

Propone ricorso per cassazione la società V. enunciando due motivi.

Con il primo motivo la ricorrente denuncia la violazione degli artt. 113, 115 e 116 del codice di procedura civile e la contraddittorietà e illogicità della motivazione.

Deduce la contribuente che l'inammissibilità di un ricorso non sottoscritto deriva direttamente dalla legge (art. 15 del D.P.R. n. 636/1972) e non deve essere riconosciuta con una pronuncia del giudice, che, se interviene, ha natura meramente dichiarativa della mancanza di (valida) impugnazione avverso l'accertamento, divenuto per tale ragione definitivo con il decorso del termine per impugnarlo.

Con altro motivo la società V. lamenta la violazione dell'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973 e degli artt. 2964 e 2966 del codice civile, in relazione all'art. 360, nn. 3) e 5), del codice di procedura civile, in quanto, per l'assoluta inidoneità di un ricorso non sottoscritto a promuovere un giudizio, il termine previsto dall'art. 17, comma 3, del D.P.R. n. 602/1973 per l'iscrizione a ruolo era cominciato a decorrere sin dall'11 febbraio 1991, e cioè dopo il sessantesimo giorno per proporre (valida) impugnazione dell'avviso di accertamento.

L'Amministrazione finanziaria si è costituita, tramite l'Avvocatura generale dello Stato, in questa fase del giudizio senza svolgere specifiche controdeduzioni ma al solo fine di essere informata della data dell'udienza.

#### Diritto

I due motivi del ricorso possono essere esaminati congiuntamente perché tra loro connessi.

Essi devono ritenersi infondati.

Un ricorso proposto nei termini avverso l'avviso di accertamento è idoneo ad introdurre un processo tributario e quindi

(1) Tutt'altro che banale il principio che si ricava dalla sentenza in oggetto. Come noto una volta che l'avviso di accertamento sia divenuto definitivo, in quanto non impugnato, il potere di iscrivere le somme a ruolo da parte dell'Amministrazione finanziaria si consuma entro il 31 dicembre dell'anno successivo, a norma dell'art. 17 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Ci si è allora chiesti se un ricorso privo di sottoscrizione, quindi palesemente inammissibile in base all'art. 15 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 (disposizione riproposta nel nuovo contenzioso tributario all'art. 18 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) sia idoneo a "spostare" il termine iniziale di decorrenza per l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme vantate dall'Amministrazione finanziaria al momento in cui diviene irrevocabile la sentenza che pronuncia sulla inammissibilità del ricorso. La Corte di Cassazione si è pronunciata nel senso che la declaratoria di inammissibilità del ricorso, pur se prende atto di un vizio primigenio del ricorso in quanto giunge al termine di un iter processuale "innescato" dall'atto dichiarato inammissibile, impedisce all'Amministrazione finanziaria di iscrivere le somme a ruolo a titolo

ad impedire, fino alla sua conclusione, che l'accertamento medesimo diventi definitivo.

A tale regola non fa eccezione l'ipotesi in cui il ricorso manchi della sottoscrizione del ricorrente, essendo quest'ultima un requisito la cui sussistenza o mancanza, in caso di contenzioso giudiziario, deve essere accertata dal giudice adito, non dissimilmente da quanto avviene per gli altri requisiti previsti dall'art. 15, comma 1, del D.P.R. n. 636/1972 (come, ad esempio, l'assoluta incertezza dei motivi del ricorso).

È inconferente rilevare in contrario che la pronuncia di inammissibilità del ricorso per difetto di sottoscrizione ha natura meramente dichiarativa perché si limiterebbe ad accertare l'esistenza di un vizio originario dell'impugnazione; invero, anche in tal caso il ricorso del contribuente produce l'effetto di dare un impulso processuale alla vertenza idoneo ad impedire la definitività dell'accertamento fino alla conclusione del processo.

Si deve cioè ritenere che, nella pendenza di un processo tributario, l'Amministrazione finanziaria non può procedere all'iscrizione a ruolo dell'imposta a titolo definitivo, neppure nel presupposto della mancanza di un requisito del ricorso, dovendo anche tale vizio essere accertato nella sede giudiziaria.

