

## **Interesse ad impugnare, formule di proscioglimento, efficacia del giudicato penale di assoluzione nei giudizi tributari.**

di **Giuseppe Centamore**

**Sommario.** 1. Introduzione – 2. L'interesse ad impugnare: peculiarità di una clausola dinamica – (segue) 3. Formule di assoluzione e legalità processuale. – 4. Il problema dell'art. 654 c.p.p.

### **1. Introduzione.**

In un processo penale avente ad oggetto un reato in materia tributaria (D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74/2000), l'imputato ha interesse ad impugnare una sentenza di proscioglimento – si ipotizzi – perché il fatto non è previsto dalla legge come reato o perché il fatto non costituisce reato, al fine di ottenere un proscioglimento di segno più favorevole (ad esempio: perché il fatto non sussiste)?

Il terreno delle impugnazioni, come noto, è particolarmente complesso.

Si tentano qui, difatti, delicate composizioni di interessi antagonisti; certamente, in questo contraltare rientrano la corretta applicazione della legge penale (in uno con l'aspirazione alla "modifica" di una pronuncia pregressa), da un lato, e l'interesse dell'ordinamento ad evitare che l'impugnazione sia utilizzata con finalità dilatorie, dall'altro.

Su tale terreno, si innestano i temi coinvolti dall'interrogativo di cui sopra.

Il primo concerne il rapporto fra la legalità processuale, con specifico riferimento all'adozione della corretta formula assolutoria, e l'interesse ad impugnare.

Il secondo è strettamente connesso: la sussistenza o meno dell'interesse ad impugnare un'assoluzione, ove l'obiettivo preso di mira sia l'ottenimento di una formula di proscioglimento più ampia, in rapporto con l'efficacia extra-penale del giudicato assolutorio.

### **2. L'interesse ad impugnare: peculiarità di una clausola dinamica**

Presupposto generale in materia di impugnazioni (art. 568 comma 3 c.p.p.), esso costituisce un principio malleabile, incapace di racchiudersi in "formule" preconcrete od onnicomprensive.

L'uso della pertinente formula assolutoria (art. 530 c.p.p.) presenta un indubbio profilo di criticità nel rapportarsi con il requisito di ammissibilità richiamato, potendo muoversi dalla premessa che l'aspirazione alla corretta

formula di proscioglimento integra “misura” di quell’interesse, sia in concreto (con riguardo cioè alla pretesa dell’imputato), sia in astratto (con riferimento alla legalità processuale).

Ciò è intuitivo: mentre infatti la condanna incide direttamente sullo *status libertatis*, e l’interesse è (per dir così) *in re ipsa*, il proscioglimento comporta, diversamente, la liberazione dalle accuse. Ne consegue che diventa più difficile in questo caso verificare l’esistenza di una concreta aspirazione dell’imputato ad un effetto utile, non potendo di certo consistere l’interesse all’impugnazione in un’aspirazione alla correttezza meramente teorica della decisione.

Vale la pena all’uopo richiamare un indirizzo convalidato anche dalle Sezioni Unite<sup>1</sup>, con riguardo al concreto maggior favore per l’imputato insito in talune formule assolutorie: è il caso dell’assoluzione «perché il fatto non sussiste», in luogo di quella «perché il fatto non è previsto dalla legge come reato» oppure «perché il fatto non costituisce reato», essendo solo la prima idonea a vincolare l’accertamento del giudice extra-penale.

L’interesse ad impugnare è un presupposto a cui si può guardare quindi, nello specifico versante su cui si svolge la presente indagine, in una duplice prospettiva.

Da un lato, infatti, esso impone all’ordinamento giuridico una connaturata tensione verso la legalità, dal momento che il giudice deve adottare la corretta formula di proscioglimento; dall’altro, fornisce una dimensione pratica alla pretesa del singolo contenuta all’interno dell’impugnazione, da intendersi come effettiva aspirazione al conseguimento di un beneficio<sup>2</sup>.

Istituto oggetto di attenzione da parte della giurisprudenza, l’interesse all’impugnazione fatica a trovare una precisa sistemazione dogmatica; l’esigenza di un rigoroso inquadramento dovrebbe, per lo meno, derivare dalla sua funzione eminentemente selettiva<sup>3</sup>: attraverso la diagnosi della (in)sussistenza, il giudice opera una cernita delle impugnazioni ammissibili; donde il duplice rischio: tanto di oscillazioni applicative, quanto di un suo impiego a fini puramente deflattivi. Tutti connotati che, con buona approssimazione, rendono la clausola in analisi estremamente malleabile.

---

<sup>1</sup> Per tutti, v. Cass. pen., Sez. Un., 29 maggio 2008, Guerra, in *Cass. pen.*, 2009, p. 883; ancora, v. Cass. pen., Sez. IV, 3 novembre 2011, Di Carlantonio, Rv. 252150; Cass. pen., Sez. VI, 25 marzo 2003, Valle, in *Arch. nuova proc. pen.*, 2005, p. 98; Cass. pen., Sez. VI, 14 febbraio 1997, Capozzi, in *Cass. pen.*, 1998, p. 1152.

<sup>2</sup> Nel copioso scenario delle pronunce sul tema, valga il richiamo dei principi espressi dalla Suprema Corte in Sez. Un., 11 maggio 1993, Amato, in *Cass. pen.*, 1993, p. 2808; Sez. Un., 16 marzo 1994, Rusconi, in *Cass. pen.*, 1994, p. 2400; Sez. Un., 24 marzo 1995, p.m. in proc. Boido, in *Cass. pen.*, 1995, p. 3308.

<sup>3</sup> S. CARNEVALE, *L’interesse ad impugnare nel processo penale*, 2012, Giappichelli, *Premessa*.

D'altronde, la difficoltà di permeare l'intima essenza del presupposto in parola è legata intuitivamente ad una circostanza, ossia quella di trovarsi nel luogo di intersezione fra due tipi di interesse: quello "egoistico" del singolo (rimozione di effetti sfavorevoli tramite l'impugnazione) e quello pubblicistico (scongiurare l'uso eccessivo del ricorso allo strumento devolutivo)<sup>4</sup>.

Nel frastagliato scenario ermeneutico, non risolve il problema nemmeno il *fil rouge* costituito dal fine di conseguire un vantaggio pratico<sup>5</sup>; un'impostazione esclusivamente "utilitaristica", difatti, non è sufficiente ad inquadrarlo nella dinamica del processo, occorrendo piuttosto riconoscergli una triplice funzione: quella di "movente" (causa dell'impugnazione)<sup>6</sup>; quella di "scopo" (fine dell'impugnazione)<sup>7</sup>; da ultimo, come già si è osservato, quella di deflazione<sup>8</sup>.

Proprio questa esigenza di carattere economico, alla resa dei conti, costituisce il minimo comune denominatore rintracciabile (anche "in filigrana") in tutti gli studi in materia<sup>9</sup>.

Tutte e tre le chiavi di lettura, impiegate congiuntamente o disgiuntamente, valgono come utilissimi strumenti di diagnosi delle impugnazioni pretestuose (o, se si vuole usare un'espressione più efficace, di *abuso dell'impugnazione*). E, sempre ad ogni evidenza, le tre indicate direttrici debbono essere impiegate coerentemente, attraverso un giudizio di

<sup>4</sup> Sempre in tal senso, v. S. CARNEVALE, *L'interesse ad impugnare*, cit., pp. 56 ss.

<sup>5</sup> Sulla funzione eziologica dell'interesse ad impugnare, v. S. CARNEVALE, *L'interesse ad impugnare*, cit., p. 39; T. DELOGU, *Contributo alla teoria dell'inammissibilità nel diritto processuale penale*, Giuffrè, Milano, 1938, pp. 83 ss.; G. LEONE, *Sistema delle impugnazioni penali*, Jovene, Napoli, 1935, pp. 9 ss.; G. SPANGHER, *Impugnazione del pubblico ministero nell'interesse della legge e concomitante impugnazione dell'imputato*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1972, p. 846.

<sup>6</sup> Esemplicativamente, v. F. CARNELUTTI, *Istituzioni del nuovo processo civile italiano*, Foro italiano, Roma, pp. 326 ss.; G. CHIOVENDA, *Principii di diritto processuale civile. Le azioni, il processo di cognizione*, Jovene, Napoli, 2° ed., 1923, p. 63; A. CRISTIANI, *Contributo alla teoria dell'interesse ad impugnare nel processo penale*, in *Studi in onore di F. Antolisei*, Milano, 1965, vol. I, pp. 298 ss.

