



Enimont e la madre di tutte le tangenti L'imputato ha confessato? Tassiamolo

I proventi di attività illecite rientrano nell'imponibile Irpef

di
Luca Mariotti*

La vicenda tributaria della maxitangente Enimont si chiude con la sentenza 20601/05 della Cassazione (pubblicata a p. 34). La storia da cui trae origine l'accertamento è ormai collocabile nella storia recente del nostro Paese. Nel corso delle indagini giudiziarie sul caso Enimont erano assegnate alla disponibilità del *manager* Montedison Carlo Sama somme per 820 milioni di lire incassati nel 1991. Il fatto, che emerge da un verbale redatto dal nucleo di polizia tributaria della Guardia di finanza di Milano, ha generato un avviso di accertamento per Irpef e Ilor da parte dell'ufficio distrettuale imposte dirette di Ravenna. Contro questo atto Sama propose ricorso davanti alla commissione tributaria di primo grado di Ravenna, la quale, con ordinanza del 26 ottobre 1994, in considerazione della pendenza presso il tribunale di Milano di un procedimento penale a carico di Sama per gli stessi fatti, sospese il processo tributario in attesa della definizione del procedimento penale.

Successivamente, e nelle more del procedimento, l'ufficio imposte dirette di Ravenna notificò al contribuente un avviso di accertamento integrativo in data 28 ottobre 1996. Con quest'ultimo atto veniva richiamato il precedente accertamento e inoltre era segnalata la mancata dichiarazione di redditi di lavoro autonomo relativi all'anno 1991 (quadro E del

modello 740) che sarebbero stati percepiti "in nero", quale *manager* del gruppo Montedison per la somma di 3 miliardi di lire. L'ufficio faceva presente che tale circostanza era stata acquisita, previa autorizzazione della procura della Repubblica presso il tribunale di Ravenna, ex articolo 33, comma 3, del Dpr 600/73, mediante l'utilizzazione a fini fiscali delle dichiarazioni confessorie rese dallo stesso contribuente il 26 ottobre 1993 davanti al pubblico ministero di Milano nel relativo procedimento penale. Pure contro tale avviso di accertamento integrativo il contribuente propose ricorso alla commissione tributaria provinciale di Ravenna, la quale revocò l'ordinanza di sospensione del processo pronunciata dalla cessata commissione tributaria di primo grado e nel merito rigettò il ricorso. Sia la commissione provinciale (sentenza 549/01/97 della commissione tributaria provinciale di Ravenna), sia la commissione tributaria regionale (sentenza 119/98, dep. il 25 giugno 1998, della commissione tributaria regionale di Bologna, ottava sezione), hanno ritenuto fondata la pretesa dell'ufficio. Entrambe hanno attribuito rilievo probatorio alla confessione piena resa in sede penale da Sama, contenente sia la notizia relativa alla provenienza del denaro, sia le modalità di accredito "in nero". In merito alle predette dichiarazioni, esse non sono state assimilate alla testimonianza (non ammessa quale mezzo probatorio in ambito tributario dall'articolo 7, comma 4, del D.Lgs 546/92). Tali illustrazioni sono

state invece inquadrate come aventi natura confessoria e come tali ritenute utilizzabili anche a carico del soggetto che le ha rese. Quanto alla imponibilità o meno dei proventi, essi sono stati considerati facenti parte dell'imponibile ai sensi dell'articolo 6 del Dpr 917/86, così come modificato dopo l'entrata in vigore dell', comma 4, della legge 537/93. Tali somme sono state infine inquadrate come redditi di lavoro autonomo, poiché testualmente «percepiti nella dichiarata qualità di *top management* a ricompensa del lavoro svolto».

LA VEXATA QUAESTIO DEI RIFLESSI DEL PROCESSO PENALE IN AMBITO TRIBUTARIO

La vicenda investe la vecchia questione dei rapporti tra processo penale e processo tributario. In vigore del Dl 429/82, a tal proposito, era previsto che il giudicato penale avesse efficacia diretta sul giudizio tributario qualora la decisione dipendesse dalla soluzione degli stessi fatti materiali. Questo modello fu definitivamente superato mediante l'abrogazione espressa dell'articolo 12 del Dl 429/82 ad opera del D.Lgs 74/2000. L'articolo 20 del decreto, da un lato, esplicita il principio secondo cui non si ammette la possibilità di sospendere l'accertamento e il processo tributario per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o atti e, dall'altro, non ripropone più la regola recata dalla normativa precedente che attribuiva automatica efficacia esterna al giudicato



Mariotti - I riflessi del processo penale in ambito tributario



penale. La giurisprudenza tributaria, negli anni recenti, ha ormai scritto massime consolidate sul nuovo rapporto tra processo tributario e processo penale. Secondo tale orientamento, il giudice potrà assumere le risultanze del processo penale solo come argomento di prova, fermi restando il principio del libero convincimento e il divieto di assunzione della prova testimoniale nella disciplina del processo tributario, come previsto dall'articolo 7 del D.Lgs 546/92

