997. Anzi, è proprio l'evoluzione normativa di tale istituto a costituire conferma dell'inesistenza di un vincolo generalizzato per l'amministrazione discendente dal giudicato penale. Il DPR 107/2001 ha abrogato la norma-base in tema di autotutela (art. 68 DPR 287/1992), che si riferiva genericamente al «giudicato» quale limite di esercizio del potere-dovere in questione. Residua il limite del giudicato favorevole all'amministrazione (art. 2 co. 2 D.M. 37 cit.). E che si tratti, senza ombra di dubbio, del giudicato tributario è certificato dall'art. 2-*quater* l. 656/1994 che, in tema di autotutela in pendenza di giudizio, si riferisce espressamente al «contribuente».

In sostanza: se il giudicato tributario è sfavorevole al contribuente, non solo quest'ultimo non potrà attivare l'autotutela, ma neppure – per ovvi motivi – richiedere l'ottemperanza; e ciò anche in presenza di un giudicato penale assoluto. Nel caso inverso – giudicato tributario favorevole al contribuente contestualmente al giudicato penale di condanna – l'eventuale giudizio di ottemperanza potrà essere esperito senza che l'amministrazione possa «opporre» quest'ultimo giudicato.

plicarsi che l'autotutela è esercitabile solo in favore del contribuente; mentre l'obbligo di adeguamento di cui all'art. 4 è indifferente all'esito del processo penale. Ma anche tale obiezione non fa sorgere inconvenienti pratici. A seguito di giudicato penale di condanna, infatti, l'amministrazione potrà comunque provvedere ad integrare o modificare in aumento l'accertamento a norma dell'art. 43 comma 3 D.P.R. 600/1973⁵⁶; se non vi è ancora accertamento, tale giudicato potrà costituire circostanza idonea ad effettuarlo.

4. *Sanzione penale, sanzione amministrativa e principio di specialità: aspetti procedurali*

A tal punto la conclusione parrebbe obbligata: dal giudicato penale non discende vincolo, positivo o negativo, all'operato dell'amministrazione finanziaria, salvi i possibili riflessi in tema di accertamento e di autotutela.

In realtà, all'integrale accoglimento di tale conclusione si oppone quanto disposto dall'art. 21 comma 2 d.lgs. 74/2000. In proposito, va premesso che come noto il d.lgs. ult. cit. ha previsto, per l'ipotesi in cui lo stesso fatto sia sanzionato tanto in sede penale che amministrativa, l'applicazione del principio di specialità⁵⁷. In sostanza, tra le di-

L'assenza di vincoli *pro judicato* è ovviamente indiscutibile qualora – ipotesi frequente nel settore in esame – imputato e parte del processo extrapenale non coincidano (es. amministratore di società); si tratta in tal caso di una indefettibile applicazione del principio dei limiti soggettivi del giudicato. Per una sintesi in argomento v. DRIGANI, *op. cit.*, 922-923, che peraltro si esprime criticamente, asserendo un'implausibile differenziazione tra enti il cui rappresentante assume la qualità di imputato e i terzi che non possono essere pregiudicati dalla decisione penale.

⁵⁶ A condizione che l'accertamento penale si basi su elementi sconosciuti al Fisco nel momento in cui viene notificato l'avviso originario.

⁵⁷ In luogo di quello di cumulo delle sanzioni, accolto dall'abrogato art. 10 l. 516/1982. Cfr. A. TRAVERSI-S. GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Giuffrè, 2000, 361 ss.; G. GRAZIANO, *Il «punctum dolens» del principio di specialità tra sanzione penale e sanzione amministrativa in materia tributaria*, *Rass. trib.*, 2004, 31 ss.

