
L'assoluzione penale per falsa fatturazione non rileva nel giudizio tributario

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 9 Agosto 2011

Analisi di un caso reale in cui l'assoluzione per fatti relativi a possibili reati tributari non produce effetti automatici nel processo tributario relativo agli stessi fatti.

Con sentenza n. 14817 del 5 luglio 2011 (ud. del 24 maggio 2011) la Corte di Cassazione ha confermato che l'assoluzione nel processo penale dal reato di falsa fatturazione non rileva nel processo tributario.

Nel processo tributario valgono presunzioni legali e limitazioni della prova che non si applicano nel processo penale, così che i

“fatti ritenuti in quella sede ben possono essere posti dal giudice tributario a base della sua decisione, ma previa autonoma valutazione di esistenza e di rilevanza alla stregua dei diversi principi che presiedono all'accertamento tributario.

La CTR non poteva pertanto ritenere che gli accertamenti eseguiti in sede penale fossero idonei a vincere le presunzioni avanzate dall'Ufficio, perché quegli accertamenti prescindevano dalle regole del processo tributario, e non concernevano il fatto positivo della realtà delle operazioni commerciali contestate dall'Ufficio, ma soltanto l'affermazione che la loro inesistenza non era dimostrata dal difetto di idonea documentazione”.

Processo penale e processo tributario - Considerazioni

Il tema dell'efficacia del giudicato penale nel giudizio tributario¹, è stato da molti decenni - e continua ad essere - oggetto di approfonditi studi della più autorevole dottrina tributaria, nonché di numerosi interventi della giurisprudenza.

Infatti, il rapporto tra giudicato penale e tributario assume particolare rilevanza, considerati gli effetti che possono derivare sugli esiti delle decisioni del giudice penale nelle Commissioni tributarie.

L'art. 21, c. 3, della L. 7 gennaio 1929, n. 4, recante "Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie", prevedeva che "Per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia".

In pratica, tale norma faceva dipendere l'azione penale dalla definitività dell'accertamento tributario.

La Corte Costituzionale, con due sentenze del 12 maggio 1982, ha dichiarato:

- l'illegittimità costituzionale degli artt. 60 e 21, c. 3, della L. n. 4/1929, nella parte in cui prevedevano che l'accertamento, divenuto definitivo in via amministrativa, facesse stato nei procedimenti penali, per la cognizione dei reati previsti dalle leggi tributarie in materia di imposte dirette (sentenza n. 88);
- l'illegittimità costituzionale dell'art. 58, u.c., del D.P.R. n. 633/1972, nella parte in cui prevedeva che l'azione penale avesse inizio solo dopo la definitività dell'accertamento anche in ordine al reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, di cui al comma 4 dell'articolo 50 dello stesso D.P.R. (sentenza n. 89).

A questo punto, il legislatore ha abrogato l'art. 21, c. 3, della L. n. 4/1929, con effetto dal 1° gennaio 1983, con l'introduzione dell'art. 13, D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 516/1982.

"La nuova norma di riferimento divenne l'art. 12 del D.L. n. 429/1982, il quale separò nettamente i due procedimenti, stabilendo, in deroga alla regola di cui all'art. 3 del codice di rito penale allora vigente (R.D. 19 ottobre 1930, n. 1399), che il procedimento tributario non potesse essere sospeso quando, per lo stesso fatto, fosse stata già esercitata l'azione penale (comma 1, prima parte)²".

Si è introdotto, in pratica, il cosiddetto “doppio binario”, che soppiantò la “pregiudiziale”.

Con l’emanazione del nuovo Codice penale - D.P.R. 24 settembre 1988, n. 447, entrato in vigore il 24 ottobre 1989, si pose la questione se l’art. 12 del D.L. n. 429/1982, convertito nella L. n. 516/1982, avesse mantenuto la sua efficacia, ovvero fosse stato implicitamente abrogato dal combinato disposto degli artt. 654 di detto codice e 207 delle relative norme di coordinamento (D.Lgs. 28 luglio 1989, n. 271).

Il D.Lgs. n. 74/2000 ha dissolto ogni dubbio, abrogando l’art. 12 del D.L. n. 429/1982, così che la norma di riferimento resta l’art. 654 c.p.p., secondo cui il giudicato penale assume efficacia in ambito extrapenale, a patto che, fra l’altro, la legge extrapenale non ponga limitazioni alla prova della posizione oggetto di controversia³.

L’efficacia nel processo tributario delle risultanze definitive del processo penale è infatti subordinata, al fatto che

“la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa”.

Come sappiamo, invece, il processo tributario è caratterizzato da limitazioni con riferimento al regime probatorio utilizzabile (non essendo ammessa quella per testimoni ed il giuramento ex art. 7, c. 4, del D.Lgs. n. 546/1992).

L’autonomia del processo tributario da quello penale viene salvata, sulla base dei limiti alla prova presenti nel processo tributario⁴, 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, c. 2, 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, c. 1, c.c.)⁵.

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.

“Tuttavia, se, da un lato, è vero che non possa scattare in automatico l’applicazione dell’art. 654 del codice di procedura penale tra processo penale definito con sentenza passata in giudicato e processo tributario relativo agli stessi fatti materiali, dall’altro lato, resta alquanto ampia la facoltà del giudice tributario (come di ogni altro giudice non penale) di utilizzare ai suoi fini la decisione del giudice penale. Questa possibilità risulta dal combinato disposto di tre norme del codice di rito civile, e precisamente degli artt. 101 (Principio del contraddittorio), 112 (Corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato) e 116 (Valutazione delle prove).

