

CIRCOLAZIONE PROBATORIA ED EFFETTI DEL GIUDICATO TRA PROCESSO TRIBUTARIO E PROCESSO PENALE.

1. CENNI STORICI

Con l'art. 21, comma 4 della n. 4 del 1929¹, il nostro legislatore aveva previsto che, per i reati in materia di tributi diretti, l'azione penale potesse essere intrapresa solo dopo che l'accertamento tributario sulla imposta evasa fosse divenuto definitivo. Tale norma rimasta in vigore per oltre cinquant'anni è stata dichiarata incostituzionale, per violazione dell'articolo 101 Cost., con la sentenza n. 88 del 1982 della Corte costituzionale².

Ciò ha comportato la necessità di un intervento del legislatore che si è materializzato con il D. L. n. 429 del 1982, c.d. "*manette agli evasori*", poi convertito nella legge 516 del 1982.

La riforma del 1982, prevedendo che il processo penale non potesse essere sospeso, di fatto, cancellava lo strumento della c.d. pregiudiziale tributaria. In questo contesto, peraltro, la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento aveva autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che erano stati oggetti del giudizio penale. Questa soluzione non fu esente da critiche perché l'esito della vicenda poteva dipendere da un criterio meramente cronologico e, quindi, da una sostanziale casualità in conseguenza della solerzia di una Procura rispetto ad un'altra.

Il decreto legislativo 74 del 2000, innovando rispetto al passato, stravolgeva il sistema precedente portando a quello che in maniera molto semplicistica possiamo definire un doppio binario processuale e sostanziale. L'art. 20 del D. Lgs. N. 74/2000³, anteriforma, sanciva la completa autonomia dei due giudizi che potevano portare, come spesso accadeva, ad esiti contrastanti. In questo contesto, la sentenza resa nell'altro procedimento non assurgeva al rango di *res iudicata* ma poteva essere utilizzata dal Giudice come prova. Per esempio, secondo alcune pronunce giurisprudenziali dell'epoca più o meno recente⁴, nessuna automatica autorità di cosa giudicata poteva attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione emessa in sede penale, ancorché i fatti esaminati fossero gli stessi che fondavano l'accertamento degli uffici finanziari mentre, per converso, nel processo tributario potevano trovare ingresso anche presunzioni semplici di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna.

2. LA CIRCOLAZIONE PROBATORIA TRA PROCESSO TRIBUTARIO E PROCESSO PENALE ANTE RIFORMA

¹ Tale norma stabiliva che: "*Per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia*".

² La massima della sentenza stabiliva che "*gli art. 60 e 21 comma 3 l. 7 gennaio 1929 n. 4, i quali in materia di imposte dirette vincolano il giudice penale all'esito degli accertamenti eseguiti in via amministrativa, sono incostituzionali, per contrasto con l'art. 101 comma 2 cost., in quanto violano il principio del libero convincimento del giudice penale in ordine ai fatti costituenti reato*"

³ L'art. 20, comma 1, prevede/va che: "*Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione*"

⁴ Fra tutte Cassazione n. 2874 del 2017

Si apriva in questo contesto il delicato tema della circolazione probatoria che si poneva come elemento di attenuazione di un sistema sviluppato su due sistemi processuali completamente diversi, che sempre più spesso, finivano, comunque, per trovare punti di contatto. Senza anticipare il contenuto dei prossimi paragrafi, possiamo dire che la recente riforma con l'introduzione dell'art. 20, comma 1 bis⁵, e dell'art. 21 bis⁶ del D. Lgs. 74/2000 ha risolto (o quantomeno ha cercato di risolvere) in modo radicale alcune delle problematiche affrontate dalla giurisprudenza.

Ma andiamo con ordine e vediamo cosa accadeva prima della riforma del 2024, con la precisazione che molte delle questioni che andremo ad affrontare possono essere considerate ancora attuali, quantomeno, nel caso di contemporanea pendenza dei due procedimenti.

In linea generale:

1) la sentenza penale e la prova assunta in tale ambito potevano essere valutate in autonomia dal giudice tributario quale elemento di prova in ordine ai fatti accertati. In particolare, erano utilizzabili nel processo tributario:

1.1) le prove raccolte nelle indagini preliminari previa autorizzazione del magistrato penale;

1.2) le dichiarazioni di terzi trasferite in appositi verbali (non efficacia probatoria ma di mero indizio);

1.3) le intercettazioni nei limiti stabiliti dall'art. 270 c.p.p. (cioè, non utilizzabili in altri procedimenti salvo che risultino indispensabili per l'accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza).

