

Lo jus superveniens dell'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario al test della Cassazione

di Gianfranco Antico

OneDay Master

Nuovo contenzioso tributario: le impugnazioni

Scopri di più

Il **D.Lgs. 87/2024**, di recente pubblicazione, che ha operato l'attesa revisione del sistema sanzionatorio, ai sensi dell'[articolo 20, L. 111/2023](#) (legge delega di riforma fiscale), le cui disposizioni penali si applicano alle violazioni commesse **a partire dallo scorso 29.6.2024**, è intervenuto, fra l'altro, **sull'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario**.

La *ratio* della riforma, evincibile del criterio direttivo della legge delega e resa esplicita dalla relazione illustrativa al decreto legislativo, è quella di **rafforzare l'integrazione dei sistemi sanzionatori** nella prospettiva del rispetto del **principio del ne bis in idem** (criterio di delega di cui all'[articolo 20, comma 1, lett. a\), n. 1, L. 111/2023](#)).

La norma introdotta – [articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000](#) – dispone che 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**.

Resta fermo che l'efficacia vincolante del giudicato penale resta **esclusa** in diverse ipotesi, tra cui il **provvedimento di archiviazione e il decreto penale di condanna**.

Il principio espresso nel D.Lgs. 87/2024 supera il sistema del cd. "*doppio binario*" tra i due giudizi, posto che il **giudicato penale di assoluzione è vincolante, a determinate condizioni**, per il giudice tributario.

La norma introdotta esprime, quindi, in concreto, una chiara volontà "*abrogativa*" del c.d. doppio binario, al fine di evitare **contrastanti fra i giudicati**, con inevitabili conseguenze pratiche, atteso che **il contribuente imputato pure in sede penale gode di maggiori garanzie rispetto a quello valutato solo in sede tributaria**.

La **sentenza penale irrevocabile** può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione con memoria illustrativa. In tal caso, è prevista la **concessione di un termine al pubblico ministero**,

non superiore a 60 giorni dalla comunicazione, per il **deposito di osservazioni**, scaduto il quale i giudici decidono la causa conformandosi alla **sentenza penale**, qualora non siano necessari **ulteriori accertamenti di fatto**.

Le disposizioni introdotte si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione, perché il fatto non sussiste, **anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito** il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, per i quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati (**il comma 3, dell'articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000, impatta di fatto sul D.Lgs. 231/2021**, che ha introdotto nell'ordinamento domestico la disciplina della responsabilità delle persone giuridiche, delle **società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica**, regolamentando, in particolare, la responsabilità di carattere amministrativo che grava sui citati enti collettivi in occasione del compimento di specifici reati da parte di propri dirigenti o amministratori - **cd. "apicali"** - od anche di persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di questi ultimi. Le relative sanzioni, ancorché di **sostanziale natura amministrativa**, sono applicate dal giudice penale, competente per i reati presupposto).

Resta fermo che il **giudice tributario deve in ogni caso valutare autonomamente i fatti accertati nella sentenza penale**, in quanto il processo tributario prevede **importanti limiti di prova**, che sono invece assenti nel giudizio penale, dove non possono essere utilizzate presunzioni semplici.

In ordine alla **data di effettiva entrata in vigore della norma** (procedimenti in corso, ovvero solo quelli avviati successivamente), per la prima volta, la **Corte di cassazione**, con la sentenza **n.23570/2024**, è intervenuta sulla questione, facendo valere la *forza* della sentenza penale dibattimentale di assoluzione, divenuta irrevocabile prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 87/2004, **perché sia ancora pendente il giudizio tributario**.

Principi ribaditi dalla sentenza della stessa Cassazione con la **sentenza n. 30814/2024**. Gli Ermellini, innanzitutto, rilevano che la disposizione introdotta, **che non si accompagna alla previsione di una sospensione obbligatoria del processo tributario** in pendenza di quello penale, impone di riconoscere efficacia vincolante nel processo tributario al giudicato penale assolutorio formatosi a seguito di giudizio dibattimentale **purché tale giudicato abbia ad oggetto gli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario** e purché l'assoluzione sia avvenuta in base ad una delle **due formule sopra indicate**; l'efficacia del giudicato attiene, quindi, agli «**stessi fatti materiali**», così che non ci si riferisce al giudicato penale in sé e per sé, ma **all'accertamento dei fatti contenuti nella relativa decisione**.

E, quindi, ciò che interessa **non è il valore extrapenale del dispositivo della sentenza**, ma il valore extrapenale degli accertamenti di fatto. Quanto all'entrata in vigore, nel richiamare dei recenti precedenti (**Cassazione n. 21584/2024; Cassazione n. 23570/2024; Cassazione n. 23609/2024**), gli Ermellini ribadiscono che l'**indicato ius superveniens** si applica anche ai casi (come quello per cui è causa) in cui la sentenza penale dibattimentale di assoluzione sia

divenuta irrevocabile prima dell'entrata in vigore del citato D.Lgs. 87/2024, 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).

Per il massimo consenso, le disposizioni in esame **appaiono infatti avere carattere processuale**, incidendo sulla efficacia esterna nel processo tributario del giudicato penale (il primo comma) e **sulle modalità di produzione nel giudizio di cassazione** (il secondo comma). E, in tema di disposizioni processuali, in **mananza di una disposizione transitoria** (circostanza che ricorre anche nella disciplina in esame) 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'articolo 11 delle preleggi, **la nuova norma disciplina non solo i processi iniziati successivamente alla sua entrata in vigore ma anche i singoli atti, ad essa successivamente compiuti, di processi iniziati prima della sua entrata in vigore** (così Cassazione n. 3688/2011; Cassazione n. 19270/2014; Cassazione n. 27525/2014; Cassazione n. 8590/2017).