CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **258/1991** (ECLI:IT:COST:1991:258)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **CORASANITI** - Redattore: - Relatore: **SPAGNOLI**
Camera di Consiglio del **20/03/1991**; Decisione del **23/05/1991**
Deposito del **12/06/1991**; Pubblicazione in G. U. **19/06/1991**
Norme impugnate:
Massime: **17312**
Atti decisi:

N. 258

SENTENZA 23 MAGGIO-12 GIUGNO 1991

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: dott. Aldo CORASANITI; Giudici: prof. Giuseppe BORZELLINO, prof. Gabriele PESCATORE, avv. Ugo SPAGNOLI, prof. Francesco Paolo CASAVOLA, prof. Antonio BALDASSARRE, prof. Vincenzo CAIANIELLO, avv. Mauro FERRI, prof. Luigi MENGONI, prof. Enzo CHELI, dott. Renato GRANATA, prof. Giuliano VASSALLI;

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 56, ultimo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), in relazione agli artt. 60, 21, terzo comma e 22 della legge 9 (rectius: 7) gennaio 1929, n. 4 (Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie), promosso con ordinanza emessa il 16 maggio 1990 dal Tribunale di Pistoia nel procedimento penale a carico di Natucci Mario, iscritta al n. 757 del registro ordinanze 1990 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 3, prima serie speciale, dell'anno 1991;

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei Ministri;

Udito nella camera di consiglio del 20 marzo 1991 il Giudice relatore Ugo Spagnoli;

Ritenuto in fatto

1. - Con ordinanza del 16 maggio 1990, il Tribunale di Pistoia ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., una questione di legittimità costituzionale dell'art. 56, ultimo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - in relazione agli artt. 60, 21, terzo comma e 22 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 - "nella parte in cui comporta che l'accertamento dell'imposta, divenuto definitivo a seguito di decisione di una Commissione tributaria, vincoli il giudice penale nella cognizione del reato previsto dall'art. 56, primo comma", del medesimo d.P.R. n. 600 del 1973.

Il Tribunale premette, in punto di rilevanza, che nella specie era contestato il reato di cui a quest'ultima disposizione per omessa presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno 1978 e che l'accertamento dell'imposta evasa (per. L. 5.684.000) era divenuto definitivo a seguito di decisione n. 355 del 1987 della Commissione tributaria di primo grado di Pistoia, non impugnata dal contribuente: ditalché all'accertamento contenuto in tale pronuncia esso giudice penale è vincolato, quanto meno in ordine alla quantificazione dell'imposta evasa.

Osserva, inoltre, che la "pregiudiziale tributaria" posta nel citato ultimo comma dell'art. 56 deve ritenersi tuttora vigente in relazione al reato di cui al primo comma che sia stato commesso anteriormente al 1° gennaio 1983, dato che solo in tali limiti essa è stata abrogata dall'art. 13 della legge n. 516 del 1982; che per la stessa ragione e negli stessi limiti devono ritenersi ancora vigenti le altre disposizioni di legge su cui si fonda la vincolatività dell'accertamento definitivo di imposta nei confronti del giudizio penale (combinato disposto degli artt. 60, 21, terzo comma, e 22 legge 7 gennaio 1929, n. 4); e che tale vigenza perdura anche nel vigore del nuovo processo penale, dato che le questioni pregiudiziali previste da norme extra-codice sono fatte salve sia per il regime transitorio (artt. 246 disp. att. cod. proc. pen.) che per quello ordinario (art. 2 cod. proc. pen.).

Ciò premesso, il giudice a quo assume l'incostituzionalità della norma impugnata nel presupposto che "nel caso di specie l'accertamento tributario è stato effettuato, ai sensi dell'art. 41, 2° comma del d.P.R. n. 600/1973, sulla base di elementi presuntivi privi dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, tali che, non solo in applicazione dei principi dell'art. 192 cpp vigente e dell'art. 245, 2° comma lettera b) disp. att., ma anche secondo i tradizionali criteri della valutazione della prova indiziaria nel processo penale (e non solo in questo) in nessun caso legittimerebbero la affermazione della responsabilità penale dell'imputato".