2) nel processo penale, oltre a venir esclusa ogni efficacia vincolante del giudicato tributario, la prova proveniente dall'ambito tributario doveva sottostare al rispetto dei limiti e delle regole del processo penale.

Ciò premesso, pur sussistendo differenze sostanziali nella raccolta delle prove in ambito tributario ed in ambito penale, ancor'oggi non vi è alcuna norma che neghi l'introduzione nel processo tributario di prove raccolte in altri processi: pensiamo al caso del PVC preso a fondamento dell'azione penale, pensiamo al caso delle intercettazioni, pensiamo al caso delle prove testimoniali etc.

Particolarmente delicato è il tema dell'utilizzabilità PVC (Processo Verbale di Constatazione). Infatti, tale atto, a cui che parte della dottrina attribuisce mera natura documentale, mentre altra lo definisce come atto irripetibile o documento extra processuale, viene sempre più spesso posto a fondamento tanto dell'azione penale quanto dell'azione tributaria. Il PVC, a ben vedere, è un atto amministrativo di natura dichiarativa in cui vengono indicate le operazioni svolte dagli accertatori, i dati reperiti all'interno della verifica e che può contenere eventuali dichiarazioni rese dal contribuente o da soggetti terzi. Accade sempre più spesso che nel giudizio penale vi sia la tendenza ad acquisire quale la prova, questo documento, all'interno del fascicolo del dibattimento con il rischio di determinare nella persona del giudicante un pregiudizio quantomeno a causa della lettura della parte valutativa del pvc e/o delle conclusioni, cioè delle univoche interpretazioni dei dati contabili da parti degli operanti. Le

⁵ Art. 20, comma 1-bis, D. Lgs. 74/2000: "Le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato".

⁶ Art. 21 bis, D. Lgs. 74/2000: "1. 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.

2. La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati".

garanzie difensive offerte al contribuente, nella fase di redazione del processo verbale di constatazione, sono sicuramente embrionali rispetto alla fase processuale penale, e, ciò nonostante, gli elementi in esso raccolti possono entrare all'interno del dibattimento creando, un pregiudizio nel giudicante. In un'ottica preminentemente difensiva si può rilevare come l'acquisizione del PVC, quale unico elemento a sostegno della tesi accusatoria, spesso si ponga in contrasto con i principi di immediatezza e di oralità della prova e cosa ancora più importante viene assunto in palese violazione del principio del contraddittorio. Queste criticità possono già presentarsi, con effetti spesso drammatici, nella fase delle indagini preliminari, per esempio in tema di applicazione delle misure cautelari reali. Sul piano giurisprudenziale, in un primo momento, come detto, la giurisprudenza penale aveva considerato il PVC alla stregua di un atto irripetibile ma tale impostazione era stata aspramente criticata in dottrina poiché il concetto di irripetibilità comunemente accettato nel processo penale, non era applicabile alla natura documentale del processo verbale. Un secondo indirizzo inquadrava, invece, tale atto all'interno della categoria dei documenti extra processuali, data la loro stretta relazione con l'attività di verifica amministrativa, che è estranea appunto al processo penale. La Corte di Cassazione riconosce oggi al PVC l'essenza di atto che precede l'attività di raccolta prove del procedimento penale ed esclude che esso possa confondersi con la stessa informativa di Polizia Giudiziaria, cioè sostanzialmente con l'atto che contiene una notizia di reato e che non trova ingresso nel fascicolo di dibattimento.

Per quanto concerne il valore da attribuire alle prove orali raccolte nel processo penale (le dichiarazioni dei testi, le s.i.t), introdotte su sub specie documentale mediante la produzione dei relativi verbali nel processo tributario, essendo le stesse espressamente escluse nel processo tributario (almeno fino alla recente riforma quasi del tutto inapplicata), vengono ammesse dalla giurisprudenza ma non con l'efficacia loro propria, bensì qualificandole come meri indizi.

Poi c'è il tema delle intercettazioni con riferimento al quale l'art. 270 c.p.p. dispone che i risultati delle intercettazioni non possono essere utilizzati in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti, *“salvo che risultino indispensabili per l'accertamento dei delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in fragranza”*.

Altro tema è quello delle prove illegittimamente acquisite o comunque inutilizzabili. Una recente sentenza della Cassazione la n. 8452 del 31 marzo 2025⁷, richiamando la precedente del n. 2358 del 2020, ha ribadito la necessità di mantenere una netta distinzione tra il processo penale e quello tributario. Nella sentenza si stabilisce che non ogni irregolarità, in sede penale, nella modalità di acquisizione degli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta di per sé l'inutilizzabilità degli stessi in assenza di una specifica disposizione normativa, fatta eccezione, peraltro, dei casi in cui viene in rilievo la violazione dei diritti fondamentali di rango costituzionale, quali l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio. Secondo la Corte, in sostanza, nell'ordinamento tributario non è rinvenibile un principio generale di inutilizzabilità delle prove acquisite in modo illegittimo. In altre parole, il principio di inutilizzabilità è inquadrato come norma peculiare del codice diritto penale e non quale principio generale dell'ordinamento giuridico.

Altro elemento critico dei rapporti tra processo tributario e processo penale riguarda il tema delle presunzioni tributarie, pacificamente utilizzate come prova nel primo dei due procedimenti. Nel processo penale un indirizzo di Corte di Cassazione valorizzava l'apporto

⁷ Nella massima si legge: *“Nel processo tributario il riscontro dell'irritualità nell'acquisizione di un elemento di prova indiziaria non ne comporta, di per sé, l'inutilizzabilità, che deriva solo dall'esistenza di una specifica previsione normativa in tal senso o dall'accertamento che l'acquisizione abbia leso diritti fondamentali di rango costituzionale. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata che aveva ritenuto utilizzabile ai fini fiscali la documentazione acquisita in sede penale, tramite assistenza giudiziaria della Repubblica di San Marino, sebbene quest'ultima avesse apposto una clausola di specialità sulla stessa, disponendone il divieto di utilizzo per fini diversi dall'accertamento dei reati oggetto di indagine)”*.

conoscitivo delle presunzioni tributarie e anche in questa sede, purché siano supportate da ulteriori riscontri, come prevede lo stesso articolo 192, comma 2, c.p.p. La Corte di Cassazione ha affermato, per esempio, che è legittimo mutuare in sede penale l'accertamento induttivo a fronte di una irregolare tenuta delle scritture contabili, purché ci sia un qualche elemento di conferma rispetto al calcolo presuntivo effettuato (si veda fra le altre Cass. Pen. sez. III, 24.10.2023, n. 10233⁸).

3. IL NE BIS IN IDEM NELLA GIURISPRUDENZA EUROPEA E LA CORAGGIOSA SENTENZA N. 149 DEL 2022 DELLA CORTE COSTITUZIONALE ITALIANA

Il principio de il “*ne bis in idem*”, che ha una tradizione secolare, in realtà è ritornato in auge solo di recente, soprattutto ad opera della giurisprudenza della Corte europea, seppur con andamento ondivago.

Il principio è stato risvegliato soprattutto da una pronuncia molto nota contro l'Italia (Sentenza Grande Stevens e altri c. Italia del 4.3.2014), quando è stato applicato per la prima volta non in relazione a una sanzione penale che si accompagnava ad altra sanzione formalmente penale, ma ad una sanzione penale che si accompagnava ad un procedimento formalmente amministrativo ma ritenuto dalla Corte di natura sostanzialmente punitiva. In quel caso la duplicazione dei procedimenti era intervenuta in un particolare settore, quello degli abusi di mercato. La Corte Europea ha stabilito il principio secondo cui occorre giudicare in base alla sostanza e non in base alla forma, occorre cioè valutare la valenza punitiva di determinate sanzioni: se sei stato già sottoposto ad un procedimento amministrativo, sanzionatorio, formalmente amministrativo, ma sostanzialmente penale davanti alla Consob, non potrai essere sottoposto a un nuovo procedimento penale *in idem factum*, cioè per lo stesso fatto storico, dove per fatto secondo la concezione della Corte europea si deve intendere l'accadimento materiale certamente affrancato, sto usando le parole della Corte Costituzionale, dal gioco dell'inquadramento giuridico, se è il medesimo il fatto storico, non si può dare duplicazione di procedimenti neanche quando il primo procedimento o uno dei due procedimenti è penale e l'altro è formalmente amministrativo, ma sostanzialmente punitivo.

Questa prima affermazione molto forte ha scosso diversi ordinamenti penali punitivi europei che fanno ampio uso della sovrapposizione tra procedimento sanzionatorio amministrativo e procedimento sanzionatorio penale, secondo quel tipico meccanismo di double track, di doppio appunto procedimento. A un certo punto la Corte europea (e qui sta la natura ondivaga dell'atteggiamento della Corte Europea), probabilmente ascoltando “il grido di dolore” di alcuni paesi (per lo più del Nord Europa), ha cercato in qualche modo di stemperare il rigore della propria enunciazione, affermando che non tutti i sistemi di double track sono convenzionalmente illegittimi, ma solo quelli in cui non sussiste un legame materiale cronologico sufficientemente stretto (perché se questo legame esiste la duplicazione della sofferenza legale si stempera), sempre che, dice la Corte europea, sia garantita la proporzione del trattamento sanzionatorio complessivamente considerato. Molti commentatori hanno visto in ciò un tentativo di depotenziamento del principio del “*ne bis in idem*” come se lo stesso, in qualche modo, tendesse a diluirsi in una garanzia diversa, più sostanziale, non più processuale, cioè più attenta ad una complessiva proporzione del trattamento sanzionatorio

⁸ Nella massima si legge il seguente principio di diritto: “*In tema di reati tributari, per il principio di atipicità dei mezzi di prova nel processo penale, di cui è espressione l'articolo 189 del Cpp, il giudice può avvalersi dell'accertamento induttivo, compiuto mediante gli studi di settore dagli Uffici finanziari, per la determinazione dell'imposta dovuta, ferma restando l'autonoma valutazione degli elementi emersi secondo i criteri generali previsti dall'articolo 192, comma 1, del Cpp. Invece, le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione del reato, assumendo esclusivamente il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa*”.

che non ha la sua autentica razza ispiratrice, che è quella molto chiara, se si legge per esempio il processo di Kafka, che dovrebbe evitare ad un individuo di essere due volte vessato dallo Stato con un accertamento di sapore punitivo per un medesimo fatto.

E' proprio su questo punto che interviene la sentenza della Corte Costituzionale 149 del 16.6.2022⁹ introducendo un principio davvero dirimpante nel nostro ordinamento. La Corte, infatti, ha stabilito che non può essere cominciato o proseguito un procedimento penale a carico di un soggetto, il quale si è già stato sanzionato in via definitiva in sede amministrativa per la violazione delle norme sul diritto d'autore. Proprio per coltivare e riesumare il versante più processuale della garanzia, la nostra Corte Costituzionale nel paragrafo 5.1.1 ha chiarito che garanzia convenzionale, *il ne bis in idem*, mira a tutelare l'imputato non solo contro la prospettiva dell'inflizione di una seconda pena, ma ancora prima contro la prospettiva di subire un secondo processo per il medesimo fatto. E la Corte Costituzionale non è solita usare parole a caso: il *ne bis in idem* non può essere più liquefatto, diluito, risolto in una questione di proporzione sanzionatoria, ma deve tutelare l'individuo dal non essere sottoposto all'arbitrio punitivo dello Stato, con duplicazione delle vessazioni connesse al procedimento, più volte per un medesimo fatto.

Anche se la sentenza riguardava la tematica del doppio binario sanzionatorio solo con riferimento al ristretto campo del diritto d'autore, è altrettanto indubbio che la stessa abbia spiegato effetti anche su altre aree del diritto penale dove, proprio con riferimento ai reati tributari, il nostro legislatore è intervenuto per cercare di dare un quadro più armonico e rispettoso del principio del *ne bis in idem* sia con riferimento all'aspetto sostanziale che processuale.

Possiamo, quindi, affermare che il *double track* in linea di principio stride con il principio e la garanzia del *ne bis in idem*, a meno che non trovino tutta una serie di giustificazioni che sostanzialmente si risolvono nella complementarità di scopi. Complementarità significa che lo scopo del procedimento sanzionatorio amministrativo non deve replicare quello penale ma deve essere distinto da quello penale e soprattutto deve esservi una stretta connessione temporale tra i due procedimenti. Quella protrazione complessiva non deve esorbitare un certo lasso temporale che, nella recente giurisprudenza della Corte di Strasburgo (nei tre casi islandesi, Bjarne, Armansson, Gundersson e nel caso Nodè contro Francia) è molto breve: si parla di quattro anni o di cinque anni al massimo.

Non è neanche detto che la Corte costituzionale che, per esempio, con lo stesso relatore Viganò, si era già espressa sulla compatibilità del sistema penale tributario negandone il contrasto con il principio del *ne bis in idem*, non possa ritornare sui propri passi soprattutto in caso di interpretazioni giurisprudenziali estremamente restrittive della legge di riforma. Anche perché ci sono alcuni autori che, per esempio, con riferimento al sistema tributario hanno addirittura parlato di "*ne tris in idem*" grazie all'introduzione dei reati tributari come reati di presupposto della responsabilità degli enti ex decreto 231: quindi oltre alla sanzione amministrativa, oltre alla sanzione della persona fisica, c'è anche proprio per lo stesso fatto storico anche una sanzione 231.

4. IL NUOVO ARTICOLO 21-BIS, D. LGS. 74/2000 SULLA EFFICACIA DELLE SENTENZE PENALI NEL PROCESSO TRIBUTARIO E NEL PROCESSO DI CASSAZIONE

⁹ Nella massima si legge: "*È costituzionalmente illegittimo, per violazione dell'art. 117, comma 1, Cost., in relazione all'art. 4, par. 1, Prot. 7, Cedu, l'art. 649 c.p.p., nella parte in cui non prevede che il giudice pronunci sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere nei confronti di un imputato per uno dei delitti previsti dall'art. 171-ter l. 22 aprile 1941, n. 633 (Protezione del diritto d'autore e di altri diritti connessi al suo esercizio), che, in relazione al medesimo fatto, sia già stato sottoposto a procedimento, definitivamente conclusosi, per l'illecito amministrativo di cui all'art. 174-bis della medesima legge*".

Oltre alla già ricordata giurisprudenza in tema di *ne bis in idem*, un primo passo per cercare di (ri)avvicinare i due complessi normativi è stato portato avanti dal legislatore con la riforma del 2015 ove si assiste al tentativo di creare congiunzioni più strette tra questi due binari paralleli, ad esempio attraverso l'utilizzo del pagamento del debito tributario, quale condizione per non rientrare nella condotta di penale rilevanza, o comunque avere dei benefici in ambito processuale.

Ciò posto anche in virtù dei fenomeni sopra menzionati nel 2023 è stata approvata la legge delega per la Riforma fiscale.

L'articolo 20, L. 111/2023 ha fissato i principi e i criteri direttivi al fine della revisione del sistema sanzionatorio tributario amministrativo e penale, stabilendo che *“siano rivisti i rapporti tra processo penale e processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi”*.

In attuazione di tali principi e criteri direttivi è stato emanato il D. Lgs. 87/2024 che ha introdotto **l'art. 21 bis del D. Lgs. 74/2000**, rubricato *“efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di cassazione”*, che testualmente stabilisce:

“1. 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.

2. La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati”.

Il nuovo articolo 21-bis, D. Lgs. 74/2000, quindi, prevede che la sentenza irrevocabile di assoluzione (penale) a seguito di dibattimento, ha efficacia di giudicato nel processo tributario a condizione che:

1) l'assoluzione sia stata pronunciata perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso;

2) si tratti del medesimo soggetto e degli stessi fatti materiali oggetto del processo tributario;

3) l'efficacia sia limitata evidentemente ai medesimi fatti.

Non comportano, invece, alcuna efficacia di giudicato:

4) analoghe sentenze assolutorie ma pronunciate a seguito di giudizio abbreviato;

5) sentenze assolutorie con altre formule;

6) archiviazioni e pronunce di non luogo a procedere emesse dal GUP.

5. L'INTRODUZIONE DELL'ART. 20, COMMA 1 BIS, DEL D. LGS. 74/2000, ED I NUOVI ASSETTI DELLA CIRCOLAZIONE PROBATORIA

Il novellato articolo 20 del D. Lgs. 74/2000 prevede che le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai

medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, **possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato.**

La novità va certamente salutato con estremo favore per eventuali illeciti tributari che, per esempio a seguito di accertamento con adesione, non superando una determinata soglia di punibilità, diventano penalmente irrilevanti.

Ma per le violazioni penali tributarie non soggette a soglia, si pensi per esempio ai casi di cui all'art. 2 del D. Lgs. 74/2000 (fatture per prestazioni inesistenti), l'eventuale adesione all'accertamento potrebbe costituire elemento di prova contro l'interessato nel processo penale. Analogo rischio per accertamenti non impugnati o per sentenze definitive. **È evidente che, in futuro, per tali violazioni l'indagato, *rectius* il difensore, dovrà ben ponderare le scelte (adesione, acquiescenza, eccetera), perché potrebbero recare un pregiudizio o comunque condizionare l'eventuale procedimento penale.** In ogni caso potrebbe essere utile, in caso di adesione, che nell'atto di definizione il contribuente evidenzi di aver definito il tutto, pur non riconoscendo la fondatezza della pretesa erariale ma solo per questioni economiche valutate sulla base dell'onere di un eventuale contenzioso tributario che avrebbe 3 gradi di giudizio rispetto ai benefici immediatamente fruibili con l'adesione.

6. PROBLEMI DI DIRITTO INTERTEMPORALE

La prima questione che si è posta, in relazione alla efficacia intertemporale della nuova disposizione, è stata affrontata e risolta da questa Suprema Corte con esiti, in ultimo, pressoché unanimi, sì da costituire, allo stato, diritto vivente.

Si è infatti chiarito che "*L'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal D.Lgs. n. 87 del 2024, che riconosce efficacia di giudicato nel processo tributario alla sentenza penale dibattimentale irrevocabile di assoluzione, è applicabile, quale ius superveniens, anche ai casi in cui detta sentenza è divenuta irrevocabile prima della operatività di detto articolo e, alla data della sua entrata in vigore, risulta ancora pendente il giudizio di cassazione contro la sentenza tributaria d'appello che ha condannato il contribuente in relazione ai medesimi fatti, rilevanti penalmente, dai quali egli è stato irrevocabilmente assolto, in esito a giudizio dibattimentale, con una delle formule di merito previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non l'ha commesso)*¹⁰".

7. GLI EFFETTI DEL GIUDICATO PENALE DI ASSOLUZIONE NEL GIUDIZIO TRIBUTARIO: LE DUE TESI GIURISPRUDENZIALI CONTRAPPOSTE.

Analoga convergenza non è, al contrario, ravvisabile in merito agli **effetti che genera**, nel processo tributario, anche di cassazione, **la sentenza penale irrevocabile di assoluzione che risponda ai requisiti previsti all'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000**, essendosi formati a tale riguardo **due orientamenti**:

- a) **il primo riconosce l'efficacia del giudicato penale anche ai fini dell'accertamento del presupposto impositivo, e dunque ai fini del rapporto tra contribuente ed erario;**
- b) **il secondo opera una lettura riduttiva della novella legislativa, che esplicherebbe i suoi effetti esclusivamente con riguardo alle sanzioni irrogate, mentre con riguardo all'imposta la sentenza penale, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, continuerebbe ad essere una possibile fonte di prova, autonomamente valutabile dal giudice tributario, esattamente come avveniva prima della recente riforma.**

¹⁰ cfr. Cass. n. 30814/2024; Cass. n. 23570/2024, Cass. n. 21584/2024, Cass. n. 23609/2024; da ultimo, v. ancora Cass. n. 1021/2025

7a) L'ORIENTAMENTO CHE RICONOSCE L'EFFICACIA DEL GIUDICATO PENALE ANCHE AI FINI DELL'ACCERTAMENTO DEL PRESUPPOSTO IMPOSITIVO.

Secondo un primo orientamento¹¹, l'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal D. Lgs. n. 87 del 2024, che riconosce efficacia di giudicato nel processo tributario alla sentenza penale dibattimentale irrevocabile di assoluzione, in relazione ai medesimi fatti, rilevanti penalmente, con una delle formule "di merito" previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non l'ha commesso), comporta che debba ritenersi, anche con riferimento al giudizio tributario, che tali fatti non sussistano, così venendo meno il relativo presupposto impositivo delle riprese fiscali.

In quest'ottica, l'art. 21-bis cit., che non si accompagna alla previsione di una sospensione obbligatoria del processo tributario in pendenza di quello penale, impone di riconoscere efficacia vincolante nel processo tributario al giudicato penale assolutorio formatosi a seguito di giudizio dibattimentale, purché tale giudicato abbia ad oggetto gli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario e purché l'assoluzione sia avvenuta in base ad una delle due formule sopra indicate; l'efficacia del giudicato attiene quindi agli "stessi fatti materiali", dovendosi ritenere che, quando si discute di efficacia della sentenza penale nel giudizio tributario non ci si riferisce al giudicato penale in sé e per sé, ma all'accertamento dei fatti contenuti nella relativa decisione. E quindi, ciò che interessa non è il valore extra-penale del dispositivo della sentenza, ma il valore extra-penale degli accertamenti di fatto che, presenti i requisiti prescritti dell'art. 21-bis cit., "fanno stato" nel giudizio tributario. E dunque, per l'orientamento richiamato risulta centrale la valorizzazione dell'univocità dell'accertamento materiale del fatto.

Ciò risponde anche all'obiettivo della riforma di attuare il principio di non contraddizione e di coerenza del sistema, innovando la struttura del c.d. doppio binario per armonizzarne la disciplina con i principi generali dell'ordinamento, con primario riferimento all'art. 53, comma 1 della Costituzione che impone, quale requisito strutturale dell'obbligazione tributaria, l'effettività e realtà del presupposto impositivo.

Ciò non solo, pertanto, nella prospettiva del rispetto del principio del ne bis in idem, ma, appunto, anche per l'esigenza di attuare il principio di non contraddizione e di coerenza del sistema, con recupero della omogeneità della verità processuale sul fatto e in ultima istanza, scongiurando l'eventualità che, per effetto di un doppio binario processuale, ciò che non esiste dal punto di vista fenomenico in ambito penale, possa invece esserlo in ambito tributario, ciò, almeno, quando l'accertamento penale sia stato esito del giudizio dibattimentale, dotato di caratteristiche strutturali e di standard probatori più elevati di quelli del processo tributario

7b) LA SENTENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE N. 3800/2025 E LA TESI DELLA LIMITAZIONE DEL GIUDICATO ASSOLUTORIO AL SOLO TRATTAMENTO SANZIONATORIO CON ESCLUSIONE DELLE IMPOSTE.

Successivamente, a partire da Cass. n. 3800/2025¹², è stato manifestato un difforme orientamento secondo il quale l'art. 21-bis del D. Lgs. n. 74 del 2000 si riferisce esclusivamente alle sanzioni tributarie e non all'accertamento dell'imposta, rispetto alla quale la sentenza penale assolutoria continuerebbe ad assumere rilievo come mero elemento di prova, oggetto di autonoma valutazione da parte del giudice tributario unitamente agli altri elementi di prova introdotti nel giudizio.

¹¹ Sul punto Cass. n. 23570/2024 e Cass. n. 23609/2024. Tale orientamento è stato successivamente ribadito, inter alia, da Cass. 21584/2024, Cass. n. 30675/2024, Cass. n. 30814/2024 e, da ultimo, ancora da Cass. n. 936/2025 e n. 1021/2025

¹² Si vedano anche Cass. n. 4916/2025, Cass. n. 4921/2025, Cass. n. 4924/2025 e Cass. n. 4935/2025.

La diversa tesi si fonda su una lettura della novella, e degli atti preparatori, intesa a coglierne esclusivamente la finalità di razionalizzazione del sistema sanzionatorio penale e tributario vigente, mediante la loro integrazione, nella prospettiva del rispetto del principio del *ne bis in idem*.

In quest'ottica, l'introduzione dell'art. 21-bis cit., in un sistema ancora governato dal c.d. doppio binario, avrebbe la sola funzione di estendere anche alla fase di cognizione l'ambito di applicazione del principio di specialità tra disposizioni amministrative e penali, previsto dall'art. 19 del D. Lgs. n. 74/2000, il quale stabilisce che *“Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale”*. L'effetto della novella sarebbe, dunque, l'estensione al giudizio di cognizione - ed anche al giudizio di cassazione - della deducibilità della pronuncia penale di assoluzione per le formule "il fatto non sussiste" e "l'imputato non lo ha commesso", sì che la relativa valutazione non sarebbe più limitata alla sola fase della riscossione.

Le decisioni menzionate fanno, inoltre, riferimento al dato - di sistema - della introduzione, con la novella, anche dell'art. 21-ter D. Lgs. n. 74 del 2000 che ha regolato il - pur diverso - versante del cumulo sanzionatorio nel caso di riconosciuta responsabilità, sì da evitare che il trattamento risulti eccessivamente gravoso, prevedendo che *“il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurre la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva”*.

8) LA RILEVANZA DELLA SENTENZA PENALE PRONUNCIATA AI SENSI DELL'ART. 530, COMMA 2, C.P.P.

Non vi è, inoltre, convergenza di orientamento in ordine alla rilevanza nel giudizio tributario delle sentenze penali di assoluzione pronunziate ex art. 530, secondo comma, c.p.p.

8a) Secondo un primo orientamento, la sentenza emessa ex art. 530, comma 2 c.p.p. non avrebbe efficacia di res giudicata nel processo tributario.

Tale conclusione si fonderebbe sulla scorta di una consolidata giurisprudenza civile che distingue tra la prova positiva dell'innocenza dell'imputato (art. 530, comma 1) e la prova negativa della sua responsabilità (art. 530, comma 2). Secondo tale indirizzo fatto proprio anche dalle Sezioni Unite¹³, la scelta di attribuire efficacia di giudicato alla sentenza penale di assoluzione (per le formule assolutorie di insussistenza del fatto e per non aver commesso il fatto, qui in rilievo) deriva dal maggior approfondimento istruttorio che caratterizza il processo penale rispetto a quello civile (e tributario) e dalla possibilità, propria del processo penale, di ricostruire la situazione fattuale con estrema certezza. Tale condizione (ossia la ricostruzione della situazione fattuale con estrema certezza) si avrebbe, tuttavia, solamente nei casi in cui la pronuncia di assoluzione sia resa ex art. 530, comma 1, c.p.p. (prova positiva che superi ogni ragionevole dubbio) e non nei casi in cui la pronuncia di assoluzione sia resa ex art. 530, comma 2, c.p.p. (prova mancante, insufficiente o carente).

8b) Altro orientamento giurisprudenziale¹⁴, sembrerebbe invece favorevole all'estensione degli effetti dell'art. 21 bis anche alle sentenze di assoluzione con formula di merito pronunciate ai sensi dell'art. 530, comma 2, c.p.p.

¹³ v. Sez. U, n. 1768 del 26/01/2011

¹⁴ Vedasi, seppure in forma inespresa, Cass. n. 23570/2024 e Cass. n. 23609/2024

Secondo tale impostazione l'art. 21 bis del D. Lgs. n. 74/2000 sfugge al sistema degli artt. 651-654 c.p.p., ponendosi come regola autonoma e speciale, e dunque verrebbe meno anche il riferimento agli esiti della consolidata giurisprudenza di legittimità formatasi in ambito civile.

E dunque, in ragione della autonomia della nuova disciplina, si può valorizzare l'elemento testuale della mancata esplicita esclusione, nell'art. 21 bis cit., dell'efficacia extra-penale della sentenza di assoluzione pronunciata ai sensi del secondo comma dell'art. 530 c.p.p. Se il legislatore avesse voluto escludere il secondo comma lo avrebbe fatto, così come ha escluso le assoluzioni a seguito di giudizi non dibattimentali. Ciò anche nell'ottica di valorizzare il principio del ne bis in idem poiché anche il secondo comma dell'art. 530 c.p.p. esprime un accertamento, negativo, in merito alla insussistenza dei fatti materiali oggetto della imputazione, per come contestati, comuni ai fatti oggetto della pretesa tributaria.

9. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

La tesi sostenuta dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 3800/2025 circa la limitazione alle sole sanzioni dell'ambito applicativo dell'articolo 21-bis del D. Lgs. 74/2000, seppure ampiamente motivata in relazione alle criticità poste dalla norma, desta numerose perplessità, in quanto contrasta, in modo netto, con il dato normativo e con la *ratio legis*. Tale principio ha immediatamente suscitato da parte della dottrina e degli operatori del diritto sorpresa e perplessità, tanto che **la questione non solo ha formato oggetto di una quasi immediata rimessione degli atti al Primo Presidente della Corte di Cassazione, affinché valuti l'assegnazione alle Sezioni Unite¹⁵, ma ha formato oggetto anche di rinvio alla Corte Costituzionale, disposto dalla CGT di II grado del Piemonte, affinché il giudice delle leggi valuti la legittimità costituzionale della nuova disposizione in relazione al diritto di difesa (articolo 24, Costituzione) e al principio di uguaglianza (articolo 3, Costituzione).**

¹⁵ Cassazione civile sez. trib. - 04/03/2025, n. 5714,