

CONTENZIOSO

Rapporto tra sentenza penale e processo tributario

di **Luigi Ferrajoli**

In linea generale, alla luce delle novità introdotte dal **D.Lgs. 74/2000** e per costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, alla **pronuncia penale** non può essere riconosciuta **alcuna autorità di cosa giudicata nel giudizio tributario** e il giudice fiscale non può che limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, non potendo estenderne automaticamente gli effetti sull'azione accertatrice del singolo ufficio tributario.

Ne deriva che il contenuto delle **prove** acquisite nel procedimento e nel **processo penale** devono essere, se ritualmente prodotte in giudizio, **liberamente esaminate dal giudice tributario**, che può ricostruire il fatto storico in virtù delle medesime circostanze già oggetto di esame da parte del giudice penale, purché venga posto in essere **un distinto procedimento valutativo degli elementi probatori** secondo le regole – anche riferite al diverso regime di prova – vigenti in campo **tributario**.

La **sentenza penale**, ma, più in generale, gli **atti del procedimento penale**, costituiscono infatti – nella prospettiva del giudice tributario – **documenti acquisibili ex articoli 24, 32 e 58 D.Lgs. 546/1992**.

Nell'impossibilità di attuare, dunque, automatismi probatori, i dati e le informazioni veicolati nell'ambito del processo penale costituiscono, di norma, **indizi o elementi di prova per il giudice tributario** che non può limitarsi a richiamare il semplice dispositivo della sentenza penale, essendo invece chiamato a prendere in considerazione gli elementi da essa desumibili per procedere ad una propria **autonoma ricostruzione dei fatti**, dando conto della consistenza degli elementi di prova complessivamente acquisiti e delle ragioni del proprio convincimento.

Sotto diverso profilo, il giudice tributario non può recepire acriticamente le conclusioni a cui è addivenuto il giudice penale, bensì – nell'esercizio dei propri **poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio agli atti** – deve procedere ad un apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli altri elementi di prova acquisiti nel giudizio.

In altri termini, rispettando le **regole della distribuzione dell'onere della prova** proprie del relativo processo, il giudice tributario deve autonomamente valutare tutti gli atti di un procedimento penale e può legittimamente fondare il proprio convincimento sulle prove acquisite nel giudizio penale, prescindendo dal fatto che il processo penale sia stato definito o meno con una pronuncia avente **efficacia di giudicato**.

Con l'[ordinanza 6295/2018](#), la Corte di Cassazione, chiamata a decidere di una questione vertente sul tema del “**regime del margine Iva**”, ha stabilito che il cessionario – al quale l'Amministrazione finanziaria contesta, in base ad elementi oggettivi e specifici, la fruizione di tale speciale regime impositivo – deve provare la propria **buona fede**, dimostrando di aver agito in assenza di **consapevolezza** di partecipare ad un'evasione fiscale e di “*aver adoperato la **diligenza massima** esigibile da un operatore accorto - secondo i criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, in rapporto alle circostanze del caso concreto - al fine di evitare di essere coinvolto in una tale situazione, in presenza di indizi idonei a farne insorgere il sospetto*”.

La Corte di Cassazione, nella circostanza, ha ritenuto erronee le valutazioni sulle quali era stata fondata l'impugnata sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Regionale del Molise, ritenendole – per fini di più specifico interesse della presente disamina – “*in ulteriore contrasto con gli insegnamenti delle Sezioni unite là dove posto l'accento sul fatto che **gli imputati erano stati assolti** dai reati con i quali si ipotizzava la partecipazione dell'importatore italiano agli illeciti commessi dai cedenti esteri*”.

A giudizio della Suprema Corte “*ragionando in questi termini, la Ctr ha riconosciuto implicitamente la rilevanza di uno **stato soggettivo che è del tutto irrilevante**, posto che la responsabilità del cessionario non è legata al **dolo**, ma un **difetto di diligenza** nella verifica delle condizioni di applicabilità del regime del margine*”.

In proposito, la Suprema Corte ha ritenuto doveroso ribadire come “*in materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i **fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari**, dal momento che nel **processo tributario** vigono i **limiti in tema di prova** posti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, e trovano ingresso, invece, anche **presunzioni semplici**, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Ne consegue che l'imputato **assolto in sede penale**, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste, può essere ritenuto **responsabile fiscalmente** qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario (Cass. n. 16262/2017; n. 8129/2012; n. 19786/2011)*”.



OneDay Master
**L'ESECUZIONE DELLE SENTENZE E
IL RICORSO PER CASSAZIONE**
[Scopri le sedi in programmazione >](#)