Il proscioglimento penale non gioca nel giudizio tributario

di Commercialista Telematico
Pubblicato il 14 Ottobre 2008

Sul valore del giudicato penale in sede tributaria, la Corte di Cassazione più volte è stata chiamata a pronunciarsi.

In particolare, con sentenza n. 2499 del 9 gennaio 2006, depositata il 6 febbraio 2006 (1), la Suprema Corte di Cassazione ha affermato che il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza irrevocabile di condanna o di assoluzione dell'imputato in materia di reati tributari e estendere automaticamente gli effetti della stessa, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 del C.p.c.), deve in ogni caso verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui il compendio probatorio è destinato ad operare.

Con estrema precisione i Massimi giudici rilevano che l'art. 654 del C.p.p. “dispone che nei confronti dell’imputato….la sentenza irrevocabile di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo - e quindi, pacificamente, anche nel giudizio tributario -, quando in questo si controverte intorno a un diritto il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa".

Il mutato quadro normativo di riferimento determina per la Corte la conseguenza che “nessuna automatica autorità di cosa giudicata può più attribuirsi alla sentenza penale, di condanna o di assoluzione, emessa dall'Autorità giudiziaria ordinaria in materia di reati tributari e divenuta irrevocabile, nel separato giudizio tributario: pur se i fatti materiali accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha esercitato azione accertatrice nei confronti del

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

contribuente (cfr. Cass. n. 11272/2001; n. 3421/2001; n.2728/2001)". Infatti, "nel processo tributario da un lato vigono limiti legali in materia di prova (non essendo ammessa quella per testimoni ed il giuramento ex art.- 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992 e, in precedenza, ex art.35, comma 5, del D.P.R. n. 636/1972) e dall'altro trovano ingresso, con rilievo probatorio (vd. Cass. n. 12584/97), in materia di determinazione del reddito d'impresa e nel ricorso di specifiche circostanze - fra le quali la complessiva inattendibilità delle scritture contabili - anche presunzioni semplici (art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973). Rilevano, cioè, delle presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, il cui simultaneo ricorrere è invece indispensabile ai fini di una rituale formazione di siffatta prova così nel processo civile (art. 2729, comma 1, del codice civile, con riguardo alle presunzioni non legali) come nel processo penale (l'art. 192, comma 2, del codice di procedura penale prevede infatti che l'esistenza di un fatto non può essere desunta da indizi a meno che questi non siano gravi, precisi e concordanti)".

Tale pensiero è stato nuovamente confermato dalla Corte di Cassazione, con sentenza n. 17057 del 5 maggio 2006, depositata il 26 luglio 2006 (e reiterato con la sentenza n. 14953 del 10 maggio 2006, dep. il 28 giugno 2006) che ribadisce l'orientamento ormai consolidato, secondo cui il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza irrevocabile di condanna o di assoluzione dell'imputato in materia di reati tributari e estendere automaticamente gli effetti della stessa, senza averne verificato la rilevanza nell'ambito e nei limiti del processo tributario.

L'autonomia del processo tributario da quello penale viene ancora una volta salvata, sulla base dei limiti alla prova presenti nel processo tributario (non essendo ammessa quella per testimoni ed il giuramento ex art.- 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992), uniti all'utilizzo, con rilievo probatorio, anche di presunzioni semplici, prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, il cui simultaneo ricorrere è invece necessario nel processo penale (l'art. 192, comma 2, del c.p.p. prevede infatti che l'esistenza di un fatto non può essere desunta da indizi a meno che questi non siano gravi, precisi e concordanti), così come nel processo civile (art. 2729, comma 1, del codice civile).

Non operando l'efficacia vincolante del giudicato penale nel processo tributario, il giudice tributario – così come lo stesso ufficio chiamato in autotutela a rivedere il proprio accertamento sulla base della sentenza penale di proscioglimento o assoluzione – può procedere ad una motivata valutazione dei fatti diversa e favorevole all'Amministrazione Finanziaria.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Pur se è innegabile il peso psicologico di una sentenza penale favorevole al contribuente, si ribadisce che spetta comunque al giudice tributario o all'ufficio valutare gli elementi proposti, per poter annullare l'atto di accertamento: la Cassazione - sentenza n. 16035/05 del 29 luglio 2005 – ha sostenuto che "pure se la norma di cui all'art. 12 del dl 429/82 deve ritenersi abrogata per effetto dell'entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale (Cassazione 9864/96; 14985/2000; 19481/2004), il giudice tributario può legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel giudizio penale, questo nel rispetto dei limiti di prova previsti nel processo tributario e purchè proceda ad una autonoma valutazione (come avvenuto) dei fatti oggetto dell'accertamento contenuto nella sentenza penale (Cassazione 516/2002; 17037/2002), non potendo solo limitarsi a una pedissequa ripetizione degli argomenti esposti nella pronuncia".

