

L'intervento della Cassazione: efficacia del giudicato penale estesa se i fatti sono i medesimi

L'assoluzione manda il fisco ko

La sentenza incide in sede tributaria: atti impositivi annullati

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

La sentenza penale di assoluzione vincola il giudice tributario: è quanto emerge dalla pronuncia della Cassazione, quinta sezione civile, del 22 settembre scorso, n. 25632, chiamata a pronunciarsi sulla questione, dai profili spesso incerti, dell'efficacia in sede tributaria del giudicato penale.

Specificamente, quando il Giudice penale esclude con pronuncia definitiva la sussistenza del fatto contestato, la portata della decisione non può essere limitata all'esclusivo perimetro del processo penale, soprattutto se l'organo accertatore non dispone di elementi probatori contrari a quelli utilizzati dal giudice penale, né prova che il fatto su cui si fonda l'accertamento tributario è diverso da quello oggetto del giudicato penale.

Il caso. Nel caso di specie, l'Agenzia delle entrate, a seguito di accertamenti conclusi con processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza, nell'ormai lontano 1987, aveva notificato a una società in accomandita semplice cinque avvisi di accertamento, relativi agli anni dal 1983 al 1987, mediante i quali aveva rettificato in aumento, ai fini Ilor, il reddito dichiarato dalla contribuente, esercente l'attività di «casa per ferie».

Avverso gli indicati avvisi di accertamento, la contribuente aveva proposto ricorso innanzi alla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, contestando la motivazione dell'atto impositivo.

Tuttavia, la Commissione di primo grado aveva riunito i ricorsi rigettandoli.

La decisione assunta dalla Commissione di primo grado era stata così impugnata innanzi alla Ct di secondo grado di Bolzano dalla società contribuente, la quale, a conclusione del secondo grado di giudizio, aveva allegato a memoria difensiva sentenza penale definitiva di assoluzione relativa a fatti che reputava essere i medesimi dibattuti in sede tributaria dal delitto.

Specificamente, il delitto che era stato contestato era quello di cui all'articolo 4, n. 7), del decreto legge n. 492/82 (allora in vigore per poi essere abrogato dal decreto legislativo n. 74/2000 che disciplina oggi i reati tributari), che puniva testualmente

Sentenza penale e giudizio tributario	
I limiti fissati dall'art. 654 c.p.p.	L'art. 654 c.p.p. espressamente prevede che la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo solo a due condizioni: 1. i fatti accertati sono stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale 2. la legge civile non pone limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa
Le limitazioni probatorie tributarie	L'efficacia vincolante del giudicato penale non opera nel processo tributario, poiché in questo: • da un alto, vigono limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale) • dall'altro, assumono valore anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna
I chiarimenti della Cassazione	Tuttavia, come chiarito da Cass. civ. 25632/2021, la circostanza che il giudicato penale non ha un'automatica valenza di cosa giudicata nel processo tributario: • non significa che in sede tributaria si possa non tenerne affatto conto • impone al giudice tributario di valutare la coincidenza dei fatti sui quali si è definitivamente pronunciato il giudice penale con quelli contestati in sede tributaria

chi «al fine di evadere le imposte sui redditi o l'imposta sul valore aggiunto o di conseguire un indebito rimborso ovvero di consentire l'evasione o indebito rimborso a terzi, essendo titolare di redditi di lavoro autonomo o di impresa, redigesse le scritture contabili obbligatorie, la dichiarazione annuale dei redditi ovvero il bilancio o rendiconto ad essa allegato occultando componenti positivi del reddito o esponendo componenti negativi fittizi, tali da alterare in misura rilevante il risultato della dichiarazione».

Rilievo, quello della coincidenza tra i fatti oggetto del procedimento penale e di quello tributario, che aveva trovato la condivisione della Ctr, che concordando che il giudicato penale irrevocabile dovesse essere «esteso» anche al giudizio tributario aveva accolto il ricorso della contribuente e annullato gli atti impositivi emessi nei confronti della società.

Avverso tale decisione l'Agenzia delle entrate aveva impugnato in Cassazione, lamentando che si fosse incorso in violazione di legge nel riconoscere al giudicato penale efficacia vincolante.

Dunque, pur anticipando sin d'ora che il ricorso è stato respinto dalla Suprema Corte, la questione oggetto della pronuncia è stata nel tempo tutt'altro che pacifica.

