
Comitato scientifico:

Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) – Silvio BOLOGNINI (Professore straordinario di Filosofia del diritto) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) – Costanzo Mario CEA (Magistrato, Presidente di sezione) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) – Lorenzo DELLI PRISCOLI (Magistrato, Ufficio Massimario presso la Suprema Corte di Cassazione, Ufficio Studi presso la Corte Costituzionale) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) – Francesco FIMMANO' (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) – Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA (Magistrato) - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) – Serafino RUSCICA (Consigliere parlamentare, Senato della Repubblica) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato, Vice Capo dell'Ufficio legislativo finanze del Ministro dell'economia e delle finanze) – Antonella STILO (Consigliere Corte di Appello) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato).

L'efficacia vincolante del giudicato penale può operare nel processo tributario?

L'efficacia vincolante del giudicato penale non può operare nel processo tributario giacché in esso, da un lato, vigono limitazioni alla prova (segnatamente il divieto di prova testimoniale, sancito dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7) e, dall'altro lato, possono valere, sul piano probatorio, anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna.

Cassazione civile, sezione tributaria, sentenza del 10.9.2014, n. 19026

...omissis...

1. Vanno previamenteamente riuniti il ricorso incidentale ed il ricorso principale, ex art. 335 c.p.c.
2. L'Agenzia delle Entrate ricorrente, lamenta: 1) con il primo motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, dell'art. 654 c.p.p., avendo i giudici della C.T.R. ritenuto di potere estendere al giudizio tributario gli effetti del giudicato penale emesso dal GUP presso il Tribunale penale di Genova, all'udienza preliminare, non all'esito del dibattimento, in applicazione della pena su richiesta dell'imputato, ex art. 444 c.p.p.; 2) con il secondo motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, dell'art. 654 c.p.p., sotto altro profilo, non potendo, in ogni caso, il giudicato penale fare stato nel giudizio tributario, allorché in quest'ultimo vengano invocate presunzioni legali, inoperanti nel procedimento penale, come nella specie, nella quale si controverteva dell'applicabilità del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, in base ai quali poteva presumersi che tutti i prelevamenti e versamenti effettuati dal contribuente sui conti bancari da lui gestiti o comunque a lui intestati costituissero ricavi; 3) con il terzo motivo, l'insufficiente motivazione su di un fatto decisivo e controverso, ex art. 360 c.p.c., n. 5, non avendo i giudici della C.T.R. esaurientemente motivato in ordine all'effettivo accertamento, in sede penale, della misura ("5-10%") del profitto percepito dal C. dall'attività fraudolenta di false fatturazioni; 4) con il quarto motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, dell'art. 654 c.p.p., sull'estensione degli effetti del giudicato penale, relativamente al fatto che il GUP non aveva "accertato" in maniera puntuale l'entità del profitto tratto dal C., ritenendo la misura "5-10%" soltanto "compatibile" con le risultanze delle informative di reato; 5) con il quinto motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, dell'art. 2697 c.c., D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, dovendo gli avvisi di accertamento essere integralmente confermati, non avendo, nel giudizio tributario, il C. offerto valida prova contraria alle presunzioni legali correlate agli artt. 32 e 51 citati, dimostrando che le somme versate o ritirate su/dai conti correnti bancari in questione non costituivano ricavi personali, essendo state consegnate ad un soggetto terzo; 6) con il sesto motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, della L. n. 114 del 1977, art. 17, dovendo ritenersi legittimo l'avviso di accertamento per debiti tributari conseguenti ad attività illecita di uno solo dei coniugi, sussistendo il requisito della dichiarazione congiunta e del debito d'imposta del coniuge dell'interessata.
3. I controricorrenti deducono, nel ricorso incidentale condizionato, un unico motivo, la violazione, ex art. 360 c.p.c., n. 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, per avere i giudici della C.T.R. respinto l'eccezione di inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle Entrate, sul punto relativo all'asserita violazione della L. n. 114 del 1977, art. 17 e della responsabilità solidale della xxxxx in ordine a quanto dovuto dal coniuge, per difetto di specifici motivi, con conseguente formazione del giudicato interno sul punto ed inammissibilità del sesto motivo del ricorso principale dell'Agenzia delle Entrate.
4. Rileva, anzitutto, la Corte, in relazione ai primi quattro motivi del ricorso principale, che l'efficacia vincolante del giudicato penale nel giudizio civile o amministrativo, sancita dall'art. 654 c.p.p., è subordinata ad una duplice

condizione: a) che il giudicato stesso sia fatto valere nei confronti di chi abbia partecipato al giudizio penale; b) che la legge civile non ponga limiti alla prova del diritto controverso.