Principio ribadito ancora dalla Corte di Cassazione – sentenza n. 8868 del 5 marzo 2007, dep. il 13 aprile 2007 – secondo cui "l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera nel processo tributario, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale) e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna…..Pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 del c.p.c.), deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare (cfr. , per tutte, Cass. sent.n.10945 del 2005" e confermato anche nella successiva pronuncia - sentenza n. 18854 del 19 aprile 2007, dep. il 7 settembre 2007 – secondo cui pur se "le sentenze di proscioglimento del giudice penale non possono fare stato nel giudizio tributario in cui vi sono limitazioni di prova", resta fermo che i giudici tributari possono utilizzare "come fonte del proprio convincimento le prove raccolte nel giudizio penale dopo averle autonomamente esaminate e pertanto ha condiviso la la decisione del giudice penale (Cass. nn. 12577/2000, 17037/2002, 2409/2005)".

Si segnalano ancora le seguenti sentenze della Cassazione:

· sentenza n. 18864 del 29 maggio 2007, dep. il 7 settembre 2007, che ha consegnato al giudice del merito la valutazione degli elementi di fatto sui quali si fonda l'esercizio del potere di accertamento;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

· sentenza n. 17799 del 26 giugno 2007, dep. il 21 agosto 2007, secondo cui la formazione del giudicato penale non è direttamente invocabile nel processo tributario, in quanto, da un lato, la disciplina del contenzioso fiscale contempla limitazioni della prova e, dall'altro, possono essere fatte valere presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. "Pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario (come invece è accaduto nel caso di specie), ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 del C.p.c.), deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare" (ex multis, Cass. sez. V, civ., 24 maggio 2005, n. 10945);

· sentenza n. 22694 del 4 ottobre 2007 (dep. il 29 ottobre 2007), secondo cui costituisce principio consolidato che consente l'accoglimento in camera di consiglio ex art. 375 del codice di procedura civile del ricorso del contribuente, l'affermazione secondo cui la sentenza penale favorevole al contribuente, pur non costituendo giudicato esterno a favore del contribuente stesso, rappresenta una fonte di prova che il giudice tributario deve prendere in esame, esponendo le ragioni che eventualmente lo inducano a conclusione diverse;

· sentenza n. 1922 del 4 dicembre 2007, dep. il 29 gennaio 2008, secondo cui la formazione del giudicato penale non è direttamente invocabile nel processo tributario giusta le limitazioni della prova del contenzioso fiscale e le presunzioni accordate all'Amministrazione finanziaria ma inidonee a supportare una pronuncia penale. Conseguentemente, spetta al giudice del merito, nell'esplicazione del potere di valutazione, verificare in quale misura le risultanze del giudizio penale, pur non costituendo giudicato esterno a favore del contribuente stesso, costituiscano una fonte di prova. "Perché nel processo tributario la sentenza penale di assoluzione dal reato fiscale, emessa con la formula perché il fatto non sussiste, non spiega automatica efficacia di giudicato, anche se i fatti presi in considerazione dal giudice penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere soltanto discrezionalmente valutata come fonte di prova, ove il giudice tributario non ritenga esaurienti, come nella specie, le risultanze già emerse in causa (cfr. Cass. 5720/2007)".

L'ULTIMA SENTENZA DELLA CASSAZIONE

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Con sentenza n. 22173 del 17 giugno 2008, dep. il 3 settembre 2008 la corte di Cassazione, intervenuta sulla questione, ha riconfermato il proprio pensiero: “la sentenza penale di condanna o di assoluzione, anche quando sia divenuta irrevocabile, non ha efficacia vincolante nel processo tributario, ai sensi dell'art. 654 c.p.p., a causa delle limitazioni della prova (divieto di prova testimoniale) esistenti in quest'ultimo e del fatto che, in esso, trovano ingresso legittime presunzioni, inidonee a fondare la pronunzia penale di condanna (Cass. n. 10945/2005). Il giudice tributario, peraltro, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valuta-zione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), è tenuto a verificare la rilevanza, rispetto alla fattispecie tributaria soggetta ad esame, di tutti gli elementi desumibili dall'inchiesta e dalla sentenza penale”.

Per la Corte, “la sentenza impugnata è dunque motivata in modo erroneo ed insufficiente laddove, pur avendo giustamente premesso di dover prendere in considerazione le risultanze istruttorie acquisite nel giudizio penale, allo scopo di valutarle liberamente, omette di esaminarle nel loro complesso, ossia con riguardo anche agli accertamenti compiuti dalla polizia giudiziaria, e pone a confutazione degli assunti apparentemente più decisivi dell'Amministrazione Finanziaria, la motivazione della sentenza penale che giustifica (necessariamente) l'assoluzione dell'imputato per mancanza di univocità degli indizi a carico (accessibilità di un capannone, mancanza di allacciamento alla rete elettrica, ecc.); senza considerare che, in materia tributaria, la legge non richiede che la pretesa fiscale sia sorretta da prove univoche, certe ed inconfutabili (indispensabili per condannare una persona in sede penale), essendo sufficienti a sostenerla - con l'effetto di spostare sul contribuente l'onere della prova contraria - indizi gravi, precisi e concordanti, idonei a fondare (come, nella specie, la stessa commissione regionale riconosce) un legittimo sospetto circa l'effettivo verificarsi delle irregolarità contestate".

Gianfranco Antico

14 ottobre 2008

NOTE

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

(1) Commentata da ANTICO, No all'estensione automatica del giudicato penale, in " Fiscoggi", edizione del 7 marzo 2006.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D