

## **Prime osservazioni sulla sentenza della Cassazione civile n. 3800/2025 in tema di efficacia del giudicato penale nel processo tributario.**

di **Francesco Colaianni**

La sentenza 15/01/2025 n. 3800, pubblicata il 14 febbraio scorso, ha immediatamente suscitato, da parte della dottrina e degli operatori del diritto, sorpresa e perplessità. Sostanzialmente la Suprema Corte, nell'esaminare le applicazioni del nuovo art. 21 *bis* D.lgs. 74/2000, ha spiegato che la sentenza penale irrevocabile di assoluzione "perché il fatto non sussiste" o "l'imputato non lo ha commesso" sarebbe idonea a vincolare il Giudice tributario soltanto per quanto riguarda la sanzione amministrativa/punitiva, ma non per quanto riguarda l'accertamento dell'imposta, assumendo in quest'ultimo caso soltanto il valore di "elemento di prova".

La sorpresa cui si è fatto cenno non è del tutto giustificata, in quanto già nella relazione della Presidente della Suprema Corte in occasione dell'Inaugurazione dell'Anno Giudiziario, erano presenti alcune "avisaglie" di quella che sarebbe stata l'interpretazione adottata dalla Sezione Tributaria.

Le perplessità invece sussistono perché nella sentenza in questione, accanto a molte affermazioni condivisibili (come il significato di "fatto materiale" in senso naturalistico/fenomenico, ormai finalmente ed unanimemente accolto da tutti i settori della nostra giurisdizione, o l'efficacia retroattiva, pur *in parte qua*, del giudicato penale pienamente assolutorio nel processo tributario) ve ne sono alcune decisamente criticabili, in quanto apparentemente ispirate più dalla necessità di salvaguardare le ragioni dell'Erario che dall'applicazione della lettera della norma, dalla oggettiva ricostruzione della volontà del Legislatore e della *ratio legis* della disposizione. Come si vedrà in seguito, l'art. 21 *bis* D.lgs. 74/2000, preso in esame dalla Suprema Corte, è una delle poche norme chiare ed immediatamente comprensibili del nostro ordinamento, per cui non sarebbe necessario ricorrere ad interpretazioni, pur approfondite, sussidiarie a quella letterale: *in claris non fit interpretatio*.

Ma andiamo con ordine, tenendo conto anzitutto che le osservazioni qui esposte su una pronuncia così diffusa ed articolata derivano da disordinate riflessioni in prima battuta senz'altro incomplete, certamente suscettibili di ulteriore approfondimento. La sentenza in esame, superando le precedenti Cass. 31 luglio 2024, n. 21584; Cass. 3 settembre 2024, n. 23570; Cass. 3 settembre 2024, n. 23609; Cass. 11 ottobre 2024, n. 26584; Cass. 2 dicembre 2024, n. 30814; Cass. 3 dicembre 2024, n. 30900; Cass. 16 gennaio 2025, n. 1021 che già si erano pronunciate sul punto, detta il seguente principio di diritto:

*"L'art. 21-bis D.lgs. n. 74 del 2000, introdotto con l'art. 1, D.lgs. n. 87 del 2024, poi recepito nell'art. 119 T.U. della giustizia tributaria, in base al quale la sentenza penale dibattimentale di assoluzione, con le formule perché il fatto non sussiste o per non aver commesso il fatto, ha, nel processo tributario, efficacia di giudicato quanto ai fatti materiali, si riferisce, alla luce di una interpretazione letterale, sistematica, costituzionalmente orientata e in conformità ai principi unionali, esclusivamente alle sanzioni tributarie e non all'accertamento dell'imposta, rispetto alla quale la sentenza penale assolutoria ha rilievo come elemento di prova, oggetto di autonoma valutazione da parte del giudice tributario unitamente agli altri elementi di prova introdotti nel giudizio".*

Tale interpretazione sarebbe giustificata dal fatto che *"l'art. 21-bis trova la sua fonte primaria nei principi e nelle direttive mirate alla nuova determinazione dell'assetto sanzionatorio tributario e penale" la cui ratio è da individuare nell'intento di "rafforzare l'integrazione dei sistemi sanzionatori nella prospettiva del rispetto del principio del ne bis in idem in vista di una razionalizzazione del sistema sanzionatorio tributario e penale"*, mantenendo in ogni caso *"l'esistenza di un doppio binario procedimentale e processuale"*.

