

## ***In tema di rapporto tra processo penale e processo tributario la Cassazione perde la bussola***

di Luciano Sorgato

Master di specializzazione

**Istituti deflattivi, accertamento e contenzioso dopo la delega fiscale**

Scopri di più

Per la Cassazione (da ultimo [ord. n. 21081/2025](#)) la **sentenza irrevocabile di assoluzione**, perché il fatto non sussiste (o l'imputato non lo ha commesso) nel processo tributario **limita la sua rilevanza alla sola comminazione della sanzione**, ma non dilata i suoi effetti al tributo. Pur essendo stata rimessa al giudizio dirimente delle Sezioni Unite che, ad oggi, non si sono pronunciate, la questione, per i Principi di diritto sulla significatività indiziaria delle prove **nei 2 processi tributario e penale** che coinvolge, richiede un esame.

Il caso di cui alla citata [ordinanza n. 21081/2025](#) si raccorda all'esito di una **verifica condotta da militari della G.d.F.** e alla consegna del relativo processo verbale di constatazione. L'Agenzia delle Entrate aveva notificato **un atto impositivo con il quale**, in particolare, contestava alla società accertata la contabilizzazione di **fatture per operazioni ritenute inesistenti emesse da una ditta individuale**. La CTP di Palermo **accoglieva il ricorso proposto dalla contribuente** in ordine ai suddetti costi asseriti inesistenti e la CTR della Sicilia ribadiva **l'indimostrata inesistenza** da parte dell'ufficio **dei costi in questione**.

L'Agenzia delle Entrate, con l'impugnazione di rito della sentenza della CTR, aveva chiesto la **cassazione della sentenza** per «*violazione e falsa applicazione degli artt. 109 TUIR, 19 e 54 DPR 633/72, nonché 2697 e 2729 (in tema di onere della prova e significatività indiziaria delle presunzioni)*», per **l'assenza dei requisiti minimi organizzativi** e la **totale evasione d'imposta del fornitore**, la cui ditta era stata, pertanto, considerata **una mera cartiera**.

Nella memoria illustrativa, la difesa della società ha invocato gli effetti dell'[art 21-bis, D.Lgs. n. 74/2000](#), introdotto dall'[art. 1, comma 1, lett. m\), D.Lgs. n. 87/2024](#), a mente del quale: «*La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi*», allegando a tal fine la sentenza penale pronunciata dal Tribunale di Palermo, con la quale i rappresentanti legali della Società **erano stati assolti dai reati loro ascritti relativi alla emissione di fatture per operazioni inesistenti**. La Corte di

Cassazione ha ritenuto opportuno **sospendere la definizione del giudizio** in attesa della pronuncia delle SS.UU. alle quali, nell'ambito del giudizio RGN 27278/2017, con [ordinanza n. 5714/ 2025](#), è stata rimessa la decisione circa la **rilevanza del giudicato penale nel giudizio tributario**, in ordine a una **sentenza definitiva di assoluzione dell'imputato**, con formula perché il fatto non sussiste o l'imputato non ha commesso il reato. La Corte di Cassazione (in attesa della pronuncia delle SS.UU.) in ordine all'applicazione del suddetto [art 21-bis](#) ha delineato un'interpretazione (a dir poco originale) che limita la rilevanza assolutoria della sentenza al solo comparto sanzionatorio, scindendo **la sorte del tributo che rimarrebbe in tal modo soggetto alle regole processuali** e allo standard probatorio del rito tributario.