Conseguentemente, nel caso di specie, il termine di decadenza per l'iscrizione a ruolo è cominciato a decorrere solo dalla data di irrevocabilità della sentenza che ha dichiarato inammissibile, per difetto di sottoscrizione, il ricorso proposto dalla società V. nei confronti dell'avviso di accertamento.

Il ricorso va, pertanto, rigettato.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese

**P.Q.M.**

rigetta il ricorso e compensa le spese.

definitivo in quanto, in ogni caso, sarà necessario attendere la pronuncia della Commissione tributaria. Del resto una decisione di segno opposto avrebbe creato, a mio sommo avviso, una situazione molto delicata, soprattutto perché avrebbe costretto l'ufficio ad una complessa valutazione stragiudiziale del ricorso proposto dal contribuente al fine di decidere se operare l'iscrizione a ruolo o meno. Diamo l'ipotesi di un ricorso che nell'epigrafe non indichi in modo esplicito la Commissione tributaria adita, indicazione, comunque, "latamente" ricavabile dal contesto del ricorso. Nell'ipotesi in cui l'ufficio considerasse, a suo giudizio, il ricorso come ammissibile e non procedesse all'iscrizione a ruolo, una eventuale decisione di segno contrario da parte della Commissione tributaria avrebbe come effetto quello di far decadere l'ufficio dal diritto alla riscossione delle somme precedentemente accertate. Situazione paradossale che costringerebbe l'Amministrazione finanziaria ad iscrizioni a ruolo a titolo definitivo "sistematiche", per evitare di decadere dal relativo potere.

**G.C.**



## L'efficacia della sentenza penale di patteggiamento nel processo tributario

**PROCESSO TRIBUTARIO - Sentenza penale emessa a seguito di patteggiamento - Valore nel processo tributario**

*La scadenza penale emersa a seguito di patteggiamento ai sensi dell'art. 444 del codice di procedura penale costituisce un importante elemento di prova nel processo tributario (la richiesta di patteggiamento dell'imputato implica pur sempre il riconoscimento del fatto-reato) e il giudice tributario ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le*

*ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua responsabilità insussistente e il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione. Tale riconoscimento dell'imputato, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato, può ben essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento.*  
(Oggetto della controversia: accertamento Iva)

(CASSAZIONE, Sez. trib. - Sent. n. 2724 del 30 novembre 2000, dep. il 24 febbraio 2001)

La Corte Suprema di Cassazione, Sez. tributaria, composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati: Dott. Vincenzo Carbone (Presidente), Dott. Enrico Altieri (Relatore), Dott. Enrico Papa, Dott. Mario Cicala, Dott. Antonino Di Blasi (Consiglieri) ha pronunciato la seguente

### Sentenza

sul ricorso proposto da: G.M. elettivamente domiciliato in Roma, presso lo studio dell'Avv. C.M., che lo difende, giusta delega a margine

*ricorrente*

### contro

ufficio Iva Roma II, in persona del Ministro *pro tempore*, elettivamente domiciliato in Roma, Via dei Portoghesi, 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato, giusta delega a margine

*controricorrente*

avverso la sentenza n. 182/97 della Commissione tributaria regionale di Roma, depositata il 15 ottobre 1997;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 30 novembre 2000 dal Consigliere Dott. Enrico Altieri;

udito per il resistente, l'Avvocato dello Stato Caputi Iambrenghi, che si riporta agli scritti;

udito il pubblico ministero in persona del Sostituto Procuratore generale, Dott. Raffaele Palmieri che ha concluso per il rigetto del primo e del secondo motivo; accogliere il terzo e per quanto di ragione il quarto.

### 1. Svolgimento del processo

Sulla base di processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, l'ufficio Iva di Roma accertava - con atto del 5 giugno 1993 - nei confronti di G.M., titolare di impresa individuale per la vendita al dettaglio di apparecchi fotografici ed elettrodomestici in Tivoli, un'evasione dell'imposta, determinandola in lire 3.499.588.000, comprensive di interessi e pene pecuniarie.

Dalla verifica erano risultati su un conto corrente bancario intestato a G.M., nel periodo gennaio-luglio 1991, versamenti per circa 1 miliardo e 700 milioni e prelievi per oltre 1 miliardo e 800 milioni, mentre dalla contabilità ufficiale risultavano per lo stesso periodo movimenti di 32.256.000 per acquisti e 25.656.000 per vendite.

Dal processo verbale di constatazione risultavano, inoltre, omissioni di fatturazione e registrazione per lire 1.704.088.029, nonché occultamento di scritture contabili e di locali d'impresa.

In relazione ai fatti emersi dalla verifica era stato anche iniziato procedimento penale per il reato di cui all'art. 4 della L. n. 516/1982, conclusosi con sentenza di applicazione della pena a seguito di patteggiamento (art. 444 del codice di procedura penale).

G.M. proponeva ricorso alla Commissione tributaria di I grado di Roma, la quale lo rigettava, mettendo in evidenza il comportamento del contribuente, e soprattutto l'uso di due registratori fiscali, uno dei quali - come ammesso da G.M. - era stato usato per registrare vendite di rilevante importo, nonché l'occultamento di scritture e di locali, nonché lo scarico nell'Aniene dei registratori fiscali.

Osservavano, inoltre, i primi giudici che l'ufficio aveva correttamente applicato la presunzione di cui all'art. 51, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972, relativamente al valore dei movimenti bancari.

Il contribuente proponeva appello alla Commissione tributaria regionale del Lazio, sostenendo che i movimenti bancari non avevano alcun rapporto con l'attività commerciale esercitata, essendo relativi a rapporti finanziari posti in essere a titolo personale con soggetti privati.

Il gravame veniva rigettato con sentenza 13-15 ottobre 1997. La Commissione tributaria d'appello riteneva che le reticenze di G.M. sui luoghi di deposito in sede di verifica, l'omissione delle più elementari operazioni contabili, la distruzione di dati contabili e di registratori, accertati in sede penale, giustificassero l'esercizio del potere di accertamento induttivo conferito all'ufficio dall'art. 51, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972, e che costituissero indizi gravi precisi e concordanti; che, inoltre, gli assegni bancari esibiti, non essendo accompagnati da elementi circa la natura delle operazioni ("transazioni finanziarie non sottoposte a fatturazione" "finanziamenti a breve termine"), non costituivano prova che tali operazioni fossero state effettivamente compiute.

Avverso tale sentenza G.M. ha proposto ricorso per cassazione, sulla base di quattro mezzi d'annullamento.

L'Amministrazione finanziaria dello Stato resiste con contro-ricorso.

### 2. I motivi del ricorso

2.1. Coi primi due motivi, congiuntamente svolti, il ricorrente, denunciando violazione degli artt. 24 della Costituzione, 115 e 116 del codice di procedura civile, 97 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura civile, in riferimento all'art. 360, n. 3), del codice di procedura civile e 1 del D.Lgs. n. 546/1992, deduce:

- contrariamente a quanto affermato dalla sentenza impugnata, non esiste alcun accertamento in sede penale circa le violazioni contestate nel processo verbale di constatazione. Infatti, il giudice penale non aveva compiuto alcun accertamento, non essendovi stato il dibattimento;

- la sentenza penale risulta trasmessa per fax alla procura generale della Corte dei conti per la Lombardia. Il documento è stato, quindi, acquisito al di fuori dei poteri di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, e pertanto sottratto alla conoscenza delle parti. L'acquisizione sarebbe così avvenuta solo nell'ambito del rapporto tra il relatore, dott. Mimmo, capo della detta Procura regionale, col giudice penale;

- le vicende predette costituirebbero violazione dell'art. 24 della Costituzione, per violazione del diritto alla prova e del divieto di scienza privata del giudice, avendo questi utilizzato elementi di prova diversi da quelli offerti dalle parti.

