

Corte di Cassazione, Sezione TRI civile

Sentenza 24 maggio 2005, n. 10945

---

**Massima**

Giudizio civile e penale (rapporto) - Cosa giudicata penale - Autorita' in altri giudizi civili o amministrativi - In genere - Giudicato penale - Efficacia nel processo tributario - Esclusione - Fondamento.

---

Ai sensi dell'art. 654 del codice di procedura penale - la quale aveva portata modificativa dell'art. 12 del D.L. n. 429 del 1982 (convertito nella legge n. 516 del 1982), poi espressamente abrogato dall'art. 25 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, - l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera nel processo tributario, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale) e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. A causa del mutato quadro normativo, quindi, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può più attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente. Pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 cod. proc. civ.), deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare.

**Integrale**

Accertamento - Iva - Sanzioni - Mancata emissione di scontrini fiscali - Sanzioni - Giudicato penale e poteri istruttori del giudice tributario: art. 12 l. 516/182 e art. 654 c.p.p.

---

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Francesco Cristarella Orestano - Presidente

Dott. Umberto Atripaldi - Consigliere

Dott. Eugenia Marigliano - Consigliere

Dott. Paolo D'Alessandro - Consigliere

Dott. Raffaele Botta - Consigliere Relatore

ha pronunciato la seguente

## SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Gi. Be., elettivamente domiciliato in Ro., Via Va. 1, presso l'Avvocato Ma. Pa., che lo rappresenta e difende giusta delega a margine del ricorso;

ricorrente

contro

Ministero dell'Economia e delle Finanze, in persona del Ministro pro tempore, elettivamente domiciliato in Ro., Via de. Po. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che lo rappresenta e difende per legge;

controricorrente

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana (Firenze), Sez. 32, n. 66/32/98, del 24.03.98, depositata il 26.05.98, non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza dell'11.04.05 dal Relatore Consigliere Raffaele Botta;

Udito l'Avvocato Pa. per il ricorrente;

Udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Antonio Martone, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con tempestivo ricorso il sig. Gi. Be. impugnava innanzi alla Commissione Tributaria di Primo Grado di Siena l'avviso di accertamento di sanzioni, con il quale l'Ufficio IVA di Siena - in forza di un verbale di constatazione della Guardia di Finanza dal quale risultava riscontrata la mancata emissione per l'anno 1987 di n. 93 scontrini fiscali a fronte di cessioni per £ 97.917.800 - gli aveva comminato la pena pecuniaria della somma di £ 18.600.000.

La Commissione adita, con sentenza n. 238/2/95 del 25.10.1995, accoglieva il ricorso ritenendo che l'acquisizione della documentazione contabile da parte della Guardia di Finanza fosse avvenuta senza la formale autorizzazione della polizia giudiziaria. La decisione era riformata dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana, la quale, con la sentenza in epigrafe, accoglieva l'appello dell'Ufficio.

Avverso tale sentenza, con atto notificato il 01.02.99, il contribuente propone ricorso per cassazione con cinque motivi. Resiste il Ministero delle Finanze con controricorso notificato il 12.03.99.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso, il contribuente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 52 e 75 D.P.R. n. 633/1972 33, D.P.R. 600/1973 e 110 c.p.c., affermando che "la mancanza della firma da parte del Procuratore della Repubblica di Montepulciano sul provvedimento emesso nei confronti di Gi. Be., con il quale la Guardia di Finanza ha proceduto agli accessi e verifiche ai fini dell'accertamento delle imposte è atto insanabilmente nullo": di conseguenza "quanto acquisito dalla Guardia di Finanza è inutilizzabile e nulli devono ritenersi i rilievi mossi dai finanziari e gli atti posti in essere dai medesimi".

Il motivo non è fondato. Il giudice tributario, come emerge dalla sentenza impugnata, ha accertato, in esito ad una apposita istruttoria, che il provvedimento di autorizzazione era, nell'originale, sottoscritto dal Procuratore della Repubblica: si tratta di un accertamento di fatto insindacabile in sede di legittimità e che, peraltro, nel ricorso, nemmeno è oggetto di alcuna adeguata censura in punto di motivazione. Non può dirsi, quindi, che l'accesso nella casa di abitazione del contribuente e nello studio del commercialista presso il quale si asseriva essere stata depositata la documentazione contabile sia stato eseguito sulla base di un provvedimento insanabilmente nullo, né può parlarsi di inutilizzabilità delle prove eventualmente raccolte nell'esecuzione dell'accesso nei luoghi predetti.

Peraltro, va evidenziato che il giudice d'appello ha affermato che l'istruttoria svolta ha rivelato che la documentazione utile (ed effettivamente utilizzata) ai fini dell'accertamento tributario che ha dato luogo alle sanzioni contestate nel giudizio de quo, è stata esclusivamente quella - costituita da "contabili bancarie", chiusure giornaliere" e "rotolino del giornale di fondo del misuratore fiscale" - rinvenuta presso la sede dell'attività del contribuente, in un luogo, cioè, per accedere al quale l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica non era necessaria, bastando quella del Capo dell'Ufficio dell'amministrazione finanziaria che aveva disposto la verifica. Sicché, essendo risultata irrilevante ai fini dell'accertamento e delle sanzioni irrogate la documentazione raccolta con l'accesso domiciliare e con quello eseguito nello studio del commercialista, l'eventuale eseguito nello inutilizzabilità di tali documenti per una supposta nullità del provvedimento di autorizzazione del Procuratore della Repubblica resterebbe ininfluente sul risultato del giudizio.