Da tale scissione la dottrina ha fatto derivare la convinzione che, per il giudice di Cassazione, **esistano 2 livelli di raccordo indiziario con il fatto materiale**: uno **penale** e uno **amministrativo**. In base a tale anomala scissione, la **sentenza di assoluzione del giudice penale**, in quanto il fatto non sussiste o in quanto l'imputato non lo ha commesso, si riverserebbe **sul contenzioso tributario**, con effetti vincolanti **limitati al solo potere punitivo**, senza pregiudicare la sorte del tributo connessa al medesimo fatto materiale. Nel processo tributario, quindi, il **tributo potrebbe venire dichiarato dovuto**, ma la relativa condotta (omissiva o commissiva) **non venire punita**, perché il fatto non sussiste. Indubbiamente un **connubio di rara logicità sillogistica**. Ora, e al di là dei vari temi relativi al principio generale **sull'autonomia dei 2 processi** (che proprio il suddetto [art 21-bis, D.Lgs. n. 74/2000](#), sembra aver decisamente incrinato), quello che emerge dalla vicenda processuale in esame, come sottolineato anche in dottrina (Marco Di Siena), è la **convinzione del giudice di Cassazione di un diverso livello di rinforzo probatorio nei 2 processi**, un livello minorato (quello tributario) e uno rigoroso (quello penale), per cui alla Corte è evidentemente apparsa **troppo spinta una prospettiva tesa ad avallare la piena osmosi tra i 2 processi**, con l'esito di divaricare il crinale della prova in ordine al tributo da quello della condotta che genera il pregiudizio fiscale, non punibile se nel processo penale il fatto *contra legem* non emerge. Non può non apparire evidente **l'illogicità dell'asimmetria tra tributo e sanzione**.

Se nel processo penale viene appurato che il fatto criminoso dell'emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti non sussiste, sulla base di quale diversa consistenza indiziaria **si può arrivare a confutarne l'esito nel processo tributario**, se la delineazione strutturale delle presunzioni è in ogni caso (in entrambi i processi) da raccordare alla c.d. **struttura ternaria della gravità**, precisione e concordanza, dove il requisito della precisione è riferito al fatto noto, che deve essere determinato nella realtà storica, quello della **gravità al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto**, mentre quello della concordanza, richiede che il fatto ignoto sia, di regola, desunto da una pluralità di indizi gravi, precisi e univocamente convergenti nella **dimostrazione della sua sussistenza**. Da quale astratto principio ordinamentale **riesce a derivare** (al di fuori della tassativa casistica di violazioni di legge che ammette nel rapporto d'imposta l'uso delle c.d. presunzioni semplicissime, sprovviste, quindi, delle riportate prerogative di rinforzo indiziario) **l'affievolimento dei supporti di prova nel contenzioso tributario**. Se la presunzione nell'assetto legale precisato dall'[art 2729, c.c.](#), è la sola struttura della presunzione ammessa in entrambi i contesti processuali, per quale motivo in quello tributario **può rendersi concepibile un regime**

**probatorio minorato** in grado di far emergere ciò che non è emerso nel processo penale?

Inoltre, **anche ammesso per astratto la coesistenza dei 2 diversi livelli di forza presuntiva nei 2 diversi processi**, una volta che viene ritenuto che il fatto da cui dipende il tributo si è manifestato nella realtà economica, **la scissione del tributo rispetto alla sanzione come appare giustificabile?** Verrebbero a coesistere **2 verità processuali parziali**: una sul tributo e una sulla condotta connessa alla sanzione. Ma se la condotta connessa alla sanzione non è esistita, non si può non considerare che quella condotta è la medesima alla base del fatto economico da cui è derivato il tributo. Un **chiaro corto circuito di logica ordinaria**, prima ancora che di diritto.