<sup>7</sup> Sulla prospettiva teleologica dell'interesse ad impugnare, cfr. G. LEONE, *Sistema delle impugnazioni penali*, Jovene, Napoli, 1935, p. 298; A. LEVI, *Teoria generale del diritto*, 2° ed., Cedam, Padova, 1953, p. 277; A. SCHONKE, *Il bisogno di tutela giuridica*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1948, vol. III, pt. I, pp. 140 ss.

<sup>8</sup> C. U. DEL POZZO, *Le impugnazioni penali. Parte generale*, Cedam, Padova, 1951, p. 419; E. MASSARI, *L'interesse ad agire nel procedimento d'accusa*, in *Foro it.*, 1933, II, c. 212; G. TRANCHINA, *Considerazioni in tema di interesse all'impugnazione nel processo penale*, in *Studi in onore di Gioacchino Scaduto*, vol. V, Cedam, Padova, 1970, pp. 158 ss.

<sup>9</sup> Così, lucidamente, S. CARNEVALE, *L'interesse ad impugnare*, cit., p. 46.

relazione fra la situazione di svantaggio per l'imputato<sup>10</sup> derivante dalla sentenza impugnata, da una parte, e il beneficio a cui egli aspira tramite il ricorso, e risolvibile positivamente o negativamente alla luce delle suddette direttrici, dall'altra.

Si tratta di una metodologia – come giustamente notato<sup>11</sup> – che trascende la dimensione formalistica della soccombenza, invalsa nel processo civile<sup>12</sup>: attesa la tendenziale indisponibilità degli interessi coinvolti nel procedimento penale, la simmetria fra chiesto e pronunciato non è criterio idoneo a fondare l'indagine sulla sussistenza dell'interesse, che va quindi ancorata a parametri di segno "sostanzialistico", quali appunto – si diceva – la presenza di un effettivo svantaggio da eliminare attraverso il gravame<sup>13</sup>.

A che *pro*, difatti, l'imputato di un reato in materia tributaria dovrebbe impugnare un'assoluzione (si ipotizzi) perché il fatto non costituisce reato o perché il fatto non è previsto dalla legge come reato, se l'intento fosse quello di ottenere la dichiarazione di insussistenza del fatto?

La risposta, come affermato dalla giurisprudenza sopra richiamata<sup>14</sup>, sta nell'eliminazione dei possibili pregiudizi che l'imputato potrebbe ritrarre dalla celebrazione di giudizi diversi da quello penale, ma inerenti agli stessi fatti.

È vero: non si può disconoscere che l'impugnazione, tesa al conseguimento di una diversa formula assolutoria, sottenda anche un interesse di natura morale. Se, infatti, la presunzione di innocenza opera come presidio rispetto alle "stigmati" sociali che il processo penale di per sé tende ad imporre all'imputato, è altrettanto innegabile che un'assoluzione con formula di massima ampiezza (quale, ad esempio, quella perché il fatto non sussiste) sia permeata da una maggiore pregnanza sul piano etico e della percezione collettiva<sup>15</sup>.

Va, tuttavia, opportunamente rimarcato che l'affermazione dell'interesse ad impugnare non può risolversi nella aspirazione ad una formula di

<sup>10</sup> In questo senso, v. sempre S. CARNEVALE, *L'interesse ad impugnare*, cit., p. 91.

<sup>11</sup> S. CARNEVALE, *L'interesse ad impugnare*, cit., pp. 92 ss.

<sup>12</sup> Esemplificativamente, v. G. CHIOVENDA, *La condanna nelle spese giudiziali*, Fratelli Bocca, Torino, 1901, p. 242; F. CARNELUTTI, *Teoria generale del diritto*, Foro italiano, Roma, 1946, p. 174; R. PROVINCIALI, *Delle impugnazioni in generale*, Morano, Napoli, 1962, pp. 146 ss.; L. SALVANESCHI, *L'interesse ad impugnare*, Giuffrè, Milano, 1990, p. 25.

<sup>13</sup> Così, F. CARNELUTTI, *Principii*, cit., p. 280; F. CORDERO, *Procedura penale*, Giuffrè, Milano, 8° ed., 1985, p. 550; A. CRISTIANI, *Contributo alla teoria dell'interesse*, cit., p. 296. In giurisprudenza, si veda Cass. pen., Sez. Un., 13 dicembre 1995, Timpani, in *Cass. pen.*, 1996, p. 790.