Effettivamente, il principio del "doppio binario", che tanti problemi ha creato fin dall'abrogazione della "pregiudiziale tributaria" ad opera del D.L. 429/1982, conv. in L. 516/1982, continua certamente ad esistere, ma ha subito una serie di limitazioni volte a ridurre le contraddizioni fra procedimenti e all'armonizzazione dell'intera disciplina alla luce dei principi generali dell'ordinamento. Ciò è avvenuto -con un intervento sull'intero Titolo IV del D.lgs. 74/2000- ad opera della novella legislativa di cui al D.lgs. 87/2024, in attuazione della Legge delega 111/2023 il cui art. 20 esortava il Legislatore delegato non solo ad *"...una maggiore integrazione fra i diversi tipi di sanzione..."*, ma soprattutto a *"...rivedere i rapporti tra processo penale e processo tributario..."*.

Ed è proprio in questa prospettiva che l'art. 21 bis D.lgs. 74/2000 prevede al primo comma 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, in ogni stato e grado, quanto ai **fatti medesimi**"*.

Sulla base della lettera della legge, il punto nodale, il fulcro della norma, **riguarda l'accertamento dei fatti materiali**, che devono essere gli stessi in entrambi i procedimenti e la cui (in)esistenza, se accertata dal Giudice Penale con sentenza dibattimentale definitiva, riveste efficacia di giudicato nei confronti del Giudice Tributario. Infatti, come ben scritto in un'altra sentenza (Cass. 30814/2024, poi ripresa da Cass. 936/2025), *"...quando si discute di efficacia della sentenza penale nel giudizio tributario **non ci si riferisce al giudicato penale in sé 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 dei fatti**"*. In altre parole, non si verificherebbe il

paventato "appiattimento" sugli esiti del giudizio penale da parte del Giudice tributario: ciò in quanto l'automatismo **non** riguarda il giudicato in sé per sé considerato (ed è questo, a parere di chi scrive, l'equivoco in cui è incorsa la Corte nella sentenza *de qua*) ma l'accertamento dei fatti da parte del Giudice penale del dibattimento, Autorità che notoriamente possiede poteri istruttori maggiori rispetto al Giudice Tributario.

Ebbene, sostenere che la verità processuale sul fatto accertata dal Giudice penale (ad es. l'effettività di un'operazione descritta nella fattura oggetto dell'imputazione o la provata estraneità del soggetto incolpevole nella "frode carosello") non sia più tale in sede tributaria, o meglio sia tale ma soltanto ai fini sanzionatori e non valga (automaticamente) ai fini dell'unitarietà dell'accertamento d'imposta costituirebbe, questo sì, un'interpretazione illogica, irragionevole e lesiva dei principi sanciti dagli artt. 3, 24, 53, 111 Cost.

Inquadrando nel proprio obiettivo di percorso logico il "fatto materiale", le obiezioni contenute nella sentenza a sostegno delle proprie conclusioni non sembrano convincenti, per una serie di ragioni qui sintetizzate.

**I)** Anzitutto, si condividono le osservazioni scritte in sentenza (in cui tra l'altro viene richiamata copiosa giurisprudenza, anche di altre giurisdizioni), secondo cui un'assoluzione ex art. 530 comma 2 c.p.p. non dovrebbe vincolare il giudice tributario, ma la questione appare inconferente al presente contesto: in questo tipo di assoluzione, infatti, il Giudice riconosce soltanto che manca, o è insufficiente, o è contraddittoria la prova che il fatto sussista o che l'imputato l'abbia commesso, ma non accerta, al di là di ogni ragionevole dubbio, l'esistenza fenomenica di un fatto materiale: conseguentemente, mancando l'accertamento del fatto materiale, pare inevitabile ritenere che la sentenza non abbia efficacia vincolante, potendo rivestire un valore probatorio, liberamente valutabile dal Giudice tributario insieme agli altri elementi.