La questione, per chi scrive, è che sulla struttura delle presunzioni la Cassazione ha da tempo perduto la bussola che ne dovrebbe, invece, **coordinare l'orientamento nomofilattico e nella sostanza abdicato al suo potere (dovere) di indagine**. Anche con la recente [ordinanza n. 21058/2025](#), la Cassazione è tornata a **reiterare il suo consolidato principio di diritto** a mente del quale, sebbene il ragionamento presuntivo non possa sottrarsi al controllo in sede di legittimità, la denuncia, in Cassazione, per violazione o falsa applicazione del citato [art 2729, c.c.](#), ai sensi dell'[art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.](#), si rende **prospettabile solo quando il giudice di merito afferma che il ragionamento presuntivo può basarsi su presunzioni non gravi, precise e concordanti**, ovvero fonda la presunzione su un **fatto storico privo di gravità o precisione** o concordanza ai fini dell'inferenza dal fatto noto della conseguenza ignota. In ogni altro caso, la struttura del ragionamento presuntivo partecipa della discrezionalità valutativa del giudice di merito. Per la Cassazione **il motivo d'impugnazione va considerato come inammissibile**, quando attraverso il paradigma della violazione di Legge il contribuente, nella sostanza, **intenta una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito**, scrutinio precluso nel giudizio di legittimità. In tema di scrutinio di legittimità del ragionamento sulle prove adottato dal giudice di merito, nonché la valutazione del materiale probatorio, in quanto destinata a risolversi nella scelta di uno tra i possibili contenuti informativi che il singolo mezzo di prova è, per sua natura, in grado di **offrire all'osservazione e alla valutazione del giudicante**, costituisce espressione della discrezionalità valutativa del **solo giudice di merito** ed è estranea ai compiti istituzionali della S.C..

Trattasi di una **giurisprudenza di Cassazione che ha ormai abdicato a qualsiasi forma di scrutinio** sui principi di diritto a governo della delineazione strutturale del ragionamento presuntivo. Se al giudice di Cassazione può essere rimesso solo il caso, del tutto **manifestatamente astratto**, che il giudice, nei gradi di giudizio delle CGT, abbia espressamente affermato che il ragionamento presuntivo può assumere a premessa indizi non gravi, precisi e concordanti o se raccorda, sempre astrattamente, il ragionamento presuntivo a un fatto storico inesistente o privo di ogni significatività, è **chiaro il proclama di disinteresse** (solo fattuale, ma non di corretto governo del diritto) **del giudice di legittimità** in ordine alle prerogative strutturali della presunzione. Chi scrive, invece, ritiene che proprio perché una presunzione, per potersi appropriare dell'autentica struttura ternaria della gravità, precisa e concordanza, deve essere nella condizione processuale di **rappresentarsi non solo come un'inferenza logica tra il fatto noto e il fatto indotto**, ma come l'inferenza deduttiva più probabile tra i 2 poli del raccordo presuntivo, capace di scartare ogni altra combinazione deduttiva che, se pur dotata di

una qualche prospettiva di coerenza, appare **coesistere o addirittura soccombere** rispetto ad altre logiche inferenziali fondate su una diversa combinazione di fatti noti, il giudice di Cassazione **non possa esimersi dal verificare se la presunzione alla base del recupero fiscale** è dotata di un **tale livello di vis dimostrativa**. Più precisamente, se attraverso un diverso raccordo riflessivo di fatti noti con il correlato esito deduttivo si riesce a prospettare una **criticità logica dotata di un livello di verosimiglianza** superiore alla coerenza di sintesi su cui si fonda il convincimento del giudice dell'appello, tale diversa configurazione indiziaria **non va intesa alla stregua di una diversa prospettazione dei fatti**, ma, piuttosto, come **destrutturazione dell'autentica prerogativa** della presunzione grave, precisa e concordante e, quindi, come violazione di Legge ex [art 2729, c.c.](#).

Tale riportato disinteresse ermeneutico della Corte verso la struttura della presunzione appare essere anche alla base della convinzione che connota come **lecito un regime probatorio minorato nel processo tributario**, nel cui contesto evidentemente non appare necessario il garantismo che modella il processo penale. È sperabile che le Sezioni Unite, chiamate a dirimere la controversia, indirizzino finalmente in modo corretto l'orientamento della bussola, non più direzionata verso l'onnipotenza del Fisco, ma **verso l'onnipotenza del diritto e della logica delle sue regole**.