<sup>14</sup> V. nt. 1.

<sup>15</sup> Della problematica inerente alla configurabilità di un interesse all'impugnazione di natura morale dà conto S. CARNEVALE, *L'interesse ad impugnare*, cit., pp. 201 ss.

proscioglimento solo astrattamente più favorevole, occorrendo invece un approfondimento su due importanti profili: da una parte, lo specifico e concreto effetto favorevole del quale beneficerebbe il condannato o il prosciolto, in altra sede giurisdizionale; dall'altra, l'analisi dei limiti oggettivi di operatività degli effetti *extra-moenia* del giudicato penale e, nel nostro caso, nel giudizio tributario (v. infra, § 4).

**(segue) 3. Formule di assoluzione e legalità processuale.**

La tematica della differenziazione e della latitudine delle formule di assoluzione si lega (come già anticipato) al principio di legalità processuale, che impone al giudice, accertato dapprima il fatto secondo gli elementi probatori a disposizione, e successivamente inquadrato il tema in diritto, di adottare la locuzione appropriata, secondo quanto previsto dall'art. 530 c.p.<sup>16</sup>

Essendo un cardine di sistema, la legalità (processuale) comporterebbe – almeno in apparenza – l'obbligo per il giudice di adottare la corretta locuzione assolutoria indipendentemente da quali riflessi tale adempimento sia suscettibile di esplicitare.

Nondimeno, tale istanza subisce un'evidente flessione in sede di impugnazione, essendo qui necessario contemperare il rispetto di questa con l'esigenza di evitare che l'impugnazione si traduca in un inutile dispendio di attività giudiziaria (o, se si vuole, in un luogo di discettazione giuridica puramente astratta).

Non si verterà in questa sede – vista l'estrema complessità del tema – sul rapporto intercorrente fra le diverse formule assolutorie e la presunzione di innocenza<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Sul tema delle interrelazioni che corrono tra fatto e diritto, si veda M. VOGLIOTTI, *Tra fatto e diritto. Oltre la modernità giuridica*, Giappichelli, Torino, 2007; sul nesso che sussiste fra attività probatoria (come canalizzata dalle parti tramite l'attività argomentativa), accertamento del fatto contenuto nell'imputazione e ricostruzione *in iure* v. altresì R. ORLANDI, *L'attività argomentativa delle parti nel dibattimento penale*, Giappichelli, Torino, 2010, p. 8.

<sup>17</sup> In tema, v. G. ILLUMINATI, *La presunzione di innocenza dell'imputato*, Zanichelli, Bologna, 1979, pp. 149 ss.; F. MORELLI, *Formule di proscioglimento. Radici storiche e funzioni attuali*, Giappichelli, Torino, 2014, pp. 429 ss.; ancora, per considerazioni circa la possibile frustrazione della presunzione di innocenza, cfr. R. ORLANDI, *Provvisoria esecuzione delle sentenze e presunzione di non colpevolezza*, in *Presunzione di innocenza e disciplina delle impugnazioni*, Atti del Convegno di Foggia-Mattinata, 25-27 settembre 1998, Giuffrè, Milano, 2000, p. 123; H. PACKER, *I limiti della sanzione penale*, Giuffrè, Milano, 1978, p. 165.

Ad ogni buon conto, lasciando da parte le considerazioni sull'opportunità della scelta compiuta dal Legislatore<sup>18</sup>, pare che la diversificazione delle formule assolutorie risponda ad una duplice esigenza.

Da una parte, infatti, la graduazione dell'ampiezza liberatoria delle formule assicurerebbe la circolazione della pronuncia nell'ordinamento giuridico (in sintesi, ci si riferisce agli effetti extra-penali delle sentenze di proscioglimento, come previsti dagli artt. 650 e ss. c.p.p., su cui ci si soffermerà a breve).

Dall'altra, essa sarebbe funzionale alla celere diffusione presso la collettività della decisione, come sintetizzata nel dispositivo<sup>19</sup>.

Se questo è l'intento da cui il Legislatore muove, va qui evidenziato che la suindicata differenziazione ha assunto nella prassi un'ulteriore funzione: quella di guidare il giudice nel discernere le impugnazioni prive di interesse da quelle in cui sussista.

Abbiamo preso sopra il caso del rapporto fra l'assoluzione perché «il fatto non è previsto dalla legge come reato» (o perché «il fatto non costituisce reato») e quella per cui il «fatto non sussiste»: formule già ambigue, che portano in sé il rischio di interferenze, riguardando entrambe un comportamento materiale atipico (cioè, al di fuori degli schemi di previsione legale)<sup>20</sup>.

Semplificando, si potrebbe tracciare la linea di discriminazione in questo senso: se il fatto non è previsto dalla legge come reato o non costituisce reato, il comportamento materiale consta, potendosi apprezzare l'oggettività, ma non corrisponde ad alcuna fattispecie astratta o, comunque, difetta un segmento della fattispecie; sull'altro versante, invece, manca proprio la materialità: la condotta è carente alla stregua degli elementi di natura oggettiva, quando non addirittura empiricamente inesistente<sup>21</sup>. È innegabile allora che solo la formula da ultimo considerata si presti ad un "impiego" *extra moenia* del relativo giudicato.

La naturale (per dir così) conseguenza di quanto appena detto sarebbe che l'interesse ad impugnare una sentenza che abbia assolto perché il fatto non è previsto dalla legge come reato sia sussistente (verrebbe da dire) *in re ipsa*, giacché tale pronuncia assolutoria, a cui si ambisce con l'impugnazione, sarebbe idonea a far stato in altre sedi giurisdizionali, ove per converso quella gravata non lo sarebbe: per ciò che ci riguarda, si immagini un eventuale procedimento tributario, teso al recupero delle somme dovute all'Erario, da

<sup>18</sup> In argomento, v. F. MORELLI, *Formule di proscioglimento*, cit., pp. 372 ss.

<sup>19</sup> Con riferimento a tale duplice rilievo, v. F. MORELLI, *Formule di proscioglimento*, cit., pp. 411 ss.

<sup>20</sup> S. FIORE, *La teoria generale del reato alla prova del processo*, ESI, Napoli, 2001, p. 118.

<sup>21</sup> G. SABATINI, *Classificazione e gerarchia delle formule di proscioglimento*, in *Giust. pen.*, 1954, vol. III, c. 458.

cui sia partito il procedimento penale e che, *a latere*, sfoci in una lite davanti al giudice speciale.

Il sistema processuale penale qui (artt. 650 e ss. c.p.p.) prevede un efficace congegno: il giudice del separato giudizio non potrà mettere in discussione i fatti accertati nella sentenza di irrevocabile di assoluzione.

Orbene, è fuor di dubbio che ogni giurisdizione persegue una finalità specifica; ma altrettanto fuor di dubbio dovrebbe essere che se un fatto è stato accertato come insussistente in sede penale, ad omologo risultato si dovrebbe giungere in sede di accertamento sì extra-penale ma inerente al medesimo fatto storico, quand'anche teso ad accertare una diversa forma di responsabilità (come quella tributaria). E invero, un fatto esiste o meno, così come una condotta è stata posta in essere oppure no. *Tertium non datur*.

La conseguenza sarebbe allora alquanto piana: l'assoluzione perché il fatto non sussiste, esitata nel giudicato, dovrebbe fare stato nel separato giudizio tributario quanto all'accertamento di materiale carenza del fatto storico.

#### **4. Il problema dell'art. 654 c.p.p.**

Quanto detto conduce concretamente al nucleo insito nella domanda di partenza: l'eventuale efficacia del giudicato assolutorio nel separato giudizio tributario e, correlativamente, l'esistenza o meno di una disposizione legislativa che legittimi una soluzione positiva al riguardo. Dalla risposta a tale domanda, infatti, dipende quella all'interrogativo che ci siamo posti in esordio.

Viene in mente, in proposito, l'art. 654 c.p.p.<sup>22</sup>, norma che si occupa dei riflessi del giudicato penale (assolutorio o di condanna) nei separati giudizi civili od amministrativi diversi da quelli presi in esame dagli articoli precedenti: fra detti giudizi, si potrebbe far rientrare quello tributario.

---

<sup>22</sup> Gli artt. 651 e 652 c.p.p. fanno riferimento ai riflessi operanti nelle cause di risarcimento del danno (civili e/o amministrativi), e limitatamente a determinati accertamenti (l'assoluzione spiega effetti solo quando sia pronunciata con una delle formule ivi previste). Si tratta di una problematica complessa: quale fra le disposizioni, relative ai riverberi extra-penali del giudicato, sia pertinente all'ipotesi in cui penda un giudizio tributario in cui si discuta sui medesimi fatti materiali accertati in sede penale. Tuttavia, può ragionevolmente sostenersi che il processo tributario, avente ad oggetto gli stessi fatti per cui l'Amministrazione Finanziaria ha promosso l'accertamento a carico del contribuente, di fatto soddisfa l'interesse al quale essa è precipuamente deputata (il recupero del debito di imposta), comprensivo (vale la pena puntualizzare) degli interessi di mora come spettanti per legge e del danno derivante dall'evasione; donde l'estraneità delle due disposizioni richiamate dall'area dei riflessi del giudicato penale in altra sede giudiziale. V. in tema M. CAIANIELLO, *Giudicato penale e processo tributario: una questione ancora non risolta*, in *Rass. Trib.*, 1996, pp. 498 ss.

Ora, la lettera della norma richiama i giudizi civili ed amministrativi, senza riferimento espresso alcuno a quello tributario; non è mancato però in giurisprudenza il tentativo di ricondurre al raggio applicativo della disposizione in oggetto il giudizio tributario (attinente, si immagini a titolo esemplificativo, al recupero delle somme non versate a titolo di i.v.a.)<sup>23</sup>.

Peraltro, va rammentato che l'art. 20 del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 vieta la sospensione del processo tributario quando al contempo penda un procedimento penale, essendo certamente indicativo della volontà legislativa di assicurare una reciproca autonomia nella progressione dei rispettivi *itinerari*. Ciò, però, non dovrebbe indurre a pensare che sia sintomo della rinuncia all'efficacia del giudicato penale nell'accertamento in sede tributaria, potendo tale effetto estrinsecarsi anche in via solo eventuale ed in assenza di un meccanismo di pregiudizialità necessaria; sicché, non sarebbe forse errato intendere che occorra comunque applicare le norme "ordinarie" prescritte dal codice di rito (nel nostro caso: l'art. 654 c.p.p.).

Come si desume dal testo, la disposizione e la prevista efficacia extra-penale del giudicato (assolutorio) verrebbero in rilievo con esclusivo riferimento agli stessi fatti materiali oggetto di verifica in entrambe le sedi (sempre nel nostro caso: penale e tributaria), quando questi siano stati ritenuti rilevanti per la decisione e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione controversa.

Prescindiamo dal primo requisito, dato dalla circostanza che quei fatti, oggetto di comune accertamento, siano stati ritenuti rilevanti in sede penale, addentrandoci invece sul secondo: il primo sembra introdurre un apprezzamento discrezionale, potendo comportare qualche oscillazione interpretativa la locuzione "fatti ritenuti rilevanti"; riguardo al secondo, invece, abbiamo un dato puramente oggettivo, ossia la previsione *ope legis* di eventuali restrizioni alla prova della situazione giuridica controversa in sede extra-penale.

D'altra parte, ove si ritenesse inconferente il disposto in parola, non residuerebbero altre opzioni interpretative: probabilmente, davvero il Legislatore ha voluto escludere che il giudicato penale (nel nostro caso, assolutorio) possa avere autorità di cosa giudicata nel giudizio tributario.

Ecco il nodo centrale, dunque, che investe il dubbio sulla ragionevolezza di un'eventuale preclusione in questo senso.

Se l'art. 654 c.p.p. opera alla condizione che nel processo *ad quem* la legge non ponga limitazioni in ordine alla prova della posizione controversa, abbiamo – almeno così sembra – un vistoso problema: il giudizio tributario difatti, come noto, presenta sensibili peculiarità sotto il profilo delle prove ammissibili, vigendo – per fornire un esempio – il divieto della prova

---

<sup>23</sup> In questo specifico senso, vedasi Cass. Pen., Sez. III, ud. 5 novembre 2015 (dep. 25 gennaio 2016), n. 3559.

testimoniale o del giuramento (art. 7, comma 4, D. Lgs. n. 546/1992), al contempo invece ammettendosi un accertamento su base presuntiva. Risultato: nessuna autorità di cosa giudicata esplicherebbe comunque il giudicato assolutorio sull'accertamento compiuto in sede tributaria.

Non a torto, quindi, si è affermato in passato che il giudicato penale di fatto è insuscettibile di spiegare effetti nel separato processo tributario<sup>24</sup>.