Rilevato che la mancanza di tali requisiti minimi differenzia la pregiudiziale tributaria da ogni altra pregiudiziale civile o amministrativa, il Tribunale sostiene che sarebbe violato, innanzitutto, l'art. 3 della Costituzione, "perché vengono trattati in modo 'irrazionalmente' diseguale gli imputati per reati tributari con accertamento divenuto definitivo in sede giurisdizionale e quelli per reati comuni, in relazione alla possibilità, esclusa per questi ultimi e consentita o addirittura imposta per i primi di essere condannati sulla base anche di indizi privi dei requisiti della gravità precisione e concordanza".

Sarebbe, altresì, violato il diritto di difesa perché le limitazioni derivanti dall'accertamento induttivo, se sono compatibili con tale diritto nella controversia tributaria, non lo sono nel processo penale, nel quale esso non deve essere condizionato da altri accertamenti privi di effettività sotto il profilo probatorio.

Comparando, inoltre, le situazioni di chi, di fronte ad un identico accertamento dell'imposta evasa, ricorra, o meno, alle commissioni tributarie, ne risulta che per i primi

l'accertamento dell'imposta evasa fa stato nel processo penale, ancorché fondato su presunzioni semplici prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, mentre per i secondi tale effetto non si verifica ed il giudice penale dovrà valutare le prove a carico secondo i criteri dell'art. 192 cod. proc. pen. Sarebbero, perciò, violati gli artt. 3 e 24 Cost., dato che il contribuente si viene a trovare nella iniqua ed irrazionale alternativa, o di far diventare definitivo l'accertamento e di rinunciare ad ogni tutela di carattere giurisdizionale tributario, per lasciarsi impregiudicate le possibilità di difesa nella sede penale - e però con inammissibile sacrificio del diritto di difesa in ambito tributario - oppure di tutelare i suoi diritti nella sede giurisdizionale tributaria, così accettando il rischio di un giudizio penale conseguente, fondato su valutazioni di prova che violano nel contenuto sostanziale il diritto di difesa garantito dall'art. 24 della Costistuzione.

Tutto ciò, ad avviso del giudice a quo, non potrebbe giustificarsi con l'esigenza - peraltro non tutelata costituzionalmente - di assicurare l'unità della giurisdizione, perché essa da un lato non può giungere fino a sacrificare il contenuto minimo garantito del diritto di difesa, dall'altro è sostanzialmente superata nel nuovo sistema processuale, improntato al contrario principio della separazione delle giurisdizioni. Né potrebbe opporsi che prima dell'accertamento definitivo dell'imposta, il pubblico ministero non potrebbe nemmeno formulare l'imputazione, mancando ogni possibilità di determinare l'imposta evasa e quindi il superamento della soglia di punibilità, poiché ciò potrebbe giustificare l'introduzione di una condizione di procedibilità, ma non che tale accertamento, sia pur definitivo in sede giurisdizionale, faccia stato nel giudizio penale, non trattandosi di due aspetti necessariamente consequenziali.

L'inammissibilità di un sacrificio degli strumenti di difesa in base all'esigenza di unità della giurisdizione sarebbe inoltre avvalorata dalla considerazione che nel processo tributario vige il divieto di assumere testimonianza, laddove nello stesso codice previgente era previsto (art. 21, secondo comma) che il giudicato civile o amministrativo non potesse fare stato nel giudizio penale quando la legge civile pone limitazioni alla prova del diritto oggetto della controversia.

2. - Il Presidente del Consiglio dei Ministri, intervenuto tramite l'Avvocatura dello Stato, osserva innanzitutto che la problematica sostanziale sottostante alla questione prospettata nella ordinanza di rimessione non è circoscritta al sistema normativo in vigore prima del 1983, dato che anche nel sistema di cui alla legge n. 516 del 1982 - pur se non vi è efficacia vincolante della pronuncia giurisdizionale tributaria "pregiudiziale" - si discute, proprio in relazione agli accertamenti c.d. induttivi, se un materiale indiziario sufficiente a sorreggere la reiezione del ricorso del contribuente in sede di giurisdizione tributaria possa bastare ai fini della condanna penale.