L'efficacia vincolante del giudicato penale non può operare, dunque, nel processo tributario, giacché in esso, da un lato, vigono limitazioni alla prova (segnatamente il divieto di prova testimoniale, sancito dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7) e, dall'altro lato, possono valere, sul piano probatorio, anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna (v. Cass. 10411/98, 2728/01, 6337/02).

Con riguardo specifico, poi, alla condanna emessa ai sensi dell'art. 444 c.p.p. le Sezioni Unite (con sentenza n. 17289 del 2006) hanno enunciato il principio secondo il quale "la sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p., costituisce un importante elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione. Pertanto la sentenza di applicazione di pena patteggiata, pur non potendosi configurare come sentenza di condanna, presupponendo pur sempre una ammissione di colpevolezza, esonera la controparte dall'onere della prova" (cfr. anche Cass. 5[^], 24587/2010).

Va considerato che, in realtà, la struttura e le finalità del giudizio tributario, volto ad accertare la sussistenza e l'entità dell'obbligazione tributaria, di spiccata rilevanza pubblicistica, mal si conciliano con un'efficacia vincolante del giudicato conseguito in sede penale, che può essere valutato, dunque, - ai fini del libero convincimento del giudice ex art. 116 c.p.c., solo come elemento a carattere presuntivo ed indiziario, da porsi necessariamente a confronto, peraltro, con tutti gli altri elementi probatori acquisiti in atti.

Tanto che, nel processo tributario, anche la sentenza penale irrevocabile di assoluzione con formula piena, emessa "perché il fatto non sussiste", non spiega automaticamente efficacia di giudicato, sebbene i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'amministrazione finanziaria abbia proposto l'accertamento nei confronti del contribuente (Cass. 5720/07), in quanto 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. 8129/2012).

Il giudice, nel processo tributario, non può, pertanto, limitarsi a rilevare l'esistenza di sentenze penali in materia di reati tributari, recependone - acriticamente - le conclusioni assolutorie o di condanna, ma è tenuto ad operare un'autonoma valutazione di dette pronunce, nel quadro complessivo degli elementi di prova acquisiti nel corso dell'intero giudizio (Cass. 10945/2005; Cass. 5720/2007; Cass. 20860/2010; Cass. 19786/2011).

Inoltre, la valutazione della prova operata, ai propri fini, dal giudice penale non vincola necessariamente ed automaticamente il giudice tributario che, a differenza del primo, può utilizzare, anche in materia di disponibilità e conseguente tassabilità di proventi illeciti, valide presunzioni. In questo senso si era, d'altronde, già espressa questa Suprema Corte (Cass. n. 16176/2000; cfr. Cass. 12041/2008).

5. Tanto premesso, i primi quattro motivi sono infondati, avendo, in effetti, i giudici d'appello non inteso tanto richiamare l'efficacia vincolante del giudicato penale a carico del C., quanto utilizzare il dato emerso in quella sede, relativamente alla misura del profitto tratto dal contribuente dall'illecito penale, quale parametro di riferimento valutativo (tanto che, rispetto al giudizio espresso in sede penale, in ordine alla commisurazione del profitto nella misura del "5-10%" del fatturato, i giudici della C.T.R. hanno ritenuto di confermare la pretesa fiscale "nella misura del 10% del fatturato").

6. E' del pari infondato il quinto motivo, dovendo ritenersi che i giudici d'appello, in ordine alla affermata riduzione dell'entità del maggior reddito imponibile, rispetto a quanto accertato dall'Amministrazione Finanziaria sulla base delle presunzioni di ricavo dei versamenti e prelievi nei conti correnti bancari intestati o comunque dai xxxxxx gestiti, "compiuto - una valutazione complessiva, in fatto, del materiale probatorio, incluso il profilo invocato nel motivo. Peraltro, la censura non involge, in realtà, un vizio di violazione (implicante un sindacato sulla interpretazione) o di falsa applicazione (implicante un sindacato sulla sussunzione della fattispecie concreta in quella astratta) di norme di diritto (cfr. Cass. S.U. 7770/2009), ma una questione di merito, inerente l'identificazione e la ricostruzione della fattispecie concreta (il contenuto dell'atto impositivo), censurabile in sede di legittimità soltanto sotto il profilo del vizio di motivazione.