Si è detto sopra che l'interesse all'impugnazione si sostanzia nell'aspirazione dell'interessato alla rimozione di effetti sfavorevoli derivanti dalla pronuncia soggetta a ricorso. Nel relativo gravame, introdotto – si ipotizzi – al fine di ottenere una formula assolutoria di segno più favorevole rispetto a quella già ottenuta nel grado pregresso, la sussistenza del requisito in parola andrebbe dichiarata sulla scorta di una prognosi, ossia della probabilità futura che il prosciolto con la formula “perché il fatto non sussiste” si giovi degli effetti favorevoli derivanti dalla sentenza assolutoria: e ciò, come abbiamo detto, rimanda inevitabilmente ai possibili pregiudizi che il prosciolto avrebbe a patire nei giudizi diversi da quello penale ma insistenti sui medesimi fatti (il prelievo fiscale coattivo suscettibile di essere “confermato” dalla giurisdizione tributaria).

Ma se, come osservato, il processo tributario pone limitazioni alla prova della situazione giuridica oggetto della relativa controversia, parendo dunque ivi insuscettibile di utilizzazione il giudicato penale (di condanna o di assoluzione, a questo punto, sarebbe indifferente), sembra altrettanto corretto affermare che l'imputato di un reato in materia tributaria non avrebbe mai interesse ad impugnare una qualunque assoluzione, al fine di ottenere una formula liberatoria più ampia; ciò, almeno, in una prospettiva di neutralizzazione dei possibili pregiudizi derivanti da giudizi diversi da quello penale ma all'interno dei quali si controverta sui medesimi fatti: perché mancherebbero normativamente i presupposti per un impiego del giudicato penale nel giudizio tributario.

E il ragionamento non muterebbe con l'osservare che per l'art. 654 c.p.p. la formula assolutoria adoperata è del tutto irrilevante, contando per la

---

<sup>24</sup> V. Cass. civ., 21 febbraio 2002, n. 4109, Rv. 555271, per cui «nessuna autonoma autorità di cosa giudicata può più attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente». In termini, v. anche Cass. civ., 27 febbraio 2013, n. 4924, in *Mass. giust. civ.*, 2013, p. 567; Cass. civ., 3 maggio 2002, n. 6337, Rv. 554075. Più sfumata, invece, è la posizione che, pur escludendo l'automatica efficacia di cosa giudicata alla pronuncia penale, le riconosce il valore di elemento valutabile dal giudizio tributario, da prendere in considerazione per la decisione finale: Cass. civ., 8 luglio 2010, in *D. e giust.*, 10-11-2010; Cass. civ., 17 febbraio 2010, n. 3724, in *Mass. giust. civ.*, 2010, p. 222.

disposizione in commento i fatti concretamente accertati: infatti, residuerebbe comunque il limite ostativo oggetto delle osservazioni poc'anzi svolte.

Volendo tentare di semplificare i termini del dilemma: l'affermazione giudiziale che il fatto non costituisce reato non implica che il medesimo fatto non possa avere un diverso rilievo di illiceità (ad esempio sul piano tributario); in questo caso, è perfettamente comprensibile l'ininfluenza di tale accertamento nel separato giudizio tributario (si ipotizzi: per evasione fiscale), essendo diverso l'oggetto della verifica ivi espletata.

Ma se venisse accertato in sede penale che il fatto non sussiste, sarebbe per lo meno illogico ammettere la possibilità che, al contempo, in un'altra sede (quella tributaria) esso al contrario sussista.

Si potrebbe forse obiettare che i rispettivi accertamenti perseguano finalità radicalmente differenti e che il Legislatore, per tale ragione, abbia ammesso l'evenienza fisiologica di un contrasto di giudicati; sennonché, oltre a restare difficilmente giustificabile sul piano logico, ammettere tale possibilità comporterebbe anche un eccessivo aggravio sul sistema giurisdizionale in termini di dispendio di risorse: è evidente che il giudice tributario dovrebbe accertare autonomamente l'esistenza di un fatto, oggetto già di una verifica (passata in giudicato) compiuta *aliunde* ma che è costretto ad ignorare.

Occorrerebbe allora, probabilmente, maturare una riflessione più approfondita sul punto, anche in un'ottica di "correzione" interpretativa o financo *de iure condendo*.