2.2. Col terzo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione degli artt. 444 e 445 del codice di procedura penale, in relazione agli artt. 115 e 116 del codice di procedura civile, nonché omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su punti decisivi della controversia, il ricorrente lamenta che il giudice d'appello abbia ritenuto erroneamente un vincolo per il giudice tributario derivante dalla sentenza penale di patteggiamento.

Non può essere contestato, infatti, che tale sentenza non può mai svolgere efficacia di giudicato nel processo civile e amministrativo.

2.3. Col quarto motivo il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 2727-2729 del codice civile; 32 e 39 del D.P.R. n. 600/1973; omessa valutazione di prove; violazione del-

l'art. 51, n. 1), del D.P.R. n. 633/1972; omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione, in relazione all'art. 360, n. 3) e 5), del codice di procedura civile, e specificamente:

- la sentenza impugnata non conterrebbe alcuna motivazione circa la perizia giurata depositata dalla difesa del contribuente, dalla quale risultava un giro d'affari di circa 200 milioni, e non di qualche miliardo;

- altrettanto immotivata sarebbe la parte della sentenza con la quale è stata ritenuta la fondatezza dell'accertamento induttivo. Viene, inoltre, contestato il ragionamento secondo cui, dai riscontrati movimenti bancari, si perviene a ritenere che gli stessi fossero pertinenti ad operazioni non registrate e contabilizzate dell'impresa. In tal modo, secondo il ricorrente, viene rovesciato sul contribuente l'onere della prova che incombeva all'Amministrazione finanziaria;

- il contribuente aveva, comunque, dimostrato assegni per assegni che la gran parte dei titoli - emessi su conto corrente della B.P. di A. - filiale di Tivoli - si riferiva a soggetti non imprenditori, né fornitori, né aventi rapporti con l'impresa di G.M. Si trattava, invece, di attività di finanziamento. D'altra parte, la presunzione di ricavi di cui all'art. 51 del D.P.R. n. 633/1972 richiede l'esistenza di un sicuro collegamento tra le operazioni bancarie e l'attività d'impresa;

- diversi fatti rilevanti, e precisamente la modestia della superficie del negozio e delle infrastrutture e l'inesistenza di dipendenti o collaboratori, non sarebbero stati presi in considerazione;

- la sentenza non avrebbe considerato che dall'attività investigativa della Guardia di finanza non sarebbe emersa alcuna prova circa la riferibilità degli assegni a fornitori abituali;

- per quanto concerne il doppio misuratore fiscale, non si sarebbe tenuto conto del fatto che lo stesso era stato rinvenuto in un locale diverso dal negozio, per cui non poteva essere stato utilizzato per vendite effettuate nel 1991.

### 3. Motivi della decisione

3.1. I primi tre motivi, che possono essere congiuntamente esaminati, non meritano accoglimento.

Contrariamente a quanto affermato dal ricorrente, i giudici d'appello non hanno affatto ritenuto che dalla sentenza penale emessa a seguito di patteggiamento derivasse un'efficacia di giudicato nel processo tributario in relazione a fatti materiali accertati nella stessa sentenza. Nel giudizio di merito sono state, invece, poste in rilievo alcune circostanze di fatto - il cui apprezzamento non può essere oggetto di sindacato di legittimità - che, secondo la Commissione regionale costituivano prova del compi-

mento di operazioni soggette ad imposta, in relazione alle quali il contribuente non aveva adempiuto agli obblighi di fatturazione e registrazione.

Vi è da rilevare, più in generale, che, pur non svolgendo la sentenza emessa ai sensi dell'art. 444 del codice di procedura penale alcuna efficacia di giudicato nell'accertamento tributario e nella sua proiezione processuale, appare incontestabile che la richiesta di patteggiamento dell'imputato implica pur sempre il riconoscimento del fatto - reato, nella specie, il compimento di operazioni soggette ad Iva, l'omessa fatturazione e registrazione delle stesse e l'evasione dell'imposta dovuta.

Secondo la giurisprudenza della Corte (sentenza 10 novembre 1998, n. 11301, in "il fisco" n. 1/1999, pag. 126, n.d.r.), la sentenza penale emessa ai sensi dell'art. 444 del codice di procedura penale costituisce un importante elemento di prova e il giudice di merito, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua responsabilità insussistente e il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione.

Tale riconoscimento, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato, può ben essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento.

Quanto al modo non corretto con cui la sentenza penale sarebbe stata acquisita, tale deduzione non presenta alcun rilievo, dal momento che neppure il ricorrente contesta l'esistenza di tale decisione.

3.2. Gli altri motivi sono inammissibili, in quanto, con gli stessi, il ricorrente prospetta una diversa ricostruzione del fatto o tende, comunque, ad ottenere un apprezzamento dei fatti e delle prove diverso da quello compiuto dai giudici di merito e sostenuto da motivazione immune da rilievi di legittimità.

Devesi sottolineare, inoltre, che la prospettata ricostruzione dell'attività cui dovrebbero - secondo la tesi del ricorrente - essere riferiti i movimenti bancari come *attività finanziaria* è del tutto generica e manca di qualunque riferimento a specifiche circostanze.

3.3. Il ricorso deve, pertanto, essere rigettato, con la condanna del ricorrente al pagamento delle spese, da liquidarsi in complessive lire 7.150.000, di cui lire sette milioni per onorari, oltre alle spese prenotate a debito.

**P. Q. M.**

la Corte di Cassazione;

rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese, liquidate in lire 7.150.000, di cui lire 7 milioni per onorari, oltre alle spese prenotate a debito.

## Commento

Merita particolare attenzione la recente sentenza della Corte di Cassazione, Sez. tributaria (1), che ha esaminato il problema della efficacia della pronuncia penale di patteggiamento nel giudizio tributario. Ciò particolarmente perché all'attuale prassi giudiziaria si era riconosciuto, indipendentemente dall'applicabilità dell'art. 12 della L. n. 516/1982, l'irrelevanza ai fini tributari di tale fatto in sede penale. Lo stesso proscioglimento da parte del giudice per le indagini preliminari è stato ritenuto di nessun rilievo, essendosi data importanza alla sola decisione assunta a seguito di dibattimento, ovviamente nella sua formulazione definitiva.

La materia, come noto, è stata oggetto di novellazione e reinterpretazione a seguito delle modifiche normative intervenute in sede penale e tributaria. Attualmente è consolidato l'orientamento per cui, in ossequio al principio del doppio binario, l'iter tributario e quello penale, pur quando attingono ad un medesimo fatto, debbono considerarsi pienamente autonomi e reciprocamente indifferenti. Su tale considerazione si è manifestato pieno dissenso alla sentenza in commento, osservando che gli effetti della pronuncia sul patteggiamento non possono superare l'ambito penale (2). È

da ritenere però che quest'ultima posizione debba essere riconsiderata alla luce dello stesso testo della richiamata sentenza, nella quale non si è inteso affatto affermare che il patteggiamento vincola in quanto tale, essendosi precisato che il rilievo che lo stesso assume nell'ambito tributario riguarda unicamente il fatto della richiesta dell'imputato. Si legge infatti che detta richiesta "implica pur sempre il riconoscimento del fatto-reato", a dimostrazione che il ragionamento da cui è tratta l'anzidetta efficacia probante è riferita a tale specifico elemento, perché riconoscimento implicito dell'illecito addebitato al patteggiante. In sostanza, secondo la Corte, l'imputato che richiede il patteggiamento riconosce la propria responsabilità, tant'è che attraverso detta richiesta egli propone un negoziato sulla pena e quindi su un elemento che presuppone quel riconoscimento, conseguentemente escludendo che l'imputato innocente abbia interesse ed intendimento a tale iniziativa. Nonostante la espressione "pur sempre" la Corte, richiamando una propria precedente decisione (Sent. 10 novembre 1998, n. 11301, in "il fisco" n. 1/1999, pag. 126), non statuisce però che dal predetto riconoscimento consegue una prova insuperabile in sede tributaria: si precisa infatti che lo stesso costituisce

solo "un importante elemento di prova", dal quale il giudice tributario può dimostratamente discostarsi. Si riconosce pertanto che la sua efficacia probatoria è meramente presuntiva e può quindi essere superata attraverso lo strumento della prova contraria.

