

PENALE TRIBUTARIO

Limiti agli effetti del giudicato penale nel processo tributario

di **Luigi Ferrajoli**

Uno degli aspetti più interessanti e dibattuti nel nostro ordinamento consiste nell'efficacia riconosciuta al **giudicato penale** all'interno di un **processo tributario**.

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 17619 del 05.07.2018](#), ha fornito una risposta su cui pare opportuno soffermarsi.

Nel caso di specie, avente per oggetto la contestazione di **fatture per operazioni inesistenti**, a seguito di atto di impugnazione in **sede tributaria** promosso dalla società contribuente, la CTR aveva motivato il rigetto dell'appello evidenziando, *in primis*, che **le sentenze di proscioglimento o di assoluzione in sede penale "non possono avere pregio né in questo contenzioso in particolare, né nel processo tributario, in generale"**. Si osservi, sotto tale profilo, che le risultanze dei **procedimenti penali** avevano **escluso** qualsiasi **responsabilità** dei soggetti coinvolti per i medesimi fatti.

La Suprema Corte, nell'esaminare i motivi di doglianza, ha innanzitutto premesso che, di regola, la **fattura** costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'Iva e alla deducibilità dei costi, per cui **spetta all'Ufficio** dimostrare il difetto delle condizioni per l'insorgenza di tale diritto.

Tale dimostrazione può essere fornita, secondo il Giudice di legittimità, anche attraverso **presunzioni semplici**, in quanto *"la prova presuntiva non è collocata su un piano gerarchicamente subordinato rispetto alle altre fonti di prova e costituisce una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento (Cass. n. 9108 del 06.06.2012)"*.

Nell'ipotesi in cui l'Ufficio ritenga che la fattura concerna **operazioni oggettivamente inesistenti**, ossia consista in una *"mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno"*, e quindi proceda alla contestazione di **indebita detrazione dell'Iva e/o deduzione dei costi**, *"ha l'onere di fornire elementi probatori del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata (ad esempio, provando che la società emittente la fattura è una "cartiera" o una società "fantasma") e a quel punto passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate (cfr. Cass. n. 24426 del 30.10.2013); quest'ultima prova non potrà consistere, però, nella esibizione della fattura, né nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (tra le altre, Cass. n. 15228 del 03/12/2001; Cass. n. 12802 del 10.06.2011)"*.

La CTR aveva decisamente escluso qualsiasi efficacia delle sentenze penali di proscioglimento nel processo tributario; tuttavia, secondo la Corte di Cassazione, deve necessariamente essere sottolineato che *"nel processo tributario, l'efficacia vincolante del **giudicato penale di assoluzione** del legale rappresentante della società contribuente per insussistenza del reato di esposizione di elementi passivi fittizi mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, **non opera automaticamente per i fatti relativi alla correlata azione di accertamento fiscale nei confronti della società**, poiché in questo, da un lato, vigono **limitazioni della prova** (come il divieto di quella testimoniale del D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 7) e, dall'altro, **possono valere anche presunzioni inidonee a fondare una pronuncia penale di condanna**. Pertanto, stante l'**evidenziata autonomia del giudizio tributario rispetto a quello penale**, il **giudice tributario** non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone acriticamente le conclusioni assolutorie ma, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), **deve procedere ad un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli altri elementi di prova acquisiti nel giudizio**".*

La Corte, nel richiamare tale principio, ha fatto riferimento a proprie precedenti pronunce per cui **la sentenza penale irrevocabile rappresenta un semplice elemento di prova**, liberamente valutabile in rapporto alle ulteriori risultanze istruttorie, anche di natura presuntiva.

Naturalmente, conclude il Collegio, *"spetterà al giudice di merito in sede di rinvio ogni valutazione in ordine alla rilevanza delle menzionate sentenze, anche sotto il profilo dell'effettiva configurabilità del giudicato penale"*.

Seminario di specializzazione

**LA RESPONSABILITÀ EX D.LGS. 231/01 E
LA GESTIONE DEL RISCHIO D'IMPRESA**

Scopri le sedi in programmazione >