**II)** L'ulteriore obiezione sul mancato rispetto del contraddittorio derivante dalla mancata partecipazione dell'Agenzia delle Entrate in quel processo penale i cui esiti accertativi vincolerebbero il Giudice tributario sembra destituita di fondamento in quanto l'Ente Impositore, i cui interessi rimangono tutelati *in primis* dalla Pubblica Accusa, ha sempre la facoltà di costituirsi in dibattimento quale Parte Civile: la scelta di non esercitare il proprio diritto per inerzia o semplicemente per economia processuale non può ripercuotersi negativamente sul contribuente. A parere di chi scrive l'art. 654 c.p.p., nei casi di piena assoluzione "perché il fatto non sussiste" o "l'imputato non l'ha commesso" è da ritenersi superato dalla innovativa norma speciale di cui all'art. 21 *bis*.

**III)** Nemmeno sembra convincente la circostanza secondo cui per gli illeciti meno gravi, e quindi privi di rilevanza penale (perché ad es. sotto soglia), il regime probatorio sarebbe quello tipico del procedimento tributario e quindi più penalizzante per quelle contestazioni di evasione "minori": conseguentemente il responsabile di un'evasione più grave godrebbe maggiori garanzie processuali rispetto all'evasione meno importante, determinandosi in tal modo una illegittima

disparità di trattamento. Tuttavia, può avere una giustificazione ragionevole il fatto che gli illeciti di maggior disvalore sociale e puniti più gravemente con severe sanzioni "punitive" debbano sottostare ad un regime probatorio più rigoroso/garantista. D'altra parte, è da tener presente che nella pratica l'accertamento univoco dei fatti materiali riguarderà più frequentemente -anche se non esclusivamente- vicende relative a fatture per operazioni inesistenti, per le quali non è prevista una soglia minima di punibilità.

**IV)** L'osservazione secondo cui la Pubblica Amministrazione, vincolata dal giudicato tributario, si troverebbe limitata nelle proprie valutazioni conclusive della fase d'accertamento, con ciò violando i principi dettati dall'Unione Europea e dalla relativa giurisprudenza, non sembra molto chiara, quantomeno a chi scrive: in realtà la valutazione dei risultati della propria attività attengono alla fase **procedimentale** delle indagini e verifiche per l'accertamento del reddito imponibile e dell'imposta durante la quale l'Autorità amministrativa potrà esercitare pienamente i propri poteri effettuando le proprie conclusioni dovendo sottostare soltanto alle disposizioni di legge, in conformità ai principi costituzionali e unionali (anche secondo il quadro delineato dalla recente giurisprudenza della Cedu); d'altra parte, il limite e la vincolatività del giudicato sui fatti materiali riguarda la successiva fase **processuale/giurisdizionale** di valutazione dei risultati dell'attività di accertamento.

**V)** Da ultimo, la Corte giudica irrilevante, dal punto di vista sistematico, il fatto che l'art. 21 *bis* sia stato riportato nell'art. 119 del nuovo Testo Unico della Giustizia Tributaria (D.lgs. 175/2024) piuttosto che nel Testo Unico delle Sanzioni Tributarie Amministrative e Penali (D.lgs. 173/2024), in quanto la natura dei suddetti provvedimenti riveste una natura meramente "collettanea" e non innovativa: in realtà, la scelta del legislatore di inserire l'art. 21 *bis* nel corpo normativo riguardante le disposizioni processuali e non in quello riguardante le norme (sostanziali) sanzionatorie, sembra sintomatica della volontà di limitare le criticità ed incoerenze del sistema del doppio binario di cui si è fatto cenno, pur senza abolirlo *tout court*, cercando finalmente di "sdoganare" una ricostruzione processuale unitaria del fatto. In conclusione: la sentenza qui commentata è approfondita, articolata ed in parte suggestiva, ma nel proprio percorso logico sembra voler "provare troppo" pur di giungere alla conclusione voluta.

La "scissione" tra la materialità del fatto accertato definitivamente nella sua realtà fenomenica, vincolante ai fini sanzionatori, e la mera apparenza dello stesso fatto, liberamente valutabile ai fini della quantificazione dell'imposta, determina smarrimenti logici, crisi ed incertezze di pirandelliana memoria sicuramente evitabili, almeno in quest'occasione.

L'auspicio è quindi per un ripensamento della Suprema Corte ed un consolidamento di quell'indirizzo -già maggioritario- che fa leva sull'interpretazione letterale dell'art. 21 *bis*, senza che si renda necessario ricorrere alle Sezioni Unite.