La questione e le norme

di riferimento. In particolare, la rilevanza delle risultanze penali in ambito tributario si inquadra nel più ampio contesto del rapporto tra il giudizio tributario e il processo penale avente a oggetto i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

In proposito, così come dal codice di rito si evince che il processo penale non può interrompersi in attesa della definizione di quello tributario, l'art. 20 del dlgs n. 74/2000 pone la regola, detta del «doppio binario» per cui il procedimento di accertamento e il processo tributario non si sospendono per la pendenza del processo penale sui medesimi fatti e non esiste, quindi, alcun rapporto di pregiudizialità fra il processo penale e quello tributario. Pertanto, ciascuno di essi è autonomo, anzitutto in considerazione delle limitazioni probatorie (si pensi che non è ammessa la prova testimoniale ma che assumono valore le presunzioni legali) in quest'ultimo esistenti.

Proprio per i suddetti limiti alla prova il giudicato penale non ha automaticamente efficacia di giudicato nel processo tributario: infatti l'articolo 654 c.p.p. espressamente prevede che nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione ha efficacia di

giudicato nel giudizio civile o amministrativo (in cui è previsto l'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale) solo a due condizioni:

1) i fatti accertati devono essere stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale;

2) la legge civile non deve porre limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa.

L'efficacia della sentenza penale in sede tributaria. Ecco, è proprio quest'ultimo presupposto a far da barriera per l'utilizzo in sede tributaria, come del resto pacificamente affermato dalla giurisprudenza di legittimità laddove ha riconosciuto che il giudicato penale non può fare stato nel processo tributario, in ragione dell'esistenza in questo di limitazioni alla prova del diritto controverso ai sensi dell'art. 7 del dlgs n. 546/1992 (Corte Cass., sez. trib., 23 ottobre 2001, n. 13006).

Tuttavia, la circostanza che il giudicato penale non faccia stato nel giudizio tributario, non significa che il giudice tributario possa non tenerne affatto conto, essendo chiamato a una puntuale valutazione della coincidenza dei fatti sui quali si è definitivamente pronunciato il giudice penale con quelli contestati in sede tributaria.

In altre parole, come ricordato da Corte Cass., sez.

trib., 30 dicembre 2009, n. 27954 e Corte Cass., sez. trib., 14 maggio 2010, n. 11785, la sentenza penale non ha un'automatica valenza di cosa giudicata nel processo tributario avente a oggetto gli stessi fatti, ben potendo comunque essere presa in considerazione dal giudice tributario come possibile fonte di prova.

E' proprio questa l'argomentazione seguita dalla Cassazione, che ha colto l'occasione della pronuncia per interessanti chiarimenti.

La decisione della Cassazione. Innanzitutto, gli Ermellini hanno sottolineato la tempestività della produzione documentale della sentenza sebbene la contribuente vi avesse provveduto quasi al termine del secondo grado di giudizio; infatti, come illustrato, l'eccezione di giudicato esterno non è soggetta a preclusioni per quanto riguarda la sua allegazione in sede di merito poiché prescinde da qualsiasi volontà dispositiva della parte, tanto che, in considerazione del suo rilievo pubblicistico, è rilevabile anche d'ufficio (cfr. di recente Corte Cass., sez. VI-III, 7 gennaio 2021, n. 48). Del resto, sarebbe apparso davvero improprio richiedere alla parte di anticipare le proprie difese in relazione a una sentenza penale che non era ancora stata pronunciata.

Ciò chiarito, si è riportato il passaggio della pronuncia impugnata, in cui si evidenziava come i fatti contestati dalla Guardia di finanza e le relative risultanze del verbale di constatazione fossero i medesimi su cui si era pronunciato il giudice penale con la formula assoluta «perché il fatto non sussiste», dovendosi per questo ritenere l'autorità di cosa giudicata di detta sentenza irrevocabile nei confronti del processo tributario.

Non ci si trovava in definitiva in presenza di una «automatica» e acritica estensione del giudicato penale, bensì della esplicita valutazione, operata dalla Commissione tributaria di secondo grado e confermata dalla Commissione tributaria centrale, che i fatti in ordine ai quali si era pronunciato il giudice penale, con sentenza irrevocabile, fossero i medesimi su cui si controverteva in sede tributaria.

Al contrario, l'Agenzia delle entrate non si era confrontata con questa evidenza; da qui l'infondatezza del ricorso che è stato pertanto respinto.