sposizioni concorrenti troverà applicazione quella che rispetto all'altra contenga almeno un elemento che la caratterizzi⁵⁸. Il citato art. 21 comma 2 disciplina l'aspetto procedurale del fenomeno, alla luce della separazione ed autonomia dei procedimenti di cui al precedente art. 20. In capo all'amministrazione permane il potere-dovere di irrogare la sanzione amministrativa, anche se si è provveduto, per lo stesso fatto, ad inoltrare notizia di reato (art. 21 comma 1). La sanzione, tuttavia, non è eseguibile nei confronti del soggetto individuato quale autore del presunto reato, proprio in aderenza al principio di specialità. Tale esecuzione sarà possibile solo dopo la definizione del procedimento penale «*con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento che esclude la rilevanza penale del fatto*» (art. 21 comma 2). Da tale, pur infelicissima⁵⁹ formulazione, discendono conseguenze che paiono incontestabili. Nessun problema se vi è giudicato di condanna; il principio di specialità impone l'abbandono della sanzione amministrativa. In tal caso non vi è tuttavia efficacia di giudicato; l'attesa del provvedimento del giudice penale è solo uno strumento per la concreta applicazione del

⁵⁸ Ad esempio, se l'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta è sanzionata amministrativamente in ogni caso, e penalmente solo se gli importi corrisposti superino i 25.000 euro, se tale limite è stato nel caso specifico superato verrà irrogata la sola sanzione penale. Si è soliti ritenere che sarà quasi sempre la disposizione penale ad essere speciale rispetto a quella amministrativa, visto il massiccio ricorso, da parte del legislatore, a «soglie» di imposta evasa al di sotto delle quali il fatto non avrà rilevanza penale.

⁵⁹ Si pensi al riferimento all'archiviazione, provvedimento che non può mai assumere efficacia di giudicato (artt. 414 e 648 c.p.p.); anche se il codice vigente subordina la riapertura delle indagini all'autorizzazione del giudice per le indagini preliminari, ed anche se discutibile giurisprudenza costituzionale (sent. 27/1995, sulla quale si vedano le serrate critiche di CORDERO, *op. cit.*, 426 ss.) desume da tale meccanismo una sorta di efficacia preclusiva del provvedimento di archiviazione. Si pensi inoltre alle sentenze di proscioglimento. Queste possono essere pronunciate per difetto di una condizione di procedibilità (es. querela) o per intervento di una causa estintiva del reato (es. prescrizione: v. artt. 529 e 531 c.p.p.). In entrambi i casi, non si vede quale possa essere la formula che escluda la rilevanza penale del fatto.

richiamato principio. In senso contrario dovrà concludersi, invece, in caso di provvedimento favorevole al presunto autore della violazione. In tale ipotesi, la norma avrebbe potuto limitarsi a stabilire la possibile esecuzione della sanzione amministrativa a prescindere dal tenore della formula di archiviazione, proscioglimento ed assoluzione. Ciò non è accaduto: come visto, tale esecuzione si legittima solo se la pronuncia esclude la rilevanza penale del fatto⁶⁰. È però evidente come in tal modo l'amministrazione sia vincolata «in negativo» se la formula assolutoria⁶¹ escluda il fatto *tout court*. In altri termini: l'assoluzione» perché il fatto non sussiste» impedisce non solo – come è ovvio – l'applicazione della sanzione penale, ma anche l'applicazione della sanzione amministrativa. Si avrà quindi in tal caso efficacia del giudicato penale⁶². Piuttosto, il problema non agevole è stabilire quando il provvedimento penale escluda la rilevanza penale del fatto. Il legislatore sembrerebbe aver fatto riferimento alle formule «il fatto non è previsto dalla legge come reato» e «il fatto non costituisce reato» per difetto dell'elemento soggettivo⁶³. Va precisato, per concludere, che l'effi-

⁶⁰ E ciò perché se tale rilevanza non è rinvenibile, non vi sarebbe violazione del principio di specialità.

⁶¹ Per archiviazione e proscioglimento si veda quanto osservato *retro*, nota 59.

⁶² In termini E. MASTROGIACOMO, *L'efficacia del giudicato penale sulle sanzioni amministrative*, *Il Fisco*, 2000, 8740. Secondo TRAVERSI-GENNAI, *op. cit.*, 378-379, e SANTAMARIA, *op. cit.*, 419, occorrerebbe distinguere. Ad esempio, se il giudice penale accerta che nessuna evasione d'imposta si è realizzata, si avrebbe tale efficacia di giudicato. Se invece si accertasse un'evasione quantitativamente inferiore alle soglie penalmente rilevanti, tale efficacia non sussisterebbe. L'affermazione è ragionevole e praticamente opportuna. Ma tecnicamente inaccettabile. Il legislatore infatti, come visto, si riferisce alle formule di assoluzione: quindi al dispositivo, e non alla motivazione della pronuncia (MASTROGIACOMO, *op. cit.*, 841). Paradossalmente, quindi, in una disposizione settoriale dettata per tutt'altre ragioni riviverebbe l'efficacia di giudicato in senso proprio, ossia scaturente dal momento imperativo della decisione, come illustrato *retro*, nota 7.

⁶³ In quest'ultimo caso, infatti, potrebbe permanere la rilevanza amministrativa del fatto, in quanto per i delitti è necessario il dolo, e per gli illeciti amministrativi è sufficiente la colpa (art. 5 co. 1 d.lgs. 472/1997). Contrariamente dovrebbe concludersi se la formula in questione viene utilizzata per la sussisten-

cacia del giudicato sembra prodursi indipendentemente dall'effettiva partecipazione dell'amministrazione finanziaria al processo penale⁶⁴.

za di scriminanti (stato di necessità, adempimento del dovere etc.). Sul significato e la gerarchia delle formule di assoluzione v. CORDERO, *op. cit.*, 916 ss. L'efficacia del giudicato pare ipotizzabile anche di fronte alla formula di assoluzione «per non aver commesso il fatto». È vero che in tal caso non si prende posizione sulla rilevanza penale della condotta, limitandosi a sancire la non attribuibilità di questa all'imputato. Ma è totalmente irragionevole inibire l'irrogazione della sanzione amministrativa se in sede penale si è ritenuto che il fatto non sussiste e autorizzarla se non lo si è addebitato al presunto autore della violazione (a patto, beninteso, che presunto autore del reato e presunto autore della violazione amministrativa coincidano).

Il vincolo all'esecuzione della sanzione amministrativa non si estenderebbe al recupero dell'imposta e degli interessi, in caso di assoluzione «piena» (MASTROGIACOMO, *op. cit.*, *ibidem*). L'affermazione è condivisibile: sia perché come ricordato i casi di efficacia extrapenale del giudicato vanno interpretati restrittivamente, sia perché l'obbligo di corrispondere il tributo sussiste a prescindere dall'atteggiamento colpevole o incolpevole del contribuente.

⁶⁴ Partecipazione peraltro tecnicamente impossibile in caso di archiviazione: quest'ultima viene disposta nelle indagini preliminari, fase in cui ancora non esistono le parti perché non ancora viene esercitata l'azione.

Sembra quindi confermarsi il travalicamento dei limiti soggettivi del giudicato qualora a subire gli effetti di quest'ultimo sia l'autorità amministrativa, in aderenza a quanto disposto nella versione originaria dell'art. 653 c.p.p. (per tale parallelo v. anche SCHIAVOLIN *op. cit.*, 614). Peraltro, non pare accettabile l'impostazione complessiva data da quest'ultimo al problema, ossia che il vincolo è legittimo purché si rivesta la qualità di persona offesa dal reato; qualità indiscutibile per l'amministrazione finanziaria in caso di processo per reati tributari. Il limite soggettivo non opera solo quando si sia assunta la qualità di parte nel processo penale; ossia si sia stati titolari del diritto di prova e di impugnazione. Non sono ammissibili riferimenti soggettivi ibridi o scorciatoie interpretative. D'altra parte, è doveroso osservare che l'art. 653 c.p.p. non è mai stato sottoposto a giudizio di costituzionalità per pretesa violazione del diritto di difesa cagionata dalla premissione dei limiti soggettivi del giudicato. Occorre allora considerare se detta premissione possa considerarsi ragionevole e tollerabile alla luce di altri parametri. Fermo restando quanto osservato *retro*, nota 38, va osservato che il limite soggettivo, nei casi in esame, viene superato in presenza del solo giudicato di assoluzione per insussistenza del fatto (si vedano tuttavia le modifiche apportate all'art. 653, *retro*, anche nota 47). E che vi sono state in passato voci dottrinali autorevoli che, pur negando in linea di principio l'efficacia *ultra partes* del giudicato penale, hanno eccezionalmente riconosciuto quest'ultima in caso di decisione di insussistenza del fatto (come rammenta DE LUCA, *op. cit.*, 7-8, 48, 55, che pure - 93 - avversa con decisione tale argomento). In sostanza, l'assoluzione «piena» assumerebbe una funzione garantistica che andrebbe oltre il *ne bis in idem*. Rimane tuttavia da comporre il rapporto, certamente problematico, tra ta-