Ciò premesso, l'Avvocatura osserva che il giudice a quo ipotizza una riconsiderazione di quanto rilevato da questa Corte in precedenti sentenze (88 e 89 del 1982, 247 del 1983), ed assume che sarebbe "irrazionale e contraddittorio" prevedere la necessità di una pronuncia necessariamente "pregiudiziale" (e la conseguente condizione di procedibilità) ed escludere nel contempo che essa faccia stato nel secondo giudizio: onde la questione sarebbe inammissibile, dato che il risultato con essa perseguito suppone che sia sollevata quella, diversa, dell'abolizione della pregiudizialità della pronuncia tributaria.

L'Avvocatura ammette, infine, che la norma impugnata non può giustificarsi col principio della unità della giurisdizione; ma sostiene che la questione non sarebbe fondata, non essendo logicamente corretto denunciare una norma risalente sostanzialmente al 1929 ed applicabile solo ai fatti anteriori al 1983, ponendola in relazione ad una tendenza della normativa "processuale" emersa in Italia solo con il nuovo codice di procedura penale.

Considerato in diritto

1. - La c.d. pregiudiziale tributaria, oggetto del presente giudizio, è stata introdotta nell'ordinamento, per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti, dall'art. 21 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 (coordinato con i successivi artt. 22 e 60) e ribadita nell'ultimo comma dell'art. 56 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 che, con formula analoga a quella precedente, stabilisce che "L'azione penale per i reati di cui ai commi precedenti non può essere iniziata o proseguita prima che l'accertamento dell'imposta sia divenuto definitivo": norma applicabile, tra l'altro, al reato di cui al primo comma del medesimo art. 56, che punisce con pena detentiva chi ometta di presentare la dichiarazione dei redditi, o la presenti incompleta o infedele, quando l'imposta relativa al reddito accertato è superiore a cinque milioni di lire.

Introducendo, con la legge 7 agosto 1982, n. 516 (di conversione del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429), un nuovo sistema penal-tributario imperniato su ipotesi criminose sganciate dalla determinazione dell'entità dell'evasione, il legislatore ha, da un lato, abrogato l'intero art. 56 ora citato, ma ne ha dall'altro disposto la sopravvivenza - anche per quanto attiene la norma processuale - limitatamente ai reati commessi anteriormente al 1° gennaio 1983 (art. 13, primo e secondo comma, quest'ultimo sostituito dall'art. 2 del decreto-legge 15 dicembre 1982, n. 916, convertito nella legge 12 febbraio 1983, n. 27).

Stante la riserva contenuta nell'art. 2, primo comma, del codice di procedura penale ed il dettato dell'art. 246 delle relative disposizioni transitorie, l'istituto deve ritenersi vigente, nei predetti limiti, anche dopo il varo del nuovo codice di rito.

Secondo la comune interpretazione, la norma così mantenuta in vigore non contiene una mera condizione di procedibilità, ma ha la portata sostanziale di una pregiudiziale obbligatoria, assolutamente devolutiva, sì che l'accertamento effettuato in sede tributaria e divenuto definitivo fa stato nel processo penale.

2. - Giudicando di un caso di omessa presentazione, per l'anno 1978, delle dichiarazioni di redditi per un importo di poco superiore ai cinque milioni di lire, nel quale l'accertamento - divenuto definitivo a seguito di decisione della commissione tributaria di primo grado, non impugnata - era stato effettuato sulla base di indizi privi dei caratteri di gravità, precisione e concordanza (ai sensi dell'art. 41, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973), il Tribunale di Pistoia dubita che il citato art. 56, ultimo comma, letto anche in relazione alle soprarichiamate disposizioni della legge n. 4 del 1929 e riferito alla fattispecie di cui al primo comma del medesimo articolo, violi gli artt. 3 e 24 della Costituzione.

Il vincolo per il giudice penale derivante da un accertamento definitivo effettuato con le predette modalità in sede di giurisdizione tributaria darebbe luogo, infatti, a irragionevole disparità di trattamento tra imputati per reati comuni e per reati fiscali, condizionerebbe il pieno esplicarsi del diritto di difesa e porrebbe il contribuente nell'alternativa o di rinunciare al ricorso alle commissioni tributarie per avere pienezza di difesa nel giudizio penale, o di accettare le limitazioni del diritto di difesa conseguenti alla pregiudizialità della decisione tributaria.