Circa l'acquisibilità da parte degli uffici tributari dei dati emersi in sede penale, compreso quindi il fatto che le parti abbiano proceduto al patteggiamento e questo si sia concluso con sentenza, non si pongono dubbi, stante il principio per cui detti uffici possono attingere anche a fatti radicatisi in quest'ultima sede. D'altra parte, è anche previsto nell'ordinamento tributario che, ai fini della rettifica della dichiarazione annuale del contribuente, possono essere fatti valere gli atti e i documenti comunque "in possesso dell'ufficio". Conseguentemente, la stessa Commissione tributaria, constatata la produzione agli atti della sentenza di patteggiamento o comunque in assenza di contestazione sulla circostanza, può legittimamente assumere il fatto della richiesta e quindi trarne le conseguenze sul piano probatorio. Più precisamente la Commissione può ragionare su tale fatto e dedurre presuntivamente il riconoscimento del fatto-reato, tenuto anche conto che la più recente e ormai diffusa giurisprudenza del Supremo Collegio ha chiarito che il fatto ignoto può essere dedotto anche da un solo fatto noto, quando questo abbia rilevanza particolare tale da giustificare questa deduzione. La sentenza citata avvalorava appunto questa qualità, sostenendo che la richiesta de qua costituisce "importante prova" e quindi legittima l'approccio presuntivo. A parte la decisione del Supremo Collegio appare dunque condivisibile: tra le varie "ragioni" che possono aver dato luogo alla predetta iniziativa, la scelta della confessione del riconoscimento della responsabilità può ritenersi valida sulla base del principio dell'id quod plerumque accidit, donde la sua ragionevolezza e quindi l'accettabilità del significato confessorio della stessa tratta.

Meno accettabile invece è la qualificazione della prova contraria indicata nella sentenza. Si spiega infatti che il Giudice "ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua responsabilità insussistente e il Giudice penale abbia prestato fede al tale ammissione". Dunque, per il Supremo Collegio non si tratta di smentire il riconoscimento del fatto-reato e perciò l'effetto confessorio implicito, ma di spiegare perché l'imputato vi abbia dato luogo pur non riconoscendosi responsabile. In sostanza, fermo restando il riconoscimento implicito del fatto illecito, si ammette che il contribuente possa aver presentato le richieste di patteggiamento per altre ragioni, delle quali però deve dare dimostrazione, al fine di far decadere l'efficacia probatoria a lui contraria. A titolo di esempio, l'imputato che, ritenendosi innocente, presenta richiesta di patteggiamento e quindi implicitamente ammette la sua responsabilità, per timore che in sede di decisione a seguito di dibattimento abbia a subire una pena notevolmente superiore, si troverebbe nella condizione descritta dalla Suprema Corte, in ragione di che non potrebbero essere da tale comportamento dedotte conseguenze pregiudizievoli nei suoi confronti. Così inteso questo tratto della sentenza, l'onere della prova contraria appare però estremamente facile ovvero estremamente difficile sia per la Commissione sia per il contribuente che detta prova deve sostenere in primis. La estrema facilità si ha se basta la sola dichiarazione di quest'ultimo di aver agito per ragioni diverse da quella dell'ammissione della propria responsabilità, trattandosi di manifestare, in definitiva, un proprio convincimento. Anzi, se così fosse, basterebbe accompagnare l'istanza di patteggiamento con una giustificazione diversa dal riconoscimento, per superare il problema alla radice, tanto da non far nemmeno insorgere l'effetto presuntivo dedotto dalla richiesta. All'opposto,

se la prova non può sostanziarsi nella semplice parola di tale soggetto, evidentemente interessato, dovendo invece risultare da elementi obiettivi, il suo conseguimento diventa estremamente difficoltoso ed addirittura quasi inconcepibile, avendo la stessa ad oggetto elementi che attengono alla sfera psichica, come tali esplorabili e difficilmente oggettivabili (3).

La Corte, oltre la prova di cui si è fatto cenno, richiede anche la dimostrazione che il Giudice penale "abbia prestato fede a tale ammissione". Dall'esame della sentenza dalla Corte precedentemente richiamata, si evince che il testo sopra virgolettato è trascritto diversamente da quello della decisione del 1998, che era così formulato: "deve spiegare ... perché il Giudice penale abbia errato prestando fede a simile confessione".

L'argomentazione non è di facile interpretazione e condivisibile. Si presuppone che il Giudice penale debba prestar fede, nell'accoglimento del patteggiamento, alla confessione implicita nella richiesta formulata dall'imputato come se, in caso diverso, la sentenza non potesse essere emessa. Si presuppone altresì che detto giudice abbia errato quando ha dato fede alla predetta confessione. Siffatta costruzione non pare però aderente alla disciplina penale sul patteggiamento. Come dettato dall'art. 444 del codice di procedura penale, il giudice penale addivene alla sentenza attraverso due specifiche verifiche. La prima, richiesta al comma 2, al fine di escludere che non sussistano a favore dell'imputato le cause di non punibilità previste espressamente all'art. 129 del codice di procedura penale. Ciò constatando infatti il Giudice respinge la richiesta, dovendo invece pronunciare il proscioglimento dell'imputato in forza della causa di non punibilità specificatamente riscontrata a suo favore. La seconda verifica che il giudice penale è chiamato a fare, sempre spiegata al comma 2, consiste essenzialmente nel valutare se le pene concordate tra l'imputato ed il pubblico ministero siano congrue, avuto riguardo alla responsabilità prospettata in causa. Non esiste pertanto una valutazione sulle ragioni per cui l'imputato ha presentato richiesta di patteggiamento né, a fortiori, sul carattere confessorio o meno della stessa, dovendo questa essere assunta come tale, indipendentemente dalle motivazioni ad essa sottese. Ne consegue che la necessità della dimostrazione che il giudice penale, valutando la istanza predetta, accerti il significato confessorio della stessa, non si pone e quindi non si pone nemmeno il problema dell'errore, ipotizzato dalla Corte. D'altra parte, se si dovesse ritenere l'impegno del giudice tributario a tale ulteriore dimostrazione, si riproporrebbe la scelta precedentemente accennata, nel senso che, bastando la dichiarazione dell'imputato per il riconoscimento dello stesso, la prova diventerebbe estremamente facile; viceversa, se questa dovesse avere i caratteri oggettivi che le sono tipici, l'impegno diventerebbe, come si è già detto, praticamente impossibile.

Senza negare il valore probatorio della richiesta di patteggiamento, parrebbe più corretto assumerne non il significato confessorio e quindi l'importanza che esprime la confessione stragiudiziale, ma il solo rilievo indiziario a sfavore del contribuente, facendo così decadere l'impegno per lo stesso alla prova del contrario. In tal modo, la richiesta anzidetta rilevarebbe quale uno degli elementi sul quale si fonda il convincimento del giudice tributario nell'ottica della valutazione complessiva delle prove processualmente acquisite.

**Arnaldo Amatucci**  
Avvocato in Arezzo

(1) Cass., Sez. trib., n. 272420/01: "La sentenza di applicazione della pena su richiesta, emessa, ai sensi dell'art. 444 del codice di procedura penale, nel corso del procedimento penale, pur non possedendo efficacia di giudicato nell'accertamento tributario e nella sua protezione processuale, implica pur sempre il riconoscimento del fatto-reato (nella specie l'omessa fatturazione di operazioni soggette ad Iva, eccetera) sicché tale sentenza costituisce un importante elemento di prova e il giudice tributario, ove intenda disconoscere tale sentenza probatoria nel giudizio di

legittimità dell'accertamento, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua responsabilità insussistente e il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione".

(2) Si veda F. Pace, *La rilevanza della sentenza penale di patteggiamento*, in "Corr. trib." n. 24/2000.

(3) Il rilievo della quasi impossibilità risulta nel commento alla sentenza esposto nella rivista "Il Bollettino tributario" n. 13/2000, pag. 1022.