Con il secondo motivo di ricorso, il contribuente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 52, comma 1, ultimo cpv., D.P.R. n. 633/1913 in quanto la Guardia di Finanza avrebbe proceduto all'accesso nello studio del commercialista e all'acquisizione dei documenti riguardanti a ditta Gi. Be. ivi custoditi in assenza del titolare dello studio, Dott. Ga. Ma. o di un suo delegato.

Il motivo non è fondato per le stesse ragioni dapprima evidenziate: se la documentazione utile (e utilizzata) ai fini dell'accertamento tributario è stata quella rinvenuta nella sede dell'attività del contribuente, resta irrilevante l'eventuale vizio concernente l'accesso presso lo studio del Dott. Ga. Ma..

Con il terzo motivo di ricorso, il contribuente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 12, L. 516/1982, in relazione all'art. 654 c.p.p.. La censura presenta una stretta correlazione con quella sollevata con il quinto motivo di ricorso, con il quale il contribuente denuncia omessa motivazione su un punto decisivo della controversia per aver il giudice tributario omesso l'esame della sentenza penale irrevocabile del Tribunale di Montepulciano che aveva assolto Gi. Be. dai reati ascrittigli. I due motivi vanno, quindi, esaminati congiuntamente, poiché concernono, sotto aspetti diversi, una medesima problematica, quella, cioè, della rilevanza del giudicato penale nel giudizio tributario.

Si tratta di censure infondate alla luce dell'orientamento espresso da questa Suprema Corte, secondo cui "ai sensi dell'art. 654 del c.p.p. - il quale aveva portata modificativa dell' art. 12 del D.L. 429/1982 (convertito nella L. 516/1982 ), poi espressamente abrogato dall' art. 25 del D.Lgs. 10.03.00, n. 74 -, l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera nel processo tributario, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale), e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna (Cass. n. 6337/2002; cfr. altresì Cass. 19481/2004; n. 17037/2002; n. 9109/2002) : sicché l'esistenza di un provvedimento penale favorevole al contribuente non impedisce al giudice tributario una valutazione dei fatti conforme alle tesi dell'amministrazione. Anzi il giudice tributario deve procedere ad una autonoma valutazione, secondo la regole proprie della distribuzione dell'onere della prova nel giudizio tributario, degli elementi probatori acquisiti nel processo penale, anche qualora ritenga di fondare il proprio convincimento su tali elementi (Cass. n. 17037/2002; n. 9109/2002) :

Infatti, la conseguenza del mutato quadro normativa indotto dall'art. 654 c.p.p. "è che nessuna automatica autorità di cosa giudicata può più attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente. Pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo Ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare" (Cass. n. 9109/2002). Ed è quanto il giudice tributario ha fatto nel caso di specie, accertando, nell'esercizio doveroso dei propri autonomi poteri di valutazione, che: a) l'originale del provvedimento di autorizzazione all'accesso domiciliare (e allo studio del commercialista) era sottoscritto dal Procuratore della Repubblica di Montepulciano; b) l'irrilevanza ai fini dell'accertamento tributario della documentazione acquisita mediante l'accesso domiciliare e l'accesso nello studio del commercialista e, quindi, l'irrilevanza nel giudizio tributario de quo dell'eventuale nullità del relativo provvedimento di autorizzazione (che costituisce l'unico elemento su cui si radica la sentenza penale assolutoria).

Con il quarto motivo di ricorso, il contribuente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 38 e 39 D.P.R. n. 600/1973 in quanto il giudice tributario avrebbe motivato che "il numero degli scontrini fiscali che Gi. Be. non avrebbe emesso, trova riscontro nel numero dei buoni di consegna rinvenuti e riscontrati con il giornale di fondo del misuratore fiscale", dando così valore ad "una presunzione semplice (a buoni di consegna rinvenuti corrispondono altrettanti scontrini emessi) ", e non, come richiesto dalla normativa di cui si lamenta il malgoverno, ad una presunzione grave, precisa e concordante.

Il motivo è infondato. Il giudice tributario, in base ad un accertamento di fatto non sindacabile in questa sede di legittimità, ha affermato che "l'esame delle contabili bancarie ... ha consentito di accertare l'effettivo montare dei corrispettivi conseguiti nell'anno in contestazione. Tali conclusioni hanno trovato conforto nei buoni di consegna che, riscontrati con il giornale di fondo del misuratore fiscale, hanno consentito di verificare la mancata emissione di 93 scontrini fiscali". Non è vero, quindi, come afferma il ricorrente che la motivazione della sentenza impugnata si esaurisca nell'affermazione di un riscontro incrociato tra scontrini fiscali non emessi, buoni di consegna e giornale di fondo del misuratore fiscale: nel quadro della motivazione si inserisce anche l'elemento della verifica dell'effettivo ammontare dei corrispettivi conseguiti nell'anno in contestazione ricostruito attraverso l'esame dei movimenti bancari, che costituiscono "valida prova presuntiva", di fronte alla quale spetta al contribuente "l'onere della prova liberatoria (Cass. n. 7329/2003; n. 4601/2001), prova che nel caso di specie nemmeno viene dedotto che sia stata assolta. E', quindi, il controllo incrociato tra "effettivo ammontare dei corrispettivi", "buoni di consegna", "giornale di fondo del misuratore fiscale" e "scontrini", a costituire il quadro complesso che consente, nel pieno rispetto delle disposizioni di cui si lamenta a torto la violazione e falsa applicazione, il riscontro delle omissioni sanzionabili addebitate al contribuente seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte Suprema di Cassazione

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente alle spese del giudizio che liquida in complessivi euro 1.100,00, di cui euro 1.000,00 per onorari, oltre spese generali ed accessori di legge.