

## ABSTRACT

NOME: Salvatore Magliarisi

QUALIFICA: Dottorando di ricerca

UNIVERSITÀ DI AFFILIAZIONE: Università degli Studi di Trento

MAIL ISTITUZIONALE: [salvatore.magliarisi@unitn.it](mailto:salvatore.magliarisi@unitn.it)

TITOLO INTERVENTO: L'accertamento del fatto nel giudizio penale, tra art. 21 *bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 e art. 654 c.p.p.

Con l'introduzione dell'art. 21 *bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, si è attribuita forza di prova legale alla pronuncia assolutoria resa in sede dibattimentale, seppur limitatamente alle formule liberatorie più ampie previste dall'art. 530, co. 1, c.p.p.

Si tratta di una declinazione del *ne bis in idem* dal lato processuale, che attenua il principio del 'doppio binario', proprio perché non fa transitare solamente gli elementi probatori dal processo penale a quello tributario, ma impone in quest'ultimo la valutazione operata dai giudici ordinari.

Il legislatore opta, invero, per un modello in cui la coerenza dell'ordinamento e la certezza del diritto, garantite dall'unicità dell'accertamento fattuale, prevalgono sull'astratta indipendenza dei giudizi: una scelta di politica legislativa che segna un consapevole distacco dalla disciplina generale di cui all'art. 654 c.p.p. e un ritorno, seppur parziale e limitato alle pronunce di favore, alle logiche che ispiravano l'oramai abrogato art. 12 del d.l. n. 429 del 1982.

Si inaugura, per l'effetto, una nuova stagione nella circolazione del giudicato, caratterizzata, comunque, dall'inapplicabilità dell'art. 654 c.p.p. in ragione del rapporto di specialità che lega la nuova disposizione alla norma codicistica, ma replicandone alcune caratteristiche.

Vale la pena, allora, evidenziare le differenze tra le due previsioni, per verificare se la norma tributaria possa essere 'letta' alla luce di quanto deriva da quella dell'altra branca dell'ordinamento.

L'analisi 'comparata' disvela, infatti, convergenze strutturali e divergenze funzionali che meritano di essere partitamente scrutinate.

*In primis*, entrambe le norme condividono il medesimo presupposto genetico: l'efficacia vincolante nel giudizio tributario è riservata alla sentenza penale irrevocabile pronunciata all'esito del dibattimento. Ne discende l'irrilevanza, ai fini della circolazione del giudicato, dei provvedimenti di archiviazione o delle sentenze di applicazione della pena su richiesta *ex art. 444 c.p.p.*, i quali,

difettando del vaglio dibattimentale, non offrirebbero garanzie epistemologiche sufficienti a fondare un vincolo di accertamento in altra sede giurisdizionale.

Se, però, l'art. 654 c.p.p. subordina l'efficacia del giudicato penale in altri giudizi civili o amministrativi alla condizione che la legge civile o amministrativa non ponga limitazioni di sorta nella prova della posizione soggettiva controversa, l'art. 21 *bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 supera d'imperio tale vaglio.

Sotto il profilo oggettivo, il vincolo si incardina, in ambedue le fattispecie, sull'identità dei fatti materiali accertati. L'art. 654 c.p.p., con maggior rigore definitorio, specifica che tali fatti devono essere stati oggetto del giudizio penale e ritenuti rilevanti ai fini della decisione. Sebbene tale precisazione manchi nel dettato dell'art. 21 *bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, appare ineludibile ritenere che il giudice tributario, nel valutare l'applicabilità della sentenza penale, non possa esimersi dal verificare la concreta rilevanza dei fatti accertati rispetto al *thema decidendum* fiscale, operando un vaglio di pertinenza che è immanente alla logica stessa della prova legale. Ma a ciò dovrebbe limitarsi, senza poter mettere in discussione l'apprezzamento probatorio del giudice penale in assenza di specifici vincoli promananti dalla legislazione tributaria.

