

---

## Rapporti fra processo penale e processo tributario

---

di [Roberto Pasquini](#)

Publicato il 19 Ottobre 2010

Il processo penale e quello tributario corrono su due binari paralleli senza un punto di incontro?  
Le valutazioni della Cassazione.

### L'assoluzione dall'evasione fiscale dell'imprenditore non preclude la validità dell'accertamento all'azienda

**(Corte di cassazione sentenza n. 21049 del 12 ottobre 2010)**

L'archiviazione del procedimento penale non pone automaticamente fine all'accertamento fiscale che l'Amministrazione finanziaria ha promosso per gli stessi fatti nei confronti del contribuente (Cass., Sez. trib., sentenza 16 febbraio 2010, n. 3564).

Giova alla pretesa erariale affermare che l'imputato assolto in sede penale, anche con piena formula (per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste), può essere responsabile fiscalmente, qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria da parte dello stesso contribuente, a giustificare in tutto o in parte il debito tributario.

Il giudicato penale non esplica alcuna efficacia nel giudizio tributario sicché l'esistenza di un provvedimento penale favorevole al contribuente non impedisce al giudice tributario una valutazione dei fatti conforme alle tesi dell'amministrazione.



Anzi il giudice tributario deve procedere ad un'autonoma valutazione, secondo la regole proprie della distribuzione dell'onere della prova nel giudizio tributario, degli elementi probatori acquisiti nel processo penale, anche qualora ritenga di fondare il proprio convincimento su tali elementi (Cass. n. 17037/2002; n. 9109/2002).

Il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di un provvedimento penale favorevole al contribuente, assumendone automaticamente gli effetti nel giudizio di sua competenza, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 codice di procedura civile), deve, in ogni caso, verificare e spiegare congruamente in motivazione le ragioni per cui ritiene che gli elementi concreti accertati dal giudice penale abbiano rilevanza per la soluzione del caso sottoposto al suo esame. Sussiste il dovere del giudice tributario di accertare sempre e comunque la fondatezza della pretesa fiscale, a prescindere dall'esito del giudizio penale.

In particolare,

*“l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera automaticamente nel processo tributario, sicché, anche qualora i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, il giudice tributario è tenuto comunque ad accertare la fondatezza della pretesa fiscale nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti”.*

Va censurato l'operato del giudice di merito che faccia riferimento esclusivamente all'assoluzione del legale rappresentante di un'azienda ovvero alla decisione penale passata in giudicato. Sono censurabili le conclusioni della commissione tributaria che considera esclusivamente l'assoluzione del legale rappresentante perché il fatto non sussisteva senza, invece, fare alcun riferimento al materiale probatorio acquisito agli atti e, quindi, senza compiere alcun accertamento o apprezzamento sul contenuto del materiale probatorio.

Tra i due processi deve necessariamente esserci un confine proprio in considerazione del materiale probatorio acquisito.

Logica conclusione, pertanto, è che nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile di assoluzione o di condanna, anche se i

fatti accertati in sede penale siano identici sotto il profilo soggettivo e oggettivo.

Il giudice tributario, pertanto, non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva 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, deve in ogni caso verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato a operare. Il giudicato penale non esplica alcuna automatica efficacia nel giudizio tributario.

Si tratta, infatti, di procedimenti differenti laddove nel processo tributario vi sono limitazioni della prova ignote al giudizio penale, oltre al fatto che nel primo possono valere anche presunzioni semplici inidonee a supportare una condanna penale (Cass., sez. trib., 16 maggio 2005 n. 10269).

Il giudicato penale – indipendentemente se sia di condanna o di assoluzione – non acquista efficacia imperativa nel giudizio tributario perché: a) nel processo tributario vi sono limitazioni all'utilizzo della prova ignote al processo penale;

b) mentre nel processo tributario sono ammesse presunzioni semplici (gravi, precise e concordanti) così non è per il processo penale dove la prova c.d. indiretta è valutata con maggior rigore e da sola non sarebbe sufficiente a fondare un giudizio di colpevolezza.

Alle predette divergenze strutturali tra i due giudizi si assommano differenti finalità: mentre il giudizio penale è volto all'accertamento della colpevolezza riguardo ad un determinato fatto, il giudizio tributario ha una valenza di carattere oggettivo, poichè mira all'accertamento dei presupposti di esistenza di un tributo, se è sorta controversia al riguardo. Tanto si desume dal tenore letterale dell'art. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992:

*“controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie”.*

Per effetto dell'abrogazione espressa dell'articolo 12 della l. n. 516/82, da parte dell'articolo 25 del D.lgs. n. 47/2000, trova applicazione la regola di cui all'articolo 654 del C.P.P. che, correla, tra l'altro, l'inefficacia della sentenza penale (di condanna od assoluzione) al fatto che il processo tributario vieta il giuramento e la prova testimoniale, al fatto che la norma tributaria pone presunzioni assolute d'inesistenza o esistenza di un fatto: la legge civile di cui all'articolo 654 del C.P.P. coincide con la legge extra penale.

A nostro avviso, la prevista autonomia dei due processi è solo apparente, atteso che è inevitabile che il giudice (penale o tributario) nel suo libero convincimento è influenzato dal giudicato tributario o da quello penale (si pensi all'ausilio della consulenza tecnica in sede tributaria o penale che influenza inevitabilmente l'altro processo di natura diversa).