In definitiva, sembra che il giudicato penale non vincoli l'amministrazione finanziaria, alla quale tuttavia è riservato il potere-dovere di autotutela ed accertamento. Unica eccezione al principio è data da decisioni penali che accertino – nei limiti in cui l'espressione è compatibile con l'archiviazione ed il proscioglimento di cui agli artt. 529 e 531 c.p.p. – l'insussistenza del fatto oggetto di giudizio (art. 21 comma 2 d.lgs. 74/2000)⁶⁵.

le efficacia *ultra partes* ed il diritto del terzo a non essere pregiudicato da decisioni assunte in processi cui non abbia potuto partecipare. Al riguardo, può considerarsi, sia pure con estrema cautela, che tale diritto, per effetto delle disposizioni ora in esame, subisca un affievolimento, o addirittura una compressione, qualora il terzo sia da individuare nell'autorità amministrativa. Ciò, ponendo a raffronto i poteri accertativi, autoritativi e coercitivi di cui quest'ultima è titolare con la posizione dell'imputato, da ritenere soggetto «debole» del processo penale (in termini AMODIO, *Durata ragionevole etc.*, cit., 799 ss.). Del resto, un argomento in tal senso, seppure ambiguo, pare desumibile da già richiamata giurisprudenza costituzionale (sent. 349/1987). Quest'ultima affermò la legittimità del vincolo *pro iudicato* – *rectius* prova legale, *retro* – posto dall'art. 12 co. 1 l. 516/1982 purché esso si producesse nel rispetto dei limiti soggettivi di cui alla sent. 247/1983 Corte Cost. È noto che quest'ultima pronuncia, pure già richiamata, censurò l'efficacia vincolante della decisione tributaria in sede penale in caso di dissociazione tra parte del processo tributario ed imputato. In sostanza, in occasione della sent. 349/1987 la Consulta, per giustificare il proprio orientamento, ha fatto riferimento ad un precedente di settore, e non a quelli fondamentali per rinvenire il principio della limitazione soggettiva *de qua* (sentt. 55/1971; 99/1973; 165/1975). Può essersi trattato di un *lapsus calami*, oppure semplicemente di un richiamo più calzante, e più recente, in relazione al caso specifico esaminato. Oppure può essersi manifestato l'indirizzo per cui l'invalidità del limite soggettivo è tale solo qualora il destinatario del vincolo non coincida con la pubblica amministrazione, e la sede in cui il vincolo si produce sia giurisdizionale, e non amministrativa (*retro*; tale ricostruzione è confortata dalle già ricordate considerazioni di Corte Cost. 264/1997. Sottolinea il «*non perfetto richiamo all'operatività, nel caso di specie, dei limiti soggettivi*» da parte di Corte Cost. 349/1987 G. SPANCHER, in CARACCIOLI-GIARDA-LANZI, *op. cit.*, 464).

⁶⁵ Del resto in aderenza allo spirito dell'art. 4 co. 2 l. 2248/1865 all. E: se la modifica dell'atto amministrativo è riservata all'amministrazione previo ricorso dell'interessato, ben si comprende che il contribuente non avrà mai interesse ad ottenere l'adeguamento ad un giudicato penale di condanna!