7. Il sesto motivo è invece fondato.

La L. 13 aprile 1977, n. 114, art. 17, come noto, ha concesso (comma 1), ai "coniugi non legalmente ed effettivamente separati", la "facoltà" di presentare su unico modello la dichiarazione unica dei redditi di ciascuno di essi, disponendo altresì al comma 3, che "nell'ipotesi prevista dal comma 1, la notifica della cartella dei pagamenti dell'imposta sul reddito ... iscritta nei ruoli è eseguita nei confronti del marito", ed, al comma 4, che "gli accertamenti in rettifica sono effettuati a nome di entrambi i coniugi e notificati a norma dei comma precedente"; infine, al comma 5, che "i coniugi sono responsabili in solido per il pagamento dell'imposta, soprattasse, pene pecuniarie ed interessi iscritti a ruolo a nome del marito".

Questa Corte ha già precisato, con consolidato orientamento, che la responsabilità solidale dei coniugi, che abbiano presentato dichiarazione congiunta dei redditi, opera anche nel caso in cui i redditi accertati nei confronti del marito siano costituiti da proventi derivanti da reato (cfr. Cass. 27005/07 e Cass. 5202/03), dal momento che il citato art. 17, comma 1, pone chiaramente sullo stesso piano i coniugi che abbiano presentato dichiarazione congiunta, dichiarandoli entrambi responsabili in solido per il pagamento delle imposte, e che, con la volontaria, libera scelta di presentare la dichiarazione congiunta, i coniugi dichiaranti hanno accettato "anche i rischi inerenti alla disciplina propria dell'istituto" (Cass. 7612 e 7618/2014; Cass. 16455/2008; Cass. 12371/2002; Cass. 2021/2003).

La norma ha superato il vaglio del controllo di legittimità costituzionale e la Consulta ha, in particolare, affermato che dubbi di costituzionalità non possano porsi, in relazione al principio di capacità contributiva, atteso che rientra nella discrezionalità del legislatore prevedere ipotesi di solidarietà tributaria, purché il coobbligato non sia estraneo alla posizione giuridica del debitore principale (Corte Cost. ordinanza 215/2004).

La posizione della moglie, coobbligata in solido, è quindi garantita dal poter contestare, anche nel merito, di fronte agli organi della giurisdizione tributaria, la obbligazione del coniuge, entro i termini decorrenti dalla notifica dell'atto con il quale ella venga per la prima volta a conoscenza della pretesa tributaria nei suoi confronti.

Resta fermo che, non essendo l'obbligazione assunta dal coniuge relativa ad un proprio debito, ma derivante dal vincolo di solidarietà nei confronti dell'altro coniuge, ove la contestazione del maggior reddito nei confronti di quest'ultimo venga a cadere, cade anche l'obbligazione assunta, in via solidale, dall'altro coniuge.

8. Al riguardo, è infondato l'unico motivo del ricorso incidentale dei controricorrenti, risultando dall'appello (come anche ritrascritto nei rispettivi atti, dalle parti, nel presente giudizio) che lo stesso rispondeva ai requisiti prescritti dal D.Lgs. n. 546 del 1992. Infatti, in virtù del consolidato orientamento della giurisprudenza di questa Corte, nel processo tributario l'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione, richiesta dal citato art. 53, non deve necessariamente consistere in una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, richiedendosi, invece, soltanto una esposizione chiara ed univoca, anche se sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame, sia delle ragioni della doglianza (Cass. nn. 1224 del 2007, 7393 del 2011; Cass. 23567/2012).

Tali requisiti, nella fattispecie, devono ritenersi soddisfatti.

9. Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso principale deve essere accolto, limitatamente al sesto motivo, rigettati gli altri motivi, mentre il ricorso incidentale va respinto. La sentenza impugnata deve essere cassata e, decidendo nel merito, non essendovi necessità di ulteriori accertamenti in fatto, va dichiarata la responsabilità solidale della Ca., nei limiti dell'obbligazione tributaria accertata dal giudice d'appello nei confronti del coniuge.

Le spese processuali dell'intero giudizio vanno integralmente compensate tra le considerazioni delle peculiarità della fattispecie in esame.

p.q.m.

La Corte, previa riunione del ricorso incidentale a quello principale, accoglie il sesto motivo del ricorso principale, rigettati gli altri motivi del ricorso principale ed il ricorso incidentale condizionato; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, dichiara la responsabilità solidale della Ca., nei limiti dell'obbligazione tributaria accertata dal giudice d'appello nei confronti del coniuge; dichiara integralmente compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile, il 11 aprile 2014.

Depositato in Cancelleria il 10 settembre 2014.