In altri termini, spetta al giudice speciale d'imposta, al di là della questione dell'applicazione dell'articolo 654 citato, trarre dalla sentenza penale elementi di prova idonei a fondare il proprio autonomo convincimento, circa l'insussistenza o sussistenza in capo al contribuente dell'obbligazione tributaria; il giudice tributario è abilitato a procedere all'autonoma valutazione del materiale probatorio, acquisito nel processo penale e, pertanto, è censurabile che lo stesso giudice si limiti ad escludere puramente e semplicemente l'applicazione automatica della richiamata norma del C.P.P.. La ribadita autonomia dei due processi impone di valutare sempre in modo coordinato e contestuale lo sviluppo delle due vicende processuali.

L'accertamento può decadere e, pertanto, essere annullato nella lite fiscale in relazione alle testimonianze e alla perizia che hanno portato all'assoluzione del contribuente dalle accuse di evasione (Cass., Sez. trib., sentenza n. 11785 del 14 maggio 2010). Sia le deposizioni testimoniali che le indagini peritali svolte nel processo penale possono essere valutate come elementi di valore indiziario dal giudice tributario così come, ovviamente, la decisione stessa del giudice penale può fornire elementi di valutazione al giudice del rinvio. (Cass., Sez. trib., sentenza n. 11785 del 14 maggio 2010).

Ti possono interessare anche:

[\*Assoluzione in sede penale e responsabilità fiscale: quali implicazioni?\*](#)

[\*Effetti del patteggiamento in sede penale sul processo tributario\*](#)

[\*Il fiscale non si avvantaggia del penale\*](#)

[\*Archiviazione penale nel processo tributario: è rilevante?\*](#)

[\*Fiscale e penale sono sempre separati\*](#)

18 ottobre 2010

Roberto Pasquini

### **CASSAZIONE, Sez. trib., Ord. n. 21049 dell'8 luglio 2010 (dep. il 12 ottobre 2010)**

Fatto e diritto – Il Collegio, letto il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza n. 206/10/07 del 12 dicembre 2007 della Commissione tributaria regionale del Lazio, che aveva confermato la pronuncia di primo grado che aveva accolto il ricorso proposto dalla S.r.l. Alfa in liquidazione per l'annullamento dell'avviso di accertamento che, per l'annualità 1994, le aveva elevato il reddito prodotto, rilevando il giudice di secondo grado che il legale rappresentante della società era stato assolto in sede penale perché il fatto non sussiste:

letto il controricorso della S.r.l. Alfa in liquidazione;

vista la relazione redatta ai sensi dell'art. 380-bis c.p.c. dal consigliere delegato dottor Mario Bertuzzi, che ha concluso per la fondatezza del ricorso osservando che:

– “con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione dell'art. 75 del D.P.R. n. 917/1986 e dell'art. 654 c.p.p. lamentando che la Commissione regionale abbia fondato la propria statuizione in forza del mero recepimento della sentenza di non luogo a procedere emessa dal giudice penale, senza per di più considerare che l'ufficio non aveva partecipato al processo penale, che la sentenza era stata emessa a seguito di udienza preliminare e che la pretesa tributaria era fondata su fatti diversi da quelli presi in esame dal giudice penale”;

– “il motivo è fondato per non avere il giudice a quo verificato, in primo luogo, se la sentenza penale fosse stata emessa a seguito di dibattimento ovvero all'esito dell'udienza preliminare ed alla luce comunque del principio giurisprudenziale secondo cui l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera automaticamente 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, sicché nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi, nel separato giudizio tributario, alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, con l'ulteriore conseguenza che il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva, 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 c.p.c.) deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare ( Cass. n. 3724/2010; Cass. n. 10495/2005);

– “in particolare, la Commissione tributaria regionale non si è adeguata a tale principio in quanto, pur rilevando che il giudice di primo grado aveva proceduto ad una autonoma valutazione dei fatti, così riconoscendo la necessità di tale operazione, in concreto ha fondato il proprio convincimento unicamente sul rilievo che il legale rappresentante della società contribuente era stato assolto in sede penale perché il fatto non sussiste e per non avere accertato il giudice penale i fatti contestati, senza compiere alcun accertamento o apprezzamento sul contenuto del materiale probatorio”;

– “gli altri motivi di ricorso vanno dichiarati assorbiti”;

rilevato che la relazione è stata regolarmente comunicata al Procuratore generale, che non ha svolto controsservazioni, e notificata alle parti;

ritenuto che le argomentazioni e la conclusione della relazione meritano di essere interamente condivise, apparendo rispondenti sia a quanto risulta dall'esame degli atti di causa, che all'orientamento della giurisprudenza di questa Corte sopra menzionato che, pertanto, il primo motivo di ricorso va accolto, assorbiti gli altri, e la sentenza impugnata cassata con rinvio della causa ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio, che disporrà sulle spese di lite ed applicherà, nel decidere la causa, il seguente principio di diritto: l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera automaticamente nel processo tributario, sicché, anche qualora i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, il giudice tributario è tenuto comunque ad accertare la fondatezza della pretesa fiscale nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti;

P.Q.M. – accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la liquidazione delle spese ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio.