



Corso di Laurea in Giurisprudenza

Cattedra di Diritto Processuale Tributario

I RAPPORTI TRA PROCESSO PENALE E PROCESSO TRIBUTARIO:
GLI EFFETTI DEL GIUDICATO PENALE NEL CONTENZIOSO
TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA RIFORMA FISCALE 2023

Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

RELATORE

Chiar.mo Prof. Federico Rasi

CORRELATORE

Federica Oddo Matr. 165943

CANDIDATO

Anno Accademico 2024/2025

INDICE

INTRODUZIONE	5
LE ORIGINI DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO: DALLA PREGIUDIZIALITA' TRIBUTARIA AI PRODROMI DEL DOPPIO BINARIO	11
1.1 La Legge 4 del '29: contesto storico e fondamenti teorici.....	11
1.2 Analisi degli effetti dell'accertamento tributario nel processo penale secondo la Legge del '29	18
1.3 Le prospettive di riforma: i primi interventi post – Legge del '29	20
1.4 La Legge Manette agli Evasori e l'abolizione della pregiudiziale tributaria	21
1.5 L'introduzione del doppio binario nei rapporti tra giudizio penale e tributario	26
1.6. La nozione di fatto materiale.....	28
1.7 Criticità e compatibilità con il nuovo Codice di Procedura penale: l'art. 654 c.p.p.	30
1.8. La rilevanza degli esiti dell'accertamento tributario in sede penale	36
1.8.1 Utilizzabilità nel processo penale del processo verbale di constatazione	36
1.8.2. L'efficacia del giudicato tributario nel processo penale	39
1.9. Conclusione	40
CAPITOLO 2	41
IL D.LGS. 74/2000.....	41
FONDAMENTI, SVILUPPI E NODI CRITICI DEL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO	41
2.1. I primi interventi legislativi post Legge 516/1982.....	41
2.2. Contesto storico e normativo del d.lgs. 74/2000.....	45
2.3. L'architettura del d.lgs. 74/2000: dai reati chiave al concetto di imposta evasa	46
2.4. Il doppio binario tra procedimenti: analisi dell'art. 20	52
2.5. Il principio di specialità nel sistema penale tributario.....	56
2.5.1 Criteri di imputazione soggettiva delle sanzioni amministrative tributarie	63
2.5.2 Le sanzioni amministrative: analisi dell'art. 21	66
2.6 Il <i>ne bis in idem</i> tra diritto europeo e diritto nazionale: un confronto in continua evoluzione.....	69
2.6.1 Il principio del <i>ne bis in idem</i> : un baluardo contro la reiterazione del giudizio e della sanzione	70
2.6.2 Il principio del <i>ne bis in idem</i> nell'interpretazione della CEDU tra rigore e bilanciamento: La sentenza “Grande Stevens c. Italia” come leading case e successive evoluzioni	73

2.6.3 Le pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea	81
2.7 La posizione della giurisprudenza interna	83
2.7.1 Il principio di specialità nell'ordinamento interno: l'evoluzione della giurisprudenza di legittimità	84
2.7.2 La giurisprudenza della Corte costituzionale in materia di <i>ne bis in idem</i>	89
2.8. Il principio del <i>ne bis in idem</i> e il principio di specialità: analisi critica delle divergenze strutturali	93
2.9 Gli interventi legislativi post d.lgs. 74/2000	96
2.10. Conclusione	101
CAPITOLO 3	103
LA RIFORMA DEL 2023 ALLA PROVA DEL DOPPIO BINARIO: VERSO UNA NUOVA SISTEMATICA DEI RAPPORTI TRA PROCEDIMENTI	103
3.1. Le ragioni ispiratrici della riforma	103
3.2. Linee guida ed obiettivi della Legge delega 111/2023	104
3.3. Il volto penale della Legge delega per la riforma fiscale	107
3.4. Le novità introdotte dal d.lgs. 87/2024	111
3.5. Considerazioni sulla circolazione del materiale probatorio tra processi	114
3.6. L'introduzione dell'art. 21bis: i profili di coordinamento con l'art. 654 c.p.p.	118
3.7. L'efficacia del giudicato favorevole: analisi del nuovo art. 21 bis	121
3.8. La necessità dell'identità del fatto ai fini dell'estensione del giudicato favorevole	130
3.9. Questioni intertemporali sull'applicabilità dell'art. 21bis	132
3.10. Le recentissime evoluzioni della giurisprudenza di legittimità in materia di 21bis	134
3.11. L'art. 21bis al vaglio della Corte costituzionale: un conflitto con il principio di uguaglianza e il diritto di difesa?	142
3.12. Il principio di proporzionalità come <i>leitmotiv</i> della riforma	145
3.13. La tutela del <i>ne bis in idem</i> alla luce della riforma: un'occasione mancata?	152
3.14 Le novità per gli enti collettivi: il problema del <i>ne tris in idem</i>	154
3.15. Conclusione	158
CONCLUSIONE	159
BIBLIOGRAFIA	162

INTRODUZIONE

Il diritto penale tributario ha ad oggetto la disciplina delle violazioni dei precetti tributari cui il Legislatore ricollega una sanzione penale ed è indirizzato alla concreta attuazione della potestà impositiva dello Stato.

In particolare, l'interesse tutelato dalla normativa penale tributaria si configura in una duplice dimensione: da un lato, come finalità ultima, tale normativa assicura la piena e tempestiva riscossione delle entrate erariali; dall'altro, in chiave strumentale, tutela la corretta esecuzione delle attività di accertamento fiscale, salvaguardando così il principio di trasparenza nel sistema tributario.

La prima disciplina organica della materia si deve alla Legge 4 del 1929 rubricata "*Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*". Con tale legge vennero introdotti principi di carattere eccezionale e innovativo, che si discostavano in modo significativo dal sistema penale comune, sia sotto il profilo sostanziale che processuale. Tale disciplina ha assunto quindi, nel tempo, il ruolo di cornice normativa generale per la repressione delle violazioni per la repressione delle violazioni delle norme finanziarie relative ai tributi statali.¹

Il quadro così introdotto si rivelò, tuttavia, e ben presto, di limitata efficacia e di scarsa utilità pratica, risultando in alcuni casi addirittura un ostacolo all'individuazione delle condotte illecite e all'affermazione della responsabilità penale. Ciò era dovuto all'introduzione della cosiddetta pregiudiziale tributaria rispetto al processo penale (art. 21, comma 3), con la quale si subordinava l'esercizio dell'azione penale alla definitività dell'accertamento tributario; vincolo questo che si traduceva certamente nell'eliminazione alla radice del rischio di conflitto di giudicati, ma che d'altro canto, determinava un eccessivo allungamento dei tempi processuali.

Proprio in risposta alle criticità derivanti da tale pregiudiziale, si registrarono i primi interventi legislativi che culminarono nell'emanazione della Legge 516 del 1982, nota come "*Manette agli Evasori*". La riforma in questione sancì il superamento definitivo della pregiudizialità tributaria, sebbene pochi mesi prima la Corte costituzionale avesse

¹ In tal senso, E. Di Basso, A. Viglione, in *Diritto penale tributario*, pag. 1.

già dichiarato l'incostituzionalità di tale istituto con le note sentenze nn. 88 e 89 del 1982. Le disposizioni oggetto di censura furono ritenute in contrasto non solo con l'art. 101 della Costituzione, ma anche con gli articoli 3 e 24.

Tale intervento legislativo ebbe sicuramente il pregio di eliminare definitivamente la pregiudizialità tributaria, benché anch'esso generò non poche difficoltà interpretative e applicative.

La politica alla base di questa riforma mirava ad anticipare il momento consumativo dell'illecito, estendendolo anche alle cosiddette condotte prodromiche al reato di evasione fiscale. Tuttavia, l'accumulo disordinato di fattispecie incriminatrici, comprendenti sia delitti sia contravvenzioni, spesso di rilievo bagatellare, come nel caso del reato di irregolare bollatura delle scritture contabili, rese il sistema normativo particolarmente frammentario e disorganico.

Alla previsione di siffatte fattispecie scarsamente offensive, corrispondevano poi sanzioni miti, suscettibili di essere definite mediante oblazione, e dunque inadonee a rappresentare un serio deterrente per l'evasione.

Sulla base di queste premesse, il Legislatore adottò il d.lgs. 74/2000 recante *“Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto a norma dell'art. 9 della Legge 25 giugno 1999 n.205”*.

Le linee generali di tale corpo di disposizioni si possono così riassumere: i) limitazione della repressione penale ai soli fatti correlati alla lesione di interessi fiscali, escludendo quindi le condotte meramente formali o prodromiche, ii) previsione di fattispecie di reato esclusivamente delittuose, dirette a sanzionare condotte caratterizzate da un rilevante grado di offensività, iii) attribuzione di un ruolo centrale all'imposta evasa mediante dichiarazione iv) assunzione dell'ammontare dell'imposta evasa come elemento costitutivo del reato.

Si limitava in questo modo la sfera dell'intervento penale alle sole ipotesi in cui vi fosse effettivo danno all'Amministrazione finanziaria.

Di particolare interesse sono le disposizioni del suddetto decreto che regolano i rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario (contenute negli articoli 19, 20 e 21). Con tale intervento normativo si ha, difatti, un disconoscimento normativo di ogni tipo di pregiudizialità, anche quando i due processi avessero avuto ad oggetto le medesime circostanze fattuali: *l'accertamento doveva svolgersi autonomamente nelle*

*rispettive sedi.*² Viene inaugurata la stagione della assoluta autonomia tra procedimenti, il cd. doppio binario perfetto.

La tematica del raccordo tra il processo penale ed il processo tributario, nei casi in cui i due abbiano ad oggetto gli stessi fatti materiali, fiscalmente rilevanti, è senza dubbio complessa e tuttora di grande attualità, ponendo delicate questioni di tipo sistematico e garantistico.

Il presente studio si prefigge di ripercorrere le tappe evolutive del diritto penale tributario, ed in particolare, di analizzare gli effetti del giudicato penale nel contenzioso tributario.

All'esito di una attenta analisi sulla nascita e sull'evoluzione storica e legislativa del diritto penale tributario, peculiare attenzione sarà riservata all'impatto della recente riforma fiscale sul tema oggetto di questa ricerca, con l'intento di delineare le implicazioni teoriche e applicative della nuova disciplina, anche in un'ottica comparatistica e prospettica.

Nell'affrontare la delicata e complessa tematica concernente la circolazione delle prove tra processi e la rilevanza del giudicato penale nel contenzioso tributario, l'analisi storica appare indubbiamente utile, e quasi imprescindibile, al fine di evidenziare il mutamento di visuale accolto dal Legislatore in questa materia, nel corso dei decenni, che ha condotto, con un radicale rovesciamento di prospettiva, al passaggio da un modello incentrato sulla sussistenza della cosiddetta "*pregiudiziale tributaria*", ad un meccanismo di "*doppio binario*", per giungere infine al c.d. sistema di "*convergenze parallele*".

Sul punto, la dottrina penalistica e tributaria è pacifica nel suddividere l'evoluzione storica tra i due processi in tre macrofasi: la prima compresa tra il 1929 e 1982, la seconda tra il 1982 e il 2000, e la terza e ultima dal 2000 a oggi.³

Si procederà quindi allo studio delle principali tappe e dei più significativi interventi legislativi, sia sul piano sostanziale che sul piano procedurale e processuale, nonché all'analisi delle più recenti pronunce giurisprudenziali in materia.

Come precedentemente anticipato, gran parte dell'analisi avrà ad oggetto il d.lgs. 74/2000, cardine del sistema attuale di diritto penale tributario. Particolare attenzione sarà

² Così, F. D'Arcangelo, in *Il volto costituzionale del sistema penale tributario*, pag. 201.

³ Così, L. Salvini, F. Cagnola, in *Manuale Professionale di diritto penale tributario*, Cap I. pag. 2.

dedicata allo studio del meccanismo del doppio binario, al principio di specialità, nonché all'articolato rapporto tra il sistema sanzionatorio penale e quello amministrativo-tributario.

Una parte rilevante del presente studio sarà poi dedicata all'analisi approfondita della giurisprudenza in materia di *ne bis in idem*, cardine imprescindibile nel sistema delle relazioni tra procedimenti e tra regimi sanzionatori. Il principio verrà esaminato in entrambe le sue dimensioni, sostanziale e processuale, con particolare attenzione all'evoluzione giurisprudenziale maturata nel corso del tempo, alimentata non solo dall'attività degli organi giurisdizionali nazionali, ma altresì dagli indirizzi normativi e interpretativi emersi negli ordinamenti sovranazionali. In tal senso, un ruolo di primo piano è stato assunto dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, i cui principi hanno influenzato profondamente tanto la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, quanto quella della Corte costituzionale e della Corte di cassazione italiane.

Tanto la giurisprudenza quanto la dottrina hanno svolto, negli ultimi anni, un ruolo determinante nel preparare il terreno per l'elaborazione e l'adozione della recente Riforma fiscale del 2023, che rappresenta il punto focale del presente lavoro. Si tratta di un intervento normativo atteso da tempo, nato dall'esigenza di razionalizzare e rendere più coerente il sistema sanzionatorio in materia tributaria, anche alla luce dei numerosi rilievi sollevati in ambito sovranazionale.

La riforma si è sviluppata in un contesto normativo e giurisprudenziale profondamente segnato dalla tensione tra le esigenze di effettività della repressione degli illeciti fiscali e la necessità di rispettare i principi fondamentali del giusto processo, del *ne bis in idem*, e della proporzionalità delle sanzioni.

In tale cornice si colloca il decreto legislativo n. 87 del 2024, il quale ha introdotto significative modifiche al decreto legislativo n. 74 del 2000, incidendo in modo profondo su aspetti centrali del sistema, tra cui le norme che disciplinano i rapporti tra i procedimenti, il regime delle sanzioni e, in particolare, l'efficacia dei provvedimenti giudiziari nei due ambiti processuali. Il Legislatore ha così tentato di rispondere alle sollecitazioni provenienti dalla giurisprudenza interna e da quella europea, con l'obiettivo dichiarato di rafforzare le garanzie processuali e di ricondurre a sistema le numerose incertezze applicative emerse negli anni precedenti.

Un'attenzione particolare sarà riservata, nel corso di questo studio, all'art. 21bis del d.lgs. n. 74/2000, oggi considerato norma di riferimento in materia di efficacia del giudicato penale favorevole nell'ambito del processo tributario. L'introduzione di tale disposizione, frutto di un lungo percorso di riflessione teorica e di confronto giurisprudenziale, ha inteso chiarire le modalità con cui una sentenza assolutoria resa all'esito di dibattimento sui medesimi fatti e nei confronti del medesimo soggetto possa spiegare effetti anche nel parallelo procedimento tributario.

La disposizione in esame è stata introdotta dal legislatore delegato con l'obiettivo primario di *rafforzare il coordinamento tra i procedimenti penale e tributario*, in un'ottica di maggiore razionalizzazione del sistema e di tutela dei diritti fondamentali dell'imputato. In particolare, la norma è espressione della precisa volontà di evitare la formazione di giudicati contrastanti, prevenendo così situazioni potenzialmente lesive della certezza del diritto e del principio del *ne bis in idem*, tanto nella sua accezione processuale quanto in quella sostanziale.

L'introduzione della norma in questione ha dunque comportato una parziale attenuazione del modello del cosiddetto "*doppio binario sanzionatorio*", che, nella sua formulazione originaria, consentiva la coesistenza e l'autonoma prosecuzione di un procedimento amministrativo e di un procedimento penale per i medesimi fatti.

In stretta correlazione con la disciplina dettata dall'art. 21bis, sarà oggetto di approfondimento anche il percorso intrapreso dal Legislatore volto a realizzare un più compiuto adeguamento al principio del *ne bis in idem*, la cui applicazione nel contesto del doppio binario sanzionatorio continua a suscitare interrogativi di rilievo teorico e pratico. Alla luce della riforma del 2023, il dibattito sul punto non può dirsi affatto sopito: la dottrina, così come la giurisprudenza, si confrontano ancora oggi con le difficoltà interpretative che derivano dall'applicazione di un principio la cui genesi è eminentemente sovranazionale, ma che incide in maniera profonda sul diritto interno, ponendo questioni di compatibilità costituzionale e sistematica.

In tale prospettiva, pur riconoscendo lo sforzo del Legislatore nel tentativo di adeguare l'ordinamento alle esigenze imposte dal diritto sovranazionale, una parte significativa della dottrina ha espresso forti perplessità in merito all'effettiva capacità della riforma del 2023 di risolvere le criticità segnalate. In particolare, è stato evidenziato come alcune soluzioni adottate si rivelino, sotto più profili, incomplete, eccessivamente

prudenti o addirittura inidonee a garantire un'effettiva tutela dei diritti fondamentali, soprattutto in riferimento alla proporzionalità del trattamento sanzionatorio e alla certezza del diritto.

Ulteriore attenzione sarà dedicata, infine, alla giurisprudenza più recente formatasi in merito all'ambito applicativo del nuovo art. 21bis. Di particolare interesse risultano due pronunce della Corte di cassazione che, a breve distanza dall'entrata in vigore della riforma, hanno suscitato ampio dibattito tra gli studiosi e gli operatori del diritto. La questione interpretativa sollevata, per la sua rilevanza sistematica, è stata rimessa alle Sezioni Unite della Corte di cassazione, chiamate a fornire una interpretazione univoca e definitiva della nuova disciplina, con potenziali ricadute significative sull'assetto dei rapporti tra giurisdizione penale e tributaria.

Il presente lavoro si propone dunque di analizzare criticamente tali evoluzioni normative e giurisprudenziali, con l'intento di valutare se e in che misura la riforma del 2023 rappresenti un effettivo punto di svolta nell'ambito della disciplina del doppio binario sanzionatorio tributario, nonché del rispetto del principio del *ne bis in idem* nel contesto dell'ordinamento italiano.

In quest'ottica, si propone anche di fornire un aggiornamento continuo e cronologicamente ordinato delle novità giurisprudenziali e legislative intervenute in materia di rapporti tra i procedimenti, al fine di offrire al lettore una visione organica e il più possibile attuale dell'evoluzione del sistema, in un contesto normativo in rapido mutamento e di crescente complessità.

CAPITOLO 1

LE ORIGINI DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO: DALLA PREGIUDIZIALITA' TRIBUTARIA AI PRODROMI DEL DOPPIO BINARIO

Sommario: 1.1. La Legge 4 del 1929: contesto storico e fondamenti teorici 1.2. Analisi degli effetti dell'accertamento tributario nel processo penale secondo la Legge del '29 1.3. Le prospettive di riforma: i primi interventi post-Legge del '29 1.4. La Legge Manette agli Evasori e l'abolizione della pregiudiziale tributaria 1.5 L'introduzione del doppio binario nei rapporti tra giudizio penale e tributario 1.6. La nozione di fatto materiale 1.7. Criticità e compatibilità con il nuovo Codice di Procedura penale: l'art. 654 c.p.p. 1.8. La rilevanza degli esiti dell'accertamento tributario in sede penale 1.8.1 Utilizzabilità nel processo penale del processo verbale di constatazione 1.8.2. L'efficacia del giudicato tributario nel processo penale. 1.9 Conclusione

1.1 La Legge 4 del '29: contesto storico e fondamenti teorici

L'utilizzo della sanzione penale come strumento di contrasto all'evasione fiscale ha origini risalenti. Considerato che la voce più rilevante delle entrate all'epoca era costituita dai tributi doganali, il primo intervento normativo fu realizzato con il "*Regolamento doganale*" del 21 ottobre 1861⁴, cui fece seguito il d.lgs. 28 giugno 1866, n. 3020 intitolato "*Del reato di contrabbando e delle pene cui saranno puniti coloro che lo commettono*"⁵.

⁴ Il Ministro Bastogi avviò l'unificazione della tariffa doganale e l'armonizzazione delle normative con il Regolamento del 12 settembre 1860, applicato in tutto il Regno d'Italia. Il successivo Regolamento del 29 ottobre 1861 separò le norme doganali da quelle sui monopoli e abolì le dogane interne, ma fu presto rivisto. Infatti, il Ministro delle Finanze Quintino Sella, constatando l'aumento del contrabbando e il calo degli introiti, l'11 settembre 1862 emanò un nuovo regolamento che ripristinò molte dogane interne.

⁵ Con il Decreto Luogotenenziale del 28 giugno 1866 n.3020 vennero inasprite le pene per il reato di contrabbando (fino a cinque anni di carcere per quello a mano armata o in connessione con falso o

In materia di imposte dirette, il primo provvedimento legislativo si rinviene nella Legge del 23 giugno 1873 n. 1444 che introduceva pene per omessa o infedele dichiarazione dei redditi soggetti a ricchezza mobile e sui fabbricati; non fu una norma applicata, di talché si ricorda la stessa come una delle prime ad essere stata abrogata per desuetudine.⁶

Molto tempo dopo, con la legge 9 dicembre 1928, n. 2834, recante “*Penalità in materia di imposte dirette*”, vennero introdotte sanzioni penali aventi la finalità di tutelare la fase della riscossione piuttosto che quella dell’accertamento. Ciononostante, il sistema sanzionatorio risultava nel complesso blando e scarsamente efficace, in quanto espressione di un approccio che considerava l’evasione fiscale un fenomeno di portata limitata, non assimilabile, per gravità, ai reati contro il patrimonio e alla sottrazione di ricchezza individuale.

Solo con la Legge del 7 gennaio 1929 n.4⁷ recante “*Norme generali sulla repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*”, cui convenzionalmente si riconduce la nascita del diritto penale tributario, il legislatore provvide a dettare delle disposizioni in materia di illecito penale ed amministrativo. Questa legge, pregevole dal punto di vista della tecnica utilizzata, della chiarezza e precisione nella formulazione, introduceva dei principi, che furono poi durevolmente applicati, e che in qualche modo superavano, o se meglio si vuol dire, derogavano ai principi del diritto penale ordinario, tanto da poter

corruzione), e venne data una definizione dei concetti di recidiva, abitudinarietà e professionalità del contrabbandiere.

⁶ Cfr. E.Musco, F. Ardito, in *Diritto penale tributario*, pag. 2.; cfr. anche E. Di Basso, A. Viglione, in *op. cit.*

⁷ “*Interessante il percorso storico che ha portato all’emanazione di questa legge. Nel tentativo di disciplinare l’aspetto sanzionatorio dell’illecito tributario, il legislatore adottò il r.d. 786/23 che attribuiva all’intendente di finanza la competenza a riconoscere l’esistenza di trasgressioni alle disposizioni tributarie ed a stabilire le relative penalità. La mancanza di una disciplina uniforme di diritto sostanziale e diritto processuale fece sorgere la necessità di porre mano al sistema, di qui la Legge 4/29 che dettò norme fondamentali alle quali l’Amministrazione finanziaria dovette uniformarsi.*” Così, E. Musco, F. Ardito, in *op. cit.*

considerare il diritto penale tributario una disciplina speciale, e tanto da poter parlare addirittura di “micro parte generale” di diritto penale, propria del settore tributario.⁸

Tale micro-parte generale risultava riluttante ad interventi di modifica, in virtù del cd. principio di fissità, statuito dall’art. 1 della suddetta legge, e di cui si tratterà più diffusamente in seguito.

In relazione a questa specifica tendenza, ci si riferisce⁹ comunemente al concetto di “*particolarismo*” del diritto tributario, con ciò intendendo sicuramente sia il carattere di autonomia delle disposizioni di tale ramo del sapere giuridico, ma anche e soprattutto la capacità di queste stesse disposizioni a derogare ai principi generali dell’ordinamento in ragione della cd. ragione fiscale, quale motivazione idonea a giustificare una regolamentazione particolare per il settore tributario.

Il particolarismo tributario ha trovato piena espressione nella disciplina organica in materia di violazioni penali tributarie, introdotta con la Legge 4 del ’29.

Tale legge introdusse rilevanti novità nel sistema: ad esempio, una autonoma disciplina in materia di concorso di reati (art. 8 comma 1) e di continuazione tributaria, ed in più, l’istituto dell’oblazione per particolari tipi di contravvenzioni (artt. 13 e 14).

In particolare, l’art. 8 in tema di concorso di reati e continuazione tributaria, diversamente dalla disciplina generale sancita dall’art. 81 c.p., stabiliva che qualora più violazioni fossero state commesse in esecuzione di un medesimo disegno criminoso, anche in tempi diversi, il giudice poteva applicare un’unica sanzione, tenendo conto delle circostanze concrete e della personalità dell’autore.

Ciononostante, la disposizione che ha maggiormente evidenziato questo particolarismo normativo è quella relativa all’ultrattività (art. 20), la quale, sancendo

⁸ Cfr. E. Musco, *Brevi note sulla riforma del diritto penale tributario*, in *Rassegna Tributaria* 5/2010 pagg. 1179 ss.

⁹ Utilizzano l’espressione P. Aldrovandi e A. Lanzi in *Diritto Penale Tributario*, pag. 1 e pag. 37, v. nel medesimo senso anche E. D. Basso e A. Viglione in *Diritto Penale Tributario* pag. 2 in cui si definisce il “*particolarismo tributario*” come “*quel fenomeno consistente nell’attribuzione al diritto tributario di una peculiare e marcata autonomia rispetto agli altri settori dell’ordinamento, giustificata da esigenze di tutela dell’erario che legittimerebbero un trattamento differenziato rispetto ai canoni del diritto comune*”.

l'applicabilità della legge vigente al momento della commissione del reato, ha derogato ai principi generali sulla retroattività delle norme favorevoli al reo, sanciti dall'art. 2 c.p.

Si applicava quindi la regola, tipicamente processuale, del *tempus regit actum*, anche alle norme di natura sostanziale.

In dottrina si è discusso attorno alla *ratio* del principio di ultrattività e, fra le varie interpretazioni offerte¹⁰, sembra preferibile quella secondo cui la stessa ultrattività si sarebbe giustificata con la particolare struttura delle norme penali tributarie dell'epoca. Altri autori¹¹ hanno invece individuato la *ratio* dell'istituto nell'interesse patrimoniale dello Stato come bene meritevole di tutela rafforzata rispetto agli altri interessi protetti dal diritto penale comune; ovvero nella necessità di assoggettare le violazioni delle leggi penali tributarie ad un trattamento di minor favore rispetto a quello previsto per ogni altro reato, quasi che si volesse impedire all'evasore anche solo di beneficiare accidentalmente di un trattamento di minor rigore dovuto a modifiche normative successive alla commissione del fatto¹²; ovvero ancora nel carattere essenzialmente eccezionale e temporaneo delle leggi penali tributarie.¹³

La norma è stata, dopo l'entrata in vigore della Costituzione, oggetto di esame da parte della Corte costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla sua asserita incompatibilità con l'art. 3 e 25 Cost., in quanto si riteneva avesse introdotto una disparità di trattamento sanzionatorio in relazione ai medesimi fatti.¹⁴

Tuttavia, la questione non ha mai trovato il favore della Consulta che ha affermato come *“l'ultrattività delle leggi penali tributarie, come complemento dell'ultrattività delle leggi tributarie stesse, tende a meglio garantire il puntuale assolvimento degli obblighi tributari, ai quali i cittadini sono tenuti in adempimento di uno dei doveri inderogabili di*

¹⁰ E. D. Basso e A. Viglione in *op. cit.* pag. 3.

¹¹ A. Malinverni, in *Principi di diritto penale tributario*, pag. 130.

¹² C. Carbone, T. Tomasicchio, in *Le sanzioni fiscali*, pag. 27; A. DUS, in *Teoria generale dell'illecito fiscale*, pag. 332.

¹³ M. Di Lorenzo, *Il contrabbando e gli altri reati doganali*, pag. 39.

¹⁴ E. D. Basso, A. Viglione in *op. cit.* pag. 4.

*solidarietà nazionale che ad essi competono e dai quali dipende, in misura crescente, l'operatività e l'esistenza stessa dello Stato moderno".*¹⁵

E ancora, *"la norma impugnata, diretta a garantire che la spinta psicologica all'osservanza della legge fiscale non sia sminuita nemmeno dalla speranza di mutamenti di legislazione, appare ispirata alla tutela dell'interesse primario alla riscossione dei tributi (art. 53 Cost.), che, come riconosciuto più volte da questa Corte, è costituzionalmente differenziato (sentenze n. 45 del 1963, n. 91 del 1964, n. 50 del 1965) ed esige una tutela particolare. Non si ha pertanto violazione dell'art. 3 della Costituzione".*^{16 17}

Va sottolineato, tuttavia, che la novità più significativa, e sicuramente quella che più rileva ai fini della trattazione del tema d'esame, si ha sul piano processuale: l'introduzione della pregiudiziale tributaria¹⁸ ha segnato infatti un momento significativo nella disciplina dei rapporti tra il processo tributario e il procedimento penale, incidendo profondamente sull'assetto normativo e sull'equilibrio tra le due giurisdizioni.

L'art. 21 ultimo comma della presente legge, 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 sovraimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti la materia"*¹⁹.

¹⁵ Cit. da Corte Cost. 16 gennaio 1978, n. 6.

¹⁶ Cit. da Corte Cost. 6 giugno 1974, n. 164.

¹⁷ Cfr. Corte Cost. Sent. 394/2006. *"Il principio di retroattività della legge più favorevole al reo ha oggi assunto rilevanza costituzionale per il tramite dell'art. 117 Cost. che impone di adeguare la legge nazionale alle norme della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali"* (Caso Scoppola – Italia, 2009).

¹⁸ *"Controversa la natura giuridica della pregiudiziale tributaria che secondo dottrina prevalente andava qualificata come condizione di procedibilità (DUS, La prescrizione dei reati in materia di tributi diretti, in Riv. Dir. Fin. Pag. 28); altri autori invece la qualificavano come presupposto di procedibilità dell'azione penale (Carbone, Tomasicchio, in Le sanzioni fiscali, pag. 249) o anche come una condizione processuale sospensiva dell'azione penale (Spinelli, La repressione delle violazioni, pag. 223)"* Cit. da E. Musco, F. Ardito, in op. cit. pag. 5 nota 8.

¹⁹ Art. 21 comma 3, Legge 4/1929.

Si riservava quindi agli organi dell'Amministrazione finanziaria il ruolo di determinare l'*an* ed il *quantum* del tributo evaso, legittimando l'intervento dell'autorità giudiziaria penale solo in un momento successivo.

L'esercizio dell'azione penale, e di conseguenza il relativo procedimento, erano subordinati all'accertamento tributario dell'imposta e della relativa sovraimposta.

Conseguenza diretta di ciò era il condizionamento del giudice penale alla determinazione effettuata in sede tributaria: se il giudice tributario avesse concluso con l'accertamento dell'evasione fiscale di una determinata imposta, il giudice penale non avrebbe potuto discostarsi da tale esito, dovendo quindi semplicemente valutare la sussistenza degli elementi integranti gli estremi di reato oggetto dell'accertamento. Il fatto materiale rimaneva quindi irrevocabilmente accertato in sede tributaria.

Si trattava di una deroga²⁰, limitata ai tributi diretti, alla disciplina dettata dal successivo art. 22 che stabiliva per l'appunto, in caso di controversia sul tributo, la competenza del giudice penale anche relativamente a quest'ultimo accertamento²¹.

La relazione di accompagnamento al disegno di legge precisava che *l'introduzione di tale istituto mirava a salvaguardare la peculiare natura dei tributi diretti, caratterizzati da elevato tecnicismo, facendo sì che il loro accertamento fosse demandato in esclusiva al giudice tributario*²², quindi ad un soggetto altamente specializzato in materia rispetto al giudice penale.

Sul versante sostanziale invece, oltre alla già menzionata disciplina in materia di concorso di reati, continuazione tributaria e oblazione, la Legge del '29 introduceva il principio di alternatività tra sanzione amministrativa e sanzione penale, che impediva di punire con la sanzione amministrativa un fatto che costituiva reato.

²⁰ Così, E. Di Basso, A. Viglioni, in op. cit. pag. 4.

²¹ Art. 22, comma 1, Legge 4/1929: *"qualora l'esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia concernente il tributo, il tribunale, a cui spetta la cognizione del reato, decide altresì della controversia relativa al tributo, osservate le forme stabilite dal codice di procedura penale e con la stessa sentenza con la quale definisce il giudizio penale."*

²² Idem.

L'art. 3, infatti, disponeva che *“Le leggi finanziarie stabiliscono quando dalla violazione delle norme in esse contenute e che non costituisca reato, sorge l'obbligazione al pagamento di una somma a titolo di pena pecuniaria”*;

Il principio di alternatività era perfettamente coerente con la struttura del sistema sanzionatorio tributario dell'epoca, fondato anche sul principio risarcitorio, per cui la sanzione per violazioni tributarie si concretizzava prevalentemente in una pena pecuniaria denominata sovrattassa, con funzione ripristinatoria (riparare il danno erariale) e sanzionatoria, mentre la pena detentiva rappresentava una misura assolutamente eccezionale.

Da ultimo, e sempre sul versante sostanziale, veniva introdotto il principio di fissità *ex art. 1 della Legge 4/29*. La disposizione, abrogata poi dall'art. 13 comma 1 della Legge 516/82, stabiliva che *“le disposizioni della presente legge, e in quanto questa non provveda, quelle del Libro I del c.p., non possono essere abrogate o modificate da leggi posteriori concernenti i singoli tributi, se non per dichiarazione espressa del legislatore con specifico riferimento alle singole disposizioni abrogate o modificate.”*

La norma stabiliva che qualora si fosse inteso modificare o abrogare una disposizione della Legge sopra menzionata, lo si sarebbe dovuto indicare espressamente, specificando anche le disposizioni modificate o abrogate. La *ratio* di tale disciplina si ritrovava nell'esigenza di chiarezza normativo - sistematica che poteva essere messa in pericolo da mutamenti episodici su singoli tributi, modifiche normalmente prive di carattere sistematico, e che potevano creare incertezza o vuoti di tutela rispetto all'esigenza di presidiare gli interessi finanziari dello Stato.

Secondo autorevole dottrina,²³ il principio di fissità si configurava come un monito per il legislatore, invitandolo a riflettere con attenzione sulla reale necessità e giustificazione dell'introduzione di nuove disposizioni, evitando che esse fossero il risultato di una valutazione eccessiva e, di conseguenza, non adeguata, delle esigenze dell'Amministrazione finanziaria. Tale principio, dunque, sarebbe stato uno strumento protettivo contro l'adozione di interventi affrettati o poco ponderati, in un ambito giuridico particolarmente sensibile e complesso come quello tributario.

²³ E. Musco, F. Ardito in op. cit. pag. 3, richiamando la posizione di G. Lampis in *“Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie”*.

Sebbene la legge n. 4 del 1929 abbia avuto il merito indiscutibile di portare ordine nel sistema delle infrazioni e delle sanzioni nel settore finanziario, l'evasione fiscale continuava a essere considerata un fenomeno di rilevanza secondaria; questo pareva evidente anche dal parco ricorso alla pena detentiva come misura sanzionatoria.

1.2 Analisi degli effetti dell'accertamento tributario nel processo penale secondo la Legge del '29

La subordinazione dell'esercizio dell'azione penale alla definitività dell'accertamento dell'imposta in sede tributaria è stata per lungo tempo il principio ispiratore in materia di rapporti tra processo penale e processo tributario e “cuore” del sistema.

In tale impianto, l'uniformità delle decisioni veniva garantita attraverso il vincolo dell'esercizio azione penale da parte del pubblico ministero alla previa definizione del giudizio tributario. In altri termini, il procedimento penale poteva essere instaurato esclusivamente a seguito della definitività dell'accertamento ovvero della conclusione del contenzioso fiscale, determinando, nel frattempo, la sospensione del termine di prescrizione del reato tributario fino alla conclusione dell'accertamento del tributo e del relativo giudizio.

Il consolidamento dell'accertamento tributario, sia per effetto della sua mancata impugnazione, che in esito al giudizio davanti al giudice tributario, determinava il venir meno della situazione impeditiva, variamente ricostruita in dottrina²⁴, che precludeva l'esercizio dell'azione penale, con la conseguenza che il giudice penale risultava poi vincolato alle risultanze dell'accertamento condotto dall'Amministrazione finanziaria in merito all'esistenza ed alla quantificazione dell'imposta evasa. Tale vincolo si estendeva persino all'eventuale ricorso a metodi presuntivi da parte dell'ufficio tributario, anche laddove tali strumenti non fossero ammessi nell'ambito del procedimento penale.

²⁴ V. nota 18.

La “filosofia” sottesa a tale impostazione si ispirava a tre ragioni²⁵: in primo luogo, il rischio principale che la regola si prefiggeva di superare riguardava il potenziale conflitto tra giudicati (penale e tributario); il pericolo di contrasto in questo modo veniva eliminato alla radice, stabilendo che il procedimento penale non potesse iniziare con l’esercizio della relativa azione, se non prima fosse divenuto definitivo l’accertamento dell’imposta evasa da parte dell’Amministrazione Finanziaria, ovvero in sede giudiziale, da parte del giudice tributario, prevedendo una sospensione del termine di prescrizione del reato fino alla conclusione del procedimento tributario.

La seconda ragione ispiratrice del principio della pregiudiziale tributaria trovava la sua *ratio* nella complessità tecnica che connota tale disciplina: il legislatore del 1929 nutriva una profonda diffidenza nei confronti del giudice penale, ritenendolo privo delle competenze specialistiche indispensabili per districarsi nei labirinti tecnici della materia tributaria; questo, tuttavia, si traduceva in una gravissima compressione dell’autonomia valutativa della magistratura ordinaria.

Di conseguenza, al giudice penale era inibito lo svolgimento di verifiche che esulavano dalla sua specifica competenza giuridica, in un contesto normativo in cui i reati tributari erano prevalentemente configurati come reati di danno, con evento lesivo identificabile nell’evasione dell’imposta.

L’accertamento di tale evento, caratterizzato da un’elevata complessità tecnica, era pertanto riservato in via esclusiva agli organi dell’Amministrazione finanziaria; per le contravvenzioni punite con la sola pena dell’ammenda invece, la competenza veniva sottratta alla giurisdizione del giudice penale e devoluta all’intendente di finanza, organo della amministrazione finanziaria.

In terzo luogo, la ragione ispiratrice dell’introduzione della pregiudiziale tributaria si rinveniva nella specialità dei tributi diretti rispetto agli altri tributi, per cui le controversie aventi ad oggetto i primi risultavano essere caratterizzate da un tasso tecnico – tributario più elevato rispetto a quelle avente ad oggetto gli altri tributi. ²⁶

²⁵ Cfr. L. Salvini, F. Cagnola, *Manuale Professionale di diritto penale tributario*, Cap. 1 “Il diritto penale tributario in Italia: cenni storici” par. 2.

²⁶ Idem.

Come si vedrà, la Corte costituzionale, con due celebri pronunce gemelle, le sentenze n. 88 e n. 89 del 1982, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della pregiudizialità tributaria, ritenendola in contrasto, rispettivamente, con gli articoli 101, 24 e 3 della Costituzione (sent. n. 88), nonché con l'articolo 112 Cost. (sent. n. 89). Le implicazioni di tali decisioni e le dinamiche sottese alla progressiva erosione del principio di pregiudizialità saranno oggetto di approfondita analisi nei paragrafi che seguono.

1.3 Le prospettive di riforma: i primi interventi post – Legge del '29

La prima fase normativa, di cui abbiamo accennato in premessa (1929-1982), è stata caratterizzata, dopo l'introduzione della Legge 4 del '29 da una serie di interventi normativi posti in essere dal Legislatore tra il 1929 e il 1982, anno in cui entrerà in vigore la cosiddetta Legge "Manette agli Evasori"; queste azioni legislative hanno portato in modo graduale ad un utilizzo più efficiente e consapevole della pena detentiva per il sanzionamento degli illeciti tributari.

In primis, merita di essere menzionato il d.P.R. n. 645/1958 "*Testo unico delle leggi sulle imposte dirette*" che prevedeva il ricorso alla pena detentiva per ipotesi particolari di omessa dichiarazione, omesso versamento e frode fiscale (unica fattispecie punita con la pena della reclusione fino a 6 mesi, oltre alla multa da 50.000 a 60.000 lire). Per gli altri illeciti tributari veniva comminata invece la pena pecuniaria.

Ma è negli anni '70 che il processo di potenziamento del sistema penale tributario viene reso più forte ed efficiente, causa il dilagante incremento del fenomeno dell'evasione fiscale. Con l'introduzione del d.P.R. 600/73 ("*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*") due sono le novità principali in materia: i) l'aumento del novero dei reati tributari puniti con pena detentiva, e la correlata introduzione di un apparato di pene accessorie, e ii) l'abolizione del principio di

alternatività tra sanzione penale e sanzione amministrativa, introdotto dall'art. 3 della Legge 4/29.^{27 28}

Nondimeno, il limite insito nella riforma del 1973, che non aveva determinato il definitivo superamento dell'assetto legislativo tradizionale, risiedeva nella persistente vigenza della pregiudiziale tributaria, ulteriormente appesantita da un contenzioso caratterizzato da una lentezza esasperante. Di conseguenza, i reati tributari hanno continuato a occupare una posizione marginale nel panorama giudiziario italiano nel periodo compreso tra il 1929 e il 1982.²⁹

1.4 La Legge Manette agli Evasori e l'abolizione della pregiudiziale tributaria

Con l'entrata in vigore della Legge 7 agosto 1982, n. 516, nota come "Manette agli evasori" e derivante dalla conversione del D.L. 10 luglio 1982, n. 429³⁰, si assistette, per la prima volta, all'istituzione di un complesso e strutturato apparato sanzionatorio, espressione della volontà del legislatore di arginare il dilagante fenomeno dell'evasione fiscale mediante l'impiego degli strumenti propri del diritto penale. Una così gigantesca evasione fiscale aveva alla base certamente una flebile coscienza dei doveri fiscali del cittadino a dispetto delle indicazioni costituzionali contenute nell'art. 53 Cost., ma anche la gravissima crisi di efficienza degli apparati amministrativo - finanziari di controllo e repressione dell'epoca.

²⁷ Si ricorda in materia anche l'introduzione del d.P.R. 633/72 in materia IVA, che introdusse una serie di illeciti penali sanzionati con pena detentiva.

²⁸ V. E. Musco, F. Ardito in *op. cit.* pag. 8.

²⁹ E. Musco, F. Ardito sottolineano che *"La pregiudiziale tributaria per altro non fu soltanto ribadita all'art. 56 co. 6 dpr. 600/73, ma fu estesa anche all'IVA (art. 58 co.5, d.p.r. 633/72)"* in *op. cit.* pag. 8 nota 15.

³⁰ D.l. n. 429/82 recante *"Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria"*, in vigore dal 14 luglio 1982 e convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, in vigore dall'8 agosto 1982.

Così proprio per soddisfare queste esigenze di efficienza ed equità si decise di utilizzare il più pesante strumento repressivo a disposizione dello Stato con il precipuo obiettivo di realizzare una vera giustizia sociale.

Il suddetto decreto-legge sancì il primo statuto penale in materia di illeciti tributari, introducendo una criminalizzazione onnicomprensiva, in cui la sanzione penale, anziché rappresentare l'*extrema ratio* del sistema punitivo, assumeva una funzione eminentemente preventiva. Fino a quel momento, infatti, le fattispecie incriminatrici risultavano frammentarie e prive di effettiva incisività. La cosiddetta Legge “Manette agli Evasori” deve la sua denominazione all'accentuato carattere autoritativo che la contraddistingueva, evidente soprattutto nella generalizzata repressione di condotte che, *pur non integrando ancora gli estremi del reato di evasione fiscale, venivano sanzionate in quanto comportamenti prodromici all'evasione stessa*³¹. A ciò si aggiungeva, come già evidenziato, il significativo e più incisivo ricorso alla pena detentiva in combinazione con la sanzione pecuniaria.

Il Legislatore ha ridisegnato quindi la fattispecie di illecito penale - tributario, criminalizzando non fatti di evasione, bensì fatti materiali, prodromici e strumentali all'evasione stessa nonché anche le mere violazioni formali, in modo da evitare che il giudice penale dovesse effettuare complesse e non congeniali valutazioni di carattere tributario, ma creando in questo modo una normativa composta perlopiù da reati di pericolo astratto. Si parlava di reati di pericolo astratto poiché venivano sanzionate quelle condotte ritenute *ex lege* capaci di mettere in pericolo il bene giuridico protetto dalla norma, individuato nell'interesse dell'Erario alla percezione delle entrate fiscali: “*Si riducevano le fattispecie di reato ad un catalogo analitico di fatti semplici, ritenuti suscettibili di facile e spedito accertamento, prodromici ovvero sia forniti di idoneità segnaletica rispetto all'evento di evasione.*”³²

L'aver privilegiato, in via prioritaria, la tutela dell'interesse alla trasparenza fiscale ha condotto, in più occasioni, alla penalizzazione di condotte prive di qualunque effettiva capacità lesiva. Si è così giunti a sanzionare comportamenti che, in concreto, non

³¹ Così, E. D. Bossa, A. Viglione in *op. cit.* pag. 6

³² Si esprime così G.Falsitta in *Manuale di Diritto Tributario*, pag. 198.

esprimevano neppure una minima potenzialità offensiva. A tale criticità ha cercato di ovviare la giurisprudenza, pur muovendosi entro i margini ristretti, e spesso insormontabili, di una formulazione normativa rigidamente vincolata alla lettera della legge. Emblematiche, in tal senso, sono le pronunce in materia di omessa bollatura delle scritture contabili, nelle quali si è tentato di armonizzare il dato normativo con il principio di offensività, evidenziando come “*un minimo ritardo nella bollatura iniziale, quando non risulti collegato a fatti prodromici all’evasione, non costituisce reato per concreta inoffensività della condotta*”.^{33 34}

Altra principale novità della Legge 516/1982 fu l’abolizione della pregiudiziale tributaria introdotta con la Legge n. 4/29 e che aveva ispirato il sistema penale tributario, e i rapporti tra procedimenti, fino a quel momento; invero, le regole di pregiudizialità tributaria rispetto all’azione penale e di sospensione del corso della prescrizione, avevano già subito, ad opera della L. 5 gennaio 1956, n. 1 un certo ridimensionamento; esse venivano poi ribadite dall’art. 58, comma 5, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (abrogato da D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471), riguardante l’imposta sul valore aggiunto, e dall’art. 56, ultimo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (abrogato da d.l. 10 luglio 1982, n. 429 convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 1982, n. 516), relativo alle imposte sui redditi.

Si notava che il sistema basato sulla pregiudizialità tributaria, pur eliminando completamente il rischio di conflitto tra giudicati, poneva un problema ugualmente rilevante, ovvero un deficit di efficienza funzionale nel coordinamento tra le due giurisdizioni: in particolare, la lentezza del procedimento tributario, che all’epoca si basava su tre gradi di giudizio, cui si aggiungeva il giudizio di legittimità innanzi alla Corte di Cassazione, frustrava l’intervento delle Procure, che nonostante la sospensione del termine di prescrizione dell’illecito penale³⁵, dopo molti anni non avevano più interesse al perseguimento di reati consumati molto tempo prima.

³³ V. nota 23; in tal senso anche P. Aldrovandi, A. Lanzi, in *op. cit.* pag. 50.

³⁴ Cit. da Cass. pen., Sez. III, 29 maggio 1995.

³⁵ La sospensione del termine di prescrizione impediva l’estinzione del reato nelle more del contenzioso tributario.

La prima virata normativa fu inaugurata da due pronunce della Corte costituzionale, le sentenze gemelle nn. 88 e 89 del 1982; con la prima, la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale degli artt. 21 comma 3 e 60 *“nella parte in cui prevedono che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta, divenuto definitivo in via amministrativa, faccia stato nei procedimenti penali per la cognizione dei reati previsti dalle leggi tributarie in materia di imposte dirette”*³⁶

Con la seconda pronuncia invece, la Corte ha dichiarato illegittimo l'art. 58 d.p.r. 600/73 perché in contrasto con l'art. 112 Cost.

In particolare, la Corte aveva ritenuto, nella pronuncia relativa alle imposte dirette (sent. n. 88), l'accertamento amministrativo cui sia attribuita efficacia vincolante per il giudice penale, incompatibile con gli artt. 101 comma 3, 24 e 3 Cost., per irragionevole compressione del principio del libero convincimento del giudice penale, lesione del diritto di difesa, ed irragionevole distinzione tra casi di imputazione conseguente alla commissione di illecito tributario e altri casi, diversificando in modo notevole la posizione degli imputati, nonché diversificando tra cause riguardanti imposte dirette e indirette.³⁷

Con la sentenza n. 89/82 della Corte costituzionale, la Corte aveva *in primis* affermato che l'art. 58 d.p.r. 633/72 opera come vera e propria *“condizione di procedibilità”*³⁸ che impedisce l'esercizio dell'azione penale ed aveva poi proseguito affermando l'illegittimità costituzionale dell'art. 58 ult. Co. D.pr. 633/72³⁹, nella parte in cui

³⁶ Cit. da Corte cost. Sent. n.88 del 1982.

³⁷ V. in tal senso D. Vigoni, *“Giudicato penale e processo tributario (dopo due riforme)”*, in Diritto Penale e Processo, n. 4, 1° aprile 2023, p. 564.

³⁸ V. nota 28, in riferimento al punto 4.

³⁹ Con la sentenza n. 89 del 1982, la Corte costituzionale aveva rigettato l'ulteriore questione di legittimità costituzionale sollevata in relazione all'art. 56 del d.P.R. n. 600 del 1973, ritenendo, nel caso di specie, che non potesse procedersi alla contestazione dell'illecito penale se non dopo l'accertamento definitivo dell'entità dell'evasione, elemento da cui dipendeva la stessa configurabilità del reato in relazione al superamento della soglia di punibilità prevista dalla norma incriminatrice.

In un momento successivo, tuttavia, la Corte, con la sentenza n. 247 del 1983, ha mutato orientamento, giungendo a dichiarare l'illegittimità costituzionale della medesima disposizione per contrasto con l'art. 24

prevedeva che l'azione penale avesse corso dopo la definitività dell'accertamento anche in ordine al reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui al comma 4 dello stesso decreto.

L'illegittimità veniva giustificata per violazione dell'art. 112 Cost. per cui *“il pubblico ministero ha l'obbligo di esercitare l'azione penale”*: trattandosi di reato, quello di emissione di fatture per operazioni inesistenti, svincolato dal *quantum* del tributo, il divieto di procedere fino alla conclusione dell'accertamento tributario dell'imposta costituiva una deroga ingiustificata all'obbligo per il pubblico ministero di procedere così come disposto dalla Costituzione.

La questione merita di essere affrontata in modo più approfondito. In particolare, nella pronuncia relativa all'imposta sul valore aggiunto (sent. n. 89), la Corte costituzionale ha operato una distinzione tra due diverse fattispecie.

La prima ipotesi ricorreva quando la configurabilità del reato fosse dipesa direttamente dall'esito dell'accertamento tributario. In tali circostanze, è stato ritenuto conforme a Costituzione che l'azione penale potesse essere esercitata solo dopo che l'accertamento fosse divenuto definitivo, come previsto dall'ultimo comma dell'art. 58 del d.P.R. n. 633/1972. In simili casi, infatti, il pubblico ministero non disponeva, né aveva il potere di autonomamente definirlo, di un elemento costitutivo essenziale della fattispecie incriminatrice, identificabile, nelle parole stesse della Corte, come *“la nozione di quell'elemento che costituisce la soglia oltre la quale il fatto diviene reato”*.⁴⁰

Diversamente, la seconda ipotesi concerneva quei reati che si ponevano in rapporto di completa autonomia rispetto all'ammontare del tributo, come accadeva nei casi di emissione o utilizzazione di fatture relative a operazioni inesistenti, di indicazione di corrispettivi superiori a quelli reali o delle relative registrazioni. Si trattava, come affermato dalla giurisprudenza di legittimità, di reati formali di pericolo, punibili anche

Cost. *“nella parte in cui comporta che l'accertamento dell'imposta divenuto definitivo in conseguenza della decisione di una commissione tributaria vincoli il giudice penale, nella cognizione dei reati previsti in materia di imposte sui redditi, contestati a chi sia rimasto estraneo al giudizio tributario, perché non posto in condizione di intervenire o di parteciparvi”*.

⁴⁰ Cit. da Corte cost. sent. 89/82.

in assenza di un concreto evento di evasione, e fondati sul dolo generico. In tali ipotesi, subordinare l'esercizio dell'azione penale al passaggio in giudicato dell'accertamento fiscale equivaleva a introdurre una deroga ingiustificata al principio di obbligatorietà dell'azione penale sancito dall'art. 112 Cost., il che comportava l'illegittimità costituzionale della norma denunciata.⁴¹

Con la Legge 516 del 1982, il Legislatore interveniva poi profondamente sulla disciplina dei rapporti tra processo penale e processo tributario, abrogando definitivamente il terzo comma dell'art. 21 e proponendo, al contempo, un'impostazione nuova, ispirata al principio della reciproca autonomia tra i due procedimenti.

In particolare, l'art. 12 prevedeva che il processo penale e tributario non potevano essere sospesi, ma al contempo, riconosceva alla sentenza penale irrevocabile efficacia di giudicato nel processo tributario, ma solo in ordine ai fatti materiali oggetto dell'accertamento.

Tale disciplina, come si vedrà, rappresenta il primo passo verso l'affermazione di un vero e proprio sistema del doppio binario, cui sarà dedicato il paragrafo successivo.

1.5 L'introduzione del doppio binario nei rapporti tra giudizio penale e tributario

Come già accennato, l'art. 21 comma 3 della Legge 4/29 veniva abrogato dall'art. 12 della Legge 516/1982: la soppressione dell'art. 21 segnò un radicale rovesciamento di prospettiva nei rapporti tra processi. La prima fase (dal 1929 al 1982) era caratterizzata dalla pregiudiziale tributaria come pilastro del sistema; il principio della pregiudiziale tributaria imponeva che l'azione penale non potesse essere esercitata, se non prima fosse stato concluso l'accertamento tributario dell'*an* e del *quantum* dell'imposta da parte dell'Amministrazione Finanziaria, ovvero del giudice tributario.

Tale impostazione, tuttavia, ha posto non poche problematiche, ed è stata oggetto di numerose critiche poiché, non solo comportava una carenza di funzionalità dell'intero apparato, ma anche una eccessiva compressione del potere valutativo della magistratura ordinaria. La Corte costituzionale era già intervenuta, prima dell'abrogazione,

⁴¹ Sent. Corte cost. 89/82 punto 6.

dichiarando l'illegittimità delle disposizioni in materia di pregiudizialità tributaria, ma solo con la Legge 516 del 1982 l'impianto cambiò definitivamente.

L'introduzione dell'impostazione di cui al nuovo articolo 12, fondato sul principio di autonomia tra il procedimento penale e quello tributario, ha reso possibile l'esercizio dell'azione penale anche in pendenza di una controversia fiscale, legittimando lo svolgimento parallelo dei due processi.

Tale assetto è comunemente indicato con l'espressione “*doppio binario*”. Tuttavia, se da un lato si è giunti al riconoscimento di una piena indipendenza sul piano processuale, “*dall'altro il Legislatore non ha saputo compiere fino in fondo il percorso intrapreso: l'autonomia dei procedimenti non si è infatti tradotta in una corrispondente autonomia dei rispettivi giudicati.*”⁴²

Si rinunciava così a dettare vincoli di pregiudizialità, ma si introduceva, al contempo, una significativa riserva, mediante la quale il Legislatore, per la prima volta, disciplinava espressamente l'efficacia *extramoenia* del giudicato penale, nelle ipotesi in cui il procedimento penale si fosse concluso prima rispetto a quello tributario, a condizione di identità dei fatti materiali oggetto dei due giudizi.

Tuttavia, i giudici tributari, talvolta, non coglievano appieno il mutato rapporto tra processi, improntato sulla autonomia, manifestando una certa dipendenza psicologica al cospetto delle risultanze del processo penale che li portava ad attribuire rilevanza al giudicato penale anche al di fuori dei limiti ben individuati dall'art. 12⁴³. In altri termini, invece di attribuire efficacia di autorità di cosa giudicata limitatamente ai fatti materiali accertati in modo definitivo nell'atto impositivo o nella sentenza, i giudici finivano per attribuire a tali atti un valore probatorio e vincolante più ampio.

Esemplificativa la pronuncia n. 3992 del 1994 della Commissione tributaria centrale, riguardante una società di fatto operante nel settore orafo.

⁴² P. Toniolatti, “*Efficacia nel processo tributario della sentenza penale*”, in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 9/1995, pag. 897.

⁴³ Idem: “*E pur anche i giudici tributari, talvolta, non colgono appieno il mutato rapporto tra il processo tributario e quello penale, manifestando sovente una sorta di dipendenza psicologica al cospetto delle risultanze del processo penale che li porta ad attribuire loro una qualche efficacia anche al di fuori dei limiti ben individuati dall'art. 12 della Legge 516 del 1982*”.

In tale contesto, i soci, vittime di un'ingegnosa frode che aveva determinato la sottrazione illecita di alcuni preziosi, si videro recapitare nel 1977 un avviso di rettifica e irrogazione di sanzioni pecuniarie per la presunta omissione dell'obbligo di fatturazione, in relazione a quella che l'Amministrazione finanziaria considerava una cessione onerosa dei beni.

La Commissione, rilevato che una sentenza penale definitiva, confermata anche in grado d'appello, aveva stabilito che i preziosi non erano stati oggetto di una volontaria alienazione, ma illecitamente sottratti tramite artifici e raggiri, ha giudicato del tutto priva di legittimità e fondamento la pretesa erariale di assoggettare a imposizione fiscale una operazione priva di natura negoziale, da qualificarsi invece come sottrazione illecita derivante da attività delittuosa.

In questo caso, la Commissione tributaria si era conformata pienamente al giudicato penale, ritenendo infondata la pretesa tributaria non solo per i fatti materiali, ma per l'intera impostazione logico-giuridica seguita dalla sentenza penale: la tesi dell'Ufficio si fondava sulla esistenza di una vendita (da fatturare), mentre il giudice penale aveva accertato in via definitiva, che non ci fosse stata alcuna cessione, bensì una truffa, per cui nessun obbligo fiscale poteva fondarsi su tale operazione.⁴⁴

1.6. La nozione di fatto materiale

Pacifico era quindi il vincolo posto dall'art. 12 della Legge 516/1982 per cui la sentenza irrevocabile di condanna o proscioglimento "*faceva stato*" nel contenzioso tributario in riferimento ai medesimi fatti materiali oggetto dei due giudizi. Pare necessario ora definire il concetto di "fatto materiale".⁴⁵ La dottrina prevalente e la

⁴⁴ V. anche sent. 2441/1994 Ctc., in cui la Commissione non si limita a considerare i "fatti materiali" accertati in sede penale, come previsto dall'art. 12 della legge n. 516/1982, ma mostra di fondare la propria decisione in misura determinante sul giudicato penale. Non solo, esprime un'aperta critica all'operato dell'Amministrazione finanziaria per aver proseguito nell'accertamento nonostante il proscioglimento penale, che ritiene chiaramente incompatibile con la pretesa tributaria.

⁴⁵ Così, P. Toniolatti, "*Sull'efficacia del giudicato penale nel processo tributario*", par. "*La nozione di fatto materiale*" in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 7, 1° luglio 1995, p. 691.

giurisprudenza unanimeritenevano che per fatti materiali si dovessero intendere *“I fatti nella loro oggettività naturalistica, ignudi dell'elemento psicologico e quindi anche dell'antigiuridicità e quindi della loro qualificazione giudica ... Da ciò ne deriva che il giudice è vincolato all'accertamento del fatto nel senso che non può più metterlo in discussione, ma è libero di valutarlo diversamente dandogli una qualificazione giuridica anche diversa da quella sulla quale il giudice penale ha fondato la sua decisione”*⁴⁶.

Altri autori⁴⁷ estendevano l'ambito applicativo del concetto, considerando il fatto materiale nella sua mera storicità, e quindi ricomprendendovi anche l'elemento soggettivo. Ancora, altri⁴⁸ affermavano che, qualora il medesimo fatto fosse già stato accertato nell'ambito di un procedimento penale, questo non potesse essere più considerato in maniera autonoma rispetto alla fattispecie giuridica nell'ambito della quale ne era stata riconosciuta la rilevanza, si da farlo in questo modo coincidere con lo stesso concetto di fatto giuridico.

Parte della dottrina⁴⁹ ha ritenuto, d'altro canto, preferibile adottare la nozione restrittiva del fatto materiale, atteso che, il giudicato penale esplicava i suoi effetti anche in altri giudizi, tale estensione doveva essere limitata ai fatti considerati nella loro mera realtà fenomenica, immuni da qualsiasi configurazione soggettiva e da qualsiasi qualificazione giuridica.

Il giudice extra-penale, chiamato a conoscere dei medesimi fatti in altra sede e ad altri fini, si sarebbe dovuto conformare all'accertamento effettuato in sede penale, dovendo tuttavia dare alla fattispecie una nuova qualificazione giuridica, autonoma e indipendente rispetto a quella compiuta in sede penale pertanto *“l'autorità del giudicato penale è*

⁴⁶ P. Toniolatti, in op. cit. richiamando Guarneri, *“Giudizio (Rapporto tra il giudizio civile e il penale)”*, in Noviss. Dig. it., Appendice, vol. VI, Torino, 1986, pag. 893; nello stesso senso Chiarioni, *“In tema di rapporti fra giudicato penale e civile (Razionalizzazioni e valori della giurisprudenza civile)”*, in Riv. dir. proc., 1971, pag. 211; Cordero, in *Procedura penale*, pag. 1011.

⁴⁷ V. 46 in relazione alla posizione di Manzoni, *“L'articolo 28: un aspetto dei rapporti tra giudicato penale e giudizi civili o amministrativi”*, in Riv. it. dir. proc. pen., pag. 282; Geri, *“Azione civile e processo penale”*, pag. 125.

⁴⁸ Denti, *“I giudicati sulla fattispecie”*, in Scritti giuridici in memoria di Piero Calamandrei, pagg. 210 ss.

⁴⁹ P. Toniolatti, in op. cit.

limitata ai soli fatti, il cui accertamento, positivo o negativo, sia stato posto a fondamento del convincimento del giudicante, nella loro mera realtà fenomenica, ossia, al solo elemento oggettivo del reato, costituito dalla condotta ipotizzata dalla norma penale, dall'evento nonché dal nesso di causalità”⁵⁰.

In questa prospettiva, si è espressa più volte anche la Corte di Cassazione, la quale ha affermato che la sentenza penale produce effetti nel contenzioso tributario, *“tuttavia, ciò non legittima una trasposizione automatica (“sic et simpliciter”) dell’accertamento penale nei rapporti tra le parti nel giudizio civile. Non si può dunque ritenere “irrefragabilmente accertato” che l’imputato abbia commesso il fatto reato contestato, né che da ciò discenda, senza ulteriore valutazione, l’obbligo di pagamento del tributo evaso da parte sua o dei suoi aventi causa. Resta infatti imprescindibile una valutazione autonoma da parte del giudice civile, il quale, nell’esercizio del proprio potere istituzionale di giudizio sul merito, è tenuto a interpretare il giudicato penale come qualunque altro giudicato esterno, riconoscendone la rilevanza entro i limiti dell’efficacia vincolante dell’accertamento dei soli fatti oggettivi, ma non della loro qualificazione giuridica.”*⁵¹

1.7 Criticità e compatibilità con il nuovo Codice di Procedura penale: l’art. 654 c.p.p.

L’introduzione della Legge “Manette agli Evasori” ha sicuramente rivoluzionato il sistema penale-tributario dell’epoca, introducendo considerevoli novità (tra cui la più

⁵⁰ Cit. C. t. centr., Sez. XIX, 4 giugno 1994, n. 1978.

⁵¹ Cit. Cass. civ., Sez. I, Sent., 18/04/1998, n. 3937; si veda anche Cass. civ., Sez. I, Sent., 27/05/1988, n. 3630 in cui si stabilisce che *“La inesistenza di un giudicato, opponibile come tale, non esclude che il giudice tributario, come quello civile o amministrativo, possa utilizzare, con piena libertà di giudizio, i fatti accertati in sede penale procedendo alla loro valutazione e qualificazione giuridica, come gli è, del resto, consentito, anche quando, ai sensi dell’art. 28 c.p.p., sia vincolato all’accertamento dei fatti materiali contenuto in una sentenza penale avente, diversamente dalle sentenze istruttorie di proscioglimento, efficacia di giudicato”*; vv. Cass. n. 9109/2002; Cass. sent. n. 12577/2000; Cass. civ. Sez. V, n. 14985/2000.

importante, per il tema che ci riguarda in questa sede, l'abolizione della pregiudiziale tributaria).

Cionondimeno, la legge in questione ha sollevato numerose polemiche e un acceso dibattito tra i sostenitori di una linea dura contro l'evasione fiscale e coloro che la consideravano una misura eccessivamente repressiva, potenzialmente dannosa per l'iniziativa imprenditoriale.

Tra le principali critiche vi era la possibilità che anche errori o irregolarità formali potessero portare a conseguenze penali sproporzionate, oltre al rischio di un uso strumentale della norma in sede giudiziaria^{52 53}.

Si trattava quindi di una legge eccessivamente repressiva, volta a recuperare un maggior gettito fiscale attraverso il contrasto all'evasione, ma che al contempo faceva emergere violazioni del principio di legalità, e di offensività in materia penale. L'apparato penale tributario risultava inefficace sia sul versante della prevenzione generale negativa che di quella positiva: l'insufficienza del sistema penale tributario dipendeva, *in primis*, dalla centralità posta dal legislatore su fattispecie incriminatrici contravvenzionali, di scarso contenuto offensivo, e conseguentemente punite con pene scarsamente afflittive;

Secondariamente, in breve tempo, l'applicazione della legge causò anche il congestionamento degli uffici giudiziari, sommersi da un'imponente mole di notizie di reati fiscali, situazione aggravata dalla scarsa preparazione dei magistrati in merito alle complesse dinamiche della materia tributaria; circostanze che progressivamente consolidarono l'esigenza di un intervento riformatore del sistema.

I problemi principali emersero poi con l'entrata in vigore del nuovo Codice di Procedura Penale (cd. Codice Vassalli) nel 1989.⁵⁴

L'incompatibilità si ravvisava soprattutto con il nuovo art. 654 c.p.p. il quale statuiva che *“Nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia*

⁵² Come visto, la Legge puniva comportamenti (i cd. comportamenti prodromici), il cui compimento non era causa diretta ed immediata del fatto di evasione.

⁵³ V. la posizione di A. Lanzi in *Le novità della riforma del sistema penale tributario in Diritto Penale e Processo*, n. 4/2000, pag. 401.

⁵⁴ Si esprime in tal senso N. Monfreda, in *“La riforma del diritto penale tributario: l'introduzione del principio di specialità”*, pag. 109.

costituito o che sia intervenuto nel processo penale, la sentenza penale irrevocabile di condanna o assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa”.

La conciliabilità dell’art. 12 con il nuovo art. 654 c.p.p. è stata oggetto di accesa *querelle*: alcuni primi commentatori avevano dato per scontata la tacita abrogazione dell’art. 12, ovvero della seconda parte del suo comma 1, quella in cui viene sancita l’autorità di cosa giudicata del giudicato penale, relativo ai reati in materia di imposte dirette ed IVA accertati con sentenza irrevocabile di condanna o proscioglimento, in ordine ai medesimi fatti materiali oggetto dei due processi, in ragione del combinato disposto dell’art. 207⁵⁵ delle norme di attuazione, coordinamento e transitorie del Codice di procedura penale, e dell’art. 654 c.p.p.⁵⁶

La tacita abrogazione, secondo tali commentatori, trovava giustificazione nell’emergente orientamento volto a riconoscere l’autonomia dei diversi procedimenti giurisdizionali, in contrapposizione alla pregressa concezione che attribuiva al giudizio penale una posizione di preminenza rispetto agli altri giudizi; in passato, la disciplina dei rapporti tra giudizi era improntata all’esigenza, talvolta sottaciuta, di salvaguardare il prestigio della giustizia penale.

E del resto anche la Corte di Cassazione con sent. n. 10792/94 ritenne di non potersi mettere in dubbio il fatto che la norma dell’art. 654 c.p.p. avesse implicitamente abrogato l’art. 12 L. 516/82 in quanto *“tale abrogazione non è frutto del caso o della dimenticanza, ma assume un significato sistematico, di cui l’interprete deve prendere atto. Essa è infatti espressione di una percepibile erosione del principio di unità della giurisdizione e dell’accantonamento dell’esigenza di evitare il contrasto tra giudicati, in nome della*

⁵⁵ L’art. 207 disp. Att. C.p.p. stabilisce *“Le disposizioni del codice si osservano nei procedimenti relativi a tutti i reati anche se previsti da leggi speciali, salvo quanto diversamente stabilito in questo titolo e nel titolo III”.*

⁵⁶ V. nota 54.

speditezza e autonomia dei giudizi. E può essere anche letta come conseguenza del ridimensionamento che, nel passaggio dal modello misto a quello accusatorio, ha subito il processo penale come sede privilegiata di formazione della verità processuale".⁵⁷

Altri autori d'altro canto⁵⁸, ritenevano che l'art. 12 non fosse stato abrogato dall'art. 654 c.p.p. poiché l'art. 207 non poteva applicarsi alla materia tributaria, in virtù di una diversa interpretazione dell'espressione "procedimento" contenuta in tale norma, per cui la stessa doveva riferirsi necessariamente ai soli processi penali; in aggiunta gli stessi ritenevano che il termine "legge civile" dovesse essere interpretato in senso restrittivo, non comprensivo di leggi tributarie o non civili in senso stretto. Secondo tale impostazione, l'art. 12 manteneva inalterata la sua valenza giuridica, in virtù del principio "*lex posterior generalis non derogat priori speciali*".

La Corte costituzionale inoltre era stata investita di una questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, in riferimento agli artt. 3, 24, 53, e 97 Cost. ed in tale occasione aveva ritenuto non abrogata la norma di cui all'art. 12 considerandola inquadrata "*nel sistema normativo vigente, il quale contiene il principio generale desumibile dall'art. 4 della Legge 20 marzo 1865 n.2248, Allegato E, dell'obbligo dell'Amministrazione di conformarsi al giudicato dei tribunali. E poiché la norma denunciata, e cioè il secondo comma dell'art. 12 citato, letto anche alla luce del primo comma, non contiene una espressa deroga a quel principio, deve ritenersi che ad esso è tenuta ad uniformarsi l'Amministrazione finanziaria nell'adozione dei provvedimenti previsti dalla disposizione impugnata, onde viene meno il presupposto su cui si fonda il dubbio di costituzionalità*".⁵⁹

Rispetto al principio di autonomia tra processi tuttavia, l'art. 654 c.p.p. introduceva una eccezione: il suddetto articolo del Codice di Procedura penale stabiliva che la sentenza penale potesse avere autorità di cosa giudicata nel processo civile o amministrativo, ma solo a determinate condizioni: i) la sentenza penale doveva essere una sentenza irrevocabile di condanna o assoluzione, pronunciata all'esito di dibattimento, ii) i fatti materiali rilevanti ai fini della decisione e oggetto dei due giudizi dovevano essere

⁵⁷ Cit. da Cass. Sent. 10792/94.

⁵⁸ V. N. Monfreda, in *op. cit.* pag. 112.

⁵⁹ Cit. Corte. Cost. Sent., 23/03/1992, n. 120; nello stesso senso sempre Corte Cost. Sent. 264/1997.

i medesimi iii) la legge civile non doveva porre limitazioni alla prova della posizione giuridica controversa.

Nel giudizio tributario di conseguenza, e secondo tale impostazione nessuna automatica autorità di cosa giudicata poteva attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, dal momento che nel processo tributario esistono limitazioni alla prova, poste dall'art. 7 comma 4 del d.lgs. 546/92 (Codice del Processo Tributario),⁶⁰ il quale stabiliva (prima della sua modifica, avvenuta con Riforma del 2023) che non erano ammessi nel processo, come mezzi di prova, né il giuramento né tantomeno la prova testimoniale.⁶¹

Il giudice tributario, pertanto, non poteva limitarsi a richiamare il dispositivo della sentenza penale, anche se passata in giudicato, ma doveva considerare il quadro indiziario complessivo, ed effettuare un'autonoma ricostruzione e valutazione dei fatti.

Ad esempio, in materia di operazioni inesistenti, se l'Amministrazione Finanziaria avesse offerto elementi di prova atti ad affermare la falsità delle fatture, e il contribuente avesse allegato nella sua difesa una sentenza penale irrevocabile di assoluzione vertente sui medesimi fatti, *“Il Giudice di merito deve [avrebbe dovuto] prendere in considerazione il quadro indiziario complessivo, al fine di determinare con la maggior*

⁶⁰ L'art. 7 comma 4 è stato modificato con D.lgs. n.220/2023 ed ora sancisce che *“Non è ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale”*.

⁶¹ Così S. Gallo, *“Limiti all'efficacia del giudicato penale nel processo tributario”*, in *Il Fisco* 17/2009, pag. 2751: *“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. 6337/20024; cfr. altresì Cass. n. 19481/2004; n. 17037/20025; n. 9109/20026): *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 un'autonoma valutazione, secondo le 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. 9109/2002).”

probabilità possibile la disponibilità patrimoniale dell'utilizzatore delle fatture, e i limiti della contestata evasione."⁶²

La sentenza penale in definitiva costituiva, nel giudizio tributario, un semplice indizio o elemento probatorio; questo comportava che l'imputato, assolto in sede penale, poteva essere considerato fiscalmente responsabile all'esito del giudizio tributario, qualora l'atto impositivo risultasse fondato su elementi validi ma insufficienti a fondare anche una responsabilità penale.

Dal canto suo ancora la Corte di Cassazione con la sent. n. 5719 del 12 marzo 2007 (poi con fermata con la sent. n. 17136 del 3 agosto 2007) si è così espressa: *"Nessuna automatica autorità di cosa giudicata può 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", ancorché la sentenza penale possa essere presa in considerazione, dal giudice tributario di merito, come "possibile fonte di elementi di prova."*⁶³

Con particolare riguardo al provvedimento di archiviazione di processo penale, si riteneva che lo stesso non solo non impedisse che lo stesso fatto venisse diversamente definito, valutato e qualificato dal giudice civile o tributario, ma proprio perché l'archiviazione presuppone la mancanza di un processo⁶⁴, ne conseguiva che i fatti presi in considerazione in sede penale ai fini del reato di evasione fiscale dovessero essere autonomamente verificati dal giudice tributario, al fine di stabilirne la rilevanza nell'ambito specifico in cui l'accertamento di quei fatti era destinato ad operare.

L'art. 12 della Legge Manette agli Evasori, sia che ne fosse sostenuta la tacita abrogazione ad opera dell'art. 654 c.p.p. o meno, è stato poi espressamente abrogato dalla riforma organica avvenuta con d.lgs. 74/2000 che ha ridefinito i rapporti tra i due processi.

⁶² Da Cass. Sent. 16/04/2008 n. 9958.

⁶³ Cfr. S. Gallo, *in op. cit.*

⁶⁴ Il decreto di archiviazione pone fine al procedimento penale prima che sia formulata l'accusa, con rinvio a giudizio, il quale apre formalmente il processo penale.

In particolare, il tema è stato disciplinato dagli art. 20 di tale decreto, che stabilisce, come si illustrerà diffusamente nel secondo capitolo, che il procedimento amministrativo ed il processo tributario non possono essere sospesi in pendenza di processo penale avente ad oggetto i medesimi fatti.

1.8. La rilevanza degli esiti dell'accertamento tributario in sede penale

Come precedentemente illustrato, il nuovo codice di procedura penale introduce un assetto normativo fondato sul principio dell'autonomia tra procedimenti.

L'analisi finora condotta si è focalizzata sull'efficacia del giudicato penale nell'ambito del contenzioso tributario, giungendo alla conclusione che il sistema si articola attorno al principio dell'autonomia tendenziale tra i procedimenti, pur trovando applicazione la regola generale sancita dall'art. 654 c.p.p., il quale, abrogando implicitamente l'art. 12 della Legge 516/82, prevede che il giudicato penale espliciti i propri effetti nei giudizi civili e amministrativi al ricorrere di determinate condizioni.

Ai fini di una trattazione esaustiva, appare ora necessario esaminare la prospettiva opposta, ossia l'incidenza del materiale probatorio di matrice tributaria, ed in particolare del giudicato tributario, nell'ambito del processo penale.

1.8.1 Utilizzabilità nel processo penale del processo verbale di constatazione

Il processo verbale di contestazione (di seguito "pvc") è un documento in cui sono indicate le eventuali violazioni rilevate, con relativi addebiti, all'esito di verifica fiscale svolta presso la sede del contribuente da parte degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate o della Guardia di Finanza.

Esso trova il suo fondamento nella Legge 4 del 1929 ove si prevede appunto, che le violazioni addebitate al contribuente debbano essere effettuate mediante contestazione.

Il codice di procedura penale del 1930 (Codice Rocco), attribuiva al pvc una "*presunzione di veridicità qualificata*", difatti, l'art. 158, rubricato "*Valore probatorio del Processo Verbale*" disponeva che "*Il processo verbale fa fede fino ad impugnazione di falso di quanto il pubblico ufficiale attesta di aver fatto o essere avvenuto in sua*

presenza, ma non pregiudica la libera valutazione da parte del giudice dei fatti attestati o delle dichiarazioni ricevute nel verbale medesimo.”

Da ciò derivava che la polizia giudiziaria sovente trasmetteva il processo verbale all'autorità giudiziaria, e che questo documento confluiva direttamente all'interno del fascicolo del dibattimento; in tal modo esso poteva costituire anche solo l'unico fondamento probatorio della decisione del giudice penale.

La polizia tributaria, se avesse avuto anche solo il sospetto della non veridicità di un documento, lo poteva semplicemente allegare al pvc, cosicché esso trovava direttamente ingresso nel processo penale, senza che fosse stato ritualmente adottato un provvedimento di sequestro che ne legittimasse l'acquisizione.

Il nuovo codice di procedura penale (Codice Vassalli, 1989) dona nuova identità al sistema; è un codice di impianto liberale, che ha introdotto una serie di novità, tra cui *in primis*, il principio di oralità, e come diretto corollario, il sistema del doppio fascicolo. Il primo principio deve essere inteso, ai fini del nostro esame, come modalità di acquisizione della prova nel dibattimento penale, sede tipica di formazione della prova, con conseguente limitazione delle prove cd. precostituite. Il secondo invece, serve ad impedire che il Giudice del dibattimento possa formare il suo convincimento prima dell'udienza, attraverso la sola lettura degli atti formatesi o raccolti durante la fase delle indagini preliminari, e quindi in assenza di contraddittorio.⁶⁵

In tale rinnovato contesto, i documenti raccolti durante le indagini penali (sia quelli derivanti dalle indagini svolte in altri procedimenti), non potevano più direttamente confluire nel fascicolo del dibattimento; di talché il problema che si poneva riguardava l'utilizzabilità ai fini probatori del processo verbale di contestazione.

Gli orientamenti in dottrina ed in giurisprudenza sono stati molteplici: alcuni autori ritenevano che il pvc potesse essere considerato come un atto irripetibile, e quindi confluire nel fascicolo del dibattimento ai sensi dell'art. 431 c.p.p.; a tale tesi tuttavia si adducevano una serie di critiche, derivanti dalla nozione stessa di atto irripetibile come atto che ha ad oggetto persone, cose o luoghi il cui stato è soggetto a modificazione, e che conseguentemente, non può essere formato direttamente in dibattimento. Rientrerebbero quindi nel novero degli atti irripetibili quelli che “*determinano una cognizione diretta da*

⁶⁵Cfr. E. Musco, F. Ardito, in *op. cit.* pagg. 384 ss.

parte dell'autorità giudiziaria di fatti, comportamenti o situazioni per loro natura destinati a subire modificazioni ..., cosicché risultano riferibili solo tramite il documento."⁶⁶ Altri autori sostenevano che il processo verbale potesse essere acquisito ai sensi dell'art. 234 c.p.p.⁶⁷, quale atto rappresentativo di un fatto, ovvero le indagini svolte dagli organi di controllo durante le indagini. La critica mossa a tale visione si basava sulla distinzione tra documento e documentazione, intendendosi con il primo termine un atto scritto rappresentante un atto-fatto compiuto al di fuori del procedimento nel quale si chiede l'ingresso del documento stesso, mentre si intendeva per documentazione la rappresentazione di un atto dello stesso procedimento.

Una soluzione a questo *discidium fori* è stata fornita dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che hanno con fermezza stabilito che *"l'inserimento del verbale di un atto della polizia giudiziaria nel fascicolo del dibattimento costituisce deroga non solo al principio di oralità, che pur non avendo copertura costituzionale, caratterizza il sistema accusatorio, ma in particolare al principio del contraddittorio nella formazione della prova"* e ancora *"ciò che giustifica l'attribuzione della qualità di non ripetibilità di un atto della polizia giudiziaria, e del pubblico ministero o del difensore è la caratteristica di non essere riproducibile in dibattimento ... è necessario che l'atto abbia quelle caratteristiche di genuinità e affidabilità che posso derivare soltanto da quell'attività di immediata percezione cristallizzata in un verbale che inevitabilmente andrebbe dispersa ove si attendesse il dibattimento"*⁶⁸.

In conclusione, si ritiene di poter affermare che *l'irripetibilità del processo verbale deve essere limitata alle sole sue parti scindibili che hanno ad oggetto accertamenti*

⁶⁶ Cit. E. Musco, F. Ardito, in *op. cit.* pag. 386.

⁶⁷ L'art. 234 c.p.p. dispone che "1. È consentita l'acquisizione di scritti o di altri documenti che rappresentano fatti, persone o cose mediante la fotografia, la cinematografia, la fonografia o qualsiasi altro mezzo. 2. Quando l'originale di un documento del quale occorre far uso è per qualsiasi causa distrutto, smarrito o sottratto e non è possibile recuperarlo, può esserne acquisita copia. 3. È vietata l'acquisizione di documenti che contengono informazioni sulle voci correnti nel pubblico intorno ai fatti di cui si tratta nel processo o sulla moralità in generale delle parti, dei testimoni, dei consulenti tecnici e dei periti."

⁶⁸ Cass., Sez. Un. 18 dicembre 2006 Sent. n. 41281.

modificabili, soggetti a variazioni causate dal tempo o da altre circostanze. In questo modo il pvc rientra nella categoria di documenti acquisibili come prova ai sensi dell'art. 234 c.p.p.⁶⁹

1.8.2. L'efficacia del giudicato tributario nel processo penale

Si riteneva pacifico che il giudicato tributario, proprio in virtù dell'autonomia tra procedimenti sancita dal nuovo codice, non potesse esercitare autorità di cosa giudicata nel processo penale, ma potesse solamente essere considerato alla stregua di una prova atipica. Il giudicato tributario poteva semmai valere come elemento valutabile dal giudice penale ai sensi dell'art. 238 bis c.p.p. il quale dispone che *“Fermo quanto previsto dall'articolo 236, le sentenze divenute irrevocabili possono essere acquisite ai fini della prova di fatto in esse accertato e sono valutate a norma degli articoli 187 e 192 comma 3.”*; chiaramente il recepimento e la valutazione del giudice non possono essere acritici: il giudice penale deve procedere ad un attento esame degli elementi su cui la sentenza si fonda e deve verificarne soprattutto la compatibilità con le risultanze del processo penale. D'altronde tale principio è stato enunciato dalla Corte di Cassazione che ha precisato che *“L'art. 238 bis c.p.p. non può autorizzare un ingresso improprio delle componenti a suo tempo impiegate dalle sentenze irrevocabili per addivenire all'accertamento, giacché un simile impiego si tradurrebbe in una vistosa deroga a tutte le altre norme sull'acquisizione probatoria e si porrebbe in tale contrasto con il principio del contraddittorio da indurre a dubitare della compatibilità costituzionale di tale interpretazione”*^{70 71}. Perciò ed in definitiva la sentenza resa in altro processo acquisita

⁶⁹ V. nota 65.; sul tema si veda anche la posizione di F. D'Arcangelo, diffusamente esposta al CAP 3, par. 3.5.

⁷⁰ Cit. Cass. pen., Sez. III, Sent. 27/02/2009, n. 8823.

⁷¹ Vedi in tal senso anche Cass. pen., Sez. VI, Sentenza, 12/11/2009, n. 47314 in cui la Corte stabilisce che *“La sentenza divenuta irrevocabile ed acquisita come documento non ha efficacia vincolante, ma va liberamente apprezzata dal giudice unitamente agli altri elementi di prova”* e ancora vv. Cass. pen., Sez. I, Sentenza, 05/04/2013, n. 18398 in cui si stabilisce che *“L'acquisizione della sentenza irrevocabile di assoluzione del coimputato del medesimo reato non vincola il giudice, che, fermo il principio del "ne bis*

nel processo penale non può in alcun caso costituire prova legale, ma come stabilito dalla norma, deve essere liberamente valutata dal giudice, combinatamente ad altri elementi, ai sensi degli artt. 187 e 192 c.p.p.

In conclusione, il nuovo codice recepisce, se non appieno, certo in larga misura, il principio di autonomia tra procedimenti superando definitivamente il principio di unità giurisdizionale che caratterizzava il vecchio impianto.

1.9. Conclusione

Nel corso di questo primo capitolo, è stata esaminata l'evoluzione del diritto penale tributario attraverso le sue prime due fasi, prendendo in esame il periodo compreso tra il 1929 e il 1982, nonché quello successivo, dal 1982 fino agli anni duemila. Particolare attenzione è stata riservata all'efficacia del giudicato penale nell'ambito del contenzioso tributario, analizzando il progressivo sviluppo normativo e giurisprudenziale che ha caratterizzato la materia, per poi, passare brevemente all'analisi della prospettiva opposta, ovvero quella dell'efficacia del materiale probatorio acquisito o formato nel processo tributario ed alla sua valenza nel processo penale.

L'inizio del secolo segna una svolta epocale con l'introduzione del d.lgs. 74/2000, che rappresenta tuttora il fulcro del sistema, sebbene sia stato oggetto di numerose riforme e interventi correttivi nel corso del tempo.

Alla luce di tale innovazione, il secondo capitolo sarà dedicato ad un'analisi approfondita della disciplina introdotta dal suddetto decreto con particolare riferimento ai principi introdotti ed alle ricadute applicative nel panorama giuridico italiano dei primi vent'anni del nuovo millennio.

in idem", può rivalutare anche il comportamento dell'assolto, al fine di accertare la sussistenza ed il grado di responsabilità dell'imputato da giudicare".

CAPITOLO 2
IL D.LGS. 74/2000
FONDAMENTI, SVILUPPI E NODI CRITICI DEL SISTEMA PENALE
TRIBUTARIO

Sommario: 2.1. I primi interventi legislativi post Legge 516/1982 2.2. Contesto storico e normativo del d.lgs. 74/2000 2.3. L'architettura del d.lgs. 74/2000: dai reati chiave al concetto di imposta evasa 2.4. Il doppio binario tra procedimenti: analisi dell'art. 20 2.5. Il principio di specialità nel sistema penale - tributario 2.5.1. Criteri di imputazione soggettiva delle sanzioni amministrative tributarie 2.5.2 Le sanzioni amministrative: analisi dell'art. 21 2.6. Il *ne bis in idem* tra diritto europeo e diritto nazionale: un confronto in continua evoluzione 2.6.1. Il principio del *ne bis in idem*: un baluardo contro la reiterazione del giudizio e della sanzione 2.6.2. Il principio del *ne bis in idem* nell'interpretazione della CEDU tra rigore e bilanciamento: La sentenza "Grande Stevens c. Italia" come *leading case* e successive evoluzioni 2.6.3. Le pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea 2.7. La posizione della giurisprudenza interna. 2.7.1. Il principio di specialità nell'ordinamento interno: l'evoluzione della giurisprudenza di legittimità 2.7.2. La giurisprudenza della Corte costituzionale in materia di *ne bis in idem* 2.8. Il principio del *ne bis in idem* e il principio di specialità: analisi critica delle divergenze strutturali 2.9. Gli interventi post d.lgs. 74/2000 2.10. Conclusione.

2.1. I primi interventi legislativi post Legge 516/1982

Le elevate aspettative riposte nella Legge 516/1982 subirono un significativo fallimento. Il quadro normativo delineato da tale legge portò ad una vera e propria strumentalizzazione del diritto penale: la legislazione, infatti, produsse una moltiplicazione incontrollata di fattispecie di reato, arrivando a congestionare il sistema processuale e causando un vero e proprio collasso nelle Procure, che si ritrovarono sovraccariche e incapaci di gestire l'ingente flusso di procedimenti.⁷² Come analizzato nel

⁷² Così, E. Musco, "Brevi note sulla riforma del diritto penale tributario", in *Rassegna tributaria* 5/2010, pag. 1182.

primo capitolo, la normativa in vigore sanzionava non solo comportamenti prodromici al reato di evasione, ma anche violazioni puramente formali, alimentando un senso di ingiustizia e disorientamento tra i magistrati e, ancor più, tra i contribuenti. Si sviluppò quindi una crescente consapevolezza dell'iniuità del sistema repressivo, derivante dall'eccessiva criminalizzazione di atti privi di un effettivo contenuto offensivo.

Pur essendo l'esigenza di riforma già oggetto di dibattito a partire dagli anni Ottanta, *non si ha avuto il coraggio* di intraprendere un vero e proprio processo di rinnovamento organico del sistema: con la legge 15 maggio 1991 n. 154 ci si è accontentati di piccole modifiche e rattoppi che hanno tuttavia lasciato invariato il sistema delineato dall'ancora vigente legge del 1982, ed hanno impedito la crescita di quella tax compliance necessaria al raggiungimento dell'obiettivo della prevenzione generale.⁷³

La novella, così come definitivamente approvata, aveva “tradito” le lodevoli intenzioni discusse in sede di dibattito sui vari progetti di riforma (riduzione del carico penal-tributaristico gravante sui giudici penali) a tal punto che, eccezion fatta per l'atteso intervento sui reati del sostituto d'imposta, assistiamo addirittura ad un inasprimento sanzionatorio e alla previsione di nuove fattispecie di violazioni meramente formali.⁷⁴

Come affermava autorevole dottrina⁷⁵, *“questa legge non serve a nulla: non aiuta il decollo del processo penale, perché ingolfa ancor più i tavoli dei magistrati e non combatte l'evasione e poi è l'esatto contrario delle direttive che erano state date alla Commissione”*⁷⁶.

Tale obiettivo ha trovato parziale attuazione solo con la Legge 25 giugno 1999, n. 205, recante *“Delega al governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al*

⁷³ E. Musco, F. Ardito, in *op. cit.* pag. 16; v. nel medesimo senso E. Musco, *“Brevi note sulla riforma del diritto penale tributario”*, in *Rassegna tributaria* 5/2010 pag. 1182.

⁷⁴ Si esprime così M. Francescon, *“La competenza del Tribunale in relazione alle novità apportate alla “manette agli evasori” dalla legge n. 154 del 1991”*, in *Giurisprudenza Italiana*, n. 12, 1° dicembre 1991, pag. 1007.

⁷⁵ V. Mele, in *“Italia Oggi”* del 20 maggio 1991, pag. 21, e nel medesimo senso si esprime anche I. Caraccioli *“Una riforma diversa da quella attesa”*, in *Il Fisco*, n. 22/91, pag. 3661.

⁷⁶ Ci si riferisce alla Commissione incaricata di apportare le modifiche contenute nell'originaria versione del decreto.

sistema penale e tributario”, la quale ha avuto l’indubbio merito di spostare l’asse della repressione penale il più possibile in avanti, al momento della dichiarazione *“quale momento nel quale si realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell’evasione di imposta: si che le violazioni tributarie “a monte” della dichiarazione medesima ... restano prive, ex se, di rilievo penale”*.⁷⁷

La legge delega formulava nuovi principi e criteri ispirati al superamento di un approccio repressivo generalizzato e volti a circoscrivere l’ambito della rilevanza penale ad un numero limitato di fattispecie di natura esclusivamente delittuosa, caratterizzate da un rilevante grado di offensività per gli interessi erariali, dal dolo specifico, quale elemento costitutivo del reato, nonché da soglie di punibilità idonee a limitare l’intervento penale ai soli illeciti di particolare gravità.

Tuttavia, tale legge, non ha trovato il consenso della dottrina maggioritaria⁷⁸, colpita in prima analisi dalla severità repressiva dell’impianto sanzionatorio e dalla trasformazione di precedenti figure contravvenzionali in delitti. Ciò che destabilizzava molti era il non poco contraddittorio approccio del Legislatore con le premesse depenalizzanti che avevano accompagnato le molteplici discussioni sui progetti di riforma.

La problematica principale risultava essere quella per cui la legge delega, non aveva solo ad oggetto modifiche per la depenalizzazione dei reati minori, ma anche ed in generale la riforma del sistema penale tributario, concedendo in questo modo al Legislatore libero arbitrio nel ridisegnare il sistema, oltrepassando, talvolta, anche i limiti segnati dalla legge delega stessa.

L’impianto normativo si doveva caratterizzare di un ridotto numero di fattispecie impiegate sul dolo specifico e sulla *“rilevante offensività agli interessi dell’Erario”*.⁷⁹

L’obiettivo era quindi il recupero del principio di offensività che doveva ispirare l’intero sistema, ma la genericità della formula adoperata ha lasciato libero il legislatore delegato di inserire nel testo figure che in qualche modo riprendevano quelle tanto

⁷⁷ Cit. da E. Musco, in *op. cit.* pag. 1183.

⁷⁸ E. Lo Monte *“Prime osservazioni sul Progetto di decreto legislativo (ai sensi dell’art. 9 della L. n. 205/1999) di riforma dei reati tributari”* in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2000, pagg. 130 ss.

⁷⁹ *Idem.*

criticate fattispecie previste dalla Legge Manette agli Evasori; in altri termini, la categoria degli “interessi dell’erario”, assai generica, permetteva di punire qualsiasi comportamento anti doveroso, e quindi anche le condotte meramente formali e prodromiche al reato di evasione, condannate sotto la vigenza della precedente disciplina.⁸⁰

Ad esempio, il reato di dichiarazione fraudolenta al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto (art. 2) si configurava come ipotesi delittuosa a consumazione anticipata, in quanto il comportamento risultava punibile anche nel caso in cui il contribuente avesse riportato in contabilità fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e poi avesse deciso di versare allo Stato la reale imposta dovuta, senza quindi avvalersi della documentazione non veritiera. Le modalità dell’azione, quindi, erano *ex se* sufficienti a far scattare la sanzione penale, concretizzandosi l’evento nella trasparenza delle scritture contabili, o in generale nella trasparenza fiscale, e andando in questo modo a replicare quanto previsto per le incriminazioni di cui alla Legge 516/1982.⁸¹

Si avvertiva perciò e con sempre maggiore chiarezza la necessità di una riforma organica del sistema, poiché la sanzione penale, anziché costituire *extrema ratio*, era divenuta una risposta ordinaria nell’assetto normativo dell’epoca, entrando in contrasto con i principi fondamentali dell’ordinamento. Al contempo, l’urgenza di contrastare l’evasione fiscale si confermava una priorità inderogabile. Da qui, l’impulso verso una riforma che restituisse al diritto penale tributario la sua funzione originaria, e che lo riportasse entro i suoi binari, riservando quindi la sanzione ai soli comportamenti effettivamente lesivi e offensivi degli interessi patrimoniali dell’Erario.

⁸⁰ E. Lo Monte nell’opera citata (v. nota 78), richiama il contributo di I. Caraccioli (“*Dalle contravvenzioni “prodromiche” ai delitti “in dichiarazione”*”; in *Il fisco*, 1998, pag. 109) il quale evidenzia che la legge delega sia stata formulata in maniera alquanto vaga e indeterminata, come dimostra la presenza di “*linee guida abbastanza concise e lacunose, ed in parecchi punti oscure*”.

2.2. Contesto storico e normativo del d.lgs. 74/2000

Solo con il d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, recante “*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*”, che ha tradotto in norme le linee guida ispiratrici della precedente legge, sono stati finalmente raggiunti gli obiettivi tanto auspicati da dottrina e giurisprudenza. Con questa svolta si è rotto definitivamente con il passato, spostando l’attenzione sulla criminalizzazione del presupposto obiettivo dell’evasione fiscale, mentre le violazioni tributarie prodromiche e meramente formali perdevano definitivamente la loro connotazione di illecito penale. Ed infatti, a parte la fattispecie di emissione di documenti o fatture per operazioni inesistenti, prevista dall’art. 8 del d.lgs. 74/2000, i fatti prodromici all’evasione, compreso il tentativo, non assumono alla luce di tale riforma rilevanza penale. Dall’altro lato, venivano poi introdotte soglie di punibilità e il dolo specifico di evasione, capaci di contribuire a selezionare i fatti realmente offensivi per gli interessi patrimoniali dell’Erario.⁸²

Recependo i criteri direttivi della Legge delega n. 205/1999, il Legislatore: i) ha previsto un numero ristretto di fattispecie incriminatrici: i cd. delitti di dichiarazione (dichiarazione fraudolenta, dichiarazione infedele e omessa dichiarazione) ii) ha introdotto, tra gli elementi costitutivi di tutte le fattispecie, soglie di punibilità e il dolo di evasione, iii) ha introdotto un apparato sanzionatorio di stampo detentivo, prevedendo meccanismi premiali volti a favorire il risarcimento del danno, iv) ha previsto l’applicazione della sola disposizione speciale quando uno stesso fatto era punito da una disposizione penale e da una disposizione amministrativa.⁸³

L’obiettivo della riforma era chiaro: eliminare la “penalizzazione a tappeto” riportando il diritto penale tributario nell’alveo del diritto penale generale, rispettoso del principio di offensività e di sussidiarietà.

⁸² Così, F. Cingari, in *L’evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, 2017. Capitolo 1 Par. 5 pag. 7.

⁸³ Cfr. L. Salvini, F. Cagnola, in *Manuale professionale di diritto penale tributario*, CAP I, par. 4 “*Cambio di rotta apportato con il d.lgs. 74/2000*”.

Per il tema che ai nostri fini rileva, il decreto legislativo in questione ha introdotto rilevanti novità anche in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario. L'art. 25 comma 1 lett. D) del d.lgs. 74/2000 ha interamente abrogato il Titolo I della Legge 516/1982, quindi di conseguenza l'art. 12 che, come precedentemente illustrato, prevedeva che il processo amministrativo, e quindi tributario non potesse essere sospeso, stabilendo altresì che il giudicato penale producesse autorità di cosa giudicata nel contenzioso tributario al ricorrere di determinate condizioni. La disposizione in questione, inoltre, non risultava coerente con l'art. 654 c.p.p. del nuovo Codice di procedura penale che disciplina, ancor'oggi, l'efficacia esterna del giudicato penale nel processo civile e amministrativo, e che non risultava applicabile al settore tributario, essendo in esso sussistenti limitazioni alla prova.

Il nuovo art. 20 del d.lgs. 74/2000 ridefiniva quindi i rapporti tra procedimenti, stabilendo che *“il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del processo penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione”* mentre il successivo art. 21 sanciva quella che poi verrà definita da alcuno come *“pregiudizialità penale esecutiva”*⁸⁴ in materia sanzionatoria, ovvero la sospensione nell'esecuzione delle sanzioni amministrative in pendenza di processo penale.

2.3. L'architettura del d.lgs. 74/2000: dai reati chiave al concetto di imposta evasa

Il d.lgs. 74/2000 costituisce l'ossatura portante del sistema penale tributario; esso ha ad oggetto le violazioni in materia di imposte dirette e IVA, con esclusione di tutte le imposte e tributi di tipo e natura diversa: non si include quindi l'IRAP (imposta sul reddito delle attività produttive), in primo luogo, per espressa previsione del testo legislativo, ed in secondo luogo in virtù di un consolidato orientamento della giurisprudenza di

⁸⁴ L'espressione è stata utilizzata da N. Pollari, *“Rapporti tra processo penale e amministrativo nel diritto tributario”*, in Rivista della Guardia di Finanza, n. 5/2001 p. 2019.

legittimità che ha escluso la rilevanza penale dell'evasione dell'imposta regionale sulle attività produttive.⁸⁵

L'art. 1 del suddetto provvedimento legislativo, contiene una mera elencazione di definizioni, con l'evidente di soddisfare le esigenze penalistiche di tassatività delle fattispecie. Gli artt. da 2 a 6 disciplinano le condotte illecite relative a dichiarazioni fiscali, come la dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti (art. 2); ovvero la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3); dichiarazione infedele (art. 4); l'omessa dichiarazione (art. 5); nonché infine l'esclusione del tentativo per i suddetti reati.

Di fondamentale importanza è stata l'introduzione di soli reati a dolo specifico, ovvero reati in cui l'elemento psicologico si concretizza come finalizzato all'evasione dell'imposta sui redditi o sul valore aggiunto.

I successivi articoli (da 7 a 12) disciplinano altre figure di reato tributario, tra cui le fattispecie di emissione e utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, occultamento e distruzione di documenti contabili, sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, e altri illeciti.

Il testo originario del decreto ha subito due importanti modifiche: la prima, con la Legge 311/2004 (Finanziaria del 2005), la quale ha inserito, nell'ambito dei delitti in materia di pagamento delle imposte, l'art. 10bis che sanziona l'omesso versamento di ritenute certificate; la seconda, avvenuta con legge 248/2006, ha introdotto due nuove

⁸⁵ Si veda, Cass. pen., Sez. III, 26/09/2023, n. 5148 *“In materia di reati tributari e di relativa confisca per equivalente, ai fini della quantificazione del profitto del reato di cui all' art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000, è irrilevante l'evasione dell'imposta regionale sulle attività produttive, non trattandosi di un'imposta sui redditi in senso tecnico.”*; ed anche nel medesimo senso, Cass. pen., Sez. III, Sentenza, 26/09/2023, n. 5148 ; Cass. pen., Sez. III, 24/04/2018, n. 47107; Cass. pen., Sez. III, Sentenza, 26/01/2016, n. 12810

fattispecie, una in materia di omesso versamento di IVA (art. 10ter) e l'altra, in materia di indebita compensazione (art. 10quater), entrambe modellate sul reato introdotto a seguito della prima modifica del 2005.⁸⁶

Centrale è poi nella nuova impostazione la figura delittuosa della dichiarazione fraudolenta che il legislatore delegato ha diviso in due fattispecie: la dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, e la dichiarazione fraudolenta mediante artifici.

Tra le varie forme di frode, quest'ultima è senz'altro la più insidiosa, poiché non prevede soglie minime di punibilità. A questa poi si affianca il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8), punito con la reclusione da un anno e sei mesi fino a sei anni. Tale fattispecie configura un reato di pericolo, volto a reprimere condotte prodromiche ai reati dichiarativi commessi da chi è titolare dell'obbligazione tributaria. La previsione di questa ipotesi costituisce un'eccezione ai principi generali su cui si basava la riforma del 2000; una deviazione tuttavia motivata dall'esigenza di contrastare efficacemente fenomeni particolarmente pericolosi, come quelli legati alle cosiddette cartiere.

Tuttavia, emerge un'evidente asimmetria: mentre chi utilizza fatture o altri documenti relativi a operazioni inesistenti commette un reato di danno, che si consuma solo al momento della presentazione della dichiarazione fiscale, l'emissione delle stesse viene punita a prescindere dal loro effettivo impiego, in quanto costituisce un reato di pericolo che si realizza già con il mero atto dell'emissione.⁸⁷

Questa differenza potrebbe dare luogo a un'anomalia: chi emette le fatture false risponde penalmente, mentre chi le registra nella propria contabilità non è punibile, a meno che non le utilizzi effettivamente nella dichiarazione, cosa che potrebbe non accadere, ad esempio, se l'Amministrazione finanziaria avviasse un'ispezione.

⁸⁶ Cfr. E. Musco, F. Ardito, in *op. cit.* pag. 24.

⁸⁷ Occorre tuttavia considerare che nel sistema dell'IVA la sola emissione di una fattura per operazioni inesistenti è già idonea a determinare un rischio concreto per l'Erario, in quanto può dar luogo a indebite detrazioni o ad alterazioni nella catena della detrazione d'imposta. Per cui, è normale che la mera detenzione del documento, costituisca già di per sé evento dannoso.

Secondo la Relazione ministeriale, questa disparità è giustificata dalla particolare pericolosità dell'emissione di fatture false, ma non si può escludere che ciò ponga una questione di legittimità costituzionale.⁸⁸

Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante artifici, disciplinato dall'art. 3, si compone invece di due elementi: i) la falsificazione delle scritture contabili, ii) l'utilizzo di mezzi fraudolenti; la relazione ministeriale precisava tuttavia che si rimetteva all'interprete la possibilità di determinare nel caso concreto, prendendo in considerazione tutte le circostanze di fatto della fattispecie concreta, se la situazione rientrasse nella fattispecie penalmente rilevante della dichiarazione fraudolenta.

Di particolare interesse risulta infine il reato di omessa dichiarazione o dichiarazione infedele, la cui analisi consentirà di pervenire alla nozione di imposta evasa, concetto che ha trovato una definizione compiuta con l'emanazione del d.lgs. 74/2000.

In presenza di omessa o infedele dichiarazione dei redditi e/o IVA, i verificatori fiscali determinavano direttamente il reddito o l'IVA non dichiarata nei modi più diversi. Infatti, nelle ipotesi in cui il contribuente non avesse tenuto le scritture contabili, o nel caso in cui le stesse fossero state inattendibili, i verificatori avrebbero potuto utilizzare, ai fini della determinazione della base imponibile, anche i metodi di accertamento induttivo, che consentono l'utilizzo dei dati raccolti ovvero di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Nella prassi, i verificatori sovente utilizzavano, ai fini della determinazione del reddito, i costi risultanti dalle fatture esibite dal contribuente ovvero risultanti da dichiarazioni presentate da terzi. Se l'imposta ritenuta evasa, così come determinata, superava i 50.000 euro ovvero i 150.000 euro veniva inoltrata una comunicazione alla competente Procura per la possibile integrazione dei reati di omessa dichiarazione ex art. 5 d.lgs. 74/2000 ovvero infedele dichiarazione ex art. 4 d.lgs. 74/2000, con la conseguenza che il Pubblico ministero che riceveva la notizia di reato sovente prendeva in considerazione, senza procedere al ricalcolo, l'imposta evasa così come determinata dagli Uffici fiscali.

Tale considerazione non era dicerto priva di ripercussioni: innanzitutto, nelle ipotesi di applicazione di misure cautelari, poiché queste vengono disposte sulla base dell'ammontare dell'imposta considerata evasa. Inoltre, tali due fattispecie, almeno prima

⁸⁸ E. Musco, in op. cit. pag. 1184.

della riforma introdotta dal D.L. 124/2019, non erano assoggettate all'udienza preliminare ai sensi dell'art. 550 c.p.p.⁸⁹, e dunque non venivano sottoposte al vaglio del GUP per la determinazione dell'imposta. Di conseguenza, una volta che il pubblico ministero disponeva il rinvio a giudizio, si accedeva direttamente alla fase dibattimentale.⁹⁰

Con l'entrata in vigore del d.lgs. 74/2000 il Legislatore si è posto il problema di definire il concetto di "*imposta evasa*", avendo previsto una serie di fattispecie delittuose con soglia di punibilità legata per l'appunto alla stessa; perciò, ha determinato il concetto all'art. 1 lett. F) del suddetto provvedimento legislativo. Per "*imposta evasa*" si intende quindi "*la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione; ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine*".⁹¹

Rilevano quindi le somme effettivamente dovute, dovendosi con esse intendere le somme dovute in base alla disciplina normativa, e non quelle in concreto determinate dall'Amministrazione Finanziaria, che non siano state evidenziate in dichiarazione, né comunque versate prima della presentazione della dichiarazione, in tal modo concretizzandosi la definizione nella differenza tra "dovuto" e "dichiarato".⁹²

È interessante notare come, in questo modo, ai fini del raggiungimento delle soglie di punibilità relative alle imposte evase, assumano rilevanza anche le condotte di soggetti

⁸⁹ Si noti che l'art. 550 al comma 2 menziona solamente l'omessa dichiarazione: tuttavia si ritiene che la fattispecie di dichiarazione infedele rientri nell'ambito applicativo dell'art. 550 in quanto il comma 1 stabilisce una regola generale basata sulla entità della pena edittale (reclusione non superiore nel massimo a quattro anni), pertanto la mancata inclusione al comma 2 di tale tipologia di reato non esclude l'applicabilità della citazione diretta, essendo il reato di dichiarazione infedele punito con la pena della reclusione da uno a tre anni.

⁹⁰ Cfr. A. Iorio, "*Reati tributari e riconoscimento di costi nella determinazione dell'imposta evasa*", in *Il fisco* 23/2021, pagg. 2246 ss.

⁹¹ Ibidem.

⁹² Cit. da Aldrovandi, Lanzi, in *Diritto Penale Tributario*, pag. 218.

terzi, ossia coloro che hanno effettuato le ritenute. Di conseguenza, le ritenute effettivamente applicate dal terzo non potranno essere considerate qualora quest'ultimo non abbia provveduto al relativo versamento, con la conseguenza che le stesse non potranno essere portate in detrazione dalla differenza tra l'imposta dovuta e quella dichiarata.⁹³

Resta ferma la possibilità di valorizzare, in favore del contribuente, le somme assoggettate a ritenuta, ancorché non effettivamente versate, ai fini della valutazione dell'elemento soggettivo del reato. In tale prospettiva, il contribuente potrebbe aver integrato tutti gli elementi oggettivi della fattispecie incriminatrice, risultando tuttavia esente da responsabilità penale per assenza di dolo qualora abbia confidato nel corretto versamento delle ritenute subite. Una simile impostazione è tuttavia subordinata all'accoglimento della tesi dottrinale⁹⁴ secondo cui le soglie di punibilità devono essere coperte dall'elemento soggettivo doloso.

Diversamente, qualora si accolga l'indirizzo talvolta sostenuto da parte della giurisprudenza di legittimità⁹⁵, che ha qualificato tali soglie come condizioni obiettive di punibilità, tale soluzione non sarebbe percorribile.

Altra precisazione, per il tema che rileva ai fini della nostra trattazione, riguarda i rapporti tra procedimento penale e tributario: anche se l'accertamento dell'imposta effettivamente dovuta è compito degli Uffici fiscali, questo non può portare ad una reviviscenza della pregiudiziale tributaria. In base al principio del doppio binario, i due procedimenti non possono essere sospesi: il giudice penale potrà, ed anzi dovrà procedere autonomamente alla determinazione dell'imposta dovuta, utilizzando ogni possibile mezzo di prova, senza sospendere il processo penale fino all'accertamento definitivo delle somme nelle competenti sedi. La soluzione è necessariamente imposta dall'autonomia tra procedimenti disposta dall'art. 20 d.lgs. 74/2000.

⁹³ Ibidem.

⁹⁴ Tesi sostenuta da P. Aldrovandi, A. Lanzi in op. cit.

⁹⁵ Cass. Pen. N.25213/2011; la Cassazione è tuttavia ritornata sul tema ritenendo che le soglie di punibilità costituiscano "*elementi essenziali del reato*" (Cass. Pen. Sent. n. 42868/2013), nonché più recentemente e nel medesimo senso si è espressa Cass. Pen. Sent. n. 30148/2016.

Con riguardo alle modalità di determinazione dell'imposta evasa, come precedentemente esposto, la sua determinazione può avvenire da parte dei verificatori nei modi più disparati: è possibile l'utilizzo di metodi di accertamento induttivo, prescindendo quindi completamente dalle scritture contabili, e procedendo alla ricostruzione dell'imponibile tramite presunzioni semplicissime;⁹⁶ ovvero utilizzando metodi di accertamento sintetico, che fanno leva sulle capacità di spesa del contribuente. Pare chiaro che tali strumenti non possano mantenere la stessa valenza nel sistema penale, il quale è caratterizzato da differenti regole probatorie, quali il principio del libero convincimento del giudice, e l'assenza di prove legali, più volte rimarcata dalla giurisprudenza della Cassazione.

Ciò comporta che i risultati probatori ottenuti all'esito di verifica fiscale, non possono acquisire nell'ambito del processo penale valore di prova legale, potendo solamente essere valutati dal giudice secondo il suo libero convincimento, unitamente ad altri elementi probatori acquisiti *aliunde*.⁹⁷

2.4. Il doppio binario tra procedimenti: analisi dell'art. 20

Il d.lgs. 74/2000, oltre a individuare le fattispecie di reato in materia di imposte sui redditi e IVA, stabilisce le regole generali, sia sostanziali che processuali, del sistema penale tributario per la repressione di tali illeciti.

Sistema che per quanto qui interessa, poggia sui seguenti principi: i) non possono essere applicate sia la sanzione amministrativa che quella penale per il medesimo fatto e si applica quindi la disposizione speciale (cd. principio di specialità, art. 19), ii) i procedimenti e processi tributari iniziano e si svolgono indipendentemente da quelli

⁹⁶ Così, A. Iorio, in *op. cit.* (V. nota 90).

⁹⁷ Cfr. Cass. Pen. Sent. n. 1904/1999 in cui è stato stabilito che “Il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento ... sia sull'informativa della G.d.F., ... che sull'accertamento induttivo dell'imponibile operato dall'ufficio finanziario quando la contabilità imposta dalla legge non sia stata tenuta regolarmente. Ciò a condizione che il giudice non si limiti a constatarne l'esistenza e non faccia apodittico richiamo agli elementi in esso evidenziati, ma proceda a specifica, autonoma valutazione degli elementi nello stesso descritti comparandoli con quelli eventualmente acquisiti aliunde.”

penali (cd. principio del doppio binario, art. 20), iii) in applicazione di tali principi, il procedimento di irrogazione della sanzione amministrativa si svolge nei modi e nei tempi ordinariamente previsti dalle norme fiscali e solo la riscossione coattiva della sanzione resta sospesa fino all'esito definitivo del giudizio penale (art. 21).⁹⁸

L'art. 20 del d.lgs. 74/2000 stabiliva che l'attività di accertamento fiscale e il contenzioso tributario procedevano in modo autonomo, senza subire sospensioni a causa di un procedimento penale pendente sui medesimi fatti; Il giudice penale, tuttavia, rimaneva competente per l'accertamento incidentale riguardante la quantificazione dell'imposta evasa e la verifica del superamento delle soglie di punibilità.^{99 100}

Rilevava quindi il principio del libero convincimento e apprezzamento di ciascun giudice, principio che apre il tema della circolazione del materiale probatorio, in particolar modo dal processo penale a quello tributario, i quali si celebrano con riferimento agli stessi fatti materiali fiscalmente rilevanti.

La trasmigrazione del compendio probatorio dal processo penale a quello tributario non determinava quindi alcun automatismo, quanto all'efficacia probatoria, in quanto le prove raccolte in sede penale, sia durante le indagini preliminari che durante il processo, dovevano essere scrupolosamente vagliate dal giudice tributario, e dovevano essere prese in considerazione insieme a tutte le altre prove allegate dalle parti o acquisite d'ufficio nella controversia sottoposta alla sua cognizione. Emergeva quindi un modello di raccordo tra processo penale e tributario che si definiva in termini di doppio binario "perfetto".¹⁰¹

⁹⁸ V. L. Salvini, *"Il doppio binario penale tributario e il transito delle prove dal procedimento penale al procedimento e ai processi tributari"*, cap. 33, pag. 1723.

⁹⁹ Cfr. TABET, in *Collegamento tra fattispecie tributaria e fattispecie penale*, pag. 303 ss.

¹⁰⁰ Sottolinea inoltre Cass. pen. 14.2.2018, n. 7020, che il procedimento penale in materia di reati tributari è del tutto autonomo rispetto all'accertamento ed al processo tributario e, con riferimento ai medesimi fatti, è ius receptum che sia rimesso al giudice penale *"il compito di accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi o anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario"*.

¹⁰¹ In questi termini si esprime A. Comelli in *Diritto Penale dell'Economia*, Cap. XXVIII, Rapporti tra procedimento penale e processo tributario, Sez. III, Par. 1, intitolato *"Il modello di raccordo tra le indagini"*

Quanto invece all'incidenza del processo tributario nel processo penale, la disciplina si ricava dal codice di rito: in particolare, il divieto di sospensione si desume dagli artt. 3 e 479 c.p.p. che prevedono rispettivamente che il giudice penale possa sospendere il processo per questioni pregiudiziali inerenti lo stato di famiglia o cittadinanza, ovvero in pendenza di controversia civile o amministrativa di particolare complessità, ma soltanto se la legge non pone limitazioni alla prova della posizione giuridica soggettiva controversa. Come più volte sottolineato, il processo tributario prevede rigidi regimi probatori e limitazioni alla prova, in primis consentendo l'uso di presunzioni a favore dell'Amministrazione Finanziaria.¹⁰²

Di qui l'inapplicabilità della sospensione del processo penale ex art. 479 cit. ed il completamento, lato penale della disciplina del doppio binario processuale.

Con particolare riguardo al rapporto tra giudicati, prima dell'entrata in vigore del d.lgs. 74/2000, il vecchio art. 12 della L. 516/82 prevedeva una parziale deroga al principio del doppio binario, stabilendo che la sentenza irrevocabile, di condanna o proscioglimento resa in sede penale, con riferimento ai fatti materiali oggetto del giudizio penale, avesse autorità di cosa giudicata nel processo tributario.

Nel sistema delineato dal sopramenzionato decreto, tale deroga non è più presente, e ciò porta a ritenere che il giudicato esterno penale non vincoli il giudice tributario;^{103 104} conferma ulteriore di ciò anche quanto disposto dall'art. 654 c.p.p.

preliminari e il processo penale, da un lato, e la confezione degli atti impositivi e il processo tributario, dall'altro, diverso dal doppio binario "perfetto", senza alcuna pregiudizialità-dipendenza, con una circolazione del materiale probatorio molto ampia."

¹⁰² Cfr. E. Musco, in *Diritto Penale Tributario*, pagg. 391 ss.

¹⁰³ L'affermazione era pacifica in giurisprudenza: cfr. tra le più recenti, con richiami ai precedenti, Cass., sez. trib., n. 29193/2019; Cass., sez. trib., n. 4645/2020; Cass., sez. trib., n. 27814/2020; Cass., sez. trib., n. 25962/2022.

¹⁰⁴ Con il d.lgs. 87/2024 è stato introdotto l'art. 21bis al d.lgs. 74/2000, il quale oggi prevede 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, ripristinando in tal modo, ma solo in *bonam partem*, il principio disposto dalla L. 516/82.

Inoltre, per l'efficacia esterna del giudicato penale è necessario che la sentenza sia stata resa tra le medesime parti del giudizio in cui si intende far valere il giudicato, circostanza questa che raramente si verifica nel giudizio tributario, essendo infrequente la costituzione di parte civile dell'A.F.¹⁰⁵

Interessante da ultimo evidenziare la posizione di alcuno¹⁰⁶ che ha ritenuto che, con la riformulazione delle fattispecie criminose operata dal D.lgs. n. 74/2000, si aprirebbe uno spiraglio per un automatico travaso, nel processo penale, di quanto definito incontrovertibilmente e irreversibilmente nel procedimento amministrativo di accertamento.

Partendo dal presupposto che il decreto legislativo in esame richiede, ai fini della configurabilità del reato, il superamento di una specifica soglia di evasione, secondo tale orientamento sarebbe coerente ritenere che l'imposta cristallizzata in un accertamento divenuto definitivo, per mancata impugnazione, adesione o conciliazione giudiziale, debba considerarsi definitivamente accertata anche in ambito penale, qualora risulti inferiore a tale soglia. In altri termini, se l'Amministrazione è addivenuta alla determinazione dell'imposta evasa inferiore alla soglia penalmente rilevante, sarebbe irragionevole ipotizzare un intervento del giudice penale il quale, ai propri fini rideterminasse l'imposta evasa, magari anche in cifra superiore, e tale da configurare una ipotesi delittuosa.

Parte della dottrina ha aspramente censurato tale tesi¹⁰⁷, in particolare è stato affermato che parrebbe assolutamente illogico attribuire all'atto di accertamento amministrativo portata preclusiva, per la sua idoneità a fare stato nel procedimento penale, addirittura maggiore rispetto a quella del provvedimento giurisdizionale: “E’

¹⁰⁵ Cfr. anche, L. Salvini, in *“Il doppio binario penale tributario e il transito delle prove dal procedimento penale al procedimento e ai processi tributari”*, cap. 33 pagg. 1724 ss.

¹⁰⁶ Si fa riferimento alla posizione espressa nella relazione di A. Toppan al Convegno sui nuovi reati tributari tenutosi a Milano il 10 maggio 2000.

¹⁰⁷ È la posizione di D. Stevenato, *“L'accertamento divenuto definitivo vincola il giudice penale? (*)”*, in *Corriere tributario* N. 42/2000, Pag. 3050; nel medesimo senso anche E. Musco, F. Ardito, in *op. cit.* pag. 393.

pacifico, infatti, che nemmeno la sentenza del giudice tributario passata in giudicato, cioè l'atto cui l'ordinamento attribuisce il massimo grado di certezza e incontrovertibilità, vincola il giudice penale: e già quest'argomento appare un serio ostacolo all'accoglimento della tesi in questione.”

Peraltro, ed in via aggiuntiva, tali atti non garantiscono di certo un sufficiente grado di attendibilità e di stabilità alla pretesa erariale. Emblematico il caso dell'accertamento con adesione, istituto premiale in base al quale l'Amministrazione “rinuncia” ad una parte della pretesa pur di incassare celermente l'importo stabilito in adesione con il contribuente, e quest'ultimo aderisce appunto, per fruire di uno sconto sull'imposta e un abbattimento delle sanzioni amministrative. Se inteso in questo senso, l'atto amministrativo *de quo* non può di certo vincolare il giudice penale, tanto più se si considera anche il fatto che esso può essere soggetto a revisione, a certe condizioni, nel caso di sopravvenienza di nuovi elementi, o quando la definizione riguardi determinate tipologie reddituali, (quali i redditi di partecipazione in società per azioni) o accertamenti parziali.

2.5. Il principio di specialità nel sistema penale tributario

In ambito penale, il problema dell'applicazione del principio di specialità si è posto con particolare riguardo al concorso apparente di norme. Quest'ultimo è un concetto che indica una situazione in cui una stessa condotta appare essere suscumbibile in più fattispecie incriminatrici, ma una sola risulta applicabile concretamente, o come meglio definito da autorevole dottrina, il caso in cui si presenti una “*convergenza di norme che appaiono contemporaneamente applicabili ad un medesimo fatto*”¹⁰⁸.

Come noto, l'articolo 15 c.p. rappresenta l'unico riferimento codicistico per il concorso apparente di norme nell'intero apparato normativo, sicché è stato indicato dalla Cassazione quale unico criterio praticabile che deve guidare l'interprete nella risoluzione del conflitto tra più fattispecie incriminatrici.

¹⁰⁸ Così, F. Mantovani, *Concorso e conflitto di norme nel diritto penale*, 1966.

L'art. 15 del Codice penale dispone che *“Quando più leggi penali o più disposizioni della medesima legge penale regolano la stessa materia, la legge o la disposizione di legge speciale deroga alla legge o alla disposizione di legge generale, salvo che sia altrimenti stabilito.”*

Si applica quindi il principio *“lex specialis derogat generali”*.

Una disposizione può essere definita speciale quando contiene tutti gli elementi di un'altra disposizione e ne aggiunge uno in più (specialità per aggiunta), ovvero quando contiene tutti gli elementi di un'altra disposizione e ne specifica uno in più (specialità per specificazione).

Come stabilito dalla Corte di Cassazione¹⁰⁹ dunque *“la specialità implica completa identità di tutti gli elementi delle norme coesistenti, con l'aggiunta, per una di esse, di uno o più particolari caratterizzanti che la specializzano”*. Il principio in tal modo enunciato, non vale esclusivamente per le norme incriminatrici, ma anche per le circostanze di reato, le cause di non punibilità, nonché le cause di estinzione del reato.

Nel sistema sanzionatorio, il principio di specialità trova applicazione anche nel rapporto tra disposizioni che prevedono l'applicazione di sanzione penale, e disposizioni che prevedono l'applicazione di sanzione amministrativa. Per cui, al fine di garantire un sistema giuridico improntato a un'equivalenza funzionale tra le due diverse risposte punitive, l'art. 9, comma 1, della legge 689/1981 ha esteso l'operatività di tale principio anche a tale ambito, in termini analoghi a quanto sancito dall'art. 15 del Codice penale. In specie, l'art. 9 ha espressamente sancito, la prevalenza, come regola ordinaria della disposizione speciale, sia essa penale o amministrativa.

Nel diritto penale tributario, il principio di specialità è destinato a regolare quelle ipotesi di concorso apparente che si verificano quando una medesima condotta è suscettibile sia in una fattispecie sanzionatoria penale che in una sanzionatoria tributaria.

Il d.lgs. 74/2000 ha introdotto il principio di specialità all'art. 19 del suddetto provvedimento, il quale dispone al primo comma che *“Quando uno stesso fatto è punito*

¹⁰⁹ Cass. pen., Sez. V, 04/05/2011, n. 28932; nel medesimo senso anche, Uff. indagini preliminari Napoli, 03/11/2009, n. 2582; Cass. pen., Sez. V, 07/03/2007, n. 25548; Cass. Pen. Sez. V, 11 ottobre 1979.

da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale”.

Non si tratta certamente di un concetto innovativo, poiché un principio analogo era già stato delineato, seppur con una formulazione differente, dalla Legge 4/1929. In particolare, l’art. 3 di tale normativa stabiliva che l’irrogazione di una pena pecuniaria fosse ammessa unicamente qualora il fatto non costituisse già reato. Tuttavia, questo criterio non è stato confermato dalla Legge 516/1982, la quale, al contrario, ha introdotto all’art. 10 della suddetta legge, la possibilità che la sanzione penale e quella amministrativa fossero applicate congiuntamente alla medesima condotta, consentendone quindi la coesistenza (cd. cumulo giuridico sanzionatorio).

Sul punto, la Corte costituzionale ha ritenuto tale disciplina “*né irragionevole né in contrasto con il principio di uguaglianza*”, evidenziando la netta distinzione tra le tipologie di illeciti cui le disposizioni si riferiscono, nonché la specificità delle violazioni di natura finanziaria. In tale ambito, infatti, il legislatore, nell’esercizio della propria discrezionalità, ha la facoltà di prevedere una duplice reazione sanzionatoria, sia pecuniaria che penale, per la medesima condotta. Nel 2018 la Corte costituzionale si è di nuovo espressa sul punto e nel medesimo senso (sent. 43/2018) stabilendo che “*il legislatore è libero di cumulare sanzioni di genere diverso per il medesimo fatto*”¹¹⁰.

Con la riforma del diritto tributario avviata nel dicembre 1996, (Riforma Visco), si tentò di ripristinare il divieto di cumulo sanzionatorio. La *ratio* di questa savia scelta era evidente: “*Se l’illecito tributario non penale viene modellato sullo stampo dell’illecito penale, applicare cumulativamente allo stesso fatto le due sanzioni significa, in certo qual modo, duplicare assurdamente la stessa sanzione.*”¹¹¹

Tuttavia, tale tentativo non ebbe esito positivo; Il decreto legislativo successivamente emanato (D.lgs. 472/1997) non contemplava infatti alcuna disposizione in tal senso.

Tale omissione non poteva ritenersi di certo casuale, bensì il risultato di una precisa scelta normativa: il legislatore, infatti, considerava imprescindibile, ai fini della

¹¹⁰ Corte Cost. sent. 43/2018.

¹¹¹ In tal senso si esprimono I. Caraccioli, G. Falsitta, “*Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione col decreto delegato n. 74/2000*” in *Il fisco*, n. 31, 31 luglio 2000, p. 9746.

reintroduzione del divieto, una previa revisione delle fattispecie di reato. Si è dunque ritenuto opportuno rinviare l'intervento fino alla definizione di una riforma organica anche in ambito penale.¹¹²

Pertanto, nuovamente detta esigenza è riemersa con forza nella legge delega per la riforma dei reati tributari (art. 9 lett.1. L.205/99) di tal che il legislatore delegato questa volta non ha potuto sottrarvisi.

L'introduzione del principio di specialità ha suscitato opinioni divergenti tra i commentatori. Alcuni¹¹³ hanno accolto positivamente l'inserimento del principio di *de qua* e, di conseguenza, del *ne bis in idem* sostanziale, ritenendo che ciò *restituisse all'ordinamento quel livello di civiltà giuridica che era stato compromesso dalla normativa precedente*. In questa prospettiva, la sanzione penale appariva lo strumento più adeguato a reprimere le violazioni più gravi, poiché garantiva una funzione deterrente più efficace rispetto a una mera sanzione economica destinata al recupero delle imposte evase.

Al contrario, per le trasgressioni di minore entità, si riteneva più appropriato applicare una sanzione amministrativa, in grado di assicurare un intervento più celere e semplificato.¹¹⁴

Altra parte della dottrina¹¹⁵ ha invece criticato l'introduzione del principio *de qua* in ragione della particolare struttura degli illeciti amministrativi tributari, i quali sono oggetto di una disciplina estremamente dettagliata da parte del legislatore.

¹¹² Cfr. N. Monfreda, in *op. cit.* pag. 29 ss.

¹¹³ N. Monfreda (in *op. cit.* pag. 51) richiama la posizione sostenuta da F. Fontana, "*Il principio di specialità nel D.leg. n. 74/00*", in *Corriere Tributario* 32/2000 pag. 2332

¹¹⁴ Sostiene tale posizione anche C. Santoriello, "*Il nuovo principio di specialità nel diritto penale tributario*", in *il fisco*, n. 39/2003, parte 1, pag. 6160, sostenendo che "*Con l'affermazione del principio di specialità nel nuovo assetto dei rapporti fra sistema sanzionatorio, amministrativo e procedimento penale, il nostro ordinamento si allinea ad un principio generale e fondamentale della civiltà giuridica, in quanto l'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 74 del 2000 esclude che un soggetto possa rispondere più volte per un medesimo fatto.*"

¹¹⁵ N. Monfreda (in *op. cit.* pag. 53) richiama la posizione di S. Maffei, "*Indebito obbligo di comunicazione di pronunce penali*", in *Corriere Tributario* n. 42/2000 pag. 3067.

Nei decreti legislativi nn. 471, 472 e 473 del 1997, sono previste sanzioni pecuniarie di natura proporzionale rispetto al tributo evaso: in particolare, per gli illeciti connotati da finalità evasiva, la sanzione è calcolata in rapporto all'imposta non versata, senza che venga fissato un tetto massimo. Tali sanzioni assolvono una significativa funzione deterrente, in quanto il contribuente è in grado, già *ex ante*, di valutare con un vero e proprio "calcolo economico" le conseguenze della propria condotta illecita.

Secondo tali autori, tuttavia, l'efficacia preventiva di questo sistema sanzionatorio rischierebbe di essere compromessa qualora, per effetto dell'applicazione del principio di specialità, si dovesse applicare in luogo della sanzione amministrativa quella penale. In tal caso, la risposta punitiva sarebbe ricondotta entro i limiti edittali, minimi e massimi, previsti dalla fattispecie incriminatrice, che, peraltro, possono risultare sensibilmente mitigati dall'applicazione dei benefici e degli istituti premiali propri del sistema penale. Ciò potrebbe paradossalmente condurre, nelle ipotesi di evasione di maggiore entità, a una situazione in cui il contribuente, persona fisica, preferisca soggiacere alla sanzione penale piuttosto che a quella amministrativa, risultando quest'ultima potenzialmente più gravosa sotto il profilo economico.

Altra perplessità sull'introduzione del principio in questione, concerne la formulazione della norma di riferimento, ritenuta eccessivamente generica e priva di criteri chiari e precisi per l'individuazione della "disposizione speciale".

Quali criteri devono quindi essere adottati ai fini della determinazione della disposizione avente carattere di specialità? Come già evidenziato, il Legislatore del 2000 non ha fornito alcuna indicazione sulle modalità di individuazione della norma speciale, lasciando la disposizione in una posizione di assoluta neutralità, senza favorire né l'impianto amministrativo né quello penale.

Anche su questo punto si è sviluppato un ampio dibattito dottrinale: alcuni autori¹¹⁶ hanno sostenuto la netta prevalenza della disposizione amministrativa, in quanto l'art. 3,

¹¹⁶R. Ferrazzani, B. Cartoni, "Rapporto di specialità tra sanzione amministrativa e sanzione penale introdotto dalla legge 662 del 1996. Prima applicazione", in *Il Fisco*, n. 13/1999, pag. 4312.

"L'introduzione del principio di specialità risponde alle finalità avute di mira dal Legislatore delegato, e viene riconosciuto al diritto penale tributario la sua naturale funzione sussidiaria per cui percentualmente, si attecchiano a speciali proprio le disposizioni che contengono le sanzioni amministrative."

comma 133, lett. e) della L. 662/96 ha riformulato il sistema sanzionatorio amministrativo sulla base dei principi cardine del Codice penale.

Altri autori¹¹⁷, invece, hanno argomentato in favore della superiorità della norma penale, ritenendola sempre caratterizzata da elementi specializzanti, quali il dolo specifico, le soglie di punibilità e le modalità di realizzazione della condotta. In tal senso, sull'applicazione del principio di specialità, sono intervenute le Sezioni Unite della Cassazione penale¹¹⁸. Gli Ermellini hanno adottato un approccio restrittivo in materia, come si evidenzierà più diffusamente nel prosieguo, ed hanno affermato che non sussiste specialità ma un rapporto di progressione ove la fattispecie penale, essendo assai più grave di quella amministrativa, pur contenendo quest'ultima la arricchisce di elementi essenziali (si pensi alle soglie di punibilità).¹¹⁹

D'altro canto, altra parte della dottrina¹²⁰ ha sottolineato l'impossibilità di un concorso tra norme penali e non penali, incluse quelle amministrative, data la loro intrinseca diversità sia in termini di illecito che di sanzione. Di conseguenza, un apparente rapporto di specialità tra le due categorie normative finirebbe per risolversi o in un concorso reale di norme o nella prevalenza della norma penale.

In particolare, dall'analisi delle sette fattispecie incriminatrici contenute nel decreto legislativo, emerge che per alcune di esse non si pone alcuna questione di concorso, in

¹¹⁷ F. Brighenti, *"L'alternatività tra sanzioni tributarie e sanzioni penali"*, in Bollettino Tributario, n. 18/2000, pag. 322 *"Per quanto riguarda l'individuazione della disposizione speciale, al fine di stabilire quale sia l'opzione sanzionatoria per illecito anche costituente reato, si può dire che, in linea generale, prevale la sanzione penale. In proposito, giova osservare, infatti, che, in primo luogo, l'illecito penale presenta, come elemento specializzante rispetto all'illecito amministrativo, il dolo ..."*

¹¹⁸ Cass. Sez. Un. Sent. 28 marzo 2013 nn. 37424 e 37425.

¹¹⁹ Si precisa sin d'ora che la Corte di cassazione ha modificato il proprio orientamento in materia di *ne bis in idem* tra illeciti amministrativi e penali, adeguandosi a quello inaugurato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo con la sentenza *"A e B c. Norvegia"* (15 novembre 2016), v. par. 1.7.1.

¹²⁰ N. Monfreda (in *op. cit.* pag. 56) richiama S. Patanè, *"Concorso apparente di norme, criteri selettivi. La legge 24 novembre 1981 l. 089, e diverso articolo 9 delle sanzioni amministrative di reati"*, in Giustizia Penale, 1982, p. 217 *"La norma speciale o la norma consumens amministrativa o civile non può prevalere su quella penale che resta sempre applicabile."*

quanto non esistono corrispondenti disposizioni tributarie di natura non penale. Per altre, invece, risulta evidente la prevalenza della norma penale, la quale presenta chiari elementi di specialità, individuabili, principalmente, nella presenza del dolo specifico di evasione e nella previsione di soglie di punibilità.

Nonostante gli sforzi della giurisprudenza nel delineare criteri utili alla risoluzione di tale conflitto, le soluzioni proposte non si sono rivelate del tutto soddisfacenti. Per questo motivo, il Legislatore ha demandato agli interpreti il compito di individuare la disposizione speciale, valutando le circostanze del caso concreto.

In tale operazione, sarà necessaria un'analisi logico-strutturale degli elementi distintivi delle diverse fattispecie, così da pervenire a una soluzione coerente e adeguata.¹²¹

Un esempio pratico consentirà di comprendere compiutamente l'invito del Legislatore: nei casi di omessa o infedele dichiarazione, di cui rispettivamente agli artt. 5 e 4 del d.lgs. 74/2000, soltanto le disposizioni penali risultano applicabili, in quanto compare l'elemento specializzante della soglia di punibilità relativa all'imposta evasa; nel caso invece di omessa dichiarazione del sostituto di imposta di cui all'art. 2 d.lgs. 74/2000, risulta applicabile la disposizione amministrativa, in quanto l'elemento specializzante si configura con la qualità di "sostituto" che non si rinviene nella norma penale.

¹²¹ Cfr. Criteri di individuazione della norma speciale in *La riforma del diritto penale tributario* di N. Monfreda pagg. 54 ss.; Nel medesimo senso v. anche G. Antico, C. Giudice, "Applicazione del principio di specialità nelle sanzioni amministrative e penali", in *il fisco*, n. 13/2009, parte 1, pag. 2029 "Pertanto, la soluzione più condivisibile, una volta assodata l'adozione del criterio della specialità da parte del legislatore della riforma, appare, come sostenuto da attenta dottrina, quella di demandare di volta in volta all'interprete l'esame del caso concreto e la verifica dell'individuazione e dell'applicazione della disposizione astratta che presenta gli elementi aggiuntivi o specificanti rispetto all'altra."

2.5.1 Criteri di imputazione soggettiva delle sanzioni amministrative tributarie

Rilevante è il comma 2 dell'art. 19, il quale dispone che *“Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato.”*

Perché possa porsi infatti un problema di applicazione di specialità e conseguentemente di *ne bis in idem*, è necessaria la coincidenza soggettiva dei destinatari della sanzione penale e amministrativa, coincidenza che non si verifica nel caso in cui il contribuente sia soggetto diverso rispetto alla persona fisica autrice della violazione.

Proprio su questo piano, la disciplina delineata dal d.lgs. 472/1997 e successivamente modificata dal d.lgs. 269/2003, ha introdotto rilevanti novità in tema di riferibilità soggettiva della sanzione, ridefinendo i confini della responsabilità in funzione della natura del contribuente.

Con l'introduzione del d.lgs. 472/1997 in materia di sanzioni amministrative tributarie, il Legislatore ha adottato un impianto innovativo ispirato a modelli penalistici, incentrato sulla responsabilità personale dell'autore della violazione. In particolare, l'art. 2, comma 2, del decreto prevede che *“La sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o ha concorso a commettere la violazione”*, stabilendo così una netta personalizzazione della responsabilità.¹²²

Tale disciplina si applica anche qualora la persona fisica agente sia dipendente o rappresentante, legale o negoziale, di un altro soggetto, sia esso una persona fisica o un ente, anche privo di personalità giuridica.

In questi casi, la responsabilità ricade sull'autore materiale della violazione, mentre il soggetto nel cui interesse è stata realizzata l'infrazione risponde solidalmente ai sensi dell'art. 11, comma 1, del medesimo decreto.

¹²² Così L. Salvini, F. Cagnola, in *op. cit.*, CAP II. Par. 2.1. *“Criteri di imputazione soggettiva delle sanzioni amministrative”*.

Tuttavia, con l'entrata in vigore del d.lgs. 269/2003, si è assistito a un mutamento rilevante dell'impostazione originaria: l'art. 7, in particolare, ha reintrodotto il principio, vigente prima della riforma del 1997, secondo cui, in presenza di persona giuridica, la sanzione amministrativa è riferibile esclusivamente a quest'ultima, escludendo così la persona fisica dall'ambito di responsabilità sanzionatoria amministrativa. Tale previsione ha suscitato critiche in dottrina¹²³, anche per la sua collocazione sistematica esterna rispetto al corpo organico del d.lgs. 472/1997, da taluni ritenuta incoerente e fonte di incertezza interpretativa.

Di conseguenza, il regime attuale può essere così sintetizzato: qualora il contribuente sia una persona fisica o un ente privo di personalità giuridica, trova ancora applicazione l'art. 11 del d.lgs. 472/1997, che prevede la responsabilità solidale del soggetto titolare del rapporto d'imposta con l'autore materiale della violazione. Diversamente, se la violazione è realizzata nell'interesse di una società o ente dotato di personalità giuridica, la responsabilità amministrativa ricade esclusivamente sull'ente, mentre la persona fisica autrice della condotta potrà eventualmente rispondere in sede penale, laddove il fatto integri gli estremi di reato. In tale contesto, non trova applicazione il principio di specialità di cui all'art. 19 del d.lgs. 472/1997, poiché esso presuppone non solo l'identità dell'elemento oggettivo tra illecito amministrativo e penale, ma anche la coincidenza soggettiva dei destinatari delle sanzioni. Ne consegue, altresì, l'inapplicabilità del principio del *ne bis in idem*, giacché le sanzioni colpiscono soggetti differenti: la persona giuridica sul piano amministrativo e la persona fisica, eventualmente, sul piano penale.

Appare evidente come la previsione normativa codifichi una disparità di trattamento tra rappresentanti di persone giuridiche (società o enti) ed altri rappresentanti, legali o negoziali, di persone fisiche, società, associazioni ed enti non aventi la personalità giuridica: solo nei confronti degli enti collettivi dotati di personalità giuridica opera infatti l'autonoma riferibilità della violazione e della conseguente sanzione amministrativa, ove

¹²³ V. L. Salvini, F. Cagnola in *op. cit.* CAP II, par. 1

invece nei restanti casi permane la divaricazione tra soggetto passivo del tributo ed autore materiale della violazione che ha agito nell'interesse del primo.¹²⁴

L'introduzione di questo meccanismo rappresenta da un lato, un significativo progresso legislativo nel superamento del tradizionale principio espresso nel brocardo "*societas delinquere non potest*". L'evoluzione della criminalità economica ha reso infatti evidente che le società possono commettere illeciti (*societas delinquere potest*) e che, in tali circostanze, l'ordinamento deve prevedere una risposta sanzionatoria adeguata.

Illustri studiosi¹²⁵ hanno tuttavia espresso severe critiche nei confronti di tale impostazione normativa, ritenendo che, attraverso di essa, il legislatore delegato abbia, di fatto, reintrodotto il tanto contestato cumulo tra sanzioni penali e tributarie.

A loro avviso, è necessario distinguere tra le diverse categorie di contribuenti: nel caso di persone fisiche (anche se si tratta di grandi *rentiers*), nonché di enti privi di personalità giuridica, il principio di specialità continua a trovare applicazione, garantendo l'esclusione del cumulo sanzionatorio. Al contrario, per le persone giuridiche, comprese le piccole società a responsabilità limitata a conduzione familiare, il cumulo tra sanzioni tributarie e penali, eliminato dalla legge delega approvata dal Parlamento, viene di fatto ripristinato con l'intervento normativo del Governo.

Secondo tali autori¹²⁶, questa distorsione risulta giustificata in modo non convincente nella relazione ministeriale, la quale richiama il principio contenuto nella lettera l) dell'art. 9 della legge delega, relativo al coordinamento tra il sistema tributario e quello penale, al fine di garantire un apparato sanzionatorio coerente ed effettivamente dissuasivo.

L'argomentazione non risulta, a loro dire, convincente, poiché non appare chiaro in che modo il carattere dissuasivo delle sanzioni possa essere legato alla differenziazione

¹²⁴Si esprime in tal senso D. Coppa, "*Le sanzioni amministrative tributarie: principi e deroghe tra diritto interno ed interpretazioni sovranazionali*", in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 4, 1° ottobre 2018, pag. 990.

¹²⁵ I. Caraccioli, G. Falsitta, "*Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione col decreto delegato n. 74/2000*", in *Il fisco*, n. 31/2000, pag. 9746".

¹²⁶ Ibidem.

delle conseguenze sanzionatorie in base a un elemento meramente formale, quale la natura giuridica del contribuente.

Secondo tali studiosi, il comma 2 dell'art. 19 si pone in contrasto con la legge delega e, diversamente da quanto sostenuto nella relazione ministeriale, nega i principi fondamentali che regolano il sistema delle sanzioni amministrative. Proprio per questa ragione, la coerenza dell'impianto normativo ne imponeva, a loro dire, l'abrogazione.

Sul tema si tornerà in seguito, in quanto sia la Corte europea dei diritti dell'uomo sia la Corte di giustizia dell'Unione europea si sono pronunciate in più occasioni in materia di violazione del principio del *ne bis in idem*, sia con riferimento al cumulo tra sanzioni penali e amministrative, sia, più specificamente, rispetto all'ipotesi in cui la sanzione penale venga irrogata all'autore materiale della violazione e quella amministrativa all'ente o alla società nel cui interesse la condotta è stata posta in essere.

2.5.2 Le sanzioni amministrative: analisi dell'art. 21

La previsione di cui all'art. 21¹²⁷ del D.lgs. 74/2000 si configura quale naturale complemento, sotto il profilo processuale e procedurale, dell'art. 19 del medesimo decreto, il quale sancisce il principio di specialità, nonché, dell'art. 20, che consacra il principio del doppio binario tra i procedimenti. Il disegno normativo così delineato dal Legislatore si propone di disciplinare le modalità di irrogazione delle sanzioni

¹²⁷ L'art. 21 del d.lgs. 74/2000 così dispone “1. L'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato. 2. Tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'articolo 19, comma 2, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. In quest'ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente; alla comunicazione provvede la cancelleria del giudice che li ha emessi. 3. Nei casi di irrogazione di un'unica sanzione amministrativa per più violazioni tributarie in concorso o continuazione fra loro, a norma dell'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, alcune delle quali soltanto penalmente rilevanti, la disposizione del comma 2 del presente articolo opera solo per la parte della sanzione eccedente quella che sarebbe stata applicabile in relazione alle violazioni non penalmente rilevanti.

amministrative afferenti a violazioni di rilevanza penale, scongiurando al contempo il rischio di un rallentamento nell'applicazione delle stesse.

Come ribadito in più occasioni, in presenza del divieto di cumulo sanzionatorio, laddove una medesima condotta risulti astrattamente suscettibile di essere punita tanto in sede penale quanto in ambito amministrativo, troverà applicazione la disposizione speciale. La qualificazione di un fatto come penalmente rilevante o meramente amministrativo dipende, infatti, dalla sussistenza di elementi di specialità, quali, ad esempio, il superamento di determinate soglie di punibilità ovvero la presenza del dolo specifico di evasione.

In assenza della disposizione in esame, nell'ipotesi sopra delineata, l'Autorità amministrativa si vedrebbe costretta a sospendere, in virtù del principio di specialità, il procedimento volto all'irrogazione della sanzione sino alla definizione del giudizio penale, per poi riprenderlo esclusivamente nell'eventualità in cui la sanzione penale non fosse applicata a seguito di provvedimento di archiviazione, ovvero sentenza irrevocabile di assoluzione o proscioglimento dell'imputato. È evidente come un simile scenario risulterebbe pregiudizievole per l'interesse erariale, giacché, all'esito del procedimento penale, si aprirebbe una successiva e ulteriore fase contenziosa in sede amministrativa, con il rischio di dilatare eccessivamente i tempi dell'accertamento e dell'irrogazione delle sanzioni.¹²⁸

L'art. 21 è dunque finalizzato a creare un sistema in ragione del quale l'A.F. può procedere comunque all'irrogazione delle sanzioni, nonostante l'apertura del procedimento penale, in modo tale da permettere all'Amministrazione stessa, nel caso in cui il procedimento penale si concluda senza applicazione della sanzione, di poter eseguire la sanzione amministrativa con semplice iscrizione a ruolo della stessa. In questo modo si prevede una sospensione, non dell'irrogazione delle sanzioni, ma semplicemente della loro esecuzione coattiva: si è parlato in tal senso di “*pregiudiziale penale esecutiva*”¹²⁹ dei provvedimenti di irrogazione delle sanzioni. In tale caso, i termini della riscossione delle sanzioni decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o

¹²⁸ In questi termini si esprime N. Monfreda, in *La riforma del diritto penale tributario: l'introduzione del principio di specialità*, pagg. 161 ss.

¹²⁹ V. nota 84.

la sentenza sono comunicati dalla Cancelleria del giudice all'ufficio competente, il quale provvede all'immediata iscrizione a ruolo.

Dal punto di vista soggettivo, qualora ci sia coincidenza tra l'autore materiale della violazione, ed il titolare del rapporto tributario opera la sospensione nell'esecuzione della sanzione amministrativa irrogata nel senso sopra detto.

Caso diverso nell'ipotesi in cui l'autore materiale della violazione tributaria penalmente rilevante non sia il titolare del rapporto tributario. Al riguardo occorre distinguere il caso in cui questi (persona fisica) abbia agito in nome e per conto di una società o di un ente, dotato di personalità giuridica (ad esempio, una società per azioni), da quello in cui lo stesso abbia agito sempre in nome e per conto di terzi soggetti che non sono, però, dotati di tale personalità.

Nel primo caso, era stabilito che il meccanismo di sospensione non operasse nei confronti dei soggetti di cui all'art. 11 comma 1 d.lgs. 472/92: in capo a costoro, infatti, permaneva la responsabilità per le sanzioni amministrative, sicché queste potevano essere immediatamente eseguite. Se poi l'autore materiale fosse stato assolto in sede penale, il contribuente di cui all'art. 11 avrebbe avuto diritto di rivalsa nei suoi confronti; in caso contrario il contribuente sarebbe rimasto unico destinatario della sanzione amministrativa, non applicabile nei confronti dell'autore materiale condannato in sede penale.

Importante tuttavia ricordare, che con l'introduzione dell'art. 7 d.l. 269/2003 è stata definitivamente sancita la responsabilità esclusiva della persona giuridica (società o ente), in ordine alla sanzione amministrativa, per cui si è esclusa l'applicazione della stessa nei confronti dell'autore materiale della violazione per mancanza del presupposto soggettivo.

In base a tale disposizione, della condotta illecita amministrativa ne risponderà esclusivamente la persona giuridica. Ciò ha comportato, di conseguenza, che nei confronti di detti soggetti, non si applichi a monte sia l'art. 19 che l'art. 21 del d.lgs. 74/2000. Per i soggetti diversi da quelli dotati di personalità giuridica continuerà invece ad applicarsi la disciplina di cui al d.lgs. 472/97 e gli art. 19 e 21 del d.lgs. 74/2000.^{130 131}

¹³⁰ Cfr. G. Antico, C. Giudice, *"Applicazione del principio di specialità nelle sanzioni amministrative e penali"* in il fisco, n. 13 parte 1, 30 marzo 2009, pag. 2029.

¹³¹ N. Monfreda, *La riforma del diritto penale tributario*, pag. 166.

In relazione al contesto sopra delineato, si è sostenuto¹³², che l'art. 21 costituisca il necessario corollario dei principi di specialità e di autonomia. In particolare, mediante la norma in esame, pur preservando la netta separazione tra il procedimento penale e quello amministrativo, si sarebbe ricercata una soluzione idonea a garantire l'effettiva applicazione del criterio sancito dall'art. 19.¹³³

Tuttavia, secondo altra parte della dottrina, è emerso un diverso orientamento interpretativo, secondo cui l'art. 21 non si configurerebbe come un mero completamento del principio di specialità, bensì introdurrebbe un'ulteriore deroga, di carattere procedimentale, rispetto alla disciplina dettata dall'art. 19.¹³⁴

2.6 Il *ne bis in idem* tra diritto europeo e diritto nazionale: un confronto in continua evoluzione

Alla luce della ricostruzione sistematica degli articoli 19, 20 e 21 del d.lgs. 74/2000, emerge con chiarezza come il Legislatore abbia optato per un modello fondato sull'autonomia, tanto normativa quanto funzionale, tra il procedimento penale e quello tributario, secondo il noto schema del “doppio binario”. Tuttavia, proprio la coesistenza, e talvolta la sovrapposizione, di sanzioni penali e amministrative per i medesimi fatti ha posto significativi problemi di compatibilità con il principio del *ne bis in idem*, nella sua duplice declinazione, sostanziale e processuale. In questa prospettiva, si è aperto un articolato dibattito dottrinale e giurisprudenziale, alimentato anche dalle pronunce della Corte europea dei diritti dell'uomo (di seguito, “Corte EDU”) e della Corte di giustizia dell'Unione Europea (di seguito, “CGUE”, o “Corte Ue”) , circa i limiti entro cui possa dirsi ammissibile una doppia risposta sanzionatoria dello Stato, nonché sull'effettiva tenuta del principio di specialità quale possibile criterio risolutivo.

¹³² Così Di Siena, *La nuova disciplina dei reati tributari*, 2000, pagg. 228-229.

¹³³ Ibidem.

¹³⁴ G. Graziano, “Il “*punctum dolens*” del principio di specialità tra sanzione penale e sanzione amministrativa in materia tributaria”, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2001, pag. 31.

È dunque necessario, a questo punto, volgere lo sguardo all'evoluzione interpretativa del *ne bis in idem*, sia sul versante convenzionale, sia su quello interno, così da valutarne la portata e l'incidenza sul modello sanzionatorio delineato dal decreto legislativo in esame.

2.6.1 Il principio del *ne bis in idem*: un baluardo contro la reiterazione del giudizio e della sanzione

L'origine e la *ratio* del divieto di essere sottoposti a giudizio per un medesimo fatto trova uno dei primi riconoscimenti già nel diritto romano, nell'ambito delle *leges actiones*, che avevano stabilito il principio secondo cui “*bis de eadem re ne sit actio*” (*che non vi sia azione due volte in ordine alla medesima cosa*).¹³⁵

Tale principio è stato concepito al fine di introdurre un limite processuale volto a precludere la reiterazione di un'azione giudiziaria nei confronti del medesimo soggetto, qualora su di essa sia già intervenuta una decisione definitiva.

In questa prospettiva, il concetto di “giudicato” assume una duplice valenza: da un lato, come esito di un procedimento e valutazione del suo contenuto; dall'altro, come principio di intangibilità, fondato sul presupposto per cui *res judicata pro veritate habetur*.

Questo principio, accolto nelle varie codificazioni e legislazioni preunitarie, continua a rivestire un ruolo centrale nella teoria generale del diritto e del processo penale, con la finalità essenziale di circoscrivere il potere punitivo dello Stato nei confronti dell'individuo, sia sotto il profilo procedurale che sanzionatorio.¹³⁶

Con l'introduzione del doppio binario tra procedimento penale e amministrativo, e quindi tra quello penale e tributario, si è postulata l'autonomia tra i due procedimenti e processi, autonomia che ha generato una serie di tensioni con il principio in questione, che vieta il doppio giudizio penale e/o la doppia condanna sul medesimo fatto, così come previsto dall'art. 649 c.p.p. (*ne bis in idem* processuale) ed estensivamente a livello

¹³⁵ Cit. da Ulpiano, Digesto, Libro 48, tit. II; Giustiniano, Codex, Libro 9, tit. I

¹³⁶ Cfr. N. Menardo, “*Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia tributaria. Analisi de jure condito e riflessioni de jure condendo*”, in Diritto e Pratica Tributaria, n. 5/2018 pag. 1982.

sovrana nazionale con riferimento agli artt. 4 del protocollo n.7 della CEDU e 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

La natura ibrida del *ne bis in idem* è generalmente riconosciuta dalla dottrina¹³⁷. Le due facce, processuale e sostanziale, del *ne bis in idem*, presentano un diverso fondamento sistematico, pur condividendo la medesima *ratio* garantistica, funzionale ad assicurare la certezza del diritto, e funzionale alla tutela dei diritti del singolo, il quale non deve trovarsi illimitatamente esposto per lo stesso fatto alla pretesa punitiva dello Stato.

Il *ne bis in idem* processuale trova il suo fondamento nell'art. 649 c.p.p., che sancisce il divieto di nuovo giudizio per l'imputato assolto o condannato in via definitiva per lo stesso fatto, anche se considerato diversamente per titolo, grado o circostanze.¹³⁸

Tale articolo ha rappresentato nell'ordinamento interno l'estrinsecazione della funzione negativa del giudicato penale, ponendo in capo al giudice l'obbligo di carattere negativo appunto concretizzantesi nella preclusione di iniziare un nuovo procedimento vertente su fatti divenuti *res iudicata*.¹³⁹

In tema di *ne bis in idem* processuale la Corte europea dei diritti dell'uomo ha statuito che *“una volta verificato che è stata inflitta una sanzione per gli stessi fatti, è vietato avviare un nuovo procedimento se la prima sanzione è divenuta definitiva. Tale conclusione si applica a quei casi in cui la prima sanzione è di carattere amministrativo e la seconda di natura penale, ma anche ai casi in cui la cronologia degli avvenimenti è invertita.”*¹⁴⁰ Infine, in un momento successivo, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha

¹³⁷ I. Giacona, *“I due ne bis in idem, sostanziale e processuale: omonimi ma non parenti”*, par. 5, pag. 12.

¹³⁸ Cit. Massimo Borgobello, *“Per il ne bis in idem processuale, l'identità del fatto richiede la corrispondenza storico-naturalistica di tutti gli elementi del reato (condotta, evento e nesso causale)”*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2022, 6.

¹³⁹ L'effetto positivo è invece ricavabile dalla lettura degli artt. 651 e ss. c.p.p. e consiste nell'obbligo per il giudice penale, civile e amministrativo di esprimere il proprio giudizio sul fatto storico in conformità a quanto già accertato dal giudice penale con la sentenza divenuta irrevocabile.

¹⁴⁰ V. Corte EDU, sent. Franz Fischer, (punto 22); Gradinger, (punto 53), e Nitikin c. Russia sent. n. 15969/02, punto 37, v. anche sent. Zolothukin c. Russia, Corte EDU.

considerato irrilevante la circostanza che la prima sanzione sia stata detratta dalla seconda al fine di mitigare l'effetto della doppia punizione.¹⁴¹

Ben più recente è l'emersione del concetto di *ne bis in idem* sostanziale, che la dottrina, da alcuni decenni, ha inquadrato quale corollario della personalità della responsabilità penale (art. 27 comma 1, Cost.), del principio secondo cui le pene devono tendere alla rieducazione del condannato (art. 27 comma 3, Cost.), nonché dell'uguaglianza dei cittadini di fronte alla legge (art. 3, Cost.) e dell'inviolabilità dei diritti dell'uomo (art. 2, Cost.).

Tale principio costituisce un criterio di garanzia volto a impedire, al pari del suo corrispondente processuale, che un medesimo fatto venga contestato più volte al medesimo soggetto, evitando così che la risposta sanzionatoria dello Stato si moltiplichi in contrasto con i principi di proporzionalità e di finalità rieducativa della pena.

La distinzione tra *ne bis in idem* sostanziale e processuale risiede nel loro fondamento: il primo, infatti, si lega alla problematica del concorso apparente di norme ed è stato introdotto per scongiurare che l'autore di un reato venga punito attraverso l'applicazione di più disposizioni incriminatrici apparentemente compatibili con la medesima condotta, laddove in realtà una sola di esse risulti effettivamente applicabile.¹⁴²

Del resto, non vanno neanche sottovalutate le connessioni tra *ne bis in idem* sostanziale e processuale. Nel considerare, infatti, i rapporti tra le due facce del *ne bis in idem*, si evidenzia una interrelazione strutturale tra le stesse: se infatti il *ne bis in idem* sostanziale si configura come divieto di doppia sanzione per il medesimo fatto, e quello processuale come divieto di reiterazione del procedimento per la medesima condotta, ecco allora che il secondo non può che ricomprendere in sé il primo, poiché l'esclusione della pluralità di procedimenti non può che includere, *a fortiori*, l'esclusione della duplicazione della sanzione.

In definitiva, il *ne bis in idem* sostanziale attiene ai rapporti interni al processo, e quindi alle fattispecie apparentemente applicabili al medesimo fatto concreto. Il

¹⁴¹ Cit. in “Conclusioni dell'Avvocato Generale P.C. VILLALON, giugno 2012 – Causa C-617/10 *Aklagaren c. Fransson*”.

¹⁴² C. Buffon, “Interferenze tra *ne bis in idem* processuale e sostanziale nel contenimento del doppio binario sanzionatorio”, in *Processo penale e giustizia* n. 2/2019 pag. 532.

problema, quindi non riguarda *l'an puniatur*, ma il *quantum*. Il *ne bis in idem* dal lato processuale invece attiene alla delimitazione della sfera di intervento penale rispetto al limite esterno del processo.¹⁴³

2.6.2 Il principio del *ne bis in idem* nell'interpretazione della CEDU tra rigore e bilanciamento: La sentenza “Grande Stevens c. Italia” come leading case e successive evoluzioni

Il principio del *ne bis in idem* è fortemente radicato nel diritto sovranazionale. Già prima dell'entrata in vigore del protocollo n. 7 della CEDU, la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea applicava tale principio nel campo del diritto della concorrenza ed in materia di funzione pubblica dell'Unione¹⁴⁴.

Il principio è stato poi definitivamente codificato sia a livello convenzionale sia a livello europeo, negli artt. 4 Protocollo n. 7 CEDU e nell'art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea.

Il primo dei menzionati articoli prevede che “*Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge ed alla procedura penale di tale Stato*”¹⁴⁵; il secondo dispone nel medesimo senso che “*nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge*”¹⁴⁶.

Con una pronuncia ormai risalente (Corte EDU, *Engel e altri c. Paesi Bassi*, 8 giugno 1976) si è poi avviato quel processo evolutivo che ha portato all'attuale configurazione

¹⁴³ V. nota 49.

¹⁴⁴ V. Le risalenti sentenze della Corte del 5 maggio 1966, *Gutmann/Commissione CEEA* (18/65 e 35/65, Racc. pag. 142), in materia di funzione pubblica, e del 15 luglio 1970, *Boehringer Mannheim/Commissione* nel settore della concorrenza.

¹⁴⁵ Art. 4, Protocollo n.7 CEDU.

¹⁴⁶ ART. 50 CDFUE.

del *ne bis in idem* in chiave sostanziale¹⁴⁷, ovvero sia disancorato dal tradizionale criterio formale che ne limitava l'ambito di applicazione ai procedimenti penali formalmente intesi, così come definiti dall'ordinamento nazionale.

È stato infatti notato come procedimenti, ovvero anche sanzioni, formalmente qualificati come amministrativi, potessero invece avere una natura afflittiva - punitiva, quindi penale.

La Corte EDU all'esito di tale controversia ha elaborato tre criteri, per così dire, dirimenti, per determinare se una sanzione debba essere considerata "penale" ai fini della applicazione delle garanzie della Convenzione, ed in particolare dell'art. 6 in materia di equo processo.

Tali criteri possono essere così delineati: i) la qualificazione giuridica della misura sanzionatoria negli stati contraenti, ii) la natura dissuasiva e repressiva della sanzione, ed infine iii) il grado di severità della sanzione.¹⁴⁸

I tre criteri Engel, così denominati a seguito del caso sopramenzionato, possono essere applicati sia alternativamente, che cumulativamente, ricorrendo alla seconda ipotesi nel caso in cui l'applicazione di un singolo criterio non consenta di pervenire ad una risposta certa circa il carattere sostanzialmente penale della sanzione.¹⁴⁹

Facendo applicazione di questi principi, la Corte EDU ha riconosciuto esplicitamente in un caso italiano la violazione del *ne bis in idem* di cui all'art. 4 protocollo n. 7 della CEDU. Si tratta per altro di uno dei primi casi in cui i giudici italiani hanno adottato una interpretazione convenzionalmente conforme dell'art. 649 c.p.p. che impone "*di emettere sentenza di non doversi procedere per improcedibilità dell'azione penale per bis in idem quando l'imputato ha subito per il medesimo fatto, all'esito di un procedimento definitivo,*

¹⁴⁷ Con il termine "*ne bis in idem sostanziale*" non ci si riferisce al tradizionale divieto di doppia sanzione per il medesimo fatto, ma piuttosto all'idea che il "procedimento penale" non debba essere inteso in senso formale, cioè limitato alla definizione strettamente processuale fornita dall'ordinamento nazionale, ma debba includere anche situazioni che vanno oltre il mero dato formale e procedurale, comprendendo la materia nel suo senso materiale o sostanziale.

¹⁴⁸ V. E. Boffelli, "*Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 6(1), pag. 21089.

¹⁴⁹ Cit. Ozturk c. Turchia, 1999 Corte EDU ricorso n. 22479/93.

*una sanzione qualificata come disciplinare nel nostro ordinamento, ma da ritenersi “penale” ai sensi degli artt. 6 CEDU e 4 Protocollo 7 CEDU”.*¹⁵⁰

Noto è quindi che il nostro codice di rito riconosce come principio generale il *ne bis in idem* (processuale) nelle ipotesi in cui un soggetto è sottoposto a distinti procedimenti penali per i medesimi fatti (art. 649 c.p.p.). Facendo applicazione dell’interpretazione convenzionalmente conforme, può affermarsi che la norma in questione consenta di ritenere operativa l’improcedibilità dell’azione penale, esercitata per un medesimo fatto nei confronti dello stesso soggetto, anche a fronte di sanzioni applicate per lo stesso fatto in procedimenti, qualificati come formalmente amministrativi o disciplinari, che assumono, di contro, ai sensi degli artt. 6 CEDU e 4 protocollo 7 della CEDU, così come interpretati dalla Corte di Strasburgo, la natura di procedimenti penali.¹⁵¹

Utile è ripercorrere le tappe evolutive della giurisprudenza della Corte EDU nell’interpretazione del principio in questione. In un primo momento, i giudici di Strasburgo avevano adottato un approccio restrittivo ai fini dell’accertamento della violazione del divieto, stabilendo che si avesse violazione del divieto di *ne bis in idem* nel caso in cui i due procedimenti, penale e amministrativo, avessero avuto ad oggetto la stessa fattispecie formalmente qualificata (*idem legale*)¹⁵².

Successivamente, con un significativo cambio di prospettiva, i giudici hanno stabilito che l’art. 4 del protocollo 7 deve essere inteso nel senso che esso vieta di perseguire o giudicare per un secondo illecito, nella misura in cui alla base di quest’ultimo vi sono fatti che sono sostanzialmente gli stessi¹⁵³. Ciò significa dunque che perché vi sia identità del fatto perseguito dal medesimo ordinamento in sedi diverse è necessario, non una identità delle accuse in tutti i loro elementi, ma più semplicemente, che i fatti ascritti al

¹⁵⁰ Cit. Sent. del Tribunale di Brindisi, 17 ottobre 2014.

¹⁵¹ Cfr. N. Galantini, “Divieto di *ne bis in idem* tra doppio processo e doppia sanzione”, in Rivista di Diritto processuale penale pag. 215.

¹⁵² L. Barontini, “Rigiudicabile in Italia il chierico rimesso allo stato laicale? Il *ne bis in idem* tra dimensione internazionale e doppio binario sanzionatorio” in Diritto Penale e Processo, n. 1/2020, pag. 99.

¹⁵³ Cfr. Corte EDU n. 14939/2003, Zolotoukhine c. Russia

soggetto giudicato in più procedimenti siano riconducibili alla stessa condotta offensiva del medesimo bene giuridico (*idem factum*).¹⁵⁴

Un caso di particolare rilevanza che ha interessato il nostro paese è il *Grand Stevens c. Italia*¹⁵⁵ in cui, i giudici hanno fatto applicazione dei principi e dei criteri sopra enunciati. In particolare, la Corte ha censurato l'ordinamento italiano per violazione del *ne bis in idem*. La pronuncia ha sollevato significativi dubbi sulla compatibilità della normativa italiana in materia di abusi di mercato con le garanzie convenzionali, ravvisando profili di criticità sia sotto il profilo del diritto a un equo processo, sia in relazione al divieto di doppia punizione sancito dall'articolo 4 del Protocollo n. 7 CEDU.

L'oggetto del giudizio riguardava una contestazione mossa dalla CONSOB nei confronti del Presidente di IFIL Investments S.p.A. e di Giovanni Agnelli S.p.A., accusati dell'illecito amministrativo di manipolazione del mercato, disciplinato dall'articolo 187 - ter del Testo Unico della Finanza (TUF). Tale vicenda si inseriva nel contesto del cosiddetto doppio binario sanzionatorio, in cui, parallelamente al procedimento amministrativo, veniva avviato anche un procedimento penale per il medesimo fatto, ai sensi dell'articolo 185 TUF. Conclusasi l'istruttoria amministrativa, la CONSOB infliggeva sanzioni pecuniarie, sia alle persone fisiche coinvolte, sia agli enti, mentre contestualmente gli stessi soggetti venivano rinviati a giudizio per il reato di manipolazione del mercato.

Gli imputati eccepivano la violazione del principio del *ne bis in idem*, chiedendo al giudice di pronunciare sentenza di non luogo a procedere, in quanto già destinatari di una sanzione definitiva per i medesimi fatti, con conseguente contrasto con l'articolo 117 della Costituzione italiana e con l'articolo 4 del Protocollo n. 7 CEDU. Tuttavia, il Tribunale di Torino respingeva tale richiesta.

Nel corso del giudizio di primo grado, gli imputati adivano la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, lamentando, per quanto qui di interesse, la violazione del divieto di un secondo processo per lo stesso fatto, evidenziando che il rifiuto del Tribunale di Torino

¹⁵⁴ Cfr. C. Santoriello, "Il principio del *ne bis in idem* nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo. L'impostazione iniziale ..." in Compliance Responsabilità da reato degli enti collettivi pag. 1607 ss.

¹⁵⁵ Ric. Nn. 18640, 18647, 18663, 18668, e 18698 del 2010.

di dichiarare il non luogo a procedere fosse incompatibile con il diritto convenzionale, in quanto la decisione della CONSOB di irrogare sanzioni pecuniarie per l'illecito amministrativo era ormai divenuta definitiva. La Corte concludeva nel senso che, dopo le sanzioni amministrative comminate dalla CONSOB, l'avvio di un processo penale sugli stessi fatti violava il principio convenzionale del *ne bis in idem*.

In particolare, secondo i giudici *“La garanzia sancita all’art. 4 del Protocollo n. 7 entra in gioco quando viene avviato un nuovo procedimento e la precedente decisione di assoluzione o di condanna è già passata in giudicato. In questa fase, gli elementi del fascicolo comprenderanno ovviamente la decisione con la quale si è concluso il primo “procedimento penale” e la lista delle accuse mosse nei confronti del ricorrente nell’ambito del nuovo procedimento. Tali documenti includono ovviamente un’esposizione dei fatti relativi all’ illecito per cui il ricorrente è stato già giudicato e una descrizione del secondo illecito di cui è accusato. Tali esposizioni costituiscono un utile punto di partenza, per l’esame da parte della Corte, per poter stabilire se i fatti oggetto dei due procedimenti sono identici o sono in sostanza gli stessi ...”*. Nell’accertare una possibile violazione del principio del *ne bis in idem*, la Corte adotta un approccio peculiare, privilegiando l’analisi dell’effettiva identità dei fatti contestati nei due procedimenti, piuttosto che soffermarsi sulla struttura astratta delle fattispecie normative, aderendo quindi all’orientamento inaugurato dalla stessa Corte con la sentenza *Zolothukin c. Russia*.

Per verificare se sussista una violazione del divieto è necessario considerare una serie di elementi: il primo è quello per cui la sanzione penale e altra sanzione afflittiva, seppur formalmente qualificata come amministrativa, non possono essere applicate al medesimo soggetto per fatti sostanzialmente identici; il secondo riguarda l’accertamento della connotazione afflittiva della sanzione; il terzo elemento è quello per cui i fatti, oggetto dei due procedimenti, devono essere sostanzialmente gli stessi; infine il quarto è quello per cui il *ne bis in idem* secondo la Corte riguarda non solo il divieto di doppia sanzione, ma anche il divieto di doppio procedimento nei confronti del medesimo soggetto per gli stessi fatti.

Nel caso in esame, la Corte ha affermato che quello che rileva in definitiva, non è il rapporto formale/strutturale tra le fattispecie astratte ma la sostanziale identità dell’episodio comportamentale sanzionato. Per questo motivo, secondo i giudici, la

qualifica formale operata dal TUF nel caso di specie, era assolutamente irrilevante, dovendosi avere riguardo invece ai quattro elementi sopra menzionati.

La sentenza *Grand Stevens* ha imposto alla giurisprudenza nazionale una profonda riflessione sul tema del concorso apparente di norme, esigendo un adeguamento ai principi sanciti dalle Corti europee e l'adozione di criteri interpretativi che trascendano il mero riferimento alla specialità astratta unilaterale, privilegiando invece il principio di specialità in concreto, in base al quale il rapporto di specialità (e quindi il concorso apparente di norme) sussiste ogni qualvolta il fatto concreto commesso può essere sussunto sotto due distinte previsioni incriminatrici, che pure non sono in astratto in un rapporto strutturale di genere a specie. Il vento di civiltà che si è alzato da quei principi è stato in grado di superare i ragionamenti formalistici ai quali fino a quel momento si era prestato ossequio e che miravano in primis a tutelare la ragione fiscale dello Stato, assertivamente ritenuta prevalente rispetto ai diritti dei singoli.^{156 157}

Successivamente alla pronuncia *Grande Stevens e altri c. Italia*, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha progressivamente elaborato un'interpretazione particolarmente estensiva del principio del *ne bis in idem*, come emerge da numerose decisioni intervenute negli anni successivi. Tra queste, si segnala in primo luogo la già richiamata sentenza *Zolotukhin c. Russia* (10 febbraio 2009), nella quale la Corte ha adottato una nozione sostanziale di “medesimo fatto” (*idem factum*), in luogo del più restrittivo criterio formale dell'*idem legale*, estendendo in tal modo l'ambito applicativo del divieto. In questa prospettiva, ulteriori conferme si rinvencono nella sentenza *Nykanen c. Finlandia* (13 marzo 2014), nella quale è stato affermato che anche l'irrogazione di una sovrattassa fiscale di modesta entità può assumere natura afflittiva e sanzionatoria ai sensi dell'art. 6 CEDU, e pertanto, se seguita da un procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti, risulta lesiva del divieto di doppia sanzione. In termini analoghi si è espressa la Corte anche nella decisione *Lucky Dev c. Svezia* (27 novembre 2014),

¹⁵⁶ In tal senso v. anche A. Giovannini, “La Corte EDU ribadisce il divieto di doppia sanzione e la Cassazione rinvia alla Consulta - IL COMMENTO” in *Corriere Tributario*, n. 12/ 2015, pag. 905.

¹⁵⁷ Cfr. A. Giovannini, “Il *ne bis in idem* per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico”, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2014, pag. 1155.

confermando un orientamento volto a rafforzare le garanzie dell'individuo di fronte a procedimenti sanzionatori formalmente distinti, ma sostanzialmente coincidenti.¹⁵⁸

L'orientamento interpretativo seguito dalla Corte ha suscitato un forte dibattito in diversi ordinamenti punitivi europei, in particolare in quelli che prevedono un'ampia sovrapposizione tra il procedimento sanzionatorio amministrativo e quello penale, secondo il tipico meccanismo del *double track* o *dual proceeding*, espressione utilizzata dalla Corte europea. Tale modello è particolarmente diffuso in materia fiscale nei Paesi del Nord Europa, ma trova applicazione anche nel nostro ordinamento, sebbene con alcuni strumenti di regolazione che sembrano attenuarne le criticità.

A un certo punto quindi, la Corte europea, mostrando un atteggiamento non sempre lineare nella propria giurisprudenza sul principio del *ne bis in idem*, ha cercato di stemperare il rigore della propria posizione iniziale. Probabilmente in risposta alle preoccupazioni espresse dagli ordinamenti nord-europei, ha precisato che non tutti i sistemi di *double track* sono necessariamente contrari alla Convenzione, ma solo quelli in cui manca una stretta connessione sostanziale e temporale.¹⁵⁹

Detto in altri termini, i giudici hanno ritenuto che la violazione del principio non si determini quando esiste una “*connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta*”, quindi utilizzando le parole dei giudici, quando esiste una “*sufficiently close connection in substance and in time*” tra i due procedimenti, sia nel caso in cui essi corrano parallelamente, che nel caso in cui il secondo segua ad un primo già divenuto definitivo, sempreché, precisa la Corte, sia garantita la proporzionalità del complessivo trattamento sanzionatorio.

Vale la pena di indicare le principali tappe giurisprudenziali che hanno portato la Corte a tale conclusione. Nella sentenza *Nilsson c. Svezia*¹⁶⁰, nel dichiarare inammissibile il ricorso nel quale si contestava la violazione del *ne bis in idem*, la Corte

¹⁵⁸ G. Vinciguerra, “*Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza della Corte Edu*” in Diritto e Pratica Tributaria, n. 2/2015, pag. 20282.

¹⁵⁹ Riferimento all'intervista, del 20 luglio 2022, all'Avv. V. Manes in materia di “*Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio: una prima pronuncia di illegittimità costituzionale*”, resa disponibile dalla Camera Penale di Milano.

¹⁶⁰ CEDU sent. 13 dicembre 2005 n. 73661/01.

aveva escluso che in presenza di una connessione sufficientemente stretta tra i due procedimenti, un doppio processo con l'applicazione di due distinte sanzioni costituisse violazione dell'art. 4 del Protocollo n. 7 CEDU. Nello stesso senso, la sentenza *Hakka c. Finlandia*¹⁶¹ nella quale la Corte ha escluso una violazione del principio del *ne bis in idem*, posto che le due sanzioni erano state irrogate in procedimenti non consecutivi ma tra loro “sufficientemente coordinati”.

La Corte ha, però, attribuito determinante rilievo al criterio della “*sufficiently close connection in substance and time*” solo con la sentenza *A e B c. Norvegia*¹⁶², ridefinendo il perimetro applicativo del principio del *ne bis in idem*. In tale occasione, i giudici hanno chiarito che tale requisito non risulta soddisfatto qualora manchi uno dei due elementi essenziali, ossia quello sostanziale o quello temporale (“*one or other of the two elements, substantive or temporal, is lacking*”).

Ciò con la precisazione che la connessione sostanziale implichi che i) i diversi procedimenti perseguano scopi complementari, ii) la duplicazione del procedimento appaia conseguenza prevedibile della condotta illecita, iii) i procedimenti siano condotti in modo da evitare una duplicazione nella valutazione e raccolta delle prove, iv) la sanzione inflitta con il secondo procedimento tenga conto di quella inflitta con il procedimento concluso per primo, in modo da assicurare il rispetto del principio di proporzionalità.^{163 164}

La connessione *in time*, invece, non richiede necessariamente che i due procedimenti vengano celebrati simultaneamente, ammettendo la loro instaurazione progressiva, purché la loro durata non rappresenti un grave pregiudizio per i soggetti che vi sono sottoposti.

È necessario quindi, per scongiurare la violazione del divieto, un coordinamento tra i procedimenti, sia sotto il profilo del contenuto che della tempistica, ponendo a carico

¹⁶¹ CEDU sent. 20 maggio 2014 n. 758/11.

¹⁶² Judgment of 15 November 2016, nos 24130/11 and 29758/11.

¹⁶³ Cfr. G. Calafiore, “La sentenza *A e B c. Norvegia* della Corte di Strasburgo ridimensiona la portata del principio *ne bis in idem*”, in *European Papers* Vol. II, 2017 No.1, pagg. 243-250 (European Forum, 18 apr. 2017).

¹⁶⁴ Cfr. anche P. Aldrovandi, A. Lanzi in *Diritto Penale Tributario*, in *op. cit.* pag. 143.

dello Stato convenuto l'onere di dimostrare che l'applicazione di sanzioni da parte di autorità differenti, in procedimenti distinti, non configuri una violazione dell'articolo 4 del Protocollo n. 7 CEDU, in quanto le misure risultano strettamente connesse sul piano sostanziale e temporale.

Per accertare l'esistenza di tale connessione, il criterio centrale da adottare è quello della proporzionalità della sanzione. Ciò implica che, in caso di doppia sanzione, amministrativa e penale, l'individuo non deve subire un carico sanzionatorio eccessivo a causa del cumulo; e al tempo stesso, è essenziale garantire che la sanzione complessiva sia commisurata alla gravità della condotta tenuta.

Qualora sussista un legame, nei termini sopra delineati, tra il procedimento penale e quello amministrativo, i due possono essere interpretati come parti di un unico procedimento. In tal caso, verrebbe meno il presupposto stesso per invocare l'applicazione del principio del *ne bis in idem*.

A seguito di tale pronuncia, l'attenzione della Corte si è progressivamente focalizzata sul principio di proporzionalità, demandando in larga misura al giudice nazionale la valutazione dell'impatto complessivo delle sanzioni, al fine di evitare che esse comportino un pregiudizio eccessivo per l'autore della violazione.

2.6.3 Le pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea

Anche nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea vi sono stati molteplici casi in cui i giudici hanno affrontato la questione del *ne bis in idem*.

Nella sentenza *Fransson* (C-617/10), la Corte di giustizia aveva stabilito che l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE non impedisce, in linea generale, l'applicazione congiunta di sanzioni amministrative e penali per le medesime violazioni in materia di IVA, lasciando agli Stati membri la facoltà di scegliere il modello sanzionatorio più idoneo a garantire la tutela degli interessi finanziari dell'Unione. Tuttavia, qualora una sovrattassa amministrativa avesse assunto carattere penale sulla base dei criteri enunciati nella giurisprudenza *Engel*, l'avvio di un successivo procedimento penale per i medesimi fatti sarebbe risultato incompatibile con il principio del *ne bis in idem*. In ultima istanza, secondo i Giudici spetta al giudice nazionale valutare la compatibilità del cumulo sanzionatorio con gli standard di tutela interni, purché le

sanzioni alternative si rivelino comunque efficaci, proporzionate e dotate di adeguata forza dissuasiva.¹⁶⁵

Sul sistema di duplicazione di procedimenti e sanzioni, la Corte di giustizia è poi ritornata con tre sentenze in data 20 marzo 2018, rispettivamente *Menci* (C-524/15), *Garlsson Real Estate e altri* (C-537/16), e *Di Puma e Zecca* (C-596/16 e C-597/16).

Nella sentenza *Menci*, la Corte ha esaminato il regime di doppio binario sanzionatorio previsto dall'ordinamento italiano in materia di illeciti fiscali, derivante dalla combinazione tra l'art. 13, comma 1, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, e gli artt. 10-bis e 10-ter del D.lgs. n. 74 del 2000.

La Corte di giustizia si è confrontata, in primo luogo, con la qualificazione penale dei procedimenti e delle sanzioni in esame, valutandone la reale natura repressiva; in secondo luogo, sulla sussistenza dell'identità dell'illecito, partendo dall'accertamento dei fatti materiali come insieme di circostanze concrete, e tra loro strettamente connesse, che hanno condotto ad una pronuncia definitiva di assoluzione o condanna; ed infine sul profilo della proporzionalità.

Applicando i principi elaborati dalla Corte EDU, i giudici di Lussemburgo hanno qualificato le sanzioni amministrative previste da tali disposizioni come aventi natura sostanzialmente penale, in ragione della loro finalità repressiva e dell'elevata intensità afflittiva. Da ciò hanno fatto discendere la configurabilità di un *bis penale*. Inoltre, hanno rilevato la sussistenza dell'*idem factum*, considerando che le condotte oggetto di sanzione penale ed amministrativa, presentavano una identità sostanziale. Nonostante tale constatazione, è stata esclusa una violazione dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, poiché i giudici hanno qualificato il cumulo non come una lesione, bensì come una limitazione del diritto in parola che può ritenersi giustificata, purché conforme ai requisiti stabiliti dall'art. 52 par. 1 della medesima Carta.

Ai sensi di tale norma, qualsiasi compressione all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dal testo in parola, deve sottostare a tre condizioni: l'essere prevista dalla

¹⁶⁵ Cfr. E. A. Sepe, ““Il principio del *ne bis in idem* nella evoluzione della giurisprudenza delle Corti Europee e della Corte costituzionale”, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 4/2018, pag. 1103.

legge, garantire il rispetto del contenuto essenziale del diritto o della libertà, nonché garantire il rispetto del principio di proporzionalità.

Solo così, eventuali limiti potranno trovare applicazione in quanto necessari e, al contempo, rispondenti a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere diritti e libertà altrui.^{166 167}

I giudici di Lussemburgo, in definitiva, rimettevano al giudice del rinvio il compito di valutare la proporzionalità del cumulo, che non deve essere eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso; solo all'esito di tale giudizio, il giudice nazionale potrà ravvisare una eventuale violazione dell'art. 50 della Carta.

La Corte di giustizia, evidentemente in ragione degli interessi economici dell'Unione, confliggenti con una rigorosa garanzia del principio, ha enucleato quindi una concezione debole dello stesso, lasciandone la singola valutazione concreta ai giudici nazionali.¹⁶⁸

2.7 La posizione della giurisprudenza interna

Muovendo dal panorama offerto dalla giurisprudenza della Corte EDU, che ha progressivamente ridefinito i contorni applicativi del principio del *ne bis in idem* in presenza di sistemi sanzionatori a doppio binario, risulta ora necessario volgere

¹⁶⁶ V. D. B. Girard, “*Ne bis in idem: un principio in evoluzione - Livelli di tutela europei per la garanzia del ne bis in idem*”, in *Giurisprudenza Italiana*, n. 6/2019, pag. 1457.

¹⁶⁷ Anche nella sentenza *Garlsson* (C-537/16) la Corte UE afferma che il par. 3 dell'art. 52 della CDFUE intende assicurare la necessaria coerenza tra la Carta e la CEDU senza che ciò pregiudichi l'autonomia del diritto dell'Unione e della Corte di giustizia dell'Unione Europea. Al riguardo la Corte osserva inoltre che, alla luce dell'art. 52 CDFUE è consentita una limitazione del principio del *ne bis in idem*, poiché la possibilità di cumulare procedimenti e sanzioni penali con procedimenti e sanzioni amministrative è prevista dalla legge italiana e risponde ad un obiettivo di interesse generale dal momento che mira a tutelare l'integrità dei mercati finanziari dell'Unione e la fiducia del pubblico negli strumenti finanziari, fermo restando il rispetto del principio di proporzionalità; v. E. Desana, “*Ne bis in idem: l'infinito dialogo fra Corti e legislatore*”, in *Giurisprudenza Italiana*, n. 2/ 2019, pag. 348.

¹⁶⁸ In tal senso si esprime C. Silva, “*Ne bis in idem: un principio in evoluzione - Ne bis in idem sostanziale: la faticosa emersione del contenuto di un principio*”, in *Giurisprudenza Italiana*, n. 6/ 2019, p. 1457.

l'attenzione all'orientamento seguito dall'ordinamento interno, al fine di cogliere le ricadute e le tensioni prodotte da tali approdi europei sul diritto nazionale.

In una fase iniziale, la giurisprudenza di legittimità si era mostrata sostanzialmente impermeabile all'interpretazione convenzionale, negando l'applicabilità del principio di specialità tra illecito penale e tributario, e inquadrando i due procedimenti, penale e amministrativo-tributario, in un rapporto di mera progressione, fondato su presupposti e finalità differenti. In tal modo, veniva esclusa ogni forma di interferenza tra i due binari, non ravvisandosi violazione del divieto di *bis in idem*.

Tuttavia, a fronte del consolidarsi della giurisprudenza europea e delle pressioni sovranazionali, si è assistito a un progressivo adeguamento interpretativo da parte della giurisprudenza nazionale, che ha iniziato a confrontarsi in maniera più attenta e problematica con la compatibilità del doppio binario con i principi convenzionali, in particolare con gli articoli 4 del Protocollo n. 7 CEDU e 6 CEDU.

Non è mancato, sul punto, l'intervento della Corte costituzionale, la quale si è confrontata con gli orientamenti elaborati dalla Corte EDU e dalla CGUE, contribuendo alla definizione del principio del *ne bis in idem* nel contesto nazionale. Tre significative pronunce della Consulta, emblematiche di tale confronto, saranno oggetto di specifica trattazione nella parte seguente dell'analisi.

2.7.1 Il principio di specialità nell'ordinamento interno: l'evoluzione della giurisprudenza di legittimità

Interessante soffermarsi sulla posizione della Suprema Corte e sulla sua successiva evoluzione, in materia di specialità.

La giurisprudenza di legittimità ha fin da subito adottato una lettura particolarmente restrittiva del principio in parola, pervenendo ad una sua sostanziale disapplicazione.¹⁶⁹

Il riferimento è a quello che era l'ormai consolidato orientamento che aveva preso le mosse con le due sentenze “gemelle” delle Sezioni Unite, concernenti in un caso, il delitto di cui all'art. 10bis d.lgs. 74/2000 e nell'altro, quello di cui all'art. 10ter del medesimo

¹⁶⁹ Cit. P. Aldrovandi, A. Lanzi in *op. cit.* pag. 131.

decreto: pronunce queste che hanno escluso la sussistenza del rapporto di specialità tra i reati in parola e l'illecito amministrativo contemplato dall'art. 13 comma 1 d.lgs. 471/97.¹⁷⁰

I giudici della Suprema Corte avevano osservato come le due fattispecie in questione divergessero per alcune delle loro componenti essenziali, quali a titolo meramente esemplificativo la presentazione della dichiarazione annuale IVA, richiesta per il solo illecito penale, la soglia minima dell'omissione, e così via¹⁷¹. Tali divergenze porterebbero a ricostruire il rapporto tra i delitti e l'illecito amministrativo in termini non di specialità ma di progressione: *“Le illustrate divergenze inducono a ricostruire il rapporto fra i due illeciti in termini, non di specialità, ma piuttosto di “progressione”: la fattispecie penale ... costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa e, pur contenendo necessariamente quest'ultima, la arricchisce di elementi essenziali (certificazione, soglia, termine allungato) che non sono complessivamente riconducibili al paradigma della specialità (che, ove operante, comporterebbe ovviamente l'applicazione del solo illecito penale), in quanto recano decisivi segmenti comportamentali, che si collocano temporalmente in un momento successivo al compimento dell'illecito amministrativo.”*¹⁷²

E ancora,

“Da quanto sopra discende che la presenza della previsione dell'illecito amministrativo di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 13, comma 1, e la consumazione in concreto di esso, non sono di ostacolo all'applicazione, in riferimento allo stesso periodo d'imposta e nella ricorrenza di tutti gli specifici presupposti, della statuizione relativa all'illecito penale di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10 bis. La circostanza che in tal modo un fatto integrante uno o più illeciti minori assurga, in punto di fatto, a presupposto dell'illecito maggiore, richiedente a sua volta ulteriori

¹⁷⁰ Cfr. rispettivamente, Cass. Pen. Sez. Un. N. 37425 e N. 37424 del 28.03/2013, nello stesso senso anche Cass. Pen. Sez. III n. 40526/2014.

¹⁷¹ V. Cass. Pen. Sez. Un. N. 37425/2013 punto 5.1. pag .21.

¹⁷² Cit. da Cass. Sez. Un. Sent. 37425/2012.

*requisiti ... non appare motivo sufficiente per escludere la concorrente applicazione di entrambi gli illeciti".*¹⁷³

I giudici, in conclusione, avevano escluso la sussistenza di una violazione del divieto di *bis in idem*, rilevando l'assenza del requisito dell'identità del fatto materiale. Inoltre, sottolineavano come la questione non si ponesse nel caso di specie, trattandosi di un procedimento amministrativo e di un procedimento penale, e non di due procedimenti di natura penale, circostanza che, secondo la Corte, costituirebbe il presupposto necessario per un'effettiva discussione sulla possibile violazione del principio in esame.

Le conclusioni cui è giunta la Corte hanno suscitato riserve in una parte della dottrina¹⁷⁴, che ha rilevato profili di contraddittorietà nel fondamento argomentativo della decisione. Secondo tali autori, infatti, i giudici, nella sentenza citata espressamente affermano che la fattispecie penale “*pur contenendo necessariamente*” quella amministrativa “*la arricchisce di elementi essenziali*”: questo comporta che il rapporto tra le due fattispecie si configuri come rapporto di genere a specie, in quanto la prima contiene tutti gli elementi che valgono ad integrare la seconda, “*salvo poi essere arricchita da ulteriori elementi*”, aventi valenza specializzante.

Sulla base di ciò, pare davvero difficile poter escludere la sussistenza del rapporto di specialità.

L'atteggiamento restrittivo della giurisprudenza di legittimità in sede di applicazione del principio di specialità, oltre ad apparire censurabile per le ragioni esposte, ha determinato notevoli problematiche nei rapporti con gli ordinamenti sovranazionali, in particolare con la Convenzione europea dei diritti dell'Uomo (CEDU) e con la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE).

Alla luce di ciò e poco dopo la pronuncia Grand Stevens della Corte EDU, in dottrina si è osservato che se la previsione di cui all'art. 19 avrebbe dovuto scongiurare il pericolo di frizioni con la garanzia convenzionale del *ne bis in idem*, problemi avrebbero potuto essere determinati dal quel rigido orientamento giurisprudenziale sopra esposto e secondo il quale “*il principio di specialità non si applicherebbe nei rapporti tra i reati di omesso*

¹⁷³ Ibidem.

¹⁷⁴ Si fa riferimento alla posizione espressa da P. Aldrovandi e A. Lanzi in *op. cit.* pagg. 133 ss.

*versamento di ritenute certificate o di omesso versamento IVA (art. 10bis e 10ter d.lgs. 74/2000) e gli illeciti amministrativi di omesso versamento periodico delle ritenute o dell'IVA".*¹⁷⁵

Questa situazione ha portato la giurisprudenza italiana a farsi carico della questione relativa alla incompatibilità della CEDU con l'assetto dei rapporti tra illecito amministrativo e penale in ambito tributario.¹⁷⁶

A titolo meramente esemplificativo, si faccia riferimento al caso del Tribunale di Bologna, sez. I penale, che nel 2015 ha sollevato questione di legittimità costituzionale, per violazione dell'art. 117 Cost. in relazione all'art. 4 del Protocollo 7 della CEDU, dell'art. 649 c.p.p. in relazione all'art. 10bis del d.lgs. 74/2000 nella parte in cui “*non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di secondo giudizio al caso in cui all'imputato sia già stata comminata, per il medesimo fatto nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione cui debba riconoscersi natura penale*” e ancora, il Tribunale di Bergamo, il 16.09.2015 ha sollevato questione pregiudiziale davanti alla Corte di Giustizia dell'Unione europea relativa alla compatibilità con il diritto comunitario della “*possibilità di celebrare un procedimento penale avente ad oggetto un fatto per cui il medesimo soggetto abbia riportato sanzione amministrativa irrevocabile*”.¹⁷⁷

Alla luce dell'evoluzione della giurisprudenza sovranazionale tracciata nei paragrafi precedenti, anche la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha progressivamente recepito l'orientamento espresso dalla Corte EDU nella celebre sentenza *A e B c. Norvegia*. Inizialmente ancorata ad un'impostazione più rigida, improntata alla valorizzazione del principio di specialità e alla configurazione del rapporto tra procedimento amministrativo e penale in termini di progressione criminosa, la Suprema

¹⁷⁵ In tal senso cfr. G. Pisani, *Principio di specialità in Diritto Penale dell'Economia* pag. 1264.

¹⁷⁶ V. in questo senso, Cass. Pen. Sez. III n. 19334/2015 la quale ha riconosciuto che “*Il sistema sanzionatorio tributario, assestato sul cumulo tra sanzioni tributarie e penali, pone effettivamente più che ragionevoli dubbi di compatibilità con la dimensione europea del principio del ne bis in idem, non solo alla luce della sentenza Grand Stevens, ma anche più specificatamente della sentenza Nykanen c. Finlandia.*”

¹⁷⁷ CGUE, 20 marzo 2018, C 524/15 (Caso Menci) v. par. 1.6.3.

Corte ha gradualmente rivisto le proprie posizioni, allineandosi al criterio della *sufficiently close connection in substance and in time*, quale parametro guida elaborato dalla giurisprudenza europea.

La Corte di Cassazione, con sent. 6993/2017, ha stabilito infatti che *“Non sussiste la violazione del “ne bis in idem” convenzionale nel caso della irrogazione definitiva di una sanzione formalmente amministrativa, della quale venga riconosciuta la natura sostanzialmente penale, ai sensi dell'art. 4 Protocollo n. 7 CEDU, come interpretato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nelle cause “Grande Stevens e altri contro Italia” del 4 marzo 2014, e “Nykanen contro Finlandia” del 20 maggio 2014, per il medesimo fatto per il quale vi sia stata condanna a sanzione penale, quando tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta, tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema, secondo il criterio dettato dalla suddetta Corte nella decisione “A. e B. contro Norvegia” del 15 novembre 2016.”*¹⁷⁸

e ancora e nel medesimo senso,

“Non sussiste violazione del “ne bis in idem” convenzionale nel caso di applicazione, per il medesimo fatto per il quale vi sia stata condanna a sanzione penale definitiva, di una sanzione formalmente amministrativa, della quale venga riconosciuta la natura sostanzialmente penale ai sensi dell'art. 4, Protocollo n. 7, CEDU, come interpretato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, quando tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista una connessione sostanziale e temporale tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema sanzionatorio e vengano salvaguardate le garanzie procedurali dirette ad assicurare la pienezza del contraddittorio.”^{179 180}

¹⁷⁸ Cit. Cass. pen., Sez. III, Sentenza, 22/09/2017, n. 6993 (rv. 272588).

¹⁷⁹ Cit. Cass. pen., Sez. V, Sentenza, 15/04/2021, n. 31507 (rv. 282038-01).

¹⁸⁰ Ardizzone, G. M. (2021). Ne bis in idem e reati tributari. Tesi di laurea, Università LUISS.

2.7.2 La giurisprudenza della Corte costituzionale in materia di *ne bis in idem*

Ai nostri fini, particolare attenzione merita poi, la sentenza 2 marzo 2018, n. 43, con cui la Corte costituzionale si è pronunciata sulla legittimità dell'art. 649 c.p.p., *nella parte in cui* non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti dell'imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale, ai sensi della CEDU e dei relativi Protocolli.

Nel caso in esame, l'imputato risultava perseguito ex art. 5, d.lgs. 74/2000 per il reato di omissione delle dichiarazioni per le imposte sui redditi e sul valore aggiunto; per la stessa condotta era, inoltre, destinatario di una sanzione amministrativa, resasi definitiva, pari al 120% dei tributi evasi.

Il giudice remittente riteneva che l'art. 19 del D.Lgs. n. 74 del 2000 dovesse condurre all'applicazione esclusiva della sanzione penale, in quanto dotata di natura "speciale" rispetto a quella di tipo tributario. Nondimeno, l'obbligo di procedere al giudizio penale, imposto dagli artt. 20 e 21 del medesimo decreto, in virtù dell'autonomia del procedimento penale rispetto a quello amministrativo e della mancata eseguibilità della sanzione amministrativa, finché non definitiva, avrebbe comportato una duplicazione processuale. Da ciò derivava, secondo il remittente, un possibile conflitto con il divieto di bis in idem, quale garantito dall'art. 649 c.p.p. e dall'art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU.

Decidendo sulla questione, la Corte Costituzionale aveva precisato, anzitutto, come non vi fosse motivo per dubitare della natura "sostanzialmente" penale della sanzione amministrativa per l'omissione della dichiarazione; né, tanto meno, della "specialità" della sanzione penale rispetto a quella amministrativa, non potendo neppure ipotizzarsi quel rapporto di "progressione illecita" che la Cassazione aveva viceversa ravvisato per le sanzioni penali per l'omesso versamento dei tributi, rispetto alle omologhe misure amministrative.

La Corte, alla luce dell'orientamento inaugurato dalla Corte EDU con la pronuncia *A e B c. Norvegia*, ha stabilito che il *ne bis in idem* non è più una regola inderogabile, conseguente alla mera verifica della definitività del primo procedimento, necessitando, in

ogni caso, di essere subordinata alla discrezionalità giudiziaria, in ordine al nesso che lega i procedimenti.

Allo stesso divieto non si può, peraltro, più attribuire natura esclusivamente processuale, posto che il principale criterio di cui tener conto ai fini dell'attribuzione di un eventuale legame materiale tra i due procedimenti è quello di proporzionalità, che impone di tener conto dell'entità del cumulo di sanzioni irrogate.¹⁸¹

Allo stesso modo, con sentenza n. 222/2019, la Corte costituzionale, nel dichiarare inammissibile, per genericità della censura, la questione di costituzionalità sollevata con riferimento all'art. 649 c.p.p. (per violazione degli artt. 3 e 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU ed all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea), ha fornito due utili indicazioni per inquadrare con chiarezza la problematica del *ne bis in idem* in relazione agli illeciti tributari ed alla comminatoria, per un medesimo fatto, di una sanzione penale e di una punizione in sede tributaria.

I giudici della Consulta avevano ritenuto che l'ordinamento italiano, nel prevedere una pluralità di sanzioni per le violazioni fiscali, non avrebbe violato il divieto di *ne bis in idem*. A tale conclusione, si era pervenuti ricordando come la portata del principio fosse stata ampiamente circoscritta a seguito dell'intervento della Corte EDU nella controversia *A e B c. Norvegia* ed a seguito delle tre pronunce della CGUE nel marzo del 2018.

Il tema è stato ampiamente trattato, ma si ritiene qui di dover ribadire che tanto la Corte EDU quanto la Corte di Giustizia hanno ammesso la possibilità del cumulo tra procedimenti sanzionatori, purché ricorrano precise condizioni, come la complementarità degli scopi perseguiti, una sufficiente coordinazione tra i procedimenti e, soprattutto, il rispetto del principio di proporzionalità nel trattamento sanzionatorio complessivo.

La Corte, sulla questione sottoposta, ha sottolineato che il cumulo tra pena detentiva e sanzione amministrativa pecuniaria consente, da un lato, di affiancare strumenti repressivi differenti per contrastare l'evasione IVA, esprimendo così “*la ferma riprovazione dell'ordinamento a fronte di condotte gravemente pregiudizievoli per gli*

¹⁸¹ Cfr. C. Fontana, “*NE BIS IN IDEM E REATI TRIBUTARI NELLA PROSPETTIVA DELLA GIURISPRUDENZA NAZIONALE*”, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 1/2019, pag. 55.

*interessi finanziari nazionali ed europei”*¹⁸², e dall’altro non pare permettere l’applicazione di sanzioni eccessivamente severe ed irragionevoli, sicché il duplice binario sanzionatorio è necessario per “*assicurare ex post l’effettiva riscossione degli importi evasi da parte dell’Amministrazione ...*”¹⁸³

La Consulta, quindi, non è riuscita a scorgere profili di irragionevolezza nella disciplina del nostro sistema di doppia risposta sanzionatoria.¹⁸⁴

Dopo una lunga serie di altalenanti interventi giudiziari, nelle giurisdizioni sovranazionali e in quelle nazionali, accompagnati da un torrenziale dibattito dottrinale, il principio di *ne bis in idem* ha nuovamente fatto breccia nel proskenio costituzionale con la sentenza 149/2022.

“Non può essere cominciato o proseguito un processo penale a carico di una persona che sia già stata sanzionata in via amministrativa per la medesima violazione dei diritti d’autore”.¹⁸⁵

Lo ha stabilito la Corte costituzionale con la suddetta sentenza, accogliendo, per la prima volta, una questione sollevata dal Tribunale di Verona sull’art. 649 c.p.p. sotto il profilo del suo contrasto con il diritto al *ne bis in idem* così come riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo.

Il Tribunale aveva osservato che l’articolo 649 c.p.p. vieta di sottoporre a un secondo giudizio un imputato già assolto o condannato in un altro processo penale, ma non esclude che l’imputato possa essere giudicato penalmente per un fatto per cui sia già stato sanzionato in via amministrativa. Tuttavia, il giudice aveva inviato gli atti alla Consulta, chiedendole di verificare se, in questo caso, la sottoposizione a un processo violasse comunque il diritto al *ne bis in idem*, sancito dal Protocollo n. 7 alla Convenzione europea.

La Corte costituzionale, ritenendo fondata la questione sollevata, ha dichiarato l’illegittimità dell’art. 649 c.p.p. nella parte in cui non consente il proscioglimento o il non luogo a procedere nei confronti di soggetti già destinatari di una sanzione

¹⁸² Da Corte Cost. Sent. 222/2019.

¹⁸³ Idem.

¹⁸⁴ Cfr. C. Santoriello, “*Non censurabile secondo la Consulta la scelta del legislatore di punire in sede amministrativa e penale gli illeciti tributari – Commento*”, in *il fisco*, n. 45/ 2019, pag. 4364.

¹⁸⁵ Da Corte Cost. Sent. 149/2022.

amministrativa definitiva di natura punitiva per il medesimo fatto in materia di diritto d'autore. La Consulta ha ribadito che il principio del *ne bis in idem* tutela l'individuo dalla reiterazione di procedimenti per il medesimo illecito, riconoscendo alle sanzioni pecuniarie previste in ambito amministrativo natura sostanzialmente penale. Ha, inoltre, escluso che tra queste ultime e le sanzioni penali esista una connessione sufficientemente stretta, tale da configurare un'unica risposta sanzionatoria. La Corte ha infine chiarito che, pur non essendo precluso al legislatore prevedere risposte punitive distinte per lo stesso fatto, ciò è ammissibile solo qualora sia rispettato il principio di proporzionalità e vi sia un nesso sostanziale e temporale adeguato tra le diverse sanzioni.¹⁸⁶

Pertanto, secondo i giudici, la duplicazione di sanzioni, e ancor prima di procedimenti, per la medesima violazione *determina sofferenze e costi ingiustificati per la persona interessata*. Per risolvere il problema è necessario che il procedimento penale si concluda non appena la sanzione amministrativa viene irrogata.

Si tratta peraltro di una sanatoria costituzionale di cui la stessa Corte riconosce la parzialità, poiché, l'assetto normativo vigente allora lasciava comunque impregiudicato il cumulo procedimentale e punitivo rispetto alle ipotesi in cui il giudicato penale intervenga prima di quello amministrativo. Non solo, la Corte stigmatizza altresì il fatto che il rimedio apprestato non sia *“idoneo di per sé a conferire razionalità complessiva al sistema, che consente comunque l'apertura di due procedimenti e il loro svolgimento parallelo, con conseguente duplicazione in capo all'interessato dei costi personali ed economici”*.

Di conseguenza, il monito finale è indirizzato ancora una volta al Legislatore, sollecitato a *“rimodulare la disciplina in esame in modo da assicurare un adeguato coordinamento tra le sue previsioni procedimentali e sanzionatorie”*.

¹⁸⁶ G. Centamore, *“Ne bis in idem e duplicazioni procedimentali: un nuovo interessante arresto della Corte costituzionale”*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2022, 10 pag. 4.

2.8. Il principio del *ne bis in idem* e il principio di specialità: analisi critica delle divergenze strutturali

Vigente, sotto il d.lgs. 74/2000, il principio del doppio binario tra procedimento penale e processo tributario, si sono poste questioni relative alla compatibilità del sistema con il principio del *ne bis in idem*. Per evitare il pericolo di frizioni con tale garanzia costituzionale, parte maggioritaria della dottrina¹⁸⁷ ha posto come soluzione efficiente per avallare tale rischio, l'applicazione del principio di specialità. In questo modo, il sistema era, dunque, improntato all'efficienza, nel senso che le sanzioni amministrative non potevano essere eseguite, salvo che il procedimento penale venisse definito con formula di proscioglimento, escludendo la rilevanza penale del fatto.

In pratica, l'amministrazione finanziaria si precostituiva un titolo che potrà mettere prontamente in esecuzione ove, all'esito del processo penale, emerga che il fatto non integri alcuna ipotesi di reato.

Questo meccanismo assicura il rispetto del *ne bis in idem* sul piano sostanziale, in quanto le sanzioni penali e quelle amministrative, comunque, non si cumulano in capo al responsabile.

Le criticità legate al rapporto tra il principio di specialità e il principio del *ne bis in idem* sono tutt'altro che teoriche. A prima vista, potrebbe sembrare che il secondo rappresenti una naturale derivazione del primo, ma un'analisi più attenta porta a una conclusione opposta: i due principi risultano, di fatto, incompatibili.

Per chiarire meglio questa posizione, basti considerare che, con l'introduzione degli artt. 19, 20 e 21 del d.lgs. 74/2000, il Legislatore ha cercato di evitare il rischio di lacune sanzionatorie attraverso un sistema basato sul principio di specialità e, sul piano processuale, sull'autonomia tra il procedimento tributario e quello penale, con l'intento di risolvere la questione del *ne bis in idem*. Tuttavia, questa soluzione non si rivela

¹⁸⁷ B. P. Girard, "*Ne bis in idem: un principio in evoluzione - Livelli di tutela europei per la garanzia del ne bis in idem*", in *Giurisprudenza Italiana*, n. 6/ 2019, pag. 1457.

efficace, poiché i due principi si muovono su livelli diversi e rispondono a logiche che, più che armonizzarsi, tendono a entrare in conflitto.¹⁸⁸

Il principio di specialità vale semplicemente ad obbligare l'interprete a scegliere, tra le due sanzioni astrattamente applicabili alla fattispecie, quella speciale.¹⁸⁹

Tale principio trova la sua *ratio* nella volontà del Legislatore di evitare che il medesimo soggetto sia punito due volte per il medesimo fatto. Il principio, pur se inteso secondo tali vesti, non è idoneo ad assorbire quello del *ne bis in idem*, questo perché se è vero che l'art. 19 impedisce il cumulo sanzionatorio, tale divieto opera solo *ex post*, una volta chiuso il procedimento penale e solo a favore della misura speciale, *id est*, quella penale.^{190 191}

Gli artt. 19, 20 e 21 prevedono che l'Amministrazione finanziaria, anche a fronte dell'illecito penalmente rilevante, comunque difenda la legittimità delle sanzioni di cui richiede l'applicazione, salvo sospensione dell'esecuzione delle stesse fino all'esito del giudizio penale. Se all'esito di tale ultimo giudizio si conclude con sentenza di condanna, l'Amministrazione dovrà rinunciare definitivamente all'irrogazione delle sanzioni,

¹⁸⁸ Pare per altro opportuno osservare che, anche se si volesse ricondurre il principio del *ne bis in idem* a quello di specialità, esso conosce delle eccezioni che mal si conciliano con l'interpretazione sostanzialistica adottata dalla Corte EDU nelle numerose sentenze analizzate nel precedente paragrafo. A titolo meramente esemplificativo, anche se le ipotesi da citare potrebbero essere innumerevoli, la pendenza del procedimento penale o il passaggio in giudicato della sentenza di condanna non ostano alla riscossione delle sanzioni amministrative se le parti convengono di concludere il procedimento in sede di adesione, o se il giudice tributario dichiara cessata la materia del contendere dopo l'intervenuta conciliazione tra le parti.

¹⁸⁹ Sul principio di specialità riportato alla materia tributaria, sia consentito rinviare a A. Giovannini, "*Principio di specialità, illecito tributario e responsabilità dell'ente*," in *Rivista di diritto tributario*, 2001, pag. 3721 ss.

¹⁹⁰ In tal senso si esprime Giovannini, in *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico* – par. 5 "*Il principio del ne bis in idem e il principio di specialità domestico: confronto e diversità strutturali. I diversi piani della loro operatività*", in *Rassegna Tributaria* n. 5/2014 pag.1155.

¹⁹¹ Sempre nello stesso senso, A. Giovannini "*La specialità e il divieto del "bis in idem"*", in *Corriere Tributario* n.12/2015, pag.905 in op. cit. v. nota 59.

altrimenti, nel caso di assoluzione dell'imputato, le sanzioni amministrative torneranno ad essere eseguibili ai sensi dell'art. 21.

Tale meccanismo risponde alla necessità di evitare lacune sanzionatorie e margini di impunità, ma al contempo finisce per entrare in frizione con il principio sancito dall'art. 4 del Protocollo n. 7 CEDU, così come interpretato dalla Corte di Strasburgo, determinando un profilo di potenziale incompatibilità con i precetti della Convenzione.

Il principio del *ne bis in idem* sostanziale opera su un piano diverso dal principio di specialità, che come detto permetta l'applicazione della sanzione amministrativa solo in caso di assoluzione ed *ex post*, infatti, lo stesso considera indifferenti i tratti formali di specializzazione della norma e la tipologia di sanzione, guardando solo al procedimento con finalità afflittiva che prima si conclude, quale esso sia e alla pena che, in caso di accertamento della responsabilità, viene accertata.

Il principio di specialità in questione di fatto rende inutile la risposta amministrativa disposta dalle leggi di imposta, perché valutando solo la connotazione specialistica della disposizione, accorda preferenza sempre a quelle penali, la sanzione amministrativa risulta applicabile effettivamente solo nel caso in cui in sede penale, intervenga una sentenza assolutoria. In questo caso, in forza dell'art. 19, rivive la sanzione amministrativa già irrogata, ma inesequibile ai sensi dell'art. 21, ma il problema del *ne bis in idem* non si può considerare affatto risolto, perché, se si accoglie l'interpretazione del principio effettuata dalla Corte EDU, il divieto di duplicazione non opera solamente sul piano delle sanzioni, ma anche su quello del procedimento. Cosicché, a fronte dell'identità dei fatti, la sentenza penale, anche se assolutoria, comunque costituisce impedimento sia alla prosecuzione del procedimento amministrativo sia all'esecuzione del provvedimento di irrogazione delle sanzioni.^{192 193}

¹⁹² Vv. nota 190, in riferimento al par. 6 *“La condotta come parametro oggettivo di valutazione del rispetto del principio del ne bis in idem, la sanzione amministrativa “fantasma” e l'esclusione della rilevanza penale del fatto: l'operatività del principio indipendentemente dall'applicazione di “una” sanzione.*

¹⁹³ Cfr. A. Giovannini, *“Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2014, pag. 1155.

2.9 Gli interventi legislativi post d.lgs. 74/2000

Sebbene il d.lgs. 74/2000 abbia subito, nel corso del tempo, significative modifiche normative, è opportuno precisare sin d'ora che tali interventi successivi non hanno inciso in maniera diretta sul tema specifico oggetto della presente indagine, vale a dire l'analisi dei rapporti tra procedimenti e processi nell'ambito penal-tributario. Nondimeno, al fine di offrire un quadro complessivo e aggiornato dell'evoluzione della disciplina, si ritiene utile procedere, in chiusura, a una sintetica esposizione delle principali novità intervenute dopo l'entrata in vigore del decreto.

In un contesto segnato da persistenti esigenze di riequilibrio dei conti pubblici e da una crescente attenzione al contrasto dell'evasione fiscale, si era dapprima assistito ad un progressivo e marcato irrigidimento dell'apparato repressivo penale tributario, realizzatosi ad opera di riforme settoriali, attuate con logica emergenziale, ancora una volta ispirate dalle esigenze di ragione fiscale, e dimenticanti i principi generali del diritto penale. Con esse, si era infatti di gran lunga ampliato l'intervento penale nel settore tributario, andando a colpire condotte che non apparivano meritevoli della sanzione criminale: per un verso in modo analogo a quanto prodotto dalla riforma del 1982. Con gli artt. 10 bis, 10ter e 10quater introdotti con la Finanziaria del 2005 e con il decreto Visco - Bersani del 2006, si erano criminalizzate condotte non meritevoli né bisognose di pena, e consistenti in meri inadempimenti di obbligazioni non accompagnate da comportamenti fraudolenti;¹⁹⁴ Si deviava in questo modo alle premesse del decreto 2000 fondate su una più restrittiva delimitazione dell'area del penalmente rilevante e sulla centralità dei reati dichiarativi.

Il Legislatore era poi intervenuto con il decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, recante *“Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica”*, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. Tale intervento si inserisce nel quadro delle cosiddette “manovre correttive”, ma ha prodotto effetti di rilievo anche sul versante penal-tributario, segnando un primo tentativo di revisione del sistema delineato dal d.lgs. n. 74/2000, in attesa della più organica riforma del 2015.

¹⁹⁴ Si esprimono in tal senso E. Musco, F. Ardito in *op. cit.* pag. 34.

In particolare, tale decreto ha apportato modifiche sostanziali agli artt. 1,4,5, e 10 del d.lgs. 74/2000, modificando le soglie di punibilità ed inasprendo le pene edittali; ed in aggiunta aveva introdotto all'art. 11 la nuova ipotesi di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte in sede di transizione fiscale. Con il d.l. 138/2011 si era poi attuato un nuovo intervento massiccio di riforma che aveva interessato sia le fattispecie tipiche di reati (di cui venivano abbassate le soglie di punibilità), sia istituti di parte generale, come l'accesso al patteggiamento, la limitazione delle ipotesi di concedibilità della sospensione condizionale della pena, o la disciplina della prescrizione.¹⁹⁵

Il Legislatore è poi nuovamente intervenuto operando una riforma di ampio respiro con il d.lgs. 158/2015, in conformità a quanto stabilito dalla legge delega n. 23 del 2014.¹⁹⁶

Quest'ultima aveva delineato come principio direttivo generale la razionalizzazione dell'assetto fiscale, attraverso interventi non solo sul piano sanzionatorio, ma anche sulla riscossione, sulla riorganizzazione delle agenzie fiscali e sul monitoraggio dell'evasione fiscale. A seguito di tali direttive parlamentari, sono stati emanati cinque decreti in materia tributaria, sebbene solo uno di essi sia di interesse per la presente analisi.

Già nella fase preliminare della sua elaborazione, il decreto in questione ha suscitato un vivace dibattito mediatico, in ragione dell'impronta marcatamente depenalizzante che gli si attribuiva. Ciò derivava, in particolare, dall'indirizzo tracciato dalla legge delega, la quale aveva affidato al Governo il compito di rivedere il sistema sanzionatorio con l'obiettivo di garantire *“effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria”*¹⁹⁷, prevedendo altresì la possibilità di attenuare le sanzioni per le condotte meno gravi o di sostituire le sanzioni penali con misure di natura amministrativa, previa individuazione di soglie di punibilità adeguate.¹⁹⁸

¹⁹⁵ Sia consentito rinviare a L. Salvini, F. Cagnola, in *op. cit.* cap. 2 par. 5.

¹⁹⁶ Cfr. P. Aldrovandi, A. Lanzi in *op. cit.* pag. 62.

¹⁹⁷ Relazione Ministeriale al Decreto, pag. 1.

¹⁹⁸ L. Roccatagliata, *“Il nuovo sistema sanzionatorio dei reati tributari. Guida breve al d.lgs. 158/2015”*, in *Giurisprudenza Penale* 2015, pag. 1.

Il d.lgs. 74/2000 aveva in realtà già operato una selezione delle condotte penalmente rilevanti, escludendo quelle meramente prodromiche all'evasione e concentrandosi su comportamenti dotati di contenuto frodatorio più concreto e lesivo.

In questo contesto di stratificazione normativa e incertezza applicativa, era emersa con forza la necessità, espressamente avvertita dalla legge delega, di un riordino organico della materia, reso ancora più urgente dal progressivo incremento del contenzioso penale originato da violazioni di scarsa offensività, come i frequenti casi di omesso versamento, che hanno contribuito a congestionare il sistema giudiziario.

A ciò si aggiungeva la formulazione poco chiara di alcune fattispecie incriminatrici, in particolare quelle riferite alla dichiarazione infedele o fraudolenta, spesso legate a soglie di punibilità non ben definite, che hanno finito per sovrapporre il piano penalistico con problematiche tipicamente tributarie, generando confusione interpretativa e difficoltà operative.

Il decreto legislativo del 2015 ha cercato di rispondere a tali criticità seguendo una precisa direttrice riformatrice: confinare la responsabilità penale ai soli comportamenti effettivamente lesivi degli interessi erariali, caratterizzati da dolo e da un pregiudizio economico concreto, restituendo al giudice penale il compito di giudicare fatti realmente offensivi, e lasciando alle sedi tributarie le questioni tecniche e interpretative di natura fiscale.

In tale prospettiva si possono individuare alcuni punti qualificanti la riforma, quali ad esempio la modifica delle definizioni di cui all'art. 1 del d.lgs. 74/2000; l'innalzamento delle soglie di punibilità per le fattispecie di omesso versamento, con relativo effetto parziale di *abolitio criminis*; l'esclusione della rilevanza penale dell'abuso di diritto, o ancora l'abrogazione dell'art. 7 del decreto 2000, il cui contenuto è stato assorbito nella fattispecie di dichiarazione infedele;¹⁹⁹ nonché l'introduzione del nuovo comma 1bis dell'art. 4, che, insieme anche al nuovo comma 1 del suddetto articolo “*introduceva una forte riduzione della rilevanza penale di violazioni fiscali che avessero avuto origine valutativa, o comunque fossero connotate dalla violazione di criteri valutativi di elementi passivi esistenti.*”²⁰⁰

¹⁹⁹ Introduzione di Ivo Caraccioli in *I nuovi reati tributari, commento al d.lgs. 24 settembre 2015, n.158*.

²⁰⁰ V. nota 145.

La riforma introdotta è stata oggetto di aspre critiche da parte di autorevole dottrina²⁰¹, che l'ha definita una “*tigre dagli artigli di cartone*”. In effetti, la pena detentiva rappresentava un'eccezione persino per chi si fosse reso responsabile del reato più grave nel panorama penal-tributario: la frode fiscale, ossia l'utilizzazione di documenti, fatture o altri strumenti falsi con il deliberato intento di evadere. Basti un dato, tratto dal rapporto 2013 dell'*Institut de criminologie et de droit pénal*, curato da Marcelo Aebi e Natalia Delgrand: in Italia, nel 2011 si contavano 156 detenuti per reati economici e fiscali, saliti a 230 nel 2013. In Germania, nello stesso periodo, erano quasi 8.000.

I presupposti per una riforma efficace, coerente sotto il profilo sistematico e realmente deterrente si individuano in tre direttrici fondamentali: i) nell'impiego della sanzione penale come *extrema ratio*, riservata ai comportamenti più gravi e socialmente riprovevoli; ii) nell'adozione di sanzioni amministrative che non abbiano come fine la mera produzione di gettito “come fossero degli autovelox”; iii) nel rispetto del principio del *ne bis in idem* sostanziale.

In evidente controtendenza rispetto alla linea tracciata dalla riforma del 2015, improntata a una razionalizzazione del sistema e alla selettività della risposta punitiva, la legge 157/2019 segna un cambio di rotta, ispirandosi chiaramente a un irrigidimento della politica sanzionatoria in ambito penal-tributario. Se il D.lgs. 158/2015 aveva cercato di circoscrivere la rilevanza penale alle sole condotte connotate da un effettivo disvalore, orientando il sistema verso la marginalizzazione delle mere irregolarità formali, la novella del 2019 riapre il perimetro della rilevanza penale, ampliandolo sensibilmente.

Tale inasprimento si realizza su un duplice piano: da un lato, con l'innalzamento dei limiti edittali di pena per numerose ipotesi delittuose, determinando conseguenze significative anche sui termini prescrizionali; dall'altro, con la previsione di soglie di punibilità più basse, che abbassano la soglia d'ingresso del diritto penale nel campo dell'evasione fiscale.

²⁰¹ V. in tal senso A. Giovannini, “*La serietà delle sanzioni e la riforma mancata*”, in *Corriere Tributario* 9/2016, pag. 687.

Tuttavia, gli effetti più incisivi di questa riforma sono stati in parte temperati dal successivo intervento della legge di conversione, che ha corretto alcune delle previsioni iniziali, smussandone i profili più severi. Sul versante sanzionatorio, l'aumento delle pene per i reati di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione (artt. 4 e 5 D.lgs. 74/2000), pur mantenuto, è stato oggetto di un ridimensionamento. Il decreto infatti aveva agito non solo sui massimi edittali ma anche sui minimi, il che fa comprendere ancor di più l'irrigidimento della disciplina, poiché si rendeva molto più difficoltoso l'accesso a condanne a pena sospesa. Per quanto concerne invece le soglie di punibilità, se l'abbassamento è stato confermato per il reato di cui all'art. 4, non è stato invece recepito per le fattispecie di omesso versamento di cui agli artt. 10-bis e 10-ter, che conservano le soglie precedenti.

Nuove forme di repressione dell'illecito sono poi state introdotte; ed in particolare, la confisca cd. allargata (art. 12ter), e l'ipotesi di responsabilità dell'ente per i reati tributari, ai sensi dell'art. 25 *quinquiesdecies* d.lgs. 231/2001. Proprio l'introduzione dei reati tributari nel novero dei reati presupposto ex decreto 231 ha suscitato rilevanti perplessità sistematiche in relazione al principio del *ne bis in idem*, in particolare nella prospettiva di un possibile *ne tris in idem*.²⁰² A tale criticità si è cercato di porre rimedio con la recente riforma fiscale del 2023, mediante le modifiche apportate dal D.Lgs. 87/2024 agli artt. 19 e 21 del D.Lgs. 74/2000, che mirano a rafforzare il coordinamento tra i diversi piani sanzionatori e a prevenire indebite duplicazioni punitive.

Infine, è importante rilevare come questo irrigidimento della disciplina penal-tributaria sia stato in parte bilanciato da un ampliamento dell'ambito applicativo della causa di non punibilità prevista dall'art. 13, comma 2, ora estesa anche ai delitti di cui agli artt. 2 e 3 D.lgs. 74/2000. Si tratta di un correttivo che, almeno parzialmente, mitiga la severità del nuovo assetto, recuperando lo spirito deflattivo che aveva animato la riforma del 2015.²⁰³

²⁰² Si rinvia per una trattazione completa del tema al CAP 3, par. 3.13, pag. 149.

²⁰³ Cfr. S. Finocchiaro, "In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti", in Sistema Penale, articolo del 7 gennaio 2020.

L'ultima delle revisioni normative menzionate, seguendo una dinamica quasi circolare, ha inferto un colpo sostanziale a uno dei pilastri concettuali della riforma del 2000: la scelta di depenalizzare le fattispecie prodromiche rispetto alla consumazione dei reati dichiarativi.

2.10. Conclusione

Alla luce di quanto esaminato, il presente secondo capitolo ha inteso tracciare un itinerario ricostruttivo volto a cogliere le direttrici fondamentali su cui si è venuto strutturando il moderno impianto del diritto penale tributario, a partire dall'analisi delle principali innovazioni introdotte dal d.lgs. n. 74 del 2000, vero e proprio cardine del sistema. Tale esame ha costituito il presupposto necessario per un'analisi più circoscritta e mirata agli articoli 19, 20 e 21, che rappresentano il nucleo tematico dell'indagine complessiva qui proposta.

Il percorso è quindi proseguito con un approfondimento dedicato a due istituti fondamentali nel rapporto tra processo penale e procedimento tributario: da un lato, il principio di specialità e dall'altro, il c.d. sistema del doppio binario, la cui operatività ha sollevato non pochi interrogativi in ordine alla sua compatibilità con il principio del ne bis in idem, tanto nella sua declinazione sostanziale quanto in quella processuale. Quest'ultimo, com'è emerso, ha ricevuto una pluralità di letture e applicazioni da parte delle corti europee, in primis la Corte EDU e la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nonché della giurisprudenza domestica, con pronunce della Corte di Cassazione e della Corte costituzionale che, nel tempo, hanno contribuito a delinearne i confini e le tensioni sistemiche.

Il capitolo che segue, cuore pulsante di questa trattazione, muoverà da tali premesse per affrontare il recente intervento riformatore operato con la riforma fiscale del 2023, che ha inciso in profondità sugli equilibri tra giustizia penale e tributaria.

Particolare attenzione sarà riservata all'introduzione del nuovo articolo 21bis, disposizione destinata ad assumere un rilievo cruciale nel ridefinire l'efficacia delle sentenze penali all'interno del contenzioso tributario. L'analisi si concentrerà non solo sul dato normativo, ma anche sulle prime applicazioni giurisprudenziali che ne stanno delineando l'ambito operativo, in una prospettiva che intende coniugare rigore teorico e sensibilità applicativa. In tal modo, sarà possibile valutare se e in quale misura la riforma

abbia saputo rispondere alle esigenze di coerenza, efficienza e giustizia sostanziale che da tempo animano il dibattito sulla materia.

CAPITOLO 3

LA RIFORMA DEL 2023 ALLA PROVA DEL DOPPIO BINARIO: VERSO UNA NUOVA SISTEMATICA DEI RAPPORTI TRA PROCEDIMENTI

Sommario: 3.1. Le ragioni ispiratrici della riforma. 3.2. Linee guida ed obiettivi della Legge delega 111/2023. 3.3. Il volto penale della Legge delega per la riforma fiscale. 3.4. Le novità introdotte dal d.lgs. 87/2024. 3.5. Considerazioni sulla circolazione del materiale probatorio tra processi. 3.6. L'introduzione dell'art. 21bis: i profili di coordinamento con l'art. 654 c.p.p. 3.7. L'efficacia del giudicato favorevole: analisi del nuovo art. 21bis. 3.8. La necessità dell'identità del fatto materiale ai fini dell'estensione del giudicato favorevole. 3.9. Questioni intertemporali sull'applicabilità del 21bis. 3.10. Le recentissime evoluzioni della giurisprudenza di legittimità in materia di 21bis. 3.11. L'art. 21bis al vaglio della Corte costituzionale: un conflitto con il principio di uguaglianza e il diritto di difesa? 3.12. Il principio di proporzionalità come *leitmotiv* della riforma. 3.13. La tutela del *ne bis in idem* alla luce della riforma: un'occasione mancata? 3.14. Le novità per gli enti collettivi: il problema del *ne tris in idem*. 3.15. Conclusione.

3.1. Le ragioni ispiratrici della riforma

La riforma fiscale del 2023 si inserisce in un quadro normativo profondamente segnato anche dalla necessità di armonizzare il sistema penale tributario italiano con i principi della giurisprudenza europea, in particolare con il divieto del *ne bis in idem* nella sua declinazione sostanziale e processuale. Il sistema del doppio binario aveva sollevato numerose criticità in ordine al rispetto delle garanzie convenzionali, oltre a determinare una tensione evidente tra l'effettività dell'azione repressiva e la tutela dei diritti fondamentali del contribuente.

L'esigenza di riforma era stata avvertita anche dalla Corte costituzionale, la quale, con la sentenza 149/2022, di cui si è trattato nel capitolo precedente, ha riconosciuto l'esistenza di una "obiettiva frizione" tra il sistema vigente e i principi europei, invitando il Legislatore ad intervenire per ridefinire in modo organico e coerente l'assetto

normativo, così da scongiurare in futuro l'erosione delle garanzie costituzionali e convenzionali. La Corte ha così effettuato un vero e proprio monito al Legislatore, invitandolo a rivedere il sistema.²⁰⁴

In questo clima di attesa e rinnovata attenzione al rapporto tra diritto punitivo e persona, una parte significativa della dottrina ha accolto con fiducia l'avvio della riforma, intravedendo in essa un'opportunità per costruire un sistema più equo e aderente alla realtà sostanziale dei fatti. È emersa così l'idea di un diritto che non si esaurisca nella propria autosufficienza formale, ma che sia capace di interpretare i fatti con spirito di giustizia e di mettersi realmente al servizio dell'individuo. Un diritto positivo che aspiri a diventare espressione di giustizia intesa come “*correttezza del contenuto normativo rispetto ai principi costituzionali*”.²⁰⁵

3.2. Linee guida ed obiettivi della Legge delega 111/2023

Con la Legge n. 111 del 9 agosto 2023, recante “*Delega al Governo per la Riforma Fiscale*”, si è giunti alla conclusione di un articolato e ambizioso progetto di revisione del sistema tributario italiano, il cui avvio normativo risale alla legislatura precedente. Il disegno di legge delega, infatti, ha preso avvio con la Delibera del Consiglio dei ministri del 16 marzo 2023, segnando l'inizio dell'iter parlamentare.

La legge si compone complessivamente di cinque Titoli e ventitré articoli. Il Titolo I, articolato in quattro disposizioni, enuncia i principi generali e detta i criteri per la riforma dello Statuto del contribuente e dell'istituto dell'interpello. Significativamente, l'art. 2 rivela la portata trasformativa della riforma, individuando obiettivi ambiziosi, quali il rilancio della crescita economica e demografica, la semplificazione e razionalizzazione del sistema tributario, l'efficienza dell'assetto dei tributi e la riduzione del carico fiscale.

²⁰⁴ V. F. D'Arcangelo, in *Il volto costituzionale del sistema penale tributario*, pag. 221.

²⁰⁵ L'espressione è utilizzata da A. Giovannini, “*I rapporti tra sanzioni e tra processi: il fatto materiale nuovo paradigma ordinamentale*”, in *Il diritto tributario nella stagione delle riforme* (AA. VV.), pag. 240 ss.

Il Titolo II raccoglie i principi di riforma relativi alle singole imposte. Il Capo I (artt. 5-8) è dedicato alle imposte sui redditi, all'IVA e all'IRAP, mentre l'art. 9 approfondisce tematiche correlate. Il Capo II (artt. 10-12) affronta la disciplina delle altre imposte indirette. Seguono il Capo III (artt. 13-14), che concerne i tributi regionali e locali, e il Capo IV (art. 15), relativo alla disciplina dei giochi.

Il cuore ideologico della riforma si ritrova nei sette criteri direttivi generali delineati dall'art. 2 della legge delega. Il primo, di evidente valenza macroeconomica, mira a utilizzare la leva fiscale per favorire la crescita economica e incentivare la natalità, nel rispetto dei principi costituzionali di progressività e equità.

Il secondo criterio si focalizza sul contrasto all'evasione ed elusione fiscale, da attuarsi mediante un uso sistematico delle informazioni dell'Anagrafe tributaria e dei dati derivanti dalla fatturazione elettronica, con il supporto delle tecnologie di intelligenza artificiale, pur nel rispetto del diritto unionale in materia di protezione dei dati personali. Il terzo principio prevede il rafforzamento dell'adempimento collaborativo e spontaneo (c.d. tax compliance), senza compromettere gli obiettivi di finanza pubblica e contenimento del debito.

Il quarto criterio attiene alla semplificazione e razionalizzazione del sistema, attraverso l'eliminazione dei microtributi e l'efficiente utilizzo del patrimonio informativo dell'amministrazione finanziaria. Il quinto si concentra sulla revisione degli obblighi dichiarativi e di versamento, con l'obiettivo di alleggerire gli oneri a carico dei contribuenti. Il sesto prevede una disciplina tributaria più favorevole per gli atti di trasferimento o destinazione di beni e diritti in favore di soggetti con disabilità. Infine, il settimo criterio mira a garantire la piena attuazione del principio di autonomia finanziaria degli enti territoriali, in un'ottica di federalismo fiscale.²⁰⁶

L'art. 3 della Legge delega sancisce i principi per l'armonizzazione della normativa interna con quella europea e internazionale. Gli obiettivi della riforma devono essere coerenti con i criteri stabiliti dall'OCSE nell'ambito del Progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), volto ad evitare l'erosione della base imponibile di società residenti in paesi ad alta tassazione, e la traslazione dei profitti a società residenti in paesi dove la

²⁰⁶ Cfr. A. Bonghi, 2023, *Riforma Fiscale: cosa cambia per cittadini, imprese e liberi professionisti*, par. 1 pagg. 7 ss.

tassazione è nulla o fortemente ridotta; nonché con l'esigenza di semplificazione della disciplina delle CFC (Controlled Foreign Companies). Il fine ultimo è quello di garantire maggiore competitività al sistema fiscale nazionale a livello globale.

L'art. 4 attribuisce al Governo la delega per la revisione dello Statuto del Contribuente (L. 212/2000), nei suoi tratti più importanti. Il fine ultimo è il potenziamento dell'adempimento spontaneo e collaborativo dei contribuenti (cd. compliance fiscale), attraverso interventi che mirano a rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, con specifica indicazione delle prove poste a fondamento della pretesa tributaria, nonché il rafforzamento dell'istituto dell'autotutela, e l'effettività del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario. Interventi quindi volti a garantire il rispetto del legittimo affidamento del contribuente e una maggiore certezza del diritto.²⁰⁷

Ulteriori innovazioni interessano l'istituto dell'interpello: l'intento del legislatore è quello di limitarne l'utilizzo, incentivando invece l'adozione di norme interpretative a carattere generale. In tal senso, l'interpello ex art. 11 dello Statuto del contribuente sarà esperibile solo laddove non vi sia una risposta già reperibile nei documenti interpretativi generali. A ciò si aggiunge l'introduzione di un servizio di consulenza giuridica a cura dell'Agenzia delle Entrate, finalizzato a istituire un canale diretto di interlocuzione tra fisco e contribuenti.

Da ultimo, merita menzione il processo di riforma dell'IRPEF, previsto dall'art. 5, che si propone, pur nel rispetto del principio di progressività, una graduale transizione verso un sistema ad aliquota unica, obiettivo che rappresenta un cambiamento strutturale di non poco conto nell'architettura del nostro sistema fiscale.

²⁰⁷ A. Bongi, in *op. cit.*, par. 3, pagg. 19 ss.

3.3. Il volto penale della Legge delega per la riforma fiscale

In continuità con l'analisi generale della legge delega per la riforma fiscale del 2023 sviluppata nel paragrafo precedente, si intendono ora approfondire i profili penalistici della riforma, con un focus specifico sulle disposizioni che incidono sul sistema sanzionatorio, tanto amministrativo quanto penale, in materia di illeciti tributari.

Il Legislatore ha inteso accogliere il monito espresso dalla Corte costituzionale a rivedere il sistema sanzionatorio tributario fondato sul “doppio binario” in senso conforme alle indicazioni della stessa Corte e delle Corti europee.²⁰⁸

In questa prospettiva, merita particolare attenzione l'art. 20 della legge delega, il quale, attraverso i cinque punti contenuti nel primo comma, delinea una serie di indicazioni rilevanti per i profili oggetto di trattazione. In particolare, l'art. 20, comma 1, lett. a), L. 111/2023, nel dettare uno dei criteri direttivi cui il Governo si sarebbe dovuto attenere nella Riforma tributaria, imponeva di *“razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem”*.

In merito alla revisione di questo doppio binario, ormai da tempo in tensione con gli approdi giurisprudenziali cui sono giunte le Corti sovranazionali e, in parte, la stessa Corte costituzionale, appare prioritario sottolineare come l'intervento normativo si sia reso necessario a seguito dell'inefficacia dell'impianto tradizionale, fondato sulla centralità del principio di specialità quale presidio di garanzia.

Come precedentemente evidenziato, una parte significativa della dottrina aveva individuato nel principio di specialità un valido strumento ermeneutico per risolvere le tensioni con il *ne bis in idem*; tuttavia, un filone altrettanto autorevole²⁰⁹ ha posto in discussione tale impostazione, ritenendo che i due principi si collochino su piani differenti e non sovrapponibili, impedendo così al primo di svolgere una funzione risolutiva rispetto ai conflitti insorti con il secondo.

²⁰⁸ V. F. D'Arcangelo, in *Il volto costituzionale del sistema penale tributario*, pag. 221 ss.

²⁰⁹ Si rinvia al CAP 2, par. 2.8.

A partire dalla sentenza *A e B c. Norvegia* del 2016, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha tracciato un orientamento innovativo, in seguito accolto anche dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, nonché dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità italiana. In base a tale indirizzo, si è ritenuto compatibile con l'art. 4 del Protocollo 7 alla CEDU lo svolgimento di un duplice procedimento, penale e amministrativo, per il medesimo fatto, purché tra i due sussista una *“connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta”*. La verifica di tale connessione deve fondarsi su una serie di parametri, tra i quali la proporzionalità del cumulo sanzionatorio.

Nondimeno, nonostante il consolidarsi di tale linea giurisprudenziale, il Legislatore ha ritenuto opportuno intervenire a livello normativo, al fine di fornire una risposta più stabile e sistematica, rispetto alle soluzioni elaborate fino a quel momento.²¹⁰

L'art. 20, comma 1, lett. b), n. 1 della legge delega ha affidato al legislatore delegato il compito di introdurre una causa di non punibilità per la fattispecie di omesso versamento di IVA e ritenute fiscali, qualora l'inadempimento derivi da una sopravvenuta impossibilità di provvedere al pagamento del tributo, non riconducibile a condotte imputabili al contribuente stesso.²¹¹

La delega ha sollecitato parallelamente una revisione degli assetti tra procedimento penale e procedimento tributario (art. 20, comma 1, lett. a, n. 3). L'intervento richiesto si è concretizzato in particolar modo nel riconoscimento dell'efficacia di giudicato nel procedimento tributario alla sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata a seguito di dibattimento e relativa ai medesimi fatti materiali. *“La matrice dell'attenuazione del principio del doppio binario va ricercata nel paradigma dell'identità del fatto materiale che rappresenta il ponte di collegamento tra il processo penale ed il processo tributario.”*²¹²

²¹⁰ Cfr. G. Ardizzone, *“Il D.lgs. n. 87/2024 e la riforma del doppio binario tributario”*, in *Diritto Penale e Processo*, n. 12/2024, pag. 1590.

²¹¹ V. F. D'Arcangelo, in *op. cit.* pag. 222.

²¹² Così, V. De Bonis, *“La circolazione e la rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario: le ricadute della l. n. 130 del 2022 e gli approdi del d.lgs. n. 87 del 2024”*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6/2024, pag. 2091, richiamando la posizione di A. Giovannini, *“I rapporti tra sanzioni e tra processi: il fatto materiale nuovo paradigma ordinamentale”*, in E. Manzon, G. Melis, in *Il diritto*

Il Legislatore, nell'ambito della riforma fiscale, ha privilegiato un sistema in cui prevalgono l'identità del fatto materiale e i principi di coerenza e certezza del diritto, rispetto a una concezione astratta dell'autonomia tra processi.²¹³

È stato sostenuto, da parte della dottrina²¹⁴, che l'intenzione del delegante fosse quella di superare i limiti probatori previsti dall'art. 654 c.p.p., prevedendo un automatismo nella circolazione del giudicato penale, relativamente all'accertamento dei fatti materiali in esso contenuti. Tale orientamento trova ulteriore conferma nella rimozione dei limiti soggettivi, con la conseguente esclusione delle problematiche legate alla possibile "discrasia" tra l'imputato e il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria. Ciò rappresenta un effetto diretto della scelta, operata in sede di delega, di non includere alcun riferimento soggettivo nella circolazione degli effetti del giudicato penale.

La scelta di circoscrivere tale effetto alle sole pronunce dibattimentali ha sollevato, tuttavia, ampi rilievi critici in dottrina²¹⁵, in particolare per l'esclusione delle sentenze rese in giudizio abbreviato, nonostante la sostanziale identità delle regole probatorie previste per entrambe le modalità processuali. Le ampie critiche sollevate in merito all'ambito applicativo del nuovo articolo 21bis del d.lgs. 74/2000 saranno oggetto di approfondita disamina nel proseguo del lavoro.²¹⁶

Sempre nell'ambito dei rapporti tra processi, l'art. 20 comma 1 lett. b) n.2 ha previsto di attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria, come ad esempio, l'accertamento con adesione, ai fini della valutazione della

tributario nella stagione delle riforme, pag. 239: "L'identità del fatto materiale sarà, auspicabilmente, il nuovo paradigma unificante dei processi e delle misure punitive, il fil rouge che consentirà al divieto del bis in idem, comprensivo del principio di specialità, di operare sul terreno sanzionatorio, al principio di proporzionalità di rimodulare il carico punitivo e alla sentenza penale di assoluzione di spiegare effetti nel processo tributario. Questa è l'essenza della riforma disegnata dall'art. 20, comma 1, della legge delega n. 111 del 2023."

²¹³ Ibidem.

²¹⁴ Ibidem, pag. 18.

²¹⁵ V. G. Flora, "Profili penali della legge delega per la riforma fiscale", in *Diritto Penale e Processo*, n. 11/ 2023, pag. 1413; Cfr. anche l'intervento di A. Cianci, "La riforma fiscale: ricadute nel sistema penal-tributario e sul modello "riscossivo"", pubblicato su Centro di Diritto Penale Tributario, www.cdpt.it.

²¹⁶ Si rinvia al par. 3.7. pag. 124 ss.

rilevanza penale del fatto. L'intento perseguito dal delegante è stato quello di incentivare soluzioni conciliative tra fisco e contribuente, coerentemente con l'obiettivo di rafforzamento della *tax compliance*. Soluzioni queste che normalmente portano ad un abbattimento della pretesa tributaria, che può tradursi in un abbassamento dell'entità dell'evasione sotto le soglie della rilevanza penale.²¹⁷

Infine, il n. 4 del medesimo comma individua come obiettivo la promozione di una nuova forma di interlocuzione collaborativa tra Fisco e imprese che non soddisfano i requisiti per accedere al regime dell'adempimento collaborativo. In tal senso, si propone l'introduzione di un modello che preveda l'adozione da parte del contribuente di “*sistemi efficaci di rilevazione, misurazione e controllo del rischio fiscale*” e la “*preventiva comunicazione del rischio fiscale*”²¹⁸. Tali modelli, se correttamente adottati ed utilizzati potrebbero assumere rilievo nell'ambito della valutazione della rilevanza penale del fatto, fino a giustificare la riduzione o addirittura l'esclusione delle sanzioni, anche penali.

Si tratta di una impostazione in fase di iniziale sviluppo ma che potrebbe presentare profili di estremo interesse.

Da ultimo, il n. 5 dell'art. 20 comma 1, si prefigge di chiarire e meglio distinguere la disciplina della compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti da quella della compensazione di crediti di imposta inesistenti.²¹⁹ La distinzione ha rilievo non solo al fine di stabilire il livello delle sanzioni amministrative, ma anche delle sanzioni penali contemplate dall'art. 10^{quater} del D. Lgs. n. 74 del 2000: pena da sei mesi a due anni se i crediti indebitamente compensati sono non spettanti, pena da un anno e sei mesi a sei anni se i crediti sono inesistenti.²²⁰

²¹⁷ Ibidem; v. anche F. D'Arcangelo, in *op. cit.* pag. 222.

²¹⁸ V. nota 215.

²¹⁹ V. G. Flora, in *op. cit.* pag. 1413.

²²⁰ Per una trattazione più esaustiva sul tema, sia consentito rinviare ad A. Lovisolo, “*Considerazioni in ordine alla definizione di credito di imposta inesistente o non spettante, quale recata solo da norme sanzionatorie. Profili problematici*”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1/ 2025, pag. 57; nonché ad A.D'Avirro, M. Giglioli, *I reati tributari in materia di imposte dirette ed Iva*, Cap. 7, par. 5.6, pagg. 397 ss.

3.4. Le novità introdotte dal d.lgs. 87/2024

Alla luce dei principi direttivi delineati dalla legge delega, il 29 giugno del 2024 è entrato in vigore il d.lgs. 14 giugno 2024 n. 87, che in attuazione dell'art. 20 della legge delega per la riforma fiscale, ha revisionato il sistema sanzionatorio tributario. Tale decreto ha reimpostato il sistema alla luce dei principi di proporzionalità e offensività, ed invero le nuove disposizioni hanno apportato modifiche alle normative di riferimento in materia di sanzioni tributarie, ovvero i decreti legislativi 471, 472 e 473 del 1997 e il d.lgs. 74/2000.

Tale corpus normativo ha previsto inizialmente disposizioni comuni alle sanzioni penali e amministrative ed ha proceduto poi con interventi nei due specifici ambiti.²²¹

Sul tema, risultano confermati (con alcuni correttivi) il principio di specialità già previsto dall'art. 19, D.Lgs. n. 74/2000 ed il principio di ineseguibilità della sanzione amministrativa, pur irrogata, di cui all'art. 21, D.Lgs. n. 74/2000. Le due disposizioni invero, e come poi si vedrà, hanno subito parziali modifiche, ed in particolare il legislatore delegato ne ha ampliato l'ambito applicativo anche alle società e agli enti collettivi.

Tra le novità della riforma maggiormente significative rileva l'introduzione del comma 1 bis all'art. 20 d.lgs. 74/2000 che oggi dispone 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, [possano] essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato”*²²²; viene quindi operato un affievolimento, ovvero un parziale superamento, del principio del doppio binario, secondo logiche, peraltro, definite da alcuno²²³ di buon senso. Nella sostanza quindi, pur restando del tutto libera la valutazione del giudice penale, si prevede

²²¹ Cfr. G. Marino, *“La riforma delle sanzioni amministrative tributarie: la teoria dell'afflittività e la pratica della premialità”* in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 4/ 2024, pag. 112.

²²² Art. 20 comma 1bis, d.lgs. 74/2000, introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera i) del D. Lgs. 14 giugno 2024, n. 87.

²²³ Cfr. F. Di Vizio, G. Marotta, in *Il nuovo diritto penale tributario*, pagg. 863 ss.

espressamente che gli esiti del procedimento amministrativo vadano da questi valutati e tenuti in considerazione.

Più rilevante ancora l'impatto del nuovo articolo 21bis nel medesimo decreto, fulcro della nostra analisi, il quale conferisce efficacia di giudicato alle sentenze irrevocabili di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso pronunciate a seguito di dibattimento sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel procedimento tributario; la nuova norma, dunque, introduce elementi che affievoliscono consistentemente l'autonomia dei due procedimenti. In particolare, si prevede che il processo in ambito tributario si adegui a quello penale, nei casi in cui vi sia assoluzione piena nel dibattimento a carico del soggetto incriminato, a condizione di identità materiale dei fatti oggetto dei due procedimenti.²²⁴

Infine, rileva l'art. 21ter²²⁵, che, introducendo un meccanismo di compensazione sanzionatoria, impone al giudice che interviene per secondo “*al fine di ridurre l'entità della sanzione*”, di “*tenere conto*” di quella già irrogata nel primo procedimento.²²⁶

Questo parziale superamento del doppio binario introdotto dal legislatore della riforma mira a valorizzare l'accertamento dei fatti materiali, superando parzialmente la rigida separazione tra procedimenti, ma senza un ritorno agli schemi di pregiudizialità previsti in passato; difatti, la disposizione contenuta nel nuovo articolo 21bis, non si accompagna alla previsione di una sospensione obbligatoria del processo tributario in pendenza di quello penale.

In tale ottica, è stato opportunamente chiarito che con l'espressione circolazione del giudicato ci si riferisce alla valenza extrapenale degli accertamenti di fatto contenuti nella sentenza penale e non al giudicato penale inteso come statuizione sul reato.²²⁷

Le novità introdotte rappresentano una rilevante eccezione al regime previgente, con l'obiettivo di conformare il sistema sanzionatorio tributario ai principi del *ne bis in*

²²⁴ Ibidem.

²²⁵ Art. 21ter, d.lgs. 74/2000, introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera m) del D. Lgs. 14 giugno 2024, n. 87.

²²⁶ V. G. Ardizzone, in *op. cit.* pag. 1590.

²²⁷ V. V. De Bonis, “*La circolazione e la rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario: le ricadute della l. n. 130 del 2022 e gli approdi del d.lgs. n. 87 del 2024*”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6/2024, pag. 2091.

idem sostanziale, così come affermati dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo e dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.²²⁸ Il Legislatore ha, dunque, inteso rafforzare il requisito della “connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta” tra il procedimento penale e quello amministrativo, al fine di garantire uno svolgimento tendenzialmente coordinato degli stessi. L'obiettivo è stato quello di evitare una duplicazione procedurale volta all'irrogazione di due sanzioni formalmente distinte ma entrambe qualificabili, nella sostanza, come penali, e di pervenire invece a un esito convergente che assicuri la coerenza complessiva del sistema sanzionatorio.²²⁹

Sempre in un'ottica di adeguamento alla garanzia del *ne bis in idem*, è stato inserito il nuovo comma 3quater all'art. 129 disp. att. c.p.p. che impone al pubblico ministero l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate l'avvenuto esercizio dell'azione penale per reati di natura tributaria. In parallelo, sono stati modificati l'art. 32 del d.P.R. n. 600/1973, relativo alle imposte sui redditi, e l'art. 51 del d.P.R. n. 633/1972, relativo all'IVA, introducendo l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di fornire una risposta formale alla comunicazione ricevuta, con contestuale trasmissione degli atti al Comando della Guardia di Finanza territorialmente competente. Questo sistema di interazione si affianca al meccanismo già previsto dalla normativa vigente, secondo cui il pubblico ministero riceve notizia del reato dalla polizia tributaria in forza degli artt. 331 o 347 c.p.p., rafforzando così ulteriormente i punti di connessione tra il procedimento penale e quello tributario.²³⁰

Un ultimo profilo merita di essere richiamato con riferimento alle modifiche introdotte dal decreto alle sanzioni penali tributarie. In tale ambito, il Legislatore non ha operato interventi di radicale trasformazione, concentrandosi piuttosto sull'introduzione di nuove cause di non punibilità, nonché sul chiarimento di quelle già esistenti.

In particolare, è stata prevista l'esclusione della punibilità qualora sussistano “*condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari*

²²⁸ V. CGT II gr. Lombardia, Sez. IV, sent. n. 2763/2024, in Fisco e Fisco on-line, n. 32/2024, p. 1852.

²²⁹ V. F. D'Arcangelo, in *Il volto costituzionale del sistema penale tributario*, pag. 226.

²³⁰ Cfr. G. Ardizzone, “*Il D.Lgs. n. 87/2024 e la riforma del doppio binario tributario*”, in *Diritto Penale e Processo*, n. 12/2024, pag. 1590.

qualità che fondano la spettanza del credito”²³¹. Si esclude, dunque, l’opportunità della punizione laddove vi sia incertezza circa la configurabilità della violazione e quindi l’insorgenza del credito fiscale. Inoltre, sempre in relazione all’introduzione di nuove cause di non punibilità, il decreto prevede, nell’ambito dei reati di omesso versamento di ritenute dovute e IVA, l’esclusione della sanzione nel caso in cui la violazione dipenda da cause non imputabili sopravvenute.²³²

3.5. Considerazioni sulla circolazione del materiale probatorio tra processi

Prima di analizzare il nucleo centrale della riforma al sistema penale tributario, rappresentato dall’art. 21bis e dalle numerose questioni interpretative che ne sono derivate, è opportuno soffermarsi su un tema strettamente connesso, ma concettualmente distinto: l’efficacia e utilizzabilità degli atti tributari nel procedimento penale.

La rilevanza di tale questione è stata accresciuta dall’introduzione del comma 1bis all’art. 20 del d.lgs. 74/2000.

Tale nuovo comma prevede oggi che le sentenze irrevocabili del giudice tributario (nonché gli atti di accertamento definitivi e i processi verbali di constatazione), relative a violazioni fondate sui medesimi fatti oggetto del processo penale, possano essere acquisite, in quest’ultimo, come elementi di prova limitatamente ai fatti accertati.

Tale previsione normativa evidenzia quindi che tali sentenze tributarie possano assumere rilevanza nell’ambito del processo penale solo quale mero elemento di prova dei fatti in esse indicati, anziché rivestire in esso effetto di giudicato, come invece avviene nell’ambito tributario per le sentenze penali aventi medesimo contenuto.

Evidentemente la (correlata) previsione dell’art. 20 comma 1bis è dettata dalla necessità di tener conto che, ai fini della sentenza penale, non possano assumere rilevanza decisiva le presunzioni legali (siano esse assolute o relative) sul cui contenuto invece può fondarsi la sentenza tributaria.

²³¹ Art. 10^{quater}, comma 2bis, d.lgs. 74/2000.

²³² V. G. Marino, in *op. cit.* pag. 112.

Da qui, il suo ricordato e più limitato effetto ai fini penali, affidato al prudente apprezzamento probatorio del giudice penale medesimo.

Infine, si consideri che, ai fini penali, il novellato comma 1bis dell'art. 20 prevede la rilevanza, solo quale mero "elemento di prova" nel processo penale, anche degli "*atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione*", aventi oggetto i medesimi fatti considerati penalmente rilevanti.²³³

L'acquisizione al processo penale, della sentenza tributaria, dell'avviso di accertamento o del processo verbale di constatazione, può avvenire attraverso due diverse vie: tramite l'articolo 238bis c.p.p., quando si tratta di accertamento giurisdizionale definitivo, e tramite l'art. 234 c.p.p. quando si tratti di generale prova documentale, quindi in tutti gli altri casi.²³⁴

La circolazione del materiale probatorio da un processo all'altro non comporta una commistione tra le regole probatorie che presiedono le due diverse giurisdizioni. Invero, il giudice penale sarà tenuto ad una valutazione degli elementi provenienti dal processo tributario, secondo le regole proprie del processo penale.

Il giudice penale, dunque, senza essere vincolato dall'accertamento tributario, ed in virtù del principio di atipicità della prova di cui all'art. 189 c.p.p., può con adeguata motivazione, apprezzare tutti gli elementi valorizzati in sede penale, per trarne elementi probatori in grado di sorreggere il suo convincimento. Quest'ultimo può, pertanto, fare legittimamente ricorso ai verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza ai fini della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, nonché ricorrere

²³³ Si veda in tal senso A. Lovisolo, "*Doppio binario*" fra esiti del processo penale e tributario: necessità di un coordinamento normativo e inconfigurabilità di automatici effetti delle sentenze penali nel processo (limitata) rilevanza nel processo penale delle sentenze e "definizioni" tributarie", in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/2024, par. 4, pag. 1310.

²³⁴ V. F. D'Arcangelo, in *Il volto costituzionale del sistema penale tributario*, pagg. 227 ss.; v. anche nel medesimo senso G. Ardizzone, "*Il D.Lgs. n. 87/2024 e la riforma del doppio binario tributario*", in *Diritto Penale e Processo*, n. 12/2024, pag. 1590, richiamando le sentenze, Cass. Pen., Sez. VI, 24 febbraio 2011, n. 10210; Cass. Pen., Sez. III, 28 ottobre 2015, n. 1628; Cass. Pen., Sez. III, 10 luglio 2020, n. 27599; per gli accertamenti acquisibili ex art. 234 c.p.p., v. Cass. Pen., Sez. III, 23 ottobre 2018, n. 54379 e, di recente, Cass. Pen., Sez. III, 11 aprile 2024, n. 26527.

all'accertamento induttivo dell'imponibile quando le scritture contabili imposte dalla legge siano state irregolarmente tenute.

L'indiscriminata circolazione della prova tra procedimento tributario e processo penale solleva complesse questioni interpretative e pone seri dubbi di legittimità costituzionale.²³⁵

Dietro l'apparente rispetto dei principi consolidati del giusto processo, si cela infatti il rischio concreto di eludere le garanzie proprie della legalità probatoria, compromettendo così l'equilibrio tra i due ambiti processuali.

In particolare, il semplice richiamo al principio del libero convincimento del giudice, che deve sempre essere sorretto da una motivazione adeguata, non rappresenta un argine sufficiente contro possibili violazioni dello statuto probatorio del processo penale. Quest'ultimo, infatti, è caratterizzato da canoni imprescindibili, quali l'onere della prova che grava sulla pubblica accusa e la colpevolezza dell'imputato che deve essere dimostrata oltre ogni ragionevole dubbio.

Pertanto, l'utilizzo in sede penale degli elementi raccolti nella fase istruttoria del procedimento tributario non può in alcun modo tradursi in una deroga a tali principi. La circolazione probatoria tra i due contesti processuali deve evitare qualsiasi contaminazione delle rispettive regole di giudizio.²³⁶

Si tratta peraltro, di orientamento già recepito dalla Corte costituzionale, investita del giudizio di costituzionalità dell'art. 51, comma 2, n.2, del D.p.r. n. 633/72, in riferimento all'art. 24 comma 2 della Costituzione. I giudici hanno in tale occasione statuito che *“nessuna conseguenza negativa per il contribuente indagato può derivare, nel procedimento penale, dal fatto che in sede tributaria sia stato effettuato un accertamento in base a presunzioni fondate sugli elementi risultanti dalla documentazione bancaria ...*

²³⁵ È la posizione di F. D'Arcangelo, in *op. cit.*, pag. 227 ss.; nel medesimo senso anche G. Ardizzone, in *op. cit.*: *“Non va tuttavia sottaciuto come tale approccio, permettendo di acquisire di fronte al giudice penale l'accertamento operato nel procedimento meno garantito, presti il fianco a più d'una critica in punto di rispetto dei diritti fondamentali.”*

²³⁶ *Ibidem.*

*non avendo l'accertamento tributario di per sé, alcuna portata probatoria ulteriore in sede penale, che vada al di là della documentazione acquisita in tale sede".*²³⁷

Sintomatico l'impiego del processo verbale di constatazione. Parte della dottrina²³⁸ sostiene che tale documento possa essere distinto in due sezioni: una prima parte, da potersi considerare irripetibile, riguarda situazioni suscettibili di mutamento nel tempo, come ad esempio la documentazione contabile non sottoposta a sequestro, e può, pertanto, essere acquisita nel dibattimento ai sensi dell'art. 234 c.p.p., in qualità di documento formatosi al di fuori del processo. La seconda parte, invece, è quella in cui il verificatore riporta quanto da lui personalmente visto, percepito o compiuto nel corso dell'attività ispettiva. In questo caso, l'acquisizione può avvenire mediante l'escussione testimoniale del soggetto che ha eseguito la verifica fiscale.

Sulla base di questa impostazione, non merita accoglimento la tesi secondo cui il pvc debba essere qualificato nella sua interezza come atto irripetibile, acquisibile direttamente nel fascicolo del dibattimento senza alcuna limitazione.²³⁹

Altro emblematico esempio, di potenziale contrasto tra le risultanze del procedimento tributario e le garanzie che presidiano il sistema penale, riguarda il sistema delle presunzioni fiscali, sovente utilizzate al fine di determinare il presupposto impositivo e l'ammontare dell'imposta evasa. Tale indiscriminato utilizzo nel processo penale, comporterebbe una illegittima inversione dell'onere probatorio, con conseguente violazione del diritto di difesa dell'imputato.

Alla luce di ciò, il giudice penale può, sì, considerare la presunzione fiscale, ma senza attribuirle valore di certezza legale. Essa può assumere solo il ruolo di indizio e, per acquisire efficacia probatoria, deve essere corroborata da ulteriori elementi acquisiti *aliunde* oppure da altre presunzioni che siano connotate da gravità, precisione e concordanza.

Compito del giudice penale è quindi quello di destrutturare la presunzione fiscale, isolando il dato fattuale e valutandolo nel complesso della prova, insieme ad altri elementi indiziari aventi i requisiti richiesti. Solo attraverso questa operazione è possibile evitare

²³⁷ Cit. da Corte Cost. sent. 33/2022.

²³⁸ Si veda, F. D'Arcangelo, in *op. cit.* pag. 229.

²³⁹ Così, F. D'Arcangelo, in *op. cit.* pag. 230, richiamando Cass. Sent. 36399/2011.

che la disciplina sulla circolazione probatoria generi criticità in termini di legittimità costituzionale.²⁴⁰

3.6. L'introduzione dell'art. 21bis: i profili di coordinamento con l'art. 654 c.p.p.

Prima dell'entrata in vigore del già richiamato articolo 21bis nel d.lgs. 74/2000, la sistematica dei rapporti tra procedimento penale e tributario aveva già ed in realtà subito significative trasformazioni ad opera della Legge 130 del 2022. Quest'ultima aveva inciso in modo rilevante sul Codice del processo tributario, apportando modifiche ai d.lgs. 545 e 546 del 1992, con effetti che si sono proiettati anche sulle tematiche oggetto della presente analisi.

In particolare, con tale intervento riformatore, ha fatto finalmente ingresso nel processo tributario la prova testimoniale (art. 7 comma 4 del d.lgs. 546/1992), innovazione che, secondo parte della dottrina, ha comportato una parziale ed inconsapevole eliminazione del doppio binario tra procedimenti.²⁴¹

Tale principio, infatti, si fondava anche sulla inapplicabilità al processo tributario dell'art. 654 c.p.p.; tale norma stabilisce che la sentenza penale irrevocabile di condanna o assoluzione pronunciata a seguito di dibattimento produce efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, in relazione ai medesimi fatti materiali oggetto dei due giudizi, purché *“la legge civile non preveda limitazioni alla prova della posizione giuridica controversa”*; proprio tale ultimo inciso ha sempre precluso l'estensione degli effetti del giudicato penale anche al contenzioso tributario.

²⁴⁰ Ibidem.

²⁴¹ V. De Bonis, *“La circolazione e la rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario: le ricadute della l. n. 130 del 2022 e gli approdi del d.lgs. n. 87 del 2024”*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6/ 2024, pag. 2091.

Con l'intervento legislativo del 2022, è venuto meno l'ostacolo normativo che impediva la diretta applicazione della sentenza penale irrevocabile anche al giudizio tributario.²⁴²

Prima della recente riforma, infatti, in ragione della vigenza del doppio binario, la sentenza penale irrevocabile poteva essere utilizzata nel processo tributario esclusivamente come elemento probatorio. Il giudice extrapenale era quindi chiamato ad un'autonoma valutazione della stessa sentenza, da condurre nell'ambito del più ampio corredo probatorio formato anche da ulteriori elementi acquisiti *aliunde*.

Pertanto, l'introduzione nel procedimento tributario della prova testimoniale (seppur solo in forma scritta), ha comportato la possibilità della diretta applicazione (alle condizioni e limiti previsti dalla legge), anche alla materia tributaria, degli effetti del giudicato penale.

Tuttavia, la possibilità di riconoscere tale efficacia extrapenale restava subordinata alla verifica di specifici presupposti. In primo luogo, il giudice tributario avrebbe dovuto accertare la coincidenza soggettiva tra le parti, ed in particolare che il contribuente (quale destinatario dell'atto impugnato) fosse anche imputato nel parallelo processo penale.

Tale requisito si impone al fine di evitare disallineamenti tra i due procedimenti, atteso che l'azione penale può essere esercitata soltanto nei confronti di persone fisiche, mentre la qualifica di contribuente può essere rivestita anche da soggetti collettivi.

Secondariamente il giudice doveva verificare che sussistesse identità tra i fatti materiali oggetto della pretesa impositiva, e quelli oggetto della sentenza penale e soprattutto che “*i fatti accertati fossero stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale*”²⁴³, non potendo prendersi in considerazione “fatti” che, nell'ambito della sentenza penale, rappresentassero un “*obiter*”, non decisivo ai fini della intervenuta decisione.

²⁴² V. V. De Bonis, in *op. cit.* pag. 2091; cfr. anche la posizione di A. Lovisolo, “*Doppio binario*” fra esiti del processo penale e tributario: necessità di un coordinamento normativo e inconfigurabilità di automatici effetti delle sentenze penali nel processo tributario; (Limitata) rilevanza nel processo penale delle sentenze e “*definizioni tributari*”, in *Diritto e Pratica tributaria* n. 4/2024.

²⁴³ Art. 654 c.p.p.

Da qui l'assenza di un "automatico effetto" della sentenza penale irrevocabile (di condanna o di assoluzione) nel processo tributario.²⁴⁴

Il contesto normativo fin qui delineato ha subito tuttavia ulteriori modifiche, con l'ingresso della già menzionata Legge delega 111/2023. In esecuzione della stessa, è stato introdotto il d.lgs. 87/2024, contenente all'art. 1 "*Disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali*" che nell'ambito del d.lgs. 74/2000 ha introdotto l'art. 21bis, rubricato "*Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di cassazione*", il quale prevede al suo comma 1 che "*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*"²⁴⁵.

Appare evidente che la previsione normativa di cui all'art. 21bis sia stata inserita con l'intento di regolare i rapporti tra il processo penale e quello tributario. Tuttavia, essa non contiene alcun riferimento espresso al già menzionato art. 654 c.p.p., nonostante quest'ultimo, a seguito dell'eliminazione del vincolo rappresentato dall'inciso "*purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione giuridica controversa*", è stato (almeno dalla riforma del 2022) generalmente ritenuto applicabile anche al contenzioso tributario.²⁴⁶

Proprio in ragione di ciò, la perdurante vigenza o meno del principio del doppio binario risulta strettamente connessa alla delicata questione interpretativa del coordinamento tra la norma generale codicistica (art. 654 c.p.p.) e la nuova disposizione speciale di cui all'art. 21bis del d.lgs. n. 74/2000.

Come si è avuto modo di anticipare, il rapporto tra le due disposizioni va ricondotto allo schema della specialità, da risolversi in favore dell'art. 21bis, quale *lex specialis*. Sicché, pur a fronte dell'eliminazione, ad opera della Legge 130 del 2022, delle limitazioni probatorie che avevano sinora ostato all'applicazione dell'art. 654 c.p.p. nel

²⁴⁴ A. Lovisolo, in op. cit. par. 2, pag. 1314.

²⁴⁵ Art. 21bis, comma 1, d.lgs. 74/2000.

²⁴⁶ V. in tal senso C. Glendi, "*Riforma del sistema sanzionatorio. Cosa cambia per l'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario?*", in Diritto e Pratica Tributaria, n. 4/2024, pag. 136.

processo tributario, il legislatore delegato ha ritenuto di introdurre un autonomo meccanismo di circolazione automatica del giudicato penale, destinato a operare, tuttavia, entro confini ben delimitati, ovvero laddove la sentenza penale presenti requisiti specificamente individuati. Per cui, a far data dal 29 giugno 2024, la circolazione del giudicato penale è regolata dall'art. 21bis, e non dall'art. 654 c.p.p per le ragioni di specialità che connotano tali due disposizioni.²⁴⁷ L'art. 654 c.p.p. *continuerebbe, invece, ad operare in presenza di una sentenza con formula assolutoria diversa da quella perché "il fatto non sussiste" o "l'imputato non lo ha commesso", oltre che in caso di sentenze di condanna, di non doversi procedere e di applicazione della pena su richiesta delle parti.*²⁴⁸

3.7. L'efficacia del giudicato favorevole: analisi del nuovo art. 21 bis

L'art. 21 bis dispone oggi al comma 1 che gli effetti del giudicato penale si estendano al processo tributario, ivi compreso il giudizio innanzi alla Corte di Cassazione (comma 2), ma a condizione che: i) la pronuncia sia intervenuta, all'esito del dibattimento e con formula piena assolutoria (art. 530 comma 1 c.p.p.), ossia per insussistenza del fatto o perché l'imputato non lo ha commesso; ii) il soggetto del giudizio tributario sia il medesimo del giudizio penale; iii) i due giudizi abbiano ad oggetto il medesimo fatto materiale.

Si precisa inoltre che la sentenza deve essere irrevocabile, quindi non più suscettibile di impugnazione, e fondata su una valutazione piena nel merito.

La disposizione in esame rappresenta un significativo elemento di novità nell'assetto normativo, in quanto, più di ogni altra, incide sull'equilibrio del cosiddetto sistema del "doppio binario" tra processo penale e procedimento tributario. Essa introduce, infatti, un meccanismo a carattere vincolante, secondo il quale, in presenza di una sentenza penale

²⁴⁷ V. De Bonis in *op. cit.*

²⁴⁸ Così, C. Caumont Caimi, N. Pardini, *"La testimonianza scritta: un altro passo (pur ancora incerto) verso il giusto processo tributario"*, in *Corriere Tributario*, n. 2/2024, pag. 173.

di assoluzione pronunciata con specifiche formule liberatorie, il soggetto non può poi essere ritenuto responsabile nel giudizio tributario che abbia ad oggetto i medesimi fatti. La norma, ponendo una eccezione alla regola, deve essere soggetta a stretta interpretazione. Il doppio binario è attenuato da essa ma non completamente snaturato, poiché non ricorrendo le condizioni stabilite dalla legge, i procedimenti continuano a correre parallelamente secondo l'impostazione previgente.

Va altresì evidenziato che il meccanismo introdotto opera in senso unidirezionale, a favore del giudicato penale: non è infatti previsto che le determinazioni assunte in sede tributaria possano vincolare l'esito del giudizio penale. Come stabilito dal nuovo comma 1bis dell'art. 20, le valutazioni espresse in ambito tributario, sia in fase amministrativa sia giurisdizionale, possono essere acquisite nel processo penale, ma restano soggette alla libera valutazione del giudice secondo i criteri generali dettati dall'art. 192 c.p.p. In tal senso, il giudice penale potrà eventualmente discostarsi dalle conclusioni assunte in sede tributaria, a condizione che tale divergenza sia adeguatamente motivata, conformemente a quanto già affermato in via consolidata dalla giurisprudenza di legittimità.²⁴⁹

Tra i provvedimenti esclusi dall'ambito di operatività dell'art. 21bis rientrano le sentenze di non doversi procedere per estinzione del reato, i provvedimenti di archiviazione resi all'esito delle indagini preliminari, le sentenze di non luogo a procedere, e le sentenze di assoluzione pronunciate all'esito di giudizio abbreviato.^{250 251}

²⁴⁹ Cfr. F. Di Vizio, G. Mazzotta, *Il nuovo diritto penale tributario*, pag. 824.

²⁵⁰ Lo ha affermato anche la Corte di Cassazione con sent. n. 25402/2024 *“Le formule “il fatto non costituisce reato” “l'imputato non è punibile o non è imputabile”, oppure le sentenze di non doversi procedere perché il reato è estinto per prescrizione o per amnistia non potranno trovare accesso diretto nel processo tributario”*.

²⁵¹ Parte della dottrina ha ritenuto che *“L'opzione non può in alcun modo giustificarsi e fa ritenere necessaria, da parte della giurisprudenza, un'interpretazione costituzionalmente orientata della norma.”* Cit. da R. Lucev, *“La riforma dei reati tributari (D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87): quando “la minaccia è più forte della sua esecuzione”*, in *Le Società*, n. 11/2024, pag. 1263.; nel medesimo senso anche L.M. Galieni, *“La riforma penal-tributaria “dimentica” di valorizzare l'archiviazione nel giudizio tributario”*, in *Fisco* 2024, pag. 2666.

Ulteriormente, è da escludere la rilevanza della sentenza di assoluzione fondata su circostanze solo rilevanti dal punto di vista penalistico.²⁵² Occorre, infatti, che sia offerta la prova positiva dell'innocenza dell'imputato; di conseguenza, si escludono le ipotesi di l'assoluzione pronunciata in virtù dell'art. 530, comma 2, c.p.p., dove viene solo riconosciuta la prova negativa della responsabilità dell'imputato. In questo secondo caso, in effetti, l'assoluzione non passa per l'accertamento giudiziale che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso, bensì sulla mera presa d'atto dell'impossibilità di provare adeguatamente la sua responsabilità per insufficienza degli elementi di prova.²⁵³

I giudici di legittimità hanno affermato²⁵⁴ che non può escludersi che se una determinata condotta non costituisce reato la medesima possa, invece, integrare un illecito tributario. Ciò a differenza della pronuncia assolutoria perché il fatto non sussiste.²⁵⁵

Le formule assolutorie non piene saranno certamente producibili nel procedimento tributario, ma non avranno piena efficacia, potendo però essere utilizzabili quali elementi indiziari dal giudice tributario, ai sensi dell'art. 116 c.p.c., ai fini della formazione del suo libero convincimento, unitamente a tutte le altre prove fornite dalle parti.²⁵⁶

La Cassazione si è espressa al riguardo con ordinanza n. 2797/2025 pubblicata il 5 febbraio 2025, in relazione ad un caso relativo ad un avviso di recupero di IVA indebitamente detratta, emesso nei confronti di una S.r.l., alla quale l'Agenzia delle Entrate aveva contestato di aver intrattenuto rapporti con una "cartiera".

²⁵² Si veda tuttavia sul punto l'Ordinanza interlocutoria della Cassazione n. 5714/2025 con cui è stata disposta la trasmissione del ricorso alla Prima Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite delle questioni concernenti l'ambito di efficacia dell'art. 21bis, anche in ordine all'applicabilità della nuova disciplina all'ipotesi di assoluzione con la formula prevista dall'art. 530, comma 2, del c.p.p.

²⁵³ In tal senso si esprime A. Carinci, *"Quer pasticciaccio brutto" del nuovo art. 21-bis del D.lgs. n. 74/2000*, in *Il fisco*, n. 16/2025, pag. 1421.

²⁵⁴ Cass. Sent. 25042/2024.

²⁵⁵ V. L. Ambrosi, A. Iorio, *"Assoluzione penale senza automatismi per il Fisco"*, in *Il Sole 24Ore*, articolo del 14/11/2024.

²⁵⁶ Cfr. G. Ripa, A. Lattanzi, *"Giudicato penale a stretta gittata. Solo l'assoluzione con formula piena fa stato nel tributario"*, in *Italia Oggi*, sezione Fisco, 23 dicembre 2024, pag. 12.

Nel giudizio di legittimità la contribuente aveva depositato memoria in cui aveva dato atto dell'intervenuta assoluzione in sede penale, con sentenza irrevocabile, del proprio legale rappresentante, imputato del reato di cui all'art. 2 del D.lgs. n. 74/2000 contestatogli anche con riferimento alle fatture emesse da una ditta fornitrice.

Ebbene, gli Ermellini hanno rilevato che la pronuncia di assoluzione del legale rappresentante dai reati fiscali contestagli con riferimento anche ai fatti oggetto del giudizio tributario, è stata pronunciata con la formula *“perché il fatto non costituisce reato”*, il che, hanno puntualizzato i Massimi giudici, *“a prescindere da ogni considerazione circa la portata applicativa dell'art. 21-bis del d.l.gs. n. 74 del 2000 (introdotto dall'art. 1 del D.lgs. n. 87 del 2024), rende certamente inapplicabile al caso di specie la previsione della citata disposizione che espressamente limita l'efficacia di giudicato nel giudizio tributario alle sole sentenze penali dibattimentali irrevocabili di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso.”*²⁵⁷

Nel caso di specie, i giudici hanno ritenuto applicabile il consolidato orientamento giurisprudenziale in virtù del quale *“In caso di operazioni soggettivamente inesistenti incluse in una frode carosello, il giudice tributario, nel verificare se il contribuente fosse consapevole dell'inserimento dell'operazione in un'evasione di imposta, non può riferirsi alle sole risultanze del processo penale, ancorché riguardanti i medesimi fatti, ma, nell'esercizio dei suoi poteri, è tenuto a valutare tali circostanze sulla base del complessivo materiale probatorio acquisito nel giudizio tributario, non potendo attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile su reati tributari alcuna automatica autorità di cosa giudicata, attesa l'autonomia dei due giudizi, la diversità dei mezzi di prova acquisibili e dei criteri di valutazione”*²⁵⁸

Tale scelta legislativa può essere ricondotta a due principali motivazioni: *in primis*, si è ritenuto di limitare la rilevanza extra-penale alle sole formule assolutorie “piene” per la maggiore affidabilità dell'accertamento dibattimentale. In sede di dibattimento, infatti, l'acquisizione e valutazione della prova rendono maggiormente accertabile

²⁵⁷ Cit. da Cass. ord. 2797/2025; V. nel medesimo senso Cass. Sent. 25042/2024.

²⁵⁸ Così, P. Mauro, *“Assoluzione dal reato tributario. Gli effetti favorevoli del giudicato dipendono dalla “formula”*, in FiscalFocus, articolo del 6 febbraio 2025, richiamando Cass. n. 27814/2020

l'insussistenza dei fatti materiali, ovvero l'inesistenza del nesso tra imputato e fatto materiale.²⁵⁹

A titolo esemplificativo, qualora un imputato sia assolto in via piena dall'accusa di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti, una volta verificata l'identità del fatto materiale anche ai fini del giudizio tributario, l'efficacia della sentenza penale si propagherà automaticamente anche nel contenzioso fiscale, purché ancora pendente.

Spetterà, dunque, al contribuente (ex imputato) produrre la sentenza irrevocabile nell'ambito del procedimento tributario, compreso quello dinanzi alla Cassazione, purché la stessa venga pubblicata fino a quindici giorni prima della data fissata per l'udienza pubblica o per l'adunanza camerale.²⁶⁰

Secondariamente, è stato altresì sostenuto che tale opzione normativa sarebbe ispirata ad un *favor* nei confronti del contribuente, il quale, a fronte di sentenza penale sfavorevole conserva la possibilità di difendersi nel giudizio tributario, potendo contestare anche l'accertamento dei fatti materiali. Tale impostazione non è affatto frutto di una scelta casuale, ma è piuttosto riconducibile ad una precisa volontà del delegante, che nelle indicazioni contenute nella Legge 111/2023 aveva espressamente limitato l'estensione dell'efficacia del giudicato alle sole sentenze penali rese ai sensi dell'art. 530 comma 1 c.p.p. Di conseguenza, una regolamentazione anche delle sentenze penali sfavorevoli da parte del legislatore delegato, sarebbe stata censurabile di illegittimità costituzionale per eccesso di delega, in violazione dell'art. 76 Cost.²⁶¹

La limitazione dell'ambito applicativo del 21bis alle sole sentenze assolutorie con formula piena, e rese all'esito di dibattimento, ha suscitato non poche critiche in dottrina.

In particolare, è stato affermato ²⁶² che l'esclusione dei provvedimenti sopramenzionati non trova alcuna plausibile giustificazione e impone, di conseguenza, un

²⁵⁹ È la posizione di G. Ripa, e A. Lattanzi, in *op. cit.*

²⁶⁰ Cfr. G. Ripa, A. Lattanzi, in *op. cit.* (v. nota 256).

²⁶¹ V. De Bonis, in *op. cit.* pagg. 19-20.

²⁶² Si fa riferimento alla posizione espressa da R. Lucev, "*La riforma dei reati tributari (D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87): quando "la minaccia è più forte della sua esecuzione"*", in *Le Società*, n. 11/2024, pag. 1263.

intervento della giurisprudenza di interpretazione costituzionalmente conforme della norma, che riconosca agli stessi provvedimenti efficacia nel giudizio extra-penale, seppur sempre in modo graduato a seconda dei casi.

Quanto all'assoluzione pronunciata all'esito di abbreviato, l'equiparazione all'assoluzione dibattimentale, secondo una parte della dottrina²⁶³, pare essere conforme ai principi di ragionevolezza ed uguaglianza (art. 3 Cost.), dal momento che il rito ordinario e quello abbreviato condividono il criterio di giudizio applicato dal giudice, e quindi di conseguenza il livello qualitativo e di approfondimento che connota la sentenza che ne scaturisce, diversificandosi esclusivamente per la base probatoria che fonda il giudizio.

Altri, hanno invece espresso riserve circa la possibilità di estendere l'efficacia extrapenale di tali pronunce al contenzioso tributario.²⁶⁴ Ebbene, è stato affermato²⁶⁵ che nell'ambito di un provvedimento come il decreto sanzioni, il quale dovrebbe assicurare una maggiore coerenza tanto sotto il profilo dell'interazione tra giudizi quanto sotto quello della "*close connection in substance*", sarebbe auspicabile riconoscere efficacia extrapenale anche a tali decisioni. Cionondimeno, è stato egualmente osservato che una simile estensione si potrebbe porre in termini di difficile compatibilità con i principi

V. anche A. Carinci in *op. cit.* che afferma che "*se l'obiettivo era quello di prevenire problemi di ineffectum, è chiaro che averlo previsto solo per le sentenze di assoluzione costituisce un'evidente irrazionalità.*"

²⁶³ Così, R. Lucev, in *op. cit.*

²⁶⁴ Si fa riferimento all'intervento dell'Avv. Cinci, "*La riforma del diritto penale tributario: ricadute nel sistema penale tributario e sul modello riscossivo*", presentato il 2 gennaio 2025, disponibile presso il Centro di Diritto Penale Tributario diretto da Ivo Caraccioli; v. anche la posizione di G. Ripa, A. Lattanzi in *op. cit.*; si veda ancora e nel medesimo senso A. D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro, in "*I reati tributari in materia di imposte dirette ed IVA*" pag. 624 in cui viene affermato che "*La scelta di escludere i provvedimenti di archiviazione, le sentenze di non luogo a procedere emesse all'esito di udienza preliminare, e le sentenze di assoluzione con formula piena emesse all'esito di giudizio abbreviato appare priva di ratio e finanche produttiva di effetti paradossali*".

²⁶⁵ È la posizione dell'Avv. Cinci, cit.

generali dell'ordinamento, che sembrano invece escluderla, come pure con la disciplina dettata dagli articoli 651 e seguenti del codice di procedura penale.²⁶⁶

Nel caso di sentenza di non luogo a procedere o provvedimento di archiviazione, la diversificazione rispetto al provvedimento dibattimentale è assolutamente pacifica, sebbene in realtà nel caso di specie priva di coerenza logica, in quanto tali provvedimenti, come le sentenze assolutorie, si fondano su specifiche formule liberatorie e interrompono procedimenti penali per radicale infondatezza dell'accusa.²⁶⁷

Ancora, è stato affermato da altra parte della dottrina²⁶⁸ che non riconoscere la stessa efficacia estensiva alle sentenze rese, con formula piena, all'esito di udienza preliminare possa far sorgere una questione di legittimità costituzionale per violazione dell'art. 3 Cost.; la questione centrale è se tale diversità di trattamento possa essere giustificata da valide ragioni giuridiche e processuali.

È innegabile che esista una differenza sostanziale tra il giudizio che si svolge dinanzi al giudice per le udienze preliminari e quello in sede dibattimentale, per cui andrebbe verificato se questa differenza possa giustificare le diverse conseguenze che il legislatore fiscale ha inteso dedurre in presenza, in entrambi i casi, di assoluzione per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste.²⁶⁹

Tale distinzione ha sollevato interrogativi di legittimità costituzionale, in quanto potrebbe risultare contraddittorio attribuire rilevanza solo alla fase dibattimentale, se l'innocenza dell'imputato è stata già accertata in una fase procedimentale anteriore.

²⁶⁶ L'art. 651 c.p.p. riconosce efficacia extrapenale solo alle sentenze di condanna emesse a seguito di dibattimento; analogamente, l'art. 652 c.p.p. limita tale efficacia alle sentenze dibattimentali, salvo consenso espresso della parte civile al rito abbreviato. L'art. 653 c.p.p. prevede lo stesso criterio per il giudizio disciplinare. L'art. 654 c.p.p., pur ammettendo l'estensione anche a sentenze non dibattimentali, esclude comunque l'efficacia nei confronti della parte civile e del responsabile civile non costituiti o non intervenuti nel processo penale.

²⁶⁷ Così, R. Lucev, in *op. cit.*

²⁶⁸ È la posizione di S. Capolupo, "Restano irrisolti alcuni profili tra processo penale e processo tributario", in *Il fisco*, n. 26/2024, pag. 2467.

²⁶⁹ Idem.

Sempre secondo tale dottrina, la scelta del delegato è apparsa come un compromesso con cui, da un lato, si è cercato di dare seguito ai suggerimenti di parte della dottrina, orientandosi verso l'adozione di misure che favorissero l'economia processuale, mentre dall'altro, si è temuto che una generale applicazione delle assoluzioni in termini di vincolatività nel processo tributario avrebbe potuto comportare effetti negativi per l'Erario.²⁷⁰

Si espressa in senso assolutamente contrario, con riguardo alla sentenza di non luogo a procedere, la Cassazione (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 21/12/2024, n. 33830), che ha sancito fermamente che *“La sentenza penale di non luogo a procedere non produce effetti ai fini dell'art. 21-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, trattandosi di decisione che conclude la fase delle indagini preliminari in ragione dell'insostenibilità dell'accusa in giudizio, ai sensi dell'art. 425, comma 3, c.p.p., e, in quanto resa allo stato degli atti senza alcun accertamento in fatto, è inidonea al giudicato, tanto da essere revocabile con ordinanza; ne consegue la manifesta infondatezza della questione d'illegittimità costituzionale in relazione all'inapplicabilità del citato art. 21-bis alla predetta sentenza, perché questa non è assimilabile, per struttura e disciplina, alla sentenza assolutoria dibattimentale che, presupponendo un accertamento in fatto, ha invece attitudine al giudicato.”*²⁷¹

Più di recente e nel medesimo senso, ancora la Cassazione si è espressa con ordinanza 1148/2025. La questione controversa ha tratto il suo fondamento logico e fattuale nella sentenza di primo grado della CTP di Vercelli, con la quale i giudici hanno accolto il ricorso della Società (OMISSIS) avverso due avvisi di accertamento con cui si recuperavano a tassazione imposte dirette, IVA, e sanzioni per operazioni oggettivamente inesistenti. L'appello proposto dall'Agenzia delle entrate era stato rigettato perché l'ufficio non aveva dato prova dell'inesistenza delle operazioni, ed in più era stata

²⁷⁰ Idem.

²⁷¹ Cit. da Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 21/12/2024, n. 33830; nel medesimo senso anche Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 23/09/2024, n. 25402 *“In tema di processo tributario, la sentenza penale di assoluzione “perché il fatto non costituisce reato” non ha efficacia di giudicato nel processo tributario ai sensi dell'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, come introdotto dal d.lgs. 87/2024. Solo la sentenza irrevocabile di assoluzione “perché il fatto non sussiste” o “perché l'imputato non lo ha commesso” pronunciata a seguito di dibattimento ha tale efficacia, entro certe limitazioni temporali e procedurali.”*

valorizzata la sentenza definitiva di assoluzione con formula “perché il fatto non sussiste” pronunciata nei confronti del legale rappresentante della società, dal giudice delle indagini preliminari.

Investita della questione, la Corte di cassazione, accogliendo il ricorso dell'Ufficio, ha evidenziato che l'art. 21bis del D.lgs. n. 74 del 2000 “*non trova applicazione nel caso in cui le formule “di merito” previste dal codice di rito (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non l'ha commesso) siano state adottate dal giudice non alla conclusione del dibattimento penale, ma alla conclusione dell'udienza preliminare. La sentenza emessa dal Gip, sia pure con la formula “perché il fatto non sussiste”, non è adottata a seguito della celebrazione del dibattimento e la ripetizione della prova assunta durante le indagini preliminari connessa a dibattimento. Conseguentemente, non trova applicazione sotto un profilo testuale l'art. 21-bis del D.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal D.lgs. n. 87 del 2024 per precisa scelta del legislatore*”.²⁷²

Continuando con la disamina della disposizione, il comma 2 dell'art. 21bis permette di produrre la sentenza irrevocabile anche nel giudizio di legittimità, fino a quindici giorni prima dell'udienza o adunanza in camera di consiglio. Trattasi di un vero e proprio unicum normativo, da taluno²⁷³ definito anche piuttosto “stravagante” o “extra ordinem” rispetto alla disciplina dei termini attualmente previsti dal Codice di procedura civile (v. gli articoli 366, 372, 378 380bis c.p.c.) riàechiamata dall'art. 62 comma 2 d.lgs. 546/92.

Tale nuova introduzione ha permesso di scongiurare il rischio che l'interpretazione letterale degli artt. 24, 32 e 58 del D.Lgs. n. 546/1992 portasse a escludere una simile soluzione in tale fase del procedimento, non potendosi certamente ammettere che il giudicato penale sia depositabile in Cassazione, ma viceversa precluso nell'ambito del giudizio di appello.²⁷⁴

Il nuovo terzo comma dell'art. 21bis invece recita “*Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non*

²⁷² G. Marzo, F. Pietrafesa, “Effetti dell'assoluzione penale nel processo tributario alla luce del nuovo art. 21-bis del d.lgs. n. 74/2000”, in IUS, articolo del 28/04/2025.

²⁷³ Cfr. C. Glendi, “Riforma del sistema sanzionatorio. Cosa cambia per l'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario?”, in Diritto e Pratica Tributaria, n. 4/2024, pag. 1366.

²⁷⁴ V. G. Ardizzone, in *op. cit.* pag. 1590.

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".

Parte della dottrina ha condiviso indubbiamente l'allargamento dei limiti soggettivi pur sostenendo che dovranno farsi opportuni approfondimenti a livello interpretativo, e che non si spiega tuttavia l'espressa circoscrizione del precetto normativo alla sola ipotesi di "sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste", lasciando fuori, tra l'altro, financo la formula terminativa specifica "per non aver commesso il fatto".²⁷⁵

3.8. La necessità dell'identità del fatto ai fini dell'estensione del giudicato favorevole

Sino a questo punto si è discusso dell'estensione degli effetti del giudicato penale favorevole al contenzioso tributario; è tuttavia opportuno precisare che tale estensione non riguarda il dispositivo della sentenza penale, bensì l'accertamento dei fatti materiali in essa contenuto.²⁷⁶

Ne consegue che la norma potrà trovare adeguata applicazione, riversando gli effetti diretti del procedimento penale in quello tributario soltanto una volta che sia acclarato che i fatti materiali posti alla base dell'accertamento tributario e i capi di imputazione nel processo penale siano gli stessi.

La Corte di Cassazione ha infatti chiarito che il giudicato penale di assoluzione ha effetti nel processo tributario solo se riguarda gli stessi fatti materiali contestati. Non basta

²⁷⁵ C. Glendi in *op. cit.* pag. 1366.

²⁷⁶ V. Redazione Wolters Kluwer, "Il giudicato penale ha effetto nell'ambito tributario", in il Quotidiano giuridico, 24 gennaio 2025; v. anche G. Palumbo, "Valore del giudicato penale nel processo tributario", in Commercialista Telematico, 16 dicembre 2024, pag. 3 "L'efficacia del giudicato attiene quindi agli "stessi fatti materiali", non riferendosi pertanto l'efficacia della sentenza penale nel giudizio tributario (tanto) al giudicato penale in sé e per sé, ma (piuttosto) all'accertamento dei fatti contenuti nella relativa decisione."

l'assoluzione in sede penale: è sempre necessario verificare l'identità tra i fatti accertati nei due giudizi, principio che può fare la differenza nei contenziosi fiscali.²⁷⁷

Per quanto attiene poi al contenuto dell'accertamento di fatto, seppure assuma rilievo anche il fatto-reato per come contestato in sede penale, va rilevato che il giudicato attiene comunque ai fatti materiali e non alla astratta contestazione.

Considerato che l'oggetto del processo penale diverge da quello della violazione tributaria, sarà dunque necessario: i) valutare la coincidenza o meno del fatto in relazione al capo d'imputazione; ii) ricondurre la formula assolutoria (il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso) alla specifica contestazione. Il "fatto", quindi, va necessariamente riguardato sotto il versante naturalistico in relazione agli elementi costitutivi dell'illecito amministrativo e di quello penale.²⁷⁸

In tal senso è già stato chiarito (in ambito dei giudizi civili, ma con principi estensibili anche al processo tributario) che per "fatto" accertato dal giudice penale deve intendersi *"il nucleo oggettivo del reato nella sua materialità fenomenica, costituita dall'accadimento oggettivo, accertato dal giudice penale, configurato dalla condotta, evento e nesso di causalità materiale tra l'una e l'altro (fatto principale) e le circostanze di tempo, luogo e modi di svolgimento di esso"* (Cass., n. 19863/2013, Cass., n. 15392/2018, Cass., n. 26811/2022)

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3800/2025, è recentemente intervenuta non tanto sulla nozione di fatti materiali, quanto su un profilo processuale concernente i fatti da dedurre in giudizio ai fini del riconoscimento dell'efficacia extrapenale del giudicato favorevole. La pronuncia ha destato particolare stupore soprattutto in dottrina, per ragioni che saranno diffusamente esaminate nel prosieguo.

Per quanto qui di interesse, la Suprema Corte ha affermato che *"la mera allegazione della sentenza penale che ha assolto la parte (con una delle formule rilevanti) e che riguardava i medesimi fatti oggetto del giudizio tributario, non può considerarsi sufficiente, essendo necessario che siano indicati gli specifici fatti ed elementi, oggetto di puntuale accertamento nella sentenza penale, rispetto ai quali viene ravvisata l'identità*

²⁷⁷ Riferimento a Cass. Sent. 25/02/2025, n. 4935.

²⁷⁸ Sul punto, cfr. G. Palumbo, *"Giudicato penale e processo tributario: necessaria l'identità del fatto"*, in Commercialista Telematico, 13 marzo 2025, pag. 3.

*e per i quali, dunque, viene invocato il giudicato. Il “fatto” va necessariamente riguardato sotto il versante naturalistico in relazione agli elementi costitutivi vuoi dell’illecito amministrativo, vuoi di quello penale.”*²⁷⁹

3.9. Questioni intertemporali sull’applicabilità dell’art. 21bis

La nuova disposizione ha fatto sorgere alcuni dubbi interpretativi circa la sua portata applicativa, in quanto ci si era anche interrogati sul momento a partire dal quale far valere gli esiti di tali sentenze assolutorie: *sono applicabili ai procedimenti in corso al momento di entrata in vigore del decreto o solo a quelli intrapresi successivamente?*²⁸⁰

La giurisprudenza di legittimità²⁸¹ ha ritenuto che lo “*ius superveniens*” in discorso si applica anche ai casi in cui la sentenza penale dibattimentale di assoluzione sia divenuta irrevocabile prima dell’entrata in vigore del citato D.lgs. n. 87 del 2024, “*purché, alla data di entrata in vigore del medesimo, sia 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 sia 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)*”.²⁸²

Tali disposizioni hanno infatti carattere processuale, incidendo sulla efficacia esterna nel processo tributario del giudicato penale (comma 1), e sulle modalità di produzione nel

²⁷⁹ “*Allegare la sentenza penale non chiude i conti con il Fisco*”, articolo del 03/03/2025 pubblicato in Il Fisco Oggi.

²⁸⁰ S. Furian, L. Zanellato, “*L’assoluzione penale fa stato nel processo tributario da subito – Commento*” il fisco, n. 39/2024, pag. 3665; cfr. anche G. Bartoli, “*Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario*”, in FiscalFocus, 6 febbraio 2025.

²⁸¹ Riferimento a Cass. n. 21584/2024; Cass. n. 23570/2024; Cass. n. 23609/2024.

²⁸² P. Mauro, “*Processo tributario. Rilevante il giudicato penale favorevole*”, in Fiscal Focus 4/12/2024; v. anche P. Mauro, “*L’assoluzione penale con formula piena travolge l’atto impositivo*”, in Fiscal Focus 16/01/2025; v. Cass. Ordinanza 2388/2025 “*Questa Corte ha già avuto modo di precisare che la novella si applica anche nel caso in cui la sentenza penale dibattimentale di assoluzione sia stata pronunciata prima dell’entrata in vigore della novella (Cass., sez. T, n. 23570/2024)*”.

giudizio di cassazione (comma 2)²⁸³. Ora, come noto, secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità, *“sono sostanziali le norme che consistono in regole di giudizio la cui applicazione ha una diretta ricaduta sulla decisione di merito, di accoglimento o rigetto della domanda, mentre hanno carattere processuale le disposizioni che disciplinano i modi di deduzione, ammissione e assunzione delle prove”*.²⁸⁴ Per questo motivo, in mancanza di una disposizione transitoria, deve essere applicato il principio per il quale, nel caso di successione di leggi processuali nel tempo, ove il legislatore non abbia diversamente disposto, in ossequio alla regola generale di cui all’art. 11 delle preleggi, la nuova norma disciplina non solo i processi iniziati successivamente alla sua entrata in vigore, ma anche i singoli atti di processi iniziati prima della sua entrata in vigore.²⁸⁵

Si è tuttavia registrato anche un orientamento dottrinale contrario²⁸⁶ che ha escluso la retroattività della norma, richiamando l’orientamento giurisprudenziale che esclude la retroattività delle norme di carattere sostanziale, per cui devono essere considerate tali *“le norme che, come quella in esame, consistono in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda, mentre hanno carattere processuale le disposizioni che disciplinano i modi di deduzione, ammissione e assunzione delle prove”*²⁸⁷. In tal senso, è da considerarsi sostanziale la norma che *“non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione”*²⁸⁸ e tale sembra essere, secondo

²⁸³ L. Ambrosi, A. Iorio in *op. cit.*

²⁸⁴ Cit. da Redazione Wolters Kluwer, *“Il giudicato penale ha effetto nell’ambito tributario”*, nel Quotidiano giuridico, articolo 4/01/2025.

²⁸⁵ G. Palumbo, in *op. cit.* pag. 3 in commento a Cass. Sent. 30814/2024, e richiamando Cass. n. 27525/2014; Cass. n. 8590/2017.

v. anche nel medesimo senso, M. Gabelli, *“Osservatorio fiscale. EFFICACIA DELL’ASSOLUZIONE PENALE IRREVOCABILE NEL GIUDIZIO TRIBUTARIO”*, in *Le società* 2/2025 pag. 236.

²⁸⁶ V. De Bonis in *op. cit.* pag. 21.

²⁸⁷ V. nota 214, richiamando Cass. civ., sez. trib., ord. 13 giugno 2024, n. 16493.

²⁸⁸ Vi si menziona anche Cass., Sez. 5, sentenza n. 18912 del 17 luglio 2018.

tale dottrina, l'art. 21bis del d.lgs. 74/2000. Di conseguenza, visto che l'art. 7 d.lgs. 87/2024 dispone che *“il presente decreto entra in vigore dal giorno successivo a quello della sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale”*, sulla base del suddetto orientamento ne deriva che l'art. 21bis del d.lgs. 74/2000 entra in vigore dal 29 giugno 2024, e deve considerarsi applicabile solo ai giudizi instaurati a far fronte da quella data.

3.10. Le recentissime evoluzioni della giurisprudenza di legittimità in materia di 21bis

Nel solco delle prime applicazioni dell'art. 21bis del d.lgs. 74/2000, la giurisprudenza si è trovata a interrogarsi sui limiti di efficacia della sentenza penale nel giudizio tributario. In una fase iniziale, immediatamente successiva all'introduzione della norma, si era affermato un orientamento interpretativo favorevole ad una lettura ampia del giudicato penale, esteso tanto all'accertamento dell'imposta quanto al profilo sanzionatorio. Tuttavia, con la sentenza n. 3800/2025 la Corte di Cassazione, ha chiarito che l'assoluzione penale incide esclusivamente sulle sanzioni tributarie, senza colpire l'accertamento dell'imposta. Una ricostruzione che, tuttavia, ha generato incertezze applicative, evidenziate anche nella successiva pronuncia n. 5714/2025 della medesima Corte.

La sentenza in questione ha difatti circoscritto la portata novativa del 21bis d.lgs. 74/2000 limitandone l'applicazione alle sole sanzioni tributarie e lasciando il giudice “libero” di decidere anche in modo difforme rispetto all'accertamento dell'imposta. La pronuncia in esame ha suscitato notevole disorientamento in dottrina, generando incertezza interpretativa circa l'effettiva portata applicativa della nuova disposizione di cui all'art. 21bis. Alcuni autori²⁸⁹ hanno addirittura sostenuto che la prima sentenza, la n. 3800 è certamente destinata a “fare scuola”, nel senso che rappresenta un caso evidente

²⁸⁹ Si esprime in tal senso G. Ingrao, *“Sui retroscena processuali della sentenza di Cassazione n. 3800/2025: una reazione ad una assoluzione penale sbrigativa e mal motivata?”*, in Rivista di diritto tributario, articolo del 29 marzo 2025.

di “giurisprudenza creativa” meritevole di essere attenzionato anche nelle aule universitarie.

Invero, la giurisprudenza di legittimità si era già espressa in materia di 21bis, delineandone l’operatività, individuandone i limiti applicativi, nonché le ipotesi escluse dal suo ambito applicativo, in specie con riguardo alle decisioni emesse dal giudice dell’udienza preliminare.²⁹⁰

La Cassazione ha invertito quindi con tale pronuncia la rotta tracciata fino a quel momento, rotta per altro recentemente introdotta dalla riforma di nemmeno qualche mese prima, prevedendo che con riferimento alle imposte, il giudicato penale potrà al più essere assunto qualche elemento di prova, perché, secondo i Supremi giudici, l’equilibrio tra dovere contributivo e capacità contributiva può essere realizzato solo con gli strumenti propri dell’ordinamento tributario.²⁹¹

Le conclusioni della Corte poggiano, oltre che sulla collocazione dell’intervento nell’ambito della riforma delle sanzioni (articolo 20 della L.111/2023), su un dato testuale. Il terzo comma dell’articolo 21bis prevede che l’assoluzione del rappresentante (persona fisica) rileva “anche” nei confronti dell’imprenditore o della società nel cui interesse tale rappresentante ha agito: secondo la Cassazione, l’“anche” si spiegherebbe solo in chiave sanzionatoria, perché l’accertamento del tributo non si riferisce al rappresentante.

In realtà, come è stato osservato dalla dottrina maggioritaria²⁹² l’articolo 21bis pone l’accento sui “fatti” (parola ripetuta due volte) e non certo solo sulle sanzioni: sono i fatti materiali che vengono accertati nel dibattimento e che, una volta accertati, “*in coerenza con i principi generali dell’ordinamento*” (così la legge delega) fanno stato nel processo tributario. Per usare il linguaggio della sentenza: sono i fatti oggetto della “cognizione”, non le sanzioni. A fronte della poco condivisibile interpretazione riduttiva della

²⁹⁰ V. Cass. 31 luglio 2024, n. 21584; Cass. 3 settembre 2024, n. 23570; Cass. 3 settembre 2024, n. 23609; Cass. 11 ottobre 2024, n. 16584; Cass. 2 dicembre 2024, n. 30814; Cass. 3 dicembre 2024, n. 30900; Cass. 16 gennaio 2025, n. 1021.

²⁹¹ G. Pintaudi, “*Sentenza penale e rito tributario, la soluzione scricchiola*”, in ItaliaOggi, articolo del 5 marzo 2025.

²⁹² A. Gaeta, L. Romano, “*L’assoluzione penale comporta il venir meno delle sole sanzioni*”, in BlastOnline, articolo del 17 febbraio 2025.

Cassazione, l'auspicio è che il legislatore intervenga quanto prima con una norma di interpretazione autentica, chiarendo che lo scopo perseguito dalla riforma è quello di introdurre una relazione di causa-effetto (previa accurata verifica dell'identità dei fatti materiali) tra assoluzione dibattimentale penale e processo tributario, con riguardo all'intero oggetto di quest'ultimo.

Nel caso di specie, quello che poi ha portato alla pronuncia della sentenza n. 3800, la società contribuente aveva impugnato un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate per l'anno d'imposta 2015, relativo a IRES, IVA e IRAP, contestando la contabilizzazione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti e la deduzione di costi non di competenza, in quanto riferiti a prestazioni rese nel 2014. La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva parzialmente il ricorso, annullando l'accertamento solo in relazione ad alcuni fornitori e ai costi non deducibili per competenza.

In secondo grado, la Corte di giustizia tributaria riformava integralmente la decisione, annullando l'intero avviso alla luce della sentenza assolutoria emessa nel 2022 dal Tribunale penale, che aveva proscioltto il legale rappresentante *“perché il fatto non sussiste”*.

Avverso tale pronuncia l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione, cui la società resisteva, depositando altresì memoria in cui segnalava la conferma dell'assoluzione da parte della Corte d'Appello nel 2024, e invocando l'applicazione dell'art. 21bis del D.lgs. 74/2000, introdotto dal D.lgs. 87/2024, chiedendo eventualmente il rinvio per attendere il passaggio in giudicato della sentenza penale.

Con il primo motivo di ricorso, l'Amministrazione finanziaria deduceva violazione degli artt. 20, D.lgs. n. 74/2000, 7, comma 4, D.lgs. n. 546/1992, artt. 115 e 116 c.p.c., nonché degli artt. 409, 652 e 654 c.p.p., contestando che la CGT di secondo grado avesse fondato la decisione esclusivamente sull'efficacia vincolante della sentenza penale, allora non definitiva, senza procedere a una autonoma e critica valutazione delle prove offerte dall'Ufficio.

Con un secondo motivo, veniva lamentata la violazione degli artt. 2697 c.c., 109 TUIR e 19 D.P.R. n. 633/1972, per aver la CGT attribuito rilevanza decisiva alla pronuncia penale e alla consulenza tecnica di parte, trascurando gli ulteriori elementi probatori prodotti dall'Amministrazione a sostegno della natura oggettivamente inesistente delle prestazioni contestate.

La Suprema Corte, pur riscontrando la fondatezza dei motivi dedotti, ha preliminarmente ritenuto necessario affrontare la questione, sollevata dalla contribuente, dell'applicabilità dell'art. 21bis del D.lgs. n. 74/2000.²⁹³

I giudici, pur riconoscendo che l'ambito oggettivo di applicazione del 21bis risulta limitato alle sentenze dibattimentali pronunciate con formula piena, hanno ritenuto che la portata della norma *“si riferisca esclusivamente al trattamento sanzionatorio, non estendendosi all'imposta, né alla decisione del giudice tributario sulla pretesa impositiva”*²⁹⁴. Tale interpretazione è motivata dalla *ratio* propria della novella legislativa orientata alla razionalizzazione del sistema sanzionatorio penale tributario.²⁹⁵ A sostegno di tale impostazione, i giudici di legittimità hanno richiamato l'art. 20 del d.lgs. 74/2000 il cui contenuto non ha subito modifiche sostanziali, se non per l'aggiunta del comma 1bis, mantenendo al comma 1, l'esclusione di qualsiasi rapporto di pregiudizialità tra processi. L'autonoma e specifica composizione dei rapporti tra illecito penale e illecito tributario, nonché la concreta articolazione del principio del *ne bis in idem*, resta confermata e completata dalla riforma.

Gli stessi articoli 19 e 21 vanno riferiti *“alla fase della materiale applicazione della sanzione, senza incidere sulle fasi, anteriori, dell'accertamento, contestazione e irrogazione, le quali procedono in autonomia. Ne deriva che la norma, anche dopo la*

²⁹³ Si veda G. Palumbo, “Efficacia automatica del giudicato penale nel processo tributario limitata alle sole sanzioni”, in Commercialista telematico, articolo del 3 marzo 2025; v. anche D. Alberici, “Dopo l'ultima riforma l'assoluzione penale toglie le sanzioni ma non azzerava l'accertamento”, articolo del 14 febbraio 2025, reperibile in Cassazione.net.

²⁹⁴ Cit. da Cass. Sent. 3800/2025.

²⁹⁵ È stato tuttavia fatto notare da parte della dottrina che *“In ogni caso il problema è destinato a “risolversi da solo”, visto che l'ormai approvato art. 119 del d.lgs. 14 novembre 2024, n. 175 (T.U. della giustizia tributaria), seppur con effetto dal 1° gennaio 2026, riproduce il medesimo contenuto dell'art. 21-bis cit., con generale riferimento “al fine della efficacia delle sentenze penali nel processo tributario”, sottraendolo all'ambito del d.lgs. n. 74 del 2000, (affidente alle norme sanzionatorie) e includendolo fra le norme processuali, dirette (in generale) all'eliminazione del doppio binario fra giudicato penale e tributario con evidenti ricadute sia ai fini del tributo che delle sanzioni pretese.”* Cit. da A. Lovisolo, “Processo tributario ed efficacia delle sentenze penali di assoluzione: alcune considerazioni critiche”, in Diritto e Pratica Tributaria, n. 2/ 2025, pag. 642.

recente modifica operata con d.lgs. n. 87 del 2024, ribadisce e legittima a livello di disciplina positiva l'esistenza del doppio binario procedimentale e processuale".²⁹⁶

La Corte di Cassazione chiarisce che la finalità perseguita dal Legislatore è quella di assicurare una gestione coerente e unitaria degli esiti sanzionatori dei due procedimenti al fine di evitare contraddizioni o disomogeneità nel complessivo trattamento afflittivo. Tale esigenza, tuttavia, riguarda esclusivamente la dimensione punitiva del rapporto e non si estende al profilo dell'obbligazione tributaria in quanto tale, che rimane estranea al giudizio penale.²⁹⁷

La suddetta interpretazione permetterebbe anche il rispetto dei principi elaborati dalla giurisprudenza unionale; secondo la Corte, se la sentenza penale vincolasse automaticamente il giudice tributario, si rischierebbe di limitare l'autonomia dell'accertamento fiscale, potenzialmente in contrasto con il diritto europeo.

Infine, la limitazione all'ambito sanzionatorio dell'art. 21bis permetterebbe anche il rispetto dei principi costituzionali di uguaglianza, capacità contributiva e assicurerebbe il diritto di difesa dell'Agenzia delle Entrate che non partecipa al processo penale.

Come più volte sottolineato la sentenza in questione ha lasciato fortemente perplessa gran parte della dottrina, ed in particolare è stato affermato che, ferma restando la condivisibilità della prima parte della sentenza in materia di *ius superveniens*, con riguardo alla seconda parte, relativa invece all'ambito applicativo dell'art. 21bis, "La riforma operata con il D.Lgs. n. 87/2024, allora, lungi dal lasciare inalterato lo schema del doppio binario, ha inteso, invece, innovarne proprio la struttura, come emerge dall'art. 20 della legge delega 9 agosto 2023, n. 111. Ed infatti, il legislatore poneva proprio l'obiettivo di "rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario".

La riforma, quindi, è intervenuta sul complesso coacervo dei rapporti tra processo penale e tributario e non si è limitata ad agire solo sul fronte dell'adeguamento delle sanzioni al principio del ne bis in idem, come paventato dalla sentenza."²⁹⁸

²⁹⁶ Cit. da Cass. 3800/2025.

²⁹⁷ V. G. Palumbo in *op. cit.*

²⁹⁸ Cit. da A. Salvati, "Innocenti evasori: la Cassazione verso il triplo binario (e oltre). Osservazioni a Cass. Civ., Sez. V, 14 febbraio 2025, n. 3800", in *Rivista di diritto tributario*, articolo del 20 febbraio 2025.

Fondamentale e nodo cruciale del problema è l'accertamento dei fatti materiali, che costituisce obiettivo della riforma anche nella prospettiva del rispetto del *ne bis in idem*. Tale parte della dottrina ha sottolineato questo aspetto della materialità perché è proprio questo il perno dell'equivoco di fondo alla base della pronuncia: la norma, non sancisce *sic et simpliciter* l'efficacia del giudicato penale di assoluzione, ma chiaramente lo circoscrive all'accertamento del fatto materiale.²⁹⁹

Da ciò la conclusione per cui, quando i fatti e le prove esaminate nel processo penale e in quello tributario sono i medesimi e le conclusioni raggiunte nel primo processo sono che “*il fatto non sussiste*” o “*l'imputato non lo ha commesso*”, è chiaramente illogico e incoerente, che nel processo tributario si attesti una realtà fenomenica opposta.³⁰⁰

Se si accogliesse l'interpretazione fornita dalla Cassazione con la sentenza *de qua* si andrebbe a sostituire il doppio binario, con un triplo, atteso lo sdoppiamento del processo tributario quanto agli esiti attinenti all'imposta, da un lato, e alla sanzione, dall'altro: il giudice di merito dovrebbe valutare la sentenza penale di assoluzione, al fine dell'accertamento dell'imposta, mentre con riguardo alla sanzione, dovrebbe applicare il 21bis, annullandola. Ne consegue che di fronte ad una assoluzione per insussistenza del fatto, potrebbe riscontrarsi la sussistenza dell'illecito, fondato su fatti comprovatamente inesistenti, ma tale illecito non sarebbe punibile con la sanzione che al compimento dello stesso fatto è strettamente connessa.

Si tratta di una conclusione illogica, per cui si ritiene che la lettura corretta sia quella collegata all'interpretazione letterale e sistematica della disposizione.

La Corte di Cassazione, con ordinanza 5714/2025 ha poi rimesso gli atti alla Prima Presidenza per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite della questione relativa all'ambito di efficacia dell'art. 21bis, sollevando due interrogativi fondamentali: il primo riguardante l'estensione dell'efficacia del giudicato penale al rapporto impositivo ovvero se la sentenza penale di assoluzione irrevocabile, pronunciata a seguito di dibattimento, abbia efficacia di giudicato anche in relazione all'accertamento dell'imposta, oltre che alle sole sanzioni tributarie; il secondo riguardante la rilevanza dell'assoluzione con

²⁹⁹ Confermato anche da Cass. Sent. n. 936/2025.

³⁰⁰ V. nota 298.

formula dubitativa, ovvero se l'assoluzione pronunciata con la formula di cui all'articolo 530, comma 2, c.p.p. abbia efficacia nel processo tributario, considerando la sua natura di proscioglimento per insufficienza o contraddittorietà della prova.³⁰¹

Sulla prima questione, ovvero gli effetti del giudicato penale di assoluzione nel giudizio tributario, la Corte ravvisa “*due non conciliabili orientamenti*”: Il primo (anche in ordine di tempo), che riconosce l'efficacia del giudicato penale anche ai fini dell'accertamento del presupposto impositivo, pone l'accento sugli “*stessi fatti materiali*”, attribuendo “*valore extra-penale agli accertamenti di fatto che, presentino i requisiti prescritti dell'articolo 21-bis cit., “fanno stato” nel giudizio tributario*”. Viene, così, valorizzato il “*il principio di non contraddizione e di coerenza del sistema*”, posto che nessuna dualità esiste sul piano fenomenico.

A sostegno di tale orientamento, si menziona l'art. 20 della Legge delega 111/2023 che ha introdotto due distinti obiettivi, diversi ma complementari. Il primo di questi è quello di razionalizzare il sistema sanzionatorio, il secondo invece riguarda la revisione dei rapporti tra procedimenti, penale e tributario. A conferma di tali finalità, la Relazione illustrativa del decreto legislativo attuativo (14 giugno 2024, n. 87) sottolinea che l'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1, mira a integrare meglio le sanzioni amministrative e penali, cercando di evitare duplicazioni che sarebbero incompatibili con il principio di *ne bis in idem*. Al contrario, l'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 3, si concentra sulla regolazione dei rapporti tra il processo penale e quello tributario, con l'intento di garantire che i fatti accertati nel processo penale abbiano valore anche nel contesto tributario, sempre che ci sia identità materiale dei fatti.³⁰²

Infine, è da notare che l'articolo 21bis è stato trasposto nel Testo Unico della giustizia tributaria (d.lgs. n. 175 del 2024), mentre l'articolo 21 dello stesso decreto è stato inserito nell'articolo 98 del Testo Unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali (d.lgs. n. 173 del 2024). Entrambi i provvedimenti entreranno in vigore a partire dal 1° gennaio 2026, segnando un'importante evoluzione nell'armonizzazione tra il sistema penale e tributario.

³⁰¹ Cfr. L. Ambrosi, A. Iorio, “*L'estensione del giudicato delle assoluzioni penali rimessa alle Sezioni unite*”, in Il Sole 24 Ore, articolo del 5 marzo 2025.

³⁰² V. Cass. Ordinanza Interlocutoria 5714/2025.

Il secondo orientamento (più recente, e non limitato alla sola sentenza 3800/25, ma seguita da altre quattro pronunce del medesimo collegio), che “*opera una lettura riduttiva della novella legislativa*”, sostiene che il giudicato favorevole 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, continuerebbe ad essere una possibile fonte di prova, autonomamente valutabile dal giudice tributario unitamente agli altri elementi, come avveniva prima della riforma.³⁰³

Per ciò che attiene alla seconda questione rimessa all’esame dalle Sezioni Unite, vi è una consolidata giurisprudenza, sia delle sezioni civili che del Consiglio di Stato, secondo cui l’assoluzione, per esplicitare efficacia extrapenale, *deve accertare in maniera “effettiva e specifica” l’insussistenza del fatto o la mancata partecipazione dell’imputato (e quindi, in altri termini, deve essere “piena”)*.³⁰⁴ Altra parte della giurisprudenza di legittimità invece ammette la rilevanza della formula assolutoria ai sensi dell’art. 530 comma 2 c.p.p.³⁰⁵

Anche in questo caso occorrerà attendere le Sezioni Unite; non di meno, qualche considerazione può essere fatta.

Il senso dell’articolo 21bis è quello, sostanzialmente, di dare atto che se, a seguito di una compiuta istruttoria processuale in sede penale, si perviene all’accertamento di un fatto, questo deve valere anche nel processo tributario. Ebbene, nel comma 2 dell’articolo 530 c.p.p., il giudice si limita solo a dare conto che non è stata raggiunta la prova del fatto che occorreva dimostrare. Non attesta un fatto, ma dà solo conto dell’impossibilità di accertarlo seguendo le regole del processo penale.

Se così, parte della dottrina³⁰⁶ ha ritenuto che la soluzione che esclude rilevanza alla formula ai sensi del comma 2 dell’articolo 530 c.p.p. appare più convincente, sul piano sistematico. Il fatto che non sia possibile accertare un fatto in sede penale non significa

³⁰³ Così, A. Gaeta, L. Romano, “*Alle Sezioni Unite la nuova disposizione sul ne bis in idem*” in Blastonline, articolo del 4 marzo 2025.

³⁰⁴ Idem; v. Cass. n. 3800/2025, Cass. n. 4291/2025, Cass. n. 4294/2025.

³⁰⁵ V. Cass. n. 23570/2024 e Cass. n. 23609/2024.

³⁰⁶ V. A. Carinci, “*L’Editoriale*”, in Blastonline, articolo del 7 marzo 2025.

che quel fatto non possa essere provato in sede tributaria, dove operano prove che non hanno ingresso nel processo penale, come ad esempio le presunzioni anche semplicissime.

3.11. L'art. 21bis al vaglio della Corte costituzionale: un conflitto con il principio di uguaglianza e il diritto di difesa?

Successivamente all'intervento interpretativo della Corte di Cassazione, anche la Corte costituzionale è stata investita della questione relativa all'art. 21bis del D.lgs. 74/2000, stavolta a seguito di ordinanza di rimessione della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte.³⁰⁷ La questione sollevata non attiene tanto alla portata applicativa della disposizione, quanto piuttosto alla sua compatibilità costituzionale, in rapporto ai principi sanciti dagli artt. 24 e 3 della Costituzione, concernenti rispettivamente il diritto di difesa e il principio di uguaglianza e ragionevolezza.

Nell'ottica del giudice rimettente, la norma si connoterebbe per una formulazione chiara e inequivoca, tale da non lasciare margini interpretativi: in presenza di una sentenza penale irrevocabile di assoluzione con formula piena, in particolare, perché il fatto non sussiste, il giudice tributario non potrebbe discostarsene, ma dovrebbe limitarsi a recepirla e farne applicazione diretta.

Nel caso sottoposto all'esame della Consulta, la pronuncia assolutoria resa in sede penale, con cui veniva esclusa la sussistenza dell'ipotesi di esterovestizione e, conseguentemente, l'imputabilità dell'omessa dichiarazione in capo al legale rappresentante, impediva al giudice tributario di pervenire a una diversa ricostruzione dei fatti, pur in presenza di elementi indiziari emersi nel processo amministrativo, che, se valutati autonomamente, sarebbero stati idonei e sufficienti a giustificare la ripresa a tassazione effettuata dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della società svizzera.³⁰⁸

³⁰⁷ V. CGT II grado Piemonte, ord. 18 marzo 2025, n. 79.

³⁰⁸ *“Va aggiunto che, escludendo l'esame del materiale probatorio sotteso alla pronuncia del giudice penale, impedito dall'applicazione del menzionato art. 21-bis del decreto legislativo n. 74/2000, si determina una preclusione incidente sulla valutazione di essenziali elementi di fatto, coperti dal giudicato penale, che potrebbero orientare il giudice tributario alla compiuta definizione del giudizio anche in senso*

Tale automatismo interpretativo, imposto dall'art. 21bis, finirebbe quindi per comprimere il potere valutativo del giudice tributario, riducendone l'autonomia decisionale, e si porrebbe, secondo l'ordinanza di rimessione, in potenziale contrasto con l'art. 24 Cost., da un lato, nella misura in cui ostacola il pieno esercizio del diritto di difesa e limita il contraddittorio sostanziale nella sede propria del processo tributario, e con l'art. 3 Cost., dall'altro, poiché disattende le differenze strutturali e funzionali tra il giudizio penale e quello fiscale, finendo per introdurre una forma di equiparazione irragionevole tra piani normativi e probatori eterogenei.³⁰⁹

Le argomentazioni addotte dal Collegio sono diverse, ma parte della dottrina³¹⁰ ha ritenuto che il punto focale si rinviene nel fatto che l'Agenzia delle Entrate non partecipa al processo penale, o comunque partecipa ma nelle vesti di parte civile, non agendo in tale costume per il soddisfacimento dell'interesse erariale alla riscossione del tributo, ma al risarcimento di un *“danno diverso dall'imposta evasa, dalle sanzioni e dagli interessi moratori previsti dalla legislazione speciale, [ch]e potrà consistere solo negli eventuali ulteriori e diversi pregiudizi supportati dalla p.a”*³¹¹

Soprattutto, ed è questo il passaggio di maggior interesse e anello debole del percorso argomentativo, nemmeno il Pubblico Ministero rappresenterebbe la ragione fiscale, in quanto *“organo portatore dell'interesse dello Stato alla repressione dei reati e, più in generale, all'attuazione della legge”*.³¹²

Di qui, la lesione del diritto di difesa dell'Agenzia delle Entrate tutelato dall' art. 24 Cost., in un processo che costruito sul *favor rei*, e quindi sulla tutela dell'imputato, in qualche modo “dimentica” la tutela dell'interesse contrapposto alla riscossione del tributo.

opposto alla risoluzione nel merito operata dal giudice penale”. Cit. da ord. 79/2025 CGT II grado Piemonte.

³⁰⁹ Cfr. A. Ingrassia, *“Il diritto di contare: al vaglio della Corte costituzionale la legittimità dell'impatto del giudicato penale sull'accertamento tributario”*, in BlastOnline, articolo del 01/04/2025.

³¹⁰ Ibidem.

³¹¹ A. Ingrassia, in *op. cit.* richiamando le Sezioni unite civili 29862/2022.

³¹² Cit. da Ord. 79/2025 CGT II Grado Piemonte, p. 4.2.1., pag. 33.

Un ulteriore profilo di illegittimità costituzionale sollevato dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte riguarda il possibile contrasto tra l'art. 21bis del D.lgs. 74/2000 e l'art. 3 della Costituzione, in riferimento alla irragionevole disparità di trattamento tra sentenze penali assolutorie e sentenze penali di condanna.

Secondo i giudici rimettenti, la norma censurata prevede che l'assoluzione definitiva con formula piena "*perché il fatto non sussiste*" produca effetti vincolanti in sede tributaria, imponendo al giudice fiscale di uniformarsi a quanto accertato in ambito penale. Tuttavia, la stessa efficacia non è riconosciuta alle sentenze di condanna, le quali non vincolano analogamente il giudice tributario, che conserva piena autonomia valutativa. Tale asimmetria, secondo il giudice *a quo*, risulta priva di giustificazione sistematica, tanto da condurre a una distorsione del principio di uguaglianza: ci si chiede, infatti, per quale ragione il coordinamento tra giurisdizioni e il principio del *ne bis in idem* debbano essere perseguiti esclusivamente a tutela dell'imputato, e non anche a vantaggio dell'interesse erariale quando vi sia una condanna penale irrevocabile.

In particolare, la Corte rimettente osserva criticamente che la disposizione oggetto di scrutinio finisce per ostacolare l'azione dell'Agenzia delle Entrate, che non può beneficiare di alcuna automatica estensione del giudicato penale favorevole, diversamente da quanto accade per il contribuente. Come affermato nell'ordinanza: "*Non è dato comprendere, pertanto, per quale motivo l'esigenza di assicurare il principio del ne bis in idem ed il coordinamento tra sistemi sia avvertita solo a favore dell'imputato e non anche, in caso di condanna, a favore dell'Agenzia*".

Una parte della dottrina³¹³, tuttavia, ha espresso riserve nei confronti di tale posizione, sottolineando come l'evoluzione recente del diritto penale tributario si muova in direzione diametralmente opposta rispetto alla prospettiva adottata dalla Corte piemontese. Secondo tale orientamento dottrinale, il sistema penale-tributario sarebbe sempre più orientato a privilegiare le esigenze di tutela fiscale, anche a scapito della tradizionale funzione rieducativa e afflittiva della pena, soprattutto nei casi in cui il tributo venga effettivamente riscosso.³¹⁴

³¹³ A. Ingrassia, in *op. cit.*

³¹⁴ Si pensi al delitto di omesso versamento delle ritenute certificate e dell'IVA: la disciplina delineata mira alla riscossione del tributo precedentemente non versato, minacciando il contribuente o il suo

Se si accetta tale ricostruzione, la questione di legittimità costituzionale sollevata offre alla Corte costituzionale un'occasione per compiere una riflessione di sistema, riconoscendo esplicitamente la natura strumentale del diritto penale tributario rispetto agli interessi finanziari dell'Erario. In questa luce, diviene opportuno abbandonare ogni "finzione di parità" tra le posizioni processuali delle parti. Sempre secondo tale dottrina, non è sostenibile, infatti, equiparare il contribuente e l'imputato, da un lato, agli organi dello Stato dall'altro, attribuendo ad entrambe le parti gli stessi poteri e le medesime tutele, *"come se i soggetti privati avessero una capacità d'azione paragonabile a quella degli apparati pubblici, capaci di incidere autoritativamente sui diritti personali e patrimoniali dei cittadini."*³¹⁵

3.12. Il principio di proporzionalità come *leitmotiv* della riforma

Dopo aver dato conto dei primi orientamenti giurisprudenziali emersi in relazione all'art. 21bis, si impone un ritorno all'analisi delle ulteriori modifiche normative apportate dalla riforma fiscale. Il filo conduttore resta quello del coordinamento e rafforzamento tra procedimenti, nell'ottica dell'adeguamento al principio del *ne bis in idem*, perseguito privilegiando la sua dimensione sostanziale.³¹⁶

Tale scopo è stato perseguito, secondo le intenzioni del Legislatore, attraverso l'introduzione dell'art. 21ter nel d.lgs. 74/2000, il quale stabilisce che qualora per un medesimo fatto sia già stata applicata una sanzione, di natura penale o amministrativa, il giudice o l'autorità amministrativa che intervenga successivamente è tenuto, in sede di determinazione delle proprie sanzioni, a tener conto di quelle già definitivamente inflitte, al fine di ridurne l'entità complessiva.

rappresentante legale di pena detentiva e confisca dei beni personali. La minaccia però viene meno, se il tributo è versato, non importa da chi, prima che si apra il dibattimento. Altro esempio che si riporta è la disciplina della confisca per equivalente del profitto del reato tributario.

³¹⁵ V. nota 313.

³¹⁶ In tal senso, G. Ardizzone, in op. cit. *"Al di fuori delle modifiche sopra accennate sul versante processuale, l'obiettivo del "completo adeguamento" al ne bis in idem è stato perseguito privilegiando la prospettiva sostanziale"*.

La portata applicativa della disposizione si attiva esclusivamente nei casi in cui non venga ravvisata una relazione di specialità tra le due fattispecie illecite, ambito nel quale continuano a trovare applicazione gli articoli 19 e 21 del medesimo decreto. Tuttavia, alla luce degli orientamenti giurisprudenziali maturati sul tema, parte della dottrina ritiene che la nuova previsione normativa assumerà un ruolo centrale quale strumento di garanzia del rispetto del principio del *ne bis in idem* sancito a livello convenzionale.³¹⁷

Tuttavia, la formulazione attuale della norma non appare idonea a risolvere il persistente problema della violazione del principio del *ne bis in idem* (nella sua dimensione sostanziale), che si verifica quando per gli stessi fatti vengono inflitte sia sanzioni penali, sia sanzioni amministrative che, per la loro natura sostanzialmente repressiva, si configurano come “para-penali”. Difatti, il decreto non introduce un principio di alternatività tra sanzioni penali e amministrative afflittive, la cui applicazione congiunta potrebbe determinare un conflitto con il divieto di doppia punizione. Piuttosto, la disposizione sembra ispirarsi all’esigenza di attuare il principio di proporzionalità, in coerenza con l’impianto generale della riforma fiscale e con le finalità perseguite dal decreto attuativo in esame.³¹⁸

Con riguardo al principio di proporzionalità conviene svolgere qualche ulteriore considerazione. In particolare, tale principio, alla luce della nuova riforma, ha assunto secondo autorevole dottrina³¹⁹ il ruolo di “*direttore d’orchestra*”³²⁰, e l’identità del fatto materiale “*il nuovo partito*”, nell’ambito del recente intervento riformatore. Si è delineata così una struttura più coerente e organica, in cui la proporzionalità orienta l’applicazione e il bilanciamento tra garanzie dell’imputato ed esigenze punitive dell’ordinamento.

³¹⁷ Idem.

³¹⁸ Cfr. G. Marino, “*La riforma delle sanzioni amministrative tributarie: la teoria dell’afflittività e la pratica della premialità*”, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 4/2024, pag. 1120.

³¹⁹ Si veda A. Giovannini, “*Sui rapporti fra principio di proporzionalità, ne bis in idem e specialità nel riformato sistema punitivo tributario*”, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 20 giugno 2024, pag. 2; si veda anche A. Tomassini, A. Sandalo, “*Riforma del sistema delle sanzioni ispirata al potenziamento dei principi di proporzionalità*”, in *Corriere Tributario*, n. 12/2023, pag. 1037.

³²⁰ L’espressione è utilizzata dallo stesso A. Giovannini, in *op. cit.*

La proporzionalità, secondo tale parte della dottrina, può essere intesa sia come principio posto a tutela di diritti costituzionali individuali, che trovano il loro presidio principalmente negli artt. 13, 41 e 42 Cost. ma può essere inteso anche come criterio, *la cui impronta sistematica si eleva rispetto alle esigenze individuali*³²¹. Se intesa come criterio regolatore del sistema, e principio ordinatorio nell'ambito dei rapporti tra processi, la proporzionalità finisce inevitabilmente per assorbire il principio del *ne bis in idem*.

Ora, nessuna norma del d.lgs. 74/2000 disciplina tale principio, ma l'art. 20 della Legge delega 111/2023 ha richiesto il completo adeguamento allo stesso, e quindi anche al principio di proporzionalità da cui deriva il primo. Di conseguenza, tale norma di delega può essere utilizzata come norma di interpretazione grazie alla quale risolvere potenziali conflitti in punto di proporzionalità e mitigare possibili e irragionevoli cumuli sanzionatori.

Per cui, *in primis*, tale principio può essere utilizzato quando un medesimo fatto materiale, pur in conformità della connessione temporale e sostanziale, sia sanzionato con più misure, e da ciò risulti un cumulo sanzionatorio eccessivo. E secondariamente, può essere utilizzato quando, al di là della stretta connessione, il trasgressore non si sia trovato, indipendentemente dalla sua volontà, nelle condizioni di potersi avvalere degli istituti che già ne prevedono l'applicazione in forme specifiche. Si pensi all'ipotesi di sentenza penale irrevocabile di assoluzione intervenuta successivamente all'esaurimento di tutti i gradi di giudizio riguardanti direttamente l'atto impositivo. *In situazioni di questo tipo, il principio di proporzionalità potrebbe offrire un criterio interpretativo utile per orientare eventuali procedimenti successivi volti a rimettere in discussione la debenza dell'obbligazione pecuniaria, almeno nella parte sanzionatoria.*³²²

Il legislatore delegato è quindi intervenuto solo sulla dimensione sostanziale del *ne bis in idem*, come previsto dalla Legge delega dove si indica che l'obiettivo è quello di “razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al

³²¹ Idem.

³²² Ibidem, pag. 5.

principio del ne bis in idem”, prevedendo, all’art. 21ter un meccanismo di compensazione, che dovrà essere adottato dall’interprete, con il fine di garantire la proporzionalità del cumulo tra sanzione penale ed amministrativa.³²³

Ad un’analisi più approfondita, la recente riforma normativa si è limitata, in sostanza, a positivizzare un meccanismo di compensazione sanzionatoria già consolidato nella prassi giurisprudenziale. Tale meccanismo, infatti, era già stato progressivamente introdotto attraverso un’interpretazione del diritto interno conforme al principio del *ne bis in idem*, così come delineato dalla giurisprudenza delle Corti europee. In tal modo, viene trasposto in ambito tributario un modello già sperimentato nel diritto dei mercati finanziari, ed in particolare nell’art. 187terdecies del TUF.³²⁴

Non sono tuttavia mancate critiche da parte della dottrina³²⁵, che ha evidenziato come tale costruzione normativa presenti significativi profili di criticità, in particolare con riferimento all’indeterminatezza dei criteri di computo delle sanzioni: *la formula “tener conto” può infatti essere letta nei modi più disparati.*³²⁶ Questa mancanza si traduce, in ultima analisi, in una sottrazione della valutazione giudiziaria di proporzionalità a qualsivoglia controllo di legalità e di effettività *ex post*.

Consapevole di tale lacuna, il Legislatore, secondo tale dottrina³²⁷, avrebbe potuto, e forse dovuto, definire una griglia di criteri espliciti per il calcolo della compensazione, o quantomeno procedimentalizzare l’attività di compensazione sanzionatoria in capo al giudice. Tuttavia, ciò non è avvenuto, rischiando in questo modo una sostanziale obliterazione dell’impatto del *ne bis in idem* sulla determinazione della pena; con la gattopardesca conseguenza che il trattamento sanzionatorio del cumulo punitivo rischi di restare in concreto quello che è sempre stato.

³²³ Si veda sul tema C. Santoriello, “Dalla riforma una soluzione parziale per evitare la violazione del *ne bis in idem* in sede tributaria”, nel fisco, n. 14/2024, pag. 1309.

³²⁴ Cfr. G. Ardizzone, in op. cit. “L’art. 21-ter citato ricalca in larga parte l’art. 187terdecies TUF, in vigore per il doppio binario finanziario ...”

³²⁵ V. M. Scoletta, in op. cit. pag. 176 ss.; si veda anche e nel medesimo senso M. Giglioli, in *I reati tributari in materia di imposte dirette ed IVA*, pag. 625.

³²⁶ Così si esprime G. Ardizzone, in op. cit.

³²⁷ Ibidem.

L'unico intervento correttivo previsto dalla riforma si è concretizzato nella possibilità di ridurre la pena comminata nell'ambito del secondo procedimento.

A differenza del sistema vigente nei procedimenti di doppio binario finanziario, in cui il giudice è chiamato a tenere conto della sanzione già irrogata senza che ciò comporti limiti astratti alla sua discrezionalità, potendo egli anche rideterminare la pena al di sotto del minimo legale, nel sistema del doppio binario tributario il margine di intervento giudiziale appare significativamente più contenuto. In quest'ultimo contesto, infatti, il giudice del secondo procedimento, pur essendo tenuto a compiere un giudizio di adeguatezza sulla nuova sanzione, non sembra autorizzato a disapplicare il minimo edittale previsto dalla legge, potendo al più disporre un'attenuazione entro i limiti degli strumenti previsti dall'ordinamento.³²⁸

In tal senso, la soluzione legislativa corrisponde esattamente all'orientamento già consolidato nella Corte di Cassazione³²⁹, la quale, in materia di illeciti tributari, ha sempre interpretato in senso restrittivo il potere del giudice di tenere conto di una sanzione già definitivamente irrogata. Tale potere, infatti, è stato finora circoscritto all'utilizzo degli istituti attenuativi già previsti dal sistema penale, quali quelli contemplati dagli articoli 133, 133bis, 62bis e 81 c.p.

Alla luce di quanto esposto, è possibile affermare che la recente introduzione dell'art. 21ter costituisce un formale riconoscimento legislativo di un principio già affermatosi nella giurisprudenza eurounitaria, dando ingresso nell'ordinamento a una *“forma di mitigazione del trattamento sanzionatorio nei casi di idem factum”*, secondo modalità in larga parte già recepite dalla prassi giurisprudenziale.

³²⁸ M. Scoletta, in op. cit. pag. 178.

³²⁹ M. Scoletta, in riferimento all'art. 133, richiama Cass. 6993/2018; in riferimento agli artt. 62bis e 133bis richiama Cass. 26527/2024: *“Naturalmente, il giudice penale non può modificare la sanzione amministrativa irrevocabilmente e separatamente già irrogata, ma può e deve tenerne conto ai fini della applicazione della sanzione penale. A tal fine ... può applicare le circostanze attenuanti generiche di cui all'art. 62bis cod. pen. che consentono di determinare la pena in misura inferiore al minimo edittale previsto per lo specifico reato; può tener conto anche delle condizioni economiche del reo, affinché il trattamento sanzionatorio sia nel complesso dissuasivo – rieducativo (non solo meramente retributivo) ... la regola di cui all'art. 133bis cod. pen. può essere considerata, al riguardo, espressione di un principio generale coerente con la finalità rieducativa della pena.”*

Nulla infine viene detto dal delegante in materia di *ne bis in idem* processuale, cioè in relazione allo svolgimento di una pluralità di procedimenti per il medesimo fatto, il che è parso ad alcuno³³⁰ incomprensibile, poiché qualsiasi intervento dell'Esecutivo in tal senso rappresenterebbe un costituzionalmente illegittimo eccesso di delega.

Sulla scorta di quanto detto, dunque, anche in questo aspetto della materia, un ruolo centrale lo rivestiranno i singoli giudici penali cui verrà demandata la verifica sulla ricorrenza delle condizioni in presenza delle quali è consentito lo svolgimento di una duplicità di processi, penale ed amministrativo, per il medesimo inadempimento fiscale. Il riferimento è alle condizioni elaborate dalla giurisprudenza sovranazionale della Corte europea dei diritti dell'Uomo (sentenza A e B c. Norvegia), e della Corte di giustizia dell'Unione europea (sentenza Menci): la violazione o meno del principio in discorso è infatti rimessa all'apprezzamento del singolo giudice procedente, che dovrà verificare o meno la sussistenza di una connessione temporale e sostanziale sufficientemente stretta fra i procedimenti in questione.³³¹

Neppure con l'adozione della recente riforma è stato perciò individuato un criterio sistematico e vincolante idoneo a garantire, in via generale e preventiva, il rispetto del principio del *ne bis in idem*, né nella sua dimensione sostanziale, né in quella processuale.

La salvaguardia di tale garanzia rimane, infatti, affidata all'applicazione del principio di proporzionalità, la cui applicazione è rimessa alla valutazione discrezionale dell'interprete, cui incombe la responsabilità di assicurare una composizione equilibrata del complessivo cumulo sanzionatorio. In quest'ottica il principio del *ne bis in idem* viene sostanzialmente degradato a vincolo “*di proporzionalità di scopo*”³³², garantito dal solo riconoscimento in capo al giudice del potere di disapplicare il *quantum* di sanzione che ritiene eccessivo rispetto all'obiettivo di deterrenza.

In relazione all'art. 21ter, sono stati sollevati poi alcuni interrogativi circa la sua conformità ai principi costituzionali.

³³⁰ V. C. Santoriello, “*Dalla riforma una soluzione parziale per evitare la violazione del ne bis in idem in sede tributaria*”, in *il fisco*, n. 14/2024, pag. 1309.

³³¹ Idem.

³³² Cit. da M. Scoletta, in *Il volto costituzionale del diritto penale tributario*, pag. 163.

Tale disposizione, infatti, non prevede espressamente che il giudice del secondo procedimento, in caso di cumulo sanzionatorio, possa considerare la sanzione già irrogata come sufficiente, né, come detto, gli consente di ridurre la seconda sanzione al di sotto dei minimi edittali, sebbene ciò sia richiesto dal principio di proporzionalità.

Tale problematica è emersa in relazione alla Sentenza Garlsson (C-537/16) della Corte Ue che ha rilevato come un sistema di doppio binario sanzionatorio, come quello previsto dall'art. 187terdecies TUF in materia di abusi di mercato, rischi di violare l'art. 50 CDFUE se non permette al giudice del secondo procedimento di operare una effettiva compensazione tra le sanzioni inflitte: in particolare, il giudice deve poter ridurre o escludere la seconda pena, nel momento in cui ritiene già la prima irrogata, sufficientemente proporzionata e dissuasiva. L'articolo in questione a seguito di tale censura è stato modificato dal legislatore italiano, circostanza che, tuttavia, non è avvenuta in relazione all'art. 21ter d.lgs. 74/2000, il quale prevede una fattispecie analoga in ambito penale tributario. L'omissione del legislatore, nel non prevedere tale possibilità per il giudice, potrebbe configurarsi come una violazione dell'art. 50, e sollevare finanche un conflitto di legittimità costituzionale in relazione all'art. 117 Cost. che impone l'adeguamento della normativa nazionale al diritto dell'Unione.³³³

Da ultimo, è stato recentemente ravvisato³³⁴ un ulteriore e potenziale profilo di illegittimità costituzionale derivante dalla coesistenza di due distinte discipline regolatrici del doppio binario sanzionatorio in materia tributaria. In particolare, si distingue, da un lato, il meccanismo di ineseguibilità della sanzione amministrativa di cui all'art. 21 del d.lgs. 74/2000, applicabile nelle ipotesi di *ne bis in idem* per lo stesso fatto materiale, quando il rapporto tra le fattispecie è riconducibile allo schema della specialità; dall'altro, il meccanismo compensatorio previsto dall'art. 21ter, che interviene nel caso in cui tra le due fattispecie non si ravvisi la relazione di specialità unilaterale.

Nel primo caso, l'inapplicabilità della sanzione amministrativa permette il rispetto del principio del *ne bis in idem* in modo chiaro e coerente, mentre nel secondo caso,

³³³ M. Scoletta, *op. cit.* pag. 180.

³³⁴ Idem, pag. 186.

l'incertezza e l'indeterminatezza del meccanismo compensatorio rischiano di compromettere la garanzia sostanziale del principio.

Tale disparità di trattamento, secondo tale dottrina, potrebbe giustificare una eccezione di legittimità costituzionale dell'art. 21ter per violazione dell'art. 3 della Costituzione, *nella parte in cui*, in presenza di situazioni giuridicamente omogenee, il legislatore avrebbe introdotto, all'art. 21ter, una disciplina irragionevolmente differente, e meno favorevole rispetto a quella prevista dall'art. 21.³³⁵

3.13. La tutela del *ne bis in idem* alla luce della riforma: un'occasione mancata?

Il legislatore delegato ha tentato di dare attuazione all'obiettivo di adeguamento del sistema al *ne bis in idem* anche attraverso l'introduzione delle disposizioni contenute negli articoli 21bis e 21ter del D.lgs. 74/2000.

Tuttavia, parte della dottrina³³⁶ ha sollevato dubbi sull'idoneità di tali norme a realizzare effettivamente la finalità dichiarata. In particolare, si è osservato come né l'art. 21bis, né l'art. 21ter possano essere considerati strumenti efficaci, o quantomeno sufficienti, per garantire il rispetto della garanzia in questione.

Ebbene, l'articolo 21bis non disciplina il divieto di duplicazione di procedimento o sanzione per il medesimo fatto, ma si limita a regolare gli effetti che una sentenza penale irrevocabile, favorevole all'imputato, può produrre in sede tributaria. È per questo motivo che diversi autori hanno ritenuto che tale disposizione sia piuttosto espressione di un'altra garanzia di matrice sovranazionale: il diritto alla presunzione di innocenza, sancito dall'art. 6, par. 2 della CEDU.³³⁷

Tale diritto opera sia in forma diretta, attribuendo all'imputato, tra l'altro, il diritto al silenzio, l'onere probatorio in capo all'accusa e la tutela contro dichiarazioni di colpevolezza provenienti dall'autorità pubblica, sia in forma indiretta, imponendo che

³³⁵ V. M. Scoletta, in *op. cit.* pag. 186.

³³⁶ Si fa riferimento alla posizione di A. Calzolari, "*L'efficacia del giudicato penale di assoluzione nel processo tributario, un equivoco risolvibile applicando la CEDU*", in BlastOnline, articolo del 17 marzo 2025.

³³⁷ Idem.

anche nei procedimenti diversi da quello penale, ma ad esso collegati o successivi, venga rispettata la presunzione di non colpevolezza, laddove vi sia stata una pronuncia assolutoria o un provvedimento di archiviazione.

In tale prospettiva, la norma in esame risponderebbe all'esigenza di evitare che l'amministrazione finanziaria o il giudice tributario contraddicano, in modo esplicito o implicito, gli esiti assolutori del processo penale, garantendo così la coerenza del sistema e il rispetto dell'innocenza accertata. A sostegno di tale interpretazione si richiama anche la giurisprudenza della Corte EDU, che, nella sentenza *Kapetanios e altri c. Grecia* del 30 aprile 2015, ha sottolineato come la presunzione di innocenza debba estendersi anche a procedimenti paralleli, tra cui quelli di natura fiscale o amministrativa sanzionatoria.

Secondo tale impostazione, considerare l'art. 21bis come norma a presidio del *ne bis in idem* risulterebbe fuorviante: esso trova invece fondamento nella necessità di garantire che il giudizio penale assolutorio sia rispettato anche in altre sedi, evitando violazioni indirette del principio di non colpevolezza.

Per quanto concerne l'articolo 21ter del D.lgs. 74/2000, valgono, *mutatis mutandis*, le medesime osservazioni critiche già formulate nel paragrafo precedente. Anche in questo caso, la questione si risolve nel rilevare come il Legislatore, pur animato dall'intento dichiarato di garantire un maggiore rispetto del principio del *ne bis in idem*, abbia in realtà perseguito tale obiettivo attraverso il ricorso al solo principio di proporzionalità.

Secondo l'impostazione dottrinale più avvertita, il legislatore delegato non ha correttamente recepito i principi elaborati dalle Corti europee, in particolare quelli espressi nella nota sentenza *A e B c. Norvegia* della Corte EDU.

Ebbene, ciò che viene evidenziato da parte della dottrina è che, pur in presenza del dichiarato intento di avvicinarsi al rispetto del principio del *ne bis in idem*, l'art. 21ter si limiti ad applicare il principio di proporzionalità, e senza predisporre alcun meccanismo concreto di ponderazione nell'irrogazione della seconda sanzione, lascia piena discrezionalità al giudicante.

In tal modo, *l'art. 21ter finisce per disattendere non solo il principio del ne bis in idem, ma anche quello della determinatezza e proporzionalità della pena, lasciando*

*irrisolte le criticità del sistema del doppio binario, ed esponendolo ad ulteriori profili di illegittimità.*³³⁸

3.14 Le novità per gli enti collettivi: il problema del *ne tris in idem*

Con riguardo alla disciplina sanzionatoria degli enti, le modifiche sono state molteplici, e sono intervenute su due delle tre disposizioni costituenti i pilastri del sistema processuale penale tributario: gli artt. 19 e 21.

La formulazione originaria delle due disposizioni aveva in realtà espressamente escluso che i soggetti collettivi potessero giovare del meccanismo di congelamento della sanzione amministrativa. *In primis*, perché in tal caso mancava il requisito dell'*eadem persona*, che costituisce uno degli elementi essenziali per l'operatività del *ne bis in idem*.³³⁹ In secondo luogo, poi, si voleva evitare che fosse per tali soggetti collettivi conveniente un'evasione sopra soglia, di modo che, riconosciuta la specialità dell'illecito penale, potessero "scaricare" la responsabilità sulla sola persona fisica autrice della violazione senza sopportare il peso della sanzione amministrativa, rimasta inesorabile.

Non solo, l'art. 7 del d.lgs. 269/2003, innovando la regola della responsabilità solidale dell'autore della violazione e del contribuente, ex art. 11 d.lgs. 472/1997, aveva sancito che quando il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria è una società o un ente, la sanzione, irrogata nei confronti del legale rappresentante, "*è posta esclusivamente a carico della persona giuridica*".³⁴⁰

³³⁸ È la posizione di A. Calzolari, "*Il fallimento della riforma tributaria rispetto al ne bis in idem: nemmeno l'articolo 21-ter redime il doppio binario*", in BlastOnline, articolo del 9 aprile 2025.

³³⁹ La carenza del requisito dell'*eadem persona*, al fine dell'applicazione di sanzioni dirette nei confronti della persona fisica, e della persona giuridica, è stata affermata dalla Corte EDU sent. 20 maggio 2014, Pirttimäki c. Finlandia; Corte UE, sent. 5 aprile 2020, Orsi e Baldetti; orientamento recepito anche dalla giurisprudenza interna da Cass. 35156/2017.

³⁴⁰ Si rinvia al CAP 2, par. 2.5.1. e 2.5.2, pagg. 64 ss.

Come si è accennato, anche nel capitolo precedente³⁴¹, le innovazioni legislative al D.lgs. n. 231/2001 degli ultimi anni hanno imposto un ripensamento del sistema, volto alla salvaguardia del *ne bis in idem* anche per gli enti.³⁴²

L'esigenza di un ripensamento complessivo della disciplina relativa alla responsabilità degli enti collettivi è emersa con maggiore evidenza a seguito dell'inclusione dei reati tributari nel catalogo previsto dal d.lgs. 231/2001, inclusione che ha ulteriormente complicato la già delicata questione dell'adeguamento del sistema al principio del *ne bis in idem* in ambito penal-tributario.

A ben vedere, ad oggi non solo si tratta di preservare il *ne bis in idem* ma, con un'espressione coniata da alcuna dottrina³⁴³, quel che è in gioco è il *ne tris in idem*. Difatti, poiché la giurisprudenza ritiene giustificabile la compresenza della sanzione tributaria/penale (rispettivamente sull'ente e persona fisica che lo rappresenta) è del tutto evidente come a fronte di una medesima vicenda scatterebbe: i) per un verso il procedimento tributario sulla persona giuridica; ii) per un altro, il processo penale sul legale rappresentante/dirigente/dipendente; iii) per altro, ancora la sanzione *ex* D.lgs. n. 231/2001 sulla persona giuridica nel cui interesse è stata commessa la violazione.³⁴⁴

³⁴¹ V. CAP. 2, par. 2.9, pag. 98.

³⁴² G. Ardizzone, in *op. cit.* richiamando la posizione di A. Perini, "Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali", in Resp. amm. soc. enti, pag.85, nonché A.F. Tripodi, "L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori", in Sistema penale, n.11/2020.

³⁴³ G. Ardizzone, in *op. cit.*

³⁴⁴ Cfr. anche G. Marino, "La metamorfosi della sanzione amministrativa tributaria: dalla teoria della afflittività alla pratica della premialità (nell'insegnamento di Giuseppe Dragonetti)", in Diritto e Pratica Tributaria, n. 4/2022, pag. 1150 : "È stato evidenziato, infatti, come si potrebbe pervenire ad una inaccettabile triplicazione delle sanzioni, *tris in idem*, essendo la persona fisica soggetta alla sanzione penale *ex* d.lgs. n. 74 del 2001, e l'ente soggetto alle sanzioni amministrative tributarie ai sensi dell'art. 7, l. n. 326 del 2003 o art. 11, d.lgs. n. 472 del 1997 (a seconda se esso sia personificato o meno), e alle sanzioni amministrative (o meglio, para penali) *ex* d.lgs. n. 231 del 2001."

L'art. 19 che sancisce il principio di specialità ha subito una modifica al comma 2 nella prospettiva della compatibilità tra il procedimento nel sistema 231 (dopo l'introduzione dell'art. 25^{quinqüesdecies} d.lgs. n. 231/2001) e quello amministrativo-tributario che veda coinvolto l'ente quale destinatario della sanzione. Tale disposizione, opera oggi un rinvio all' art. 21, ed in particolare al suo nuovo comma 2bis secondo cui, in caso di sanzione amministrativa pecuniaria riferita a un ente o società passibile di responsabilità amministrativa da reato ai sensi dell'articolo 25^{quinqües} d.lgs.231/2001, si applica il comma 2 dell'articolo 21 (che esclude l'esecuzione delle sanzioni amministrative per violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato salva la definizione del procedimento con archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto).

Dunque, anche alle società, responsabili ai sensi del d.lgs. n. 231/2001, si applica la sospensione dell'esecuzione delle sanzioni amministrative.

Queste le modifiche più rilevanti, ma è necessario un approfondimento.

In particolare, l'art. 19, che già prevedeva la deroga al principio di specialità per la sanzione amministrativa di cui risponde la persona giuridica, viene aggiunto l'inciso “*e resta ferma la responsabilità degli enti e società di cui all'art. 21, comma 2bis*”³⁴⁵, contestualmente introdotto, che estende la disciplina descritta incentrata sulla specialità anche nelle ipotesi in cui “*la sanzione amministrativa pecuniaria è riferita a un ente o società quando nei confronti di questi può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato...*”³⁴⁶.

La disciplina è stata considerata dalla dottrina³⁴⁷ poco chiara, e la formulazione dell'art. 19 infelice. Secondo tali autori, il Legislatore, pur confermando la responsabilità amministrativa della società, avrebbe inteso, con queste disposizioni, estendere l'ambito applicativo del meccanismo di alternatività delle sanzioni, fino ad allora riservato alle

³⁴⁵ Art. 19 comma 2, d.lgs. 74/2000, così come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera h) del D. Lgs. 14 giugno 2024, n. 87.

³⁴⁶ Art. 21 comma 2bis, d.lgs. 74/2000, introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera l) del D. Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, il quale ha disposto la modifica dei commi 1, 2 e 3 e l'introduzione del suddetto comma.

³⁴⁷ G. Ardizzone, in *op. cit.* pag. 6.

sole persone fisiche, anche ai casi in cui per i medesimi fatti possa essere avviato nei confronti dell'ente un procedimento ai sensi del d.lgs. 231/2001.

Il meccanismo, risultante dal combinato disposto degli articoli 19 comma 2, e 21 commi 2 e 2bis, può essere così delineato: se la violazione non assurge a reato 231, la società ne continua a rispondere in via amministrativa (non operando il meccanismo di congelamento ex art. 21); altrimenti, il giudice ha il potere di valutare la specialità tra illecito 231 e illecito amministrativo, se del caso congelando la sanzione amministrativa, in applicazione dell'art. 21 comma 2, ovvero in subordine, applicando l'art. 21ter di nuovo conio.³⁴⁸ In tal modo ed in questa seconda ipotesi, anche il doppio binario per le persone giuridiche, pur nato come cumulativo, diventa sulla carta alternativo, come quello per le persone fisiche.

Tale intervento, seppur impattante sul fronte "sostanziale", non risolve quello che è l'aspetto più critico: il rischio, non peregrino, di una duplicazione (se non triplicazione) di procedimenti su una medesima fattispecie in violazione dei principi EDU e con ripercussioni (anche personali e psicologiche) sul contribuente posto sul "banco degli imputati".³⁴⁹

³⁴⁸ E' stato tuttavia notato che "Nonostante sia stato sostenuto che la specialità possa funzionare anche con riferimento ai soggetti collettivi inquadrando la relazione tra fattispecie 231 e illecito amministrativo nell'ambito del "reato complesso" gli orientamenti giurisprudenziali maturati sul punto per le persone fisiche portano a ritenere con un ragionevole grado di certezza che anche per gli enti sarà escluso il riconoscimento del suddetto rapporto, con la conseguenza di affidare il rispetto della garanzia al solo meccanismo di scomputo sopra richiamato." Cit. da G. Ardizzone in *op. cit.*

³⁴⁹ È la posizione di L. M. Galieni, "La riforma penal-tributaria "dimentica" di valorizzare l'archiviazione nel giudizio tributario", in *il fisco*, n. 28/2024, pag. 2663.

3.15. Conclusione

Il terzo capitolo ha avuto l'obiettivo di offrire una ricostruzione sistematica delle principali innovazioni normative introdotte dalla recente riforma fiscale, con particolare attenzione agli interventi hanno inciso sul d.lgs. 74 del 2000 e, più in generale, sull'assetto dei rapporti tra il procedimento penale e tributario.

Nella trattazione si è dato rilievo non soltanto al contenuto delle disposizioni novellate o di nuova introduzione, ma anche al contesto interpretativo entro cui esse si sono inserite, evidenziando i molteplici profili problematici che ne sono derivati. Si è cercato, in particolare, di dar conto delle principali posizioni espresse dalla dottrina, talora fortemente critiche rispetto alle soluzioni adottate dal legislatore delegato, specialmente in relazione alla tenuta dei principi di legalità, proporzionalità e del *ne bis in idem*.

Al contempo, si è evidenziata la distanza che, su diversi punti, ha separato le ricostruzioni dottrinali dalle prime applicazioni giurisprudenziali, non sempre convergenti né tra loro né con il dato normativo. Tale frattura interpretativa, già emersa con riferimento all'art. 21bis, si è rivelata un sintomo evidente della complessità della riforma, la cui effettiva portata applicativa resta, in molti casi, affidata al compito ricostruttivo della giurisprudenza.

Nel complesso, il capitolo ha inteso offrire non solo una mappatura delle novità legislative, ma anche uno spazio di riflessione critica sulle tensioni interpretative che tali novità hanno generato tra gli operatori del diritto.

CONCLUSIONE

L'analisi condotta nei capitoli precedenti ha consentito di ricostruire, in una prospettiva storico-sistematica, l'evoluzione del diritto penale tributario italiano, muovendo dalle sue origini, segnate dalla pregiudizialità tributaria e poi da una netta separazione tra giudizi, fino ad arrivare alla recente riforma del 2023, che ha profondamente inciso sull'assetto dei rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario.

Il sistema del doppio binario, a lungo dominante nella disciplina degli illeciti fiscali, ha rappresentato per decenni il modello di riferimento, connotato da una sostanziale autonomia delle due giurisdizioni, penale e amministrativo-tributaria. Tuttavia, tale impianto ha progressivamente mostrato i propri limiti, sia sul piano dell'effettività delle garanzie procedurali, sia sul versante della compatibilità con i principi fondamentali di matrice sovranazionale, in primis quello del *ne bis in idem*.

Le spinte riformatrici, provenienti in larga parte dalla giurisprudenza europea (CEDU e CGUE), ma anche dalla giurisprudenza nazionale, ed in particolar modo dalla Corte costituzionale, hanno sollecitato un ripensamento complessivo del sistema, evidenziando la necessità di un maggior coordinamento tra procedimenti, al fine di evitare duplicazioni sanzionatorie ingiustificate e conflitti di giudicati.

Da qui, e per queste ragioni l'ultima riforma fiscale con la quale è stata introdotta (ad opera del d.lgs. 87/2024), tra le altre, la disposizione di cui all'art. 21bis del d.lgs. 74/2000, con cui si è voluto attribuire efficacia vincolante al giudicato penale favorevole nel parallelo processo tributario.

Tale intervento normativo, per quanto accolto con favore da una parte della dottrina, non è stato esente da critiche. La nuova disciplina, infatti, non ha eliminato del tutto le aree di frizione tra le due sfere giurisdizionali, né ha risolto in maniera definitiva le problematiche derivanti dall'applicazione del principio del *ne bis in idem*, che continua a essere oggetto di interpretazioni controverse.

Inoltre, alcune delle più recenti pronunce della giurisprudenza di legittimità hanno ulteriormente complicato il quadro, sostenendo una lettura restrittiva dell'efficacia del giudicato penale, limitata alla sola sfera sanzionatoria, con esclusione dell'accertamento dell'imposta. Tali orientamenti hanno determinato un significativo contrasto

giurisprudenziale, di cui si è attualmente investita la Corte di cassazione a Sezioni Unite, chiamata a dirimere una questione tanto tecnica quanto centrale per l'assetto del sistema. L'applicazione dell'art. 21bis appare effettivamente ad un bivio importante; tutto ciò a poco tempo dalla sua introduzione, a testimonianza della portata dirompente che detto articolo ha assunto nel sistema dei rapporti tra processi.³⁵⁰

Si confida che si arrivi a una sentenza in grado di *“mettere le cose a posto”*, valorizzando definitivamente, anche nella prospettiva del divieto del *ne bis in idem*, l’*“univocità dell'accertamento materiale del fatto”* tra processo penale e processo tributario.³⁵¹

Alla luce delle osservazioni sviluppate, si può concludere che la riforma del 2023 rappresenta senza dubbio un passo in avanti nel tentativo di costruire un sistema penale-tributario più coerente, razionale e rispettoso dei principi costituzionali ed europei. Tuttavia, essa costituisce solo una tappa, per quanto significativa, di un percorso riformatore ancora in fieri, che richiederà ulteriori interventi normativi e soprattutto un'attività giurisprudenziale capace di assicurare uniformità interpretativa e tutela effettiva dei diritti fondamentali.

Il diritto penale tributario si conferma, in definitiva, come un ambito in costante evoluzione, fortemente esposto all'influenza del diritto sovranazionale e bisognoso di un equilibrio sempre più raffinato tra esigenze di repressione dell'evasione e salvaguardia delle garanzie individuali.

In tale contesto, la formula delle “convergenze parallele”, che viene utilizzata per definire l'assetto attuale, in contrapposizione all'emblematico e tradizionale modello del cd. “doppio binario perfetto”, restituisce plasticamente il paradosso di un sistema che tenta di armonizzare i due procedimenti, senza mai giungere a una vera fusione: linee normative che si avvicinano, si parlano, ma non si uniscono mai del tutto.

³⁵⁰ A. Carinci, in op. cit. pag. 5.

³⁵¹ Così, A. Giovanardi, *“Sull'efficacia delle sentenze penali di assoluzione solo per le sanzioni: una pioggia di critiche, in attesa delle SS.UU”*, in Ipsoa Quotidiano, articolo del 29 marzo 2025.

BIBLIOGRAFIA

Manuali e Libri

AA.VV. (2016). *I nuovi reati tributari. Commento al D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, a cura di Ivo Caraccioli.*

AA.VV. (2024). *Compliance. Responsabilità da reato degli enti collettivi.*

Anelli, F. (2024). *L'onere della prova: Diritto processuale civile internazionale privato e amministrativo, diritto civile, diritto societario e finanziario, diritto del lavoro, diritto tributario.*

Basso, E.D., Viglione, A. (2021). *Diritto penale tributario.*

Bongi, A. (2023). *Riforma Fiscale: cosa cambia per cittadini, imprese e liberi professionisti.*

Cadoppi, A., Canestrari, S., Manna, A., Papa, M. (2019). *Diritto penale dell'economia. Tomo primo: Reati tributari e diritto penale del lavoro.*

Chindemi, D. (2008). *Il rapporto tra processo penale e processo tributario. In Il processo e le prove nel contenzioso tributario.*

Comelli, A. (2022). *Il diritto tributario nella prospettiva civile e penale. Circolazione dei materiali probatori dal processo penale al processo tributario, autonomia decisoria e libero convincimento del giudice.*

Crepaldi, R., D'Arcangelo, F., Ingrassia, A., Scoletta, M. (2025). *Il volto costituzionale del sistema penale tributario.*

D'Avirro, A., Giglioli, M., D'Avirro, M. (2025). *I reati tributari in materia di imposte dirette e IVA.*

Di Vizio, F., Mazzotta, G. (2025). *Il nuovo diritto penale tributario.*

Iacona, G. (2022). *Concorso apparente di reati e istanze di ne bis in idem sostanziale.*

Lanzi, A., Aldrovandi, P. (2017). *Diritto penale tributario.*

Longari, C. (2020). *Soglie di punibilità e diritto penale tributario.*

Mancini, A., Pisani, M. (2012). Diritto penale tributario.

Monfreda, N. (2006). La riforma del diritto penale tributario - Introduzione al principio di specialità.

Musco, E., Ardito, F. (2012). Diritto penale tributario.

Salvini, A., Cagnola, G. (2022). Manuale professionale di diritto penale tributario.

Dottrina e Riviste

Alagna, R. (2012). Il principio di fissità del decreto n. 4/29, in La legge penale tributaria nel tempo tra eccezioni legislative e forzature interpretative.

Alberici, D. (2025). Dopo l'ultima riforma l'assoluzione penale toglie le sanzioni ma non azzera l'accertamento, articolo del 14 febbraio 2025, in Cassazione.net.

Ambrosi, L., Iorio, A. (2025). L'estensione del giudicato delle assoluzioni penali rimessa alle Sezioni unite, Il Sole 24 Ore. Articolo del 5 marzo.

Ambrosi, L. Iorio, A. (2025). L'assoluzione penale irrevocabile entra nei giudizi tributari pendenti. Il Sole 24 Ore. Articolo del 3 dicembre.

Ambrosi, L. Iorio, A. (2025) Sanzioni tributarie e favor rei limitato: parola per ora alle Corti di merito. Il Sole 24 Ore. Articolo del 3 marzo.

Ambrosi, L. Iorio, A. (2025). Rimessa alla Consulta la rilevanza dell'assoluzione penale nel tributario. Il Sole 24 Ore. Articolo del 26 marzo.

Ardizzone, G. (2024). Il D.lgs. n. 87/2024 e la riforma del doppio binario tributario, in Diritto Penale e Processo, n. 12.

Autore non specificato, (2025). Allegare la sentenza penale non chiude i conti con il Fisco", articolo del 3 marzo. Il Fisco Oggi.

Barbuto, M. (2001). Responsabilità amministrativa della società per reati commessi a suo vantaggio: è in vigore dal 4 luglio 2001 il D.Lgs. n. 231/2001, in Impresa Commerciale Industriale, n. 6.

Bartoli, G. (2025). Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario, in Fiscal Focus. Articolo del 6 febbraio.

Bartoli, G. (2025) Contribuente salvo nel tributario se assolto penalmente: sentenza passata in giudicato. FiscalFocus. Articolo del 1 marzo.

Boffelli, E. (2014). Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria, Diritto e Pratica Tributaria, n. 6.

Boncompagni, F. (2019). Ne bis in idem: anche la Cassazione può valutare la proporzionalità del cumulo sanzionatorio, in Diritto Penale e Processo, 1° marzo, n. 3.

Calafiore, G. (2017). La sentenza A e B c. Norvegia della Corte di Strasburgo ridimensiona la portata del principio del ne bis in idem, in European Papers, n.2.

Calzolari, A. (2025). L'efficacia del giudicato penale di assoluzione nel processo tributario, in Blast Online, articolo del 17 marzo.

Calzolari, A. (2025). Il fallimento della riforma tributaria rispetto al ne bis in idem: nemmeno l'articolo 21-ter redime il doppio binario, in Blast Online, articolo del 9 aprile.

Capolupo, S. (2024). Restano irrisolti alcuni profili tra processo penale e processo tributario. Il fisco, n. 26.

Caraccioli, I., Falsitta, G. (2000). Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione col decreto delegato n. 74/2000, Commento alla normativa, Il Fisco, n.31.

Carinci, A. (2025). Quer pasticciaccio brutto del nuovo art. 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000, Il fisco, n. 16.

Carinci, A. (2025). L'Editoriale, in Blastonline, articolo del 7 marzo.

Centamore, G. (2022). Ne bis in idem e duplicazioni procedurali: un nuovo interessante arresto della Corte costituzionale, Giurisprudenza Penale Web, n. 10.

Cianferotti, N. (2019). Il principio del ne bis in idem tra giurisprudenza nazionale ed europea e il “doppio binario” tributario italiano, in Diritto e Pratica Tributaria, 1° gennaio, n. 1.

Corte di Cassazione, (2020). Il sistema dei reati tributari e le riforme di cui al d.l. n. 124 del 2019 e al d.lgs. n. 75 del 2020, disponibile su www.cortedicassazione.it.

Cingari, F. (2017) L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali, in Veneziani, P. e Bricchetti, R. (a cura di) I reati tributari.

Consolo, C. (1990). Nuovo processo penale, procedimenti tributari e rapporti fra giudicati (Una riflessione sugli artt. 12 legge n. 516; 75, 331, 651–654 c.p.p. del 1988; 207, 208 e 211 disp. coord.), Giurisprudenza Italiana, n. 8 e 9.

Cucuzza, O. (2000). Utilizzabilità nel processo penale dei dati e delle notizie acquisite in sede tributaria, Il Fisco, n.11.

Deaglio, L. (2019). Il perimetro operativo del ne bis in idem nella giurisprudenza sovranazionale e nazionale. È tempo di bilanci', in Diritto Penale e Processo, 1° ottobre, n. 10.

De Bonis, V. (2024). La circolazione e la rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario: le ricadute della l. n. 130 del 2022 e gli approdi del d.lgs. n. 87 del 2024, in Diritto e Pratica Tributaria, n. 6.

Denti, F. (1958). I giudicati sulle fattispecie, in Scritti giuridici in memoria di Piero Calamandrei.

Desana, E. (2019). Ne bis in idem: l'infinito dialogo fra Corti e legislatore, in Giurisprudenza Italiana, 1° febbraio, n. 2.

Fontana, F. (2000). Il principio di specialità nel D.Lgs. n. 74/2000, in Corriere Tributario, n. 32.

Fontana, C. (2019). Ne bis in idem e reati tributari nella prospettiva della giurisprudenza nazionale, in Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 1.

Flora, G. (2016). Ne bis in idem "europeo" e sistema sanzionatorio tributario: devastante tsunami o vento che spazza le nuvole?, Rassegna Tributaria, n. 4.

Flora, G. (2023). Profili penali della legge delega per la riforma fiscale" in Diritto Penale e Processo, n. 11.

Francescon, M. (1991). La competenza del Tribunale in relazione alle novità apportate alla “manette agli evasori” dalla legge n. 154 del 1991’, Giurisprudenza Italiana, n.12.

Fuoco, N. (2025). Esito penale con valenza limita nel tributario. ItaliaOggi7.

Furian, S., Zanellato, L. (2024). L’assoluzione penale fa stato nel processo tributario da subito – Commento, Il Fisco, n. 39.

Gabelli, M. (2025). Osservatorio fiscale. Efficacia dell’assoluzione penale irrevocabile nel giudizio tributario, in Le Società.

Gaeta, A., Romano, L. (2025). L’assoluzione penale comporta il venir meno delle sole sanzioni, in BlastOnline, articolo del 17 febbraio.

Gaeta, A., Romano, L. (2025). Alle Sezioni Unite la nuova disposizione sul ne bis in idem, in Blastonline, articolo del 4 marzo.

Gaeta, A., Romano, L. (2025). La Corte di Cassazione torna sui limiti dell’efficacia del giudicato penale nel processo tributario. BlastOnline. Articolo dell’11 aprile.

Galieni, L. M. (2024). La riforma penale-tributaria “dimentica” di valorizzare l’archiviazione nel giudizio tributario, Il Fisco, n. 28.

Gallo, S. (2009). Limiti all’efficacia del giudicato penale nel processo tributario, Il Fisco, n. 17.

Galimberti, A. Parente, G. (2025). Il processo tributario va avanti sull’accertamento. Il Sole 24 Ore. Articolo del 18 febbraio.

Giacona, I. (2023). I due ne bis in idem, sostanziale e processuale: omonimi ma non parenti, in Sistema Penale, n. 9.

Giovanardi A. (2025). Sull’efficacia delle sentenze penali di assoluzione solo per le sanzioni: una pioggia di critiche, in attesa delle SS.UU, in Ipsoa Quotidiano, articolo del 29 marzo.

Giovannini, A. (2001). Principio di specialità, illecito tributario e responsabilità dell’ente, in Rivista di diritto tributario.

Giovannini, A. (2014). *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5.

Giovannini, A. (2016). *La serietà delle sanzioni e la riforma mancata*, in *Corriere Tributario*, n. 9.

Giovannini, A. (2024). *Sui rapporti fra principio di proporzionalità, ne bis in idem e specialità nel riformato sistema punitivo tributario*, in *Rivista telematica di diritto tributario*.

Girard, B.P. (2019). *Ne bis in idem: un principio in evoluzione - Livelli di tutela europei per la garanzia del ne bis in idem*, in *Giurisprudenza Italiana*, n. 6.

Glendi, C. (2024). *Riforma del sistema sanzionatorio. Cosa cambia per l'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4.

Graziano, G. (2004). *Il "punctum dolens" del principio di specialità tra sanzione penale e sanzione amministrativa in materia tributaria*, in *Rassegna Tributaria*, n.1.

Il Fisco Oggi, (2025). *Allegare la sentenza penale non chiude i conti con il Fisco*, articolo del 03 marzo.

Iorio, A. (2021). *Reati tributari e riconoscimento di costi nella determinazione dell'imposta evasa*, *Il Fisco*, n. 23.

Ingrao, G. (2025). *Sui retroscena processuali della sentenza di Cassazione n. 3800/2025: una reazione ad una assoluzione penale sbrigativa e mal motivata?*, in *Rivista di diritto tributario*, 29 marzo.

Ingrassia, A. (2025). *Il diritto di contare: al vaglio della Corte costituzionale la legittimità dell'impatto del giudicato penale sull'accertamento tributario*, in *BlastOnline*, articolo del 1° aprile.

Lanzi, A. (2000). *Le novità della riforma del sistema penale tributario*, in *Diritto Penale e Processo*, n. 4.

Lo Monte, E. (2000). *Prime osservazioni sul Progetto di decreto legislativo (ai sensi dell'art. 9 della L. n. 205/1999) di riforma dei reati tributari*, in *Rassegna Tributaria*, n.1.

- Lovisolò, A. (2024). Doppio binario fra esiti del processo penale e tributario: necessità di un coordinamento normativo e inconfigurabilità di effetti automatici delle sentenze penali nel processo tributario; (limitata) rilevanza nel processo penale delle sentenze e “definizioni” tributarie, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4.
- Lovisolò, A. (2025). Processo tributario ed efficacia delle sentenze penali di assoluzione: alcune considerazioni critiche, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2.
- Lucev, R. (2024). La riforma dei reati tributari (D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87): quando la minaccia è più forte della sua esecuzione, in *Le Società*, n. 11.
- Manes, V. (2022). Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio: una prima pronuncia di illegittimità costituzionale, in *Camera Penale di Milano*.
- Marino, G. (2022). La metamorfosi della sanzione amministrativa tributaria: dalla teoria della afflittività alla pratica della premialità (nell’insegnamento di Giuseppe Dragonetti), in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4.
- Marino, G. (2024). La riforma delle sanzioni amministrative tributarie: la teoria dell’afflittività e la pratica della premialità, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 4.
- Mauro, P. (2024). Processo tributario. Rilevante il giudicato penale favorevole, in *Fiscal Focus*.
- Mauro, P. (2025). L’assoluzione penale con formula piena travolge l’atto impositivo, in *Fiscal Focus*.
- Mauro, P. (2025). Giudicato penale favorevole. Stop della Cassazione. In *FiscalFocus*. Articolo del 15 febbraio.
- Mauro, P. (2025) Assoluzione dal reato tributario. Gli effetti favorevoli del giudicato dipendono dalla “formula”. *FiscalFocus*. Articolo del 6 febbraio.
- Mauro, P. (2025). Assoluzione penale irrevocabile. Effetti del tributario al vaglio delle Sezioni Unite. *FiscalFocus*. Articolo del 5 marzo.

Menardo, N. (2018). Ne Bis in Idem e Doppio Binario Sanzionatorio in materia Tributaria. Analisi de Jure Condito e Riflessioni De Jure Condendo, in Diritto e Pratica Tributaria, n. 5.

Musco, E. (2010). Brevi note sulla riforma del diritto penale tributario. Rassegna Tributaria, n.5.

Palumbo, G. (2024). Valore del giudicato penale nel processo tributario, in Commercialista Telematico.

Palumbo, G. (2025). Giudicato penale e processo tributario: necessaria l'identità del fatto, in Commercialista Telematico.

Palumbo, G. (2025). Efficacia automatica del giudicato penale nel processo tributario limitata alle sole sanzioni, in Commercialista telematico, articolo del 3 marzo.

Patimo, R. (2025). Rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e tra procedimenti'. Articolo n. 10, in Onefiscale.

Pintaudi, G. (2025). Sentenza penale e rito tributario, la soluzione scricchiola, in ItaliaOggi.

Procaccino, A. (2019). Ne bis in idem: un principio in evoluzione - Assestamenti e osmosi nazionali sul bis in idem, in Giurisprudenza Italiana, n. 6.

Redazione Wolters Kluwer, (2025). Il giudicato penale ha effetto nell'ambito tributario, in Quotidiano giuridico.

Renda, A. G, Stancati. (2025). Processo penale e tributario. La parola alle Sezioni Unite. ItaliaOggi7, sezione Diritto e Fisco. Articolo del 5 marzo.

Ripa, G., Lattanzi, A. (2024). Giudicato penale a stretta gittata. Solo l'assoluzione con formula piena fa stato nel tributario, in Italia Oggi.

Roccatagliata, L. (2015). Il nuovo sistema sanzionatorio dei reati tributari. Guida breve al d.lgs. 158/2015, in Giurisprudenza Penale.

Salvati, A. (2025). Innocenti evasori: la Cassazione verso il triplo binario (e oltre). Osservazioni a Cass. Civ., Sez. V, 14 febbraio 2025, n. 3800, in Rivista di diritto tributario.

Santoriello, C. (2003). *Il nuovo principio di specialità nel diritto penale tributario*, *Il Fisco*, n. 39, parte I.

Santoriello, C. (2019). *Spetta al giudice di merito evitare la violazione del ne bis in idem*, *Il Fisco*, n. 1.

Santoriello, C. (2019). *Non censurabile secondo la Consulta la scelta del legislatore di punire in sede amministrativa e penale gli illeciti tributari*, *Il Fisco*, n.45.

Santoriello, C. (2024). *Dalla riforma una soluzione parziale per evitare la violazione del ne bis in idem in sede tributaria*, *Nel Fisco*, n. 14.

Sepe, E.A. (2018). *Il principio del ne bis in idem nella evoluzione della giurisprudenza delle Corti europee e della Corte costituzionale*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 4.

Silva, C. (2019). *Ne bis in idem: un principio in evoluzione - Ne bis in idem sostanziale: la faticosa emersione del contenuto di un principio*, in *Giurisprudenza Italiana*, n. 6.

Scoletta, M. (2022). *Uno più uno anche a Roma può fare due: la illegittimità costituzionale del doppio binario punitivo in materia di diritto d'autore*, *Sistema Penale*.

Spangher, G. (2015). *Divieto di bis in idem. Il principio del ne bis in idem a doppio processo e doppia sanzione*, in *Giurisprudenza Italiana*, n. 1.

Stevanato, D. (2000). *L'accertamento divenuto definitivo vincola il giudice penale?* in *Corriere Tributario*, n. 42.

Tomassini, A., Sandalo, A. (2023). *Riforma del sistema delle sanzioni ispirata al potenziamento dei principi di proporzionalità*, in *Corriere Tributario*, n. 12.

Toniolatti, P. (1995). *Sull'efficacia del giudicato penale nel processo tributario*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 7.

Vecchioni, L. (2024). *Il concorso apparente di norme: un possibile revirement dei criteri sostanziali*, *Nota a Cass. pen., sez. V, sent. 24 marzo 2023, n. 18891*, in *Rivista penale diritto e procedura*. Articolo del 1 marzo.

Vigoni, D. (2023). *Giudicato penale e processo tributario (dopo due riforme)*, in *Diritto Penale e Processo*, n.4.

Villalon, P.C. (2012). Conclusioni dell'Avvocato Generale nella causa C-617/10 Aklagaren c. Fransson, eur-lex.europa.eu.

Vinciguerra, G. (2015). Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza della Corte Edu, in Diritto e Pratica Tributaria, n. 2.