(si vedano: dec. 8065/03, depositata il 30 ottobre 2003, della commissione tributaria centrale, sezione sedicesima; sentenza della Cassazione, sezione tributaria, 9109/01, depositata il 21 giugno 2002; sentenza della Cassazione, sezione tributaria, 12577/00). Tale norma attribuisce al giudice ampi poteri di acquisizione delle prove ritenute necessarie per la cognizione della controversia. I limiti di tali poteri sono individuati da un lato dallo scopo che ne accompagna l'esercizio («ai fini istruttori»), dall'altro dalla materia del contendere, circoscritta dalle parti nei propri atti introduttivi («nei limiti dei fatti dedotti dalle parti»). Il problema che i difensori hanno sollevato nel procedimento di cui trattasi è quello, molto dibattuto, dell'assimilabilità delle dichiarazioni rese nel processo penale (e sulle quali la sentenza penale ha basato la propria ragion d'essere) a vere e proprie testimonianze. Per cui l'aver traslato nell'ambito tributario le confessioni rilasciate nel processo penale avrebbe di fatto introdotto, secondo la difesa, dei mezzi di prova altrimenti inammissibili. La Corte, invece, ritiene che sia corretto attribuire alle dichiarazioni rese dal contribuente indagato in ambito penale il valore di dichiarazioni confessorie, liberamente valutabili dal giudice tributario. Nel caso specifico, poi, esse sono state ritenute idonee a costituire prova esclusiva della fondatezza

dell'accertamento, anche perché mai trattate dallo stesso contribuente. La giurisprudenza della sezione tributaria, del resto, sarebbe conforme - secondo i giudici - nel ritenere che la confessione resa in sede penale sia utilizzabile in ambito tributario anche come prova esclusiva (cfr. sentenza 9320 del 18 dicembre 2002 depositata l'11 giugno 2003; sentenza 12577/00).

*Il giudice tributario
può valutare
le dichiarazioni rese...*

**LA TASSAZIONE
DEI PROVENTI ILLECITI**

La questione della tassabilità o meno dei proventi delle attività illecite, che ha appassionato generazioni di studiosi del diritto tributario schierati su opposte posizioni, ha trovato negli anni a noi più vicini una soluzione dapprima in sede giurisprudenziale (sentenza 9405/92 della Cassazione, sezione terza penale, presidente Accinni, relatore Simoncelli; sentenza 2663/94 della Cassazione, sezione terza penale, presidente Glinni, relatore Corsaro, tra le molte massime conformi prima della modifica normativa di cui all'articolo 14 della legge 537/93) e poi in quella normativa.

A quest'ultimo riguardo si deve menzionare il netto intervento portato dall'articolo 14 della legge 537/93 che al comma quarto prevede la tassazione, ai fini dell'imposta personale sul reddito, di ogni provento derivante da attività illecite. Lo schema di inclusione nell'imponibile Irpef è quello per cui nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, (Dpr 917/86), vanno ricompresi - se in esse classificabili - i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria. La formulazione della norma («devono intendersi») ha fatto ritenere che essa ab-

bia carattere interpretativo. Perciò, fino dalla sua emanazione, i giudici hanno dissipato i pochi residui dubbi circa la tassazione delle attività illecite nel senso di ricomprendere i redditi ad esse riferibili nell'imponibile della persona che pone in essere tali attività (si vedano in questo senso: sentenza 3259 del 5 maggio 1995 (depositata il 16 aprile 1997) della Cassazione, prima sezione civile; sentenza 12782/95, prima sezione civile; sentenza 12783/95, prima sezione civile. Detto filone giurisprudenziale è immutato fino a oggi: cfr., tra le altre, sentenza 19078/05, sezione tributaria. Il principio recato dalla norma del 1993 è stato poi ritenuto applicabile anche in ambito Iva (cfr., ad esempio, Cassazione, sezione tributaria, sentenza 3550 dell'8 febbraio 2001, depositata il 12 marzo 2002). Ciò detto, è da rilevare che la linea di difesa del contribuente nel giudizio di appello è stata fondata sul fatto che non sarebbero

tassabili i proventi da reato. Egli, come da sentenza 421/97 della corte d'appello di Milano, era all'epoca stato condannato per il reato di appropriazione

indebita, di guisa che verrebbe a cadere il presupposto posto a fondamento della sentenza di primo grado sulla presunta liceità dei proventi.

L'eccezione non viene riproposta dinanzi ai giudici della sezione tributaria. Anzi, nel quarto motivo dell'impugnazione il ricorrente deduce di non essersi mai appropriato delle somme di cui si tratta, che avrebbe ricevuto al solo fine di effettuare un finanziamento occulto a partiti politici, come del resto sarebbe confermato dalla sentenza con cui la stessa Cassazione, riformando la sentenza di condanna emessa dalla corte di appello di Milano, ha escluso che nella fattispecie ricorresse il reato di appropriazione indebita. I giudici ritengono tale eccezione non ammissibile in quanto posta per la prima volta nel corso del giudizio per

*...in ambito penale
dal contribuente
indagato*



Mariotti - I riflessi del processo penale in ambito tributario



Cassazione. Non mancano tuttavia di rilevare che giusta appare la qualificazione del reddito operata nella sentenza d'appello: esso, infatti, è stato ricompreso nella categoria del lavoro autonomo in quanto lo stesso contribuente, nelle dichiarazioni rese al pubblico ministero, aveva qualificato le somme percepite come «redditi di lavoro autonomo percepiti nella dichiarata qualità di *top manager* a ricompensa del lavoro svolto».