La vera cesura si manifesta, però, in relazione alle sentenze di condanna. L'art. 21 *bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, tacendo su di esse, limita, evidentemente, l'automatismo probatorio al solo esito favorevole al contribuente. Mentre l'art. 654 c.p.p. estenderebbe l'efficacia della decisione irrevocabile anche a fronte di altre forme assolutorie e, altresì, di sentenze di condanna, l'art. 21 *bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 circoscrive il proprio raggio d'azione alle sole sentenze assolutorie con formula piena («*perché il fatto non sussiste*» o «*perché l'imputato non lo ha commesso*»). Ciò sembra conseguire proprio dal fatto che l'art. 21 *bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 imporrebbbe l'automatica estensione di un canone di valutazione adottato da altro giudice nella logica del *ne bis in idem* processuale. Se così è, allora, non si è al cospetto di un'irragionevole disparità, ma l'asimmetria risponderebbe a una precisa scelta di *favor* per il contribuente, il quale vede compreso il proprio diritto a non subire due processi, ma solo perché conserva integro il diritto di difesa nel processo tributario a fronte di un esito penale sfavorevole.

Con l'art. 21 *bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, quindi, la valorizzazione dell'accertamento materiale diviene (pur non sempre) strumento per assicurare l'efficienza del sistema processuale, evitando duplicazioni istruttorie inutili e dagli esiti potenzialmente contraddittori.

Restano, tuttavia, due nodi irrisolti di non poco momento.

Il primo è il coordinamento temporale tra i due giudizi. La nuova norma, per 'funzionare' correttamente, presuppone che il processo penale giunga a conclusione prima o, quantomeno, contestualmente a quello tributario. Ma *quid iuris* se il giudicato tributario, sovente più celere, si

forma prima dell’irrevocabilità della sentenza penale assolutoria? Allo stato attuale, l’ordinamento non sembra offrire rimedi idonei a garantire il *ne bis in idem* per queste, tutt’altro che remote, fattispecie.

La seconda questione problematica che si pone la si potrebbe definire, oramai, una costante, perché tale si dimostra l’intervento svalutativo della novella, reso in sede giurisprudenziale ‘al giorno dopo’ della riforma. Il riferimento è alla sentenza della sezione tributaria della Corte Suprema di Cassazione, 14 febbraio 2025, n. 3800.

Ora, seguendo le stesse linee di interpretazione letterali, sistematiche e costituzionalmente orientate richiamate nella testé citata sentenza, si tenterà di dimostrare che la conclusione dovrebbe essere opposta a quella raggiunta dai Supremi giudici.

Nel completo adeguamento del principio del *ne bis in idem* non si può trascurare, per utilizzare le celeberrime parole di Francesco Carnelutti, che «il processo, e non solo quello penale, è di per sé una pena». Di talché, se al completo (e non parziale) adeguamento al principio del *ne bis in idem* mirano le nuove disposizioni, esse non possono che estendersi anche all’accertamento processuale dell’imposta.

D’altra parte, confermativa in tal senso è la giurisprudenza della Corte E.D.U., che interessa tutti gli Stati europei aderenti alla convenzione, secondo cui uno degli elementi fondamentali della preminenza del diritto è il principio della certezza dei rapporti giuridici, il quale tende a garantire agli individui la stabilità delle situazioni giuridiche, nonché a favorire la fiducia nella giustizia, che verrebbe a mancare nell’irragionevole contrasto degli esiti dei due processi.

E poi, a fronte di una delega che chiede di «razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale», ci si dovrebbe domandare in cosa consisterebbe la razionalizzazione, laddove si impone simmetria fra i due processi tributario e penale, ma si sacrifica la coerenza all’interno dello stesso processo (quello tributario), perché l’accertamento dei medesimi fatti, in tale unica sede giudiziale, non sarebbe lo stesso per imposte e sanzioni amministrative.

Insomma, la tesi esposta nella succitata sentenza della Corte Suprema di Cassazione non sembra affatto condivisibile.