Infatti:

- da un lato, il principio del contraddittorio (la cui importanza è stata senz’altro rafforzata dalla riforma del processo civile di cui alla L. 26 novembre 1990, n. 353) crea uno stretto legame tra il potere del giudice di interpretare i fatti e il modo in cui essi gli sono stati prospettati dalle parti, mentre il principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato vincola il potere decisionale del giudice di merito al potere dispositivo delle parti, obbligandolo a pronunciarsi iuxta alligata;

- dall’altro, il principio della libera formazione del convincimento del giudice (principio a cui, anche nel processo civile, va riconosciuto carattere generale, a fronte della natura eccezionale delle cosiddette prove legali) consente al giudice medesimo di desumere argomenti di prova da elementi indiziari quali le risposte delle parti, il contegno processuale delle stesse (eccetera)⁶”.

Pur se è innegabile il peso psicologico di una sentenza penale favorevole al contribuente, si ribadisce che spetta comunque al giudice tributario valutare gli elementi proposti, per poter annullare l’atto di accertamento: la Corte di Cassazione – sentenza n. 8868 del 5 marzo 2007, dep. il 13 aprile 2007 – ha affermato che

“l’efficacia vincolante del giudicato penale non opera nel processo tributario, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (ome 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)”.

Proprio sul valore del giudicato penale in sede tributaria, con sentenza n. 2499 del 9 gennaio 2006, depositata il 6 febbraio 20067, 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 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)”.

Ancora, da ultimo, con sentenza n. 6624 del 23 marzo 2011 (ud. del 24 febbraio 2011) la Corte di Cassazione ha confermato l'autonomia e la diversità del giudizio penale da quello tributario.

9 agosto 2011

Gianfranco Antico

NOTE

1 Cfr. ANTICO, L'efficacia del giudicato penale nel giudizio tributario nel recente orientamento della Corte di Cassazione, in "Finanza&Fisco", n. 3/2009, pag. 232; BUETTO, Ma ha ancora senso il doppio binario penale e tributario?, in www.commercialistatelematico.com, gennaio, 2009, il quale, nel commentare la sentenza n. 28564 del 21 ottobre 2008 (dep. il 2 dicembre 2008) della la Corte di Cassazione, si chiede se ha ancora necessità di esistere il doppio binario, in particolare, per tutte le fattispecie presuntive.

2 THIONE-BRACCIALARGHE, Procedimento penale tributario: tra indipendenza dei giudicati e possibili migrazioni probatorie, in "il fisco", n. 45/2007, pag. 6553.

3 Sul punto cfr. l'interessante intervento di ROSSI, L'efficacia probatoria della sentenza penale in sede tributaria, in "il fisco", n. 42/2000, pag. 12455, secondo cui, in ogni caso, "in base a tale norma l'efficacia extrapenale del giudicato compete espressamente solo alle sentenze irrevocabili pronunciate in esito al dibattimento, rimanendo quindi preclusa alla stregua di tale in equivoco dato normativo la possibilità di far valere con effetti vincolanti nel contenzioso tributario tutte le decisioni penali che non presentino simili connotati tipici. Oltre alla sentenza di proscioglimento pronunciata in esito all'udienza preliminare ai sensi dell'art. 425 del codice di procedura penale (anteriore quindi al dibattimento e non suscettibile di divenire irrevocabile), nessuna efficacia vincolante potrà esplicare nel giudizio tributario anche la sentenza pronunciata con rito abbreviato, quantunque intervenga a seguito di giudizio di cognizione piena svolto in contraddittorio e contenga l'accertamento dei fatti, non trattandosi di sentenza emessa in esito a dibattimento"

4 ROSSI, L'efficacia probatoria della sentenza penale in sede tributaria, in "il fisco", n. 42/2000, pag. 12455, secondo cui "correttamente intesa, tale condizione deve ritenersi riferita ai divieti o limiti di natura sostanziale, e non a quelli di origine meramente processuale (in cui le restrizioni probatorie sono dettate da esigenze attinenti alla struttura o svolgimento del processo), e deve essere verificata non già astrattamente con riguardo ai limiti probatori generali connessi alla tipologia del processo ma, in concreto, con riferimento agli specifici limiti che si pongono rispetto alla fattispecie controversa. Per

questo profilo può quindi ritenersi che l'esclusione dell'efficacia preclusiva del giudicato penale comprenda, oltre i casi in cui la mancanza della forma prescritta implica difetto di un elemento costitutivo della fattispecie considerata, quei rapporti giuridici per i quali la legge ammette soltanto un determinato o determinati mezzi di prova, ma non si riferisca invece alle restrizioni della prova aventi carattere di relatività, quali quelle poste dagli artt. 2721-2724 del codice civile. Così, ad esempio, l'efficacia del giudicato penale non potrà operare nel contenzioso tributario in tutti i casi in cui la normativa fiscale ponga delle presunzioni assolute in relazione a determinati elementi della specifica fattispecie impositiva (e molteplici sono invero le disposizioni tributarie che impongono positivamente la prova di determinati elementi costitutivi o impeditivi della fattispecie rilevante ai fini impositivi esclusivamente attraverso una certa forma o documento, ovvero che presumono tali elementi in via assoluta)".

5A maggior ragione, le anche se pronunciate in esito a dibattimento e divenute irrevocabili, non possono esplicitare efficacia di giudicato nel contenzioso tributario le sentenze declaratorie di improcedibilità (comprese quelle per estinzione del reato, per amnistia o prescrizione).

6 THIONE-BRACCIALARGHE, Procedimento penale tributario: tra indipendenza dei giudicati e possibili migrazioni probatorie, in "il fisco", n. 45/2007, pag. 6553.

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