3. - Premesso che la censura non investe la pregiudiziale tributaria nel suo aspetto processuale - e cioè la funzione di condizione di procedibilità esplicata dalla pronuncia giurisdizionale tributaria definitiva - la questione deve ritenersi fondata.

Tra processo penale e processo tributario intercorrono, sul piano del regime probatorio, profonde differenze strutturali. Il primo è ispirato al principio della ricerca della verità materiale e della più ampia facoltà di prova dei fatti oggetto del giudizio. Il secondo, non solo soffre di consistenti limitazioni nell'accertamento dei fatti rilevanti (solo in casi limitati, ad esempio, è consentita la deroga al segreto bancario: art. 35 d.P.R. n. 600 del 1973), ma si

caratterizza per un largo impiego di presunzioni legali e presunzioni semplici: le quali ultime, talora devono essere qualificate dai requisiti di gravità, precisione e concordanza (artt. 38, terzo comma e 39, lettera d)), talaltra ne possono anche prescindere (artt. 39, secondo comma e 41 d.P.R. cit.). Non è ammesso, inoltre, il ricorso al giuramento e, soprattutto, alla prova testimoniale.

Tali limitazioni nel regime probatorio non inficiano il processo tributario in sé considerato, dato che è giurisprudenza costante di questa Corte che il diritto di difesa può essere diversamente regolato a seconda delle specifiche peculiarità dei singoli procedimenti. Ciò che conta, però, ai fini della conformità della disciplina ai principi costituzionali in tema di difesa giurisdizionale, "è che vengano rispettate l'essenza e la funzione proprie del processo in quello di volta in volta preso in considerazione" (sentenza n. 560 del 1989).

Da questo punto di vista, non v'è dubbio che nel processo penale il diritto di difesa debba trovare la più ampia possibilità di esplicazione, dato che con esso si esercita nei confronti dei singoli la più penetrante autorità dello Stato e se ne mette in gioco la libertà personale. Viceversa, l'efficacia vincolante della pronuncia giurisdizionale tributaria non solo preclude che - agli esclusivi fini della responsabilità penale e della determinazione della pena - le risultanze dell'accertamento possano essere controllate con i più incisivi strumenti propri del processo penale, ma non di rado impedisce all'imputato di poterne contestare e contrastare efficacemente gli esiti. Basti pensare, per convincersene, che quando - come nel caso oggetto del giudizio principale - l'accertamento si fondi su presunzioni prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, la sua efficacia vincolante si pone in flagrante contraddizione con la regola propria del processo penale (art. 192, secondo comma) secondo cui non può darsi valore ad indizi sprovvisti di tali requisiti.

È perciò evidente che solo preminenti esigenze di tutela di altri valori di rilievo costituzionale potrebbero giustificare così gravi limitazioni del diritto di difesa.

4. - Già nel sistema dei rapporti tra gli accertamenti e le pronunce di autorità giurisdizionali diverse stabilito dal codice di procedura penale del 1930, la pregiudiziale tributaria era un istituto del tutto eccezionale. Quel sistema era infatti improntato non solo alla preminenza dell'accertamento e del giudizio penale, ma all'esclusione - salvo che nella delicatissima materia delle questioni di stato delle persone (art. 19) - della possibilità che le sentenze dei giudici civili o amministrativi facessero stato nel giudizio penale qualora le leggi da essi applicate ponessero limitazioni alla prova del diritto controverso (artt. 20 e 21).

Per parte sua, la Corte aveva provveduto, nell'ambito del predetto sistema, a contenere la portata della pregiudiziale tributaria, escludendo, da un lato, che la pronuncia giurisdizionale tributaria potesse far stato nel processo penale nei confronti dei terzi che non avevano potuto partecipare al relativo giudizio (sentenza n. 247 del 1983); dall'altro, che in tale processo potesse avere efficacia vincolante il mero accertamento amministrativo (sentenza n. 88 del 1982): e ciò, in entrambi i casi, per la constatata violazione del diritto di difesa. Aveva escluso, inoltre, che la pregiudiziale potesse operare quando l'accertamento del reato è del tutto indipendente dall'entità del tributo (sentenze nn. 89 del 1982 e 2 del 1989).

Residuavano le controversie a contenuto estimativo, che secondo una tradizionale impostazione si volevano sottratte al giudice penale: tant'è che - come si è detto - il superamento della pregiudiziale obbligatoria è stato essenzialmente perseguito, nel nuovo sistema penal-tributario, con la configurazione di fattispecie che prescindono dall'entità del tributo in contestazione.

Sotto il profilo costituzionale, a giustificare tale indirizzo non poteva, né può valere l'argomento della specialità e del complesso tecnicismo degli accertamenti a contenuto estimativo: altrimenti, la preclusione all'indagine ed al sindacato del giudice penale avrebbe

dovuto valere anche nei confronti dell'accertamento amministrativo non seguito da un giudizio tributario, ciò che la Corte ha escluso con la ricordata sentenza n. 88 del 1982. Il tecnicismo degli accertamenti, del resto, comporta solo esigenze di specializzazione del magistrato penale, inquirente e giudicante, non dissimili da quelle che si riscontrano in varie altre materie che pur formano oggetto del giudizio penale senza particolari limitazioni.

Nemmeno può sostenersi, come fa l'Avvocatura, che il permanere della pregiudizialità processuale - che non è qui in contestazione - comporti di necessità il mantenimento di quella sostanziale. Altro, infatti, è subordinare l'azione penale all'accertamento tributario definitivo, onde consentire al pubblico ministero di avere solidi elementi per iniziarla ed al giudice di tenerlo nel debito conto; altro è dire che quell'accertamento è vincolante e non può essere in alcun modo sindacato pur se basato su regole di giudizio estranee al processo penale.

A sorreggere il mantenimento della pregiudiziale tributaria nelle controversie del tipo suddetto ha giocato, invece, "l'esigenza fondamentale di evitare accertamenti discordanti anche a livello giurisdizionale dell'imposta dovuta" (sentenza n. 89 del 1982), di impedire, cioè, la formazione di giudicati contraddittori e salvaguardare così il principio di unità della giurisdizione.

Questa base giustificativa non può più valere, però, dopo l'entrata in vigore del nuovo processo penale, che ha profondamente eroso la portata di tale principio, introducendo - salvo limitatissime eccezioni - un regime di reciproca separazione tra azione penale, civile ed amministrativa e di autonomia dei rispettivi procedimenti: privilegiando, con ciò, le specificità strutturali e funzionali di ciascun tipo di giudizio anche a scapito della coerenza delle relative pronunce. In un sistema che contiene in limiti assai ristretti tanto l'ambito delle pregiudiziali - escludendo qualunque forma di devoluzione obbligatoria (art. 3) - quanto le ipotesi di sospensione (facoltativa) del dibattimento penale (art. 479); che demanda in linea di principio allo stesso giudice penale di risolvere in via incidentale, e senza efficacia vincolante per altri giudizi, ogni questione da cui dipende la decisione (art. 2); che esclude che nel processo penale si osservino i limiti di prova stabiliti dalle leggi civili (salvo quelli concernenti lo stato di famiglia e di cittadinanza: art. 193); è evidente che l'esigenza di evitare giudicati contraddittori non può più valere a ritenere costituzionalmente lecita la vincolatività per il giudice penale di pronunce tributarie che, pur se valide ai fini fiscali, sono basate su regole di giudizio estranee al processo penale e contraddittorie con la sua essenza, quali quelle di cui all'art. 41, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Poiché uno dei termini del bilanciamento così effettuato ha ormai perso gran parte della sua pregnanza, non può più ritenersi consentita la compressione del diritto di difesa conseguente a quel vincolo.

La norma impugnata va perciò dichiarata costituzionalmente illegittima per violazione dell'art. 24 della Costituzione, restando con ciò assorbiti gli altri parametri investiti.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara l'illegittimità costituzionale dell'ultimo comma, dell'art. 56 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), in relazione agli artt. 60, 21, terzo comma e 22 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 (Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie), nella parte in cui stabilisce che

l'accertamento dell'imposta divenuto definitivo a seguito di decisione di una commissione tributaria faccia stato nel giudizio penale relativo al reato previsto dal primo comma, dell'art. 56 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte Costituzionale, Palazzo della Consulta il 23 maggio 1991.

Il Presidente: CORASANITI

Il redattore: SPAGNOLI

Il cancelliere: MINELLI

Depositata in cancelleria il 12 giugno 1991.

Il direttore della cancelleria: MINELLI

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.