LA DEDUCIBILITÀ O MENO DEI COSTI E DELLE SPESE PER ATTIVITÀ ILLECITA

C'è da osservare, in senso generale, che la normativa attuale prevede la non deducibilità fiscale delle spese e dei costi sostenuti nell'ambito di un'attività illecita. È il comma 4bis dell'articolo 14 legge 357/93, inserito dall'articolo 2, comma 8, della legge 289/02, di seguito al comma 4 sopra enunciato, e in vigore dal primo gennaio 2003, che la esclude («Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti»). Tale norma che porrebbe, secondo taluni autori, evidenti dubbi di incostituzionalità, non era comunque vigente all'epoca dei fatti in contestazione (si veda per esempio: Eduardo Grassi "Si accrescono le perplessità in ordine alla disciplina della tassazione dei proventi illeciti", Il Fisco, numero 10 del 17 marzo 2003). Non avendo, naturalmente, natura interpretativa diversamente dal comma precedente, essa è comunque destinata a non incidere sul processo di cui trattasi. Quindi, in ossequio a un generale criterio di tassazione del reddito solo se ef-

fettivamente rivelatore di capacità contributiva (articolo 53 della Costituzione) e andando oltre la qualificazione giuridica dei proventi nell'ambito delle categorie previste dall'articolo 6 del Tuir, c'è da porsi il problema della consistenza del reddito. E indubbiamente si deve concludere che l'importo accertato non è rimasto nella disponibilità del contribuente, in quanto destinato al pagamento di contributi a esponenti di partiti politici. Se è vero che i pro-

venti sono collocabili in seno al reddito di lavoro autonomo e se è vero che detto reddito è «costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta... e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione» (articolo 54 Tuir), le somme che sono state corrisposte a terzi dovrebbero essere considerate in diminuzione dell'imponibile.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Si è visto che il giudicato penale non ha più diretta efficacia esterna in ambito tributario. Se la avesse, l'accertamento sarebbe da annullare, poiché la stessa Cassazione ha ritenuto di assolvere Sama dall'imputazione di appropriazione indebita, essendo dimostrato, come correttamente la difesa ha fatto notare, che le somme in contestazione sono state distribuite a vari esponenti politici, divenuti i veri destinatari dei denari da egli ricevuti. Non è però da escludere che, quando il giudizio tributario riguardi gli stessi atti e gli stessi fatti oggetto di accertamento penale, chi è chiamato a decidere tenga conto delle risultanze finali del processo penale nel formare il proprio giudizio. La stessa cosa vale per le dichiarazioni rese nell'ambito del processo, cui è stato dato il dovuto peso (nel

caso specifico quella per cui i redditi sarebbero stati «percepiti nella dichiarata qualità di *top management* a "ricompensa" del lavoro svolto»). Ma a chi scrive sembra che estrapolare le risultanze confessionarie per attribuire ad esse efficacia probatoria sia operazione sì legittima, ma da rivedere alla luce delle ben più approfondite conclusioni processuali penali. In questo contesto, allora, è chiaro che il contribuente non ha trattenuto presso di sé le somme in questione. È altresì evidente che le ha percepite solo temporaneamente, ricevendole solo in maniera finalizzata all'elargizione da porre in essere. Se di compensi da lavoro autonomo (in entrata) si tratta, allora, la connessione con le spese (in uscita) dovrebbe essere evidente. E tali spese dovrebbero essere adeguatamente considerate in diminuzione dell'imponibile. Questo se si segue il disposto dell'articolo 7 del D.Lgs 546/92, ovvero si acquisiscono le risul-

...delle spese e dei costi sostenuti nell'ambito di attività illecite

tanze penali, come ogni altro elemento rilevante ai fini istruttori. Ma abbiamo visto che tale norma opera «nei limiti dei fatti dedotti dalle parti». Ed è appunto il fatto che tale motivo sia stato introdotto dalla difesa per la prima volta dinanzi alla Suprema corte che ne ha impedito l'esame. Ma, a dire il vero, il processo penale, fino al grado di appello, aveva prodotto conclusioni opposte a quelle della sentenza di Cassazione e pertanto simili considerazioni sarebbero state impossibili nei gradi di giudizio precedenti. Viceversa l'assoluzione del contribuente dal reato di appropriazione indebita proprio in quanto le somme non erano rimaste nella sua disponibilità pare un elemento (dedotto dalla difesa al momento in cui è stato accertato) che forse avrebbe dovuto essere maggiormente considerato.

*Dottore commercialista