

I RAPPORTI FRA PROCESSO PENALE E PROCESSO TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA RIFORMA FISCALE: CHE SIA GIUNTA L'ORA DI SALUTARE IL DOPPIO BINARIO?

di Nicolò Di Paco

(Dottore di ricerca in Diritto processuale penale presso l'Università di Pisa)

Sommario: 1. A mo' di premessa, una breve cronistoria. – 2. All'origine della riforma: il *ne bis in idem* secondo l'interpretazione delle Alte Corti. – 3. La valenza istruttoria della sentenza tributaria e degli atti di accertamento. – 4. (*Segue*) E il processo verbale di constatazione? – 5. Il valore della "cosa giudicata" penale fra dato testuale ... – 6. ... e (dis)orientamenti delle Corti. – 7. *Close connection in time* e coordinamento informativo. – 8. Conclusioni.

1. L'ampio progetto di riforma in materia tributaria¹ ha fornito al legislatore l'occasione di tornare su un tema che, nel corso degli anni², ha visto un susseguirsi particolarmente vivace di interventi di modifica, spesso animati da logiche fra loro antitetiche³. Ci si riferisce, in particolare, alle interazioni fra il procedimento penale e quello, per l'appunto, tributario.

Cercando di procedere per gradi e prima di esaminare il recente tentativo di riassetto di questa «coppia di fatto»⁴, conviene ripercorrere, anzitutto, le principali tappe che hanno segnato l'evoluzione dei rapporti fra i due sistemi.

¹ ... che troverà completa attuazione solo dal 1° gennaio 2027, data a partire dalla quale si applicheranno le disposizioni dei due testi unici di riordino della normativa (v. *infra*).

² Per una panoramica più diffusa sui differenti interventi normativi che si sono succeduti nel tempo, si rinvia, *ex multis*, a F. D'Arcangelo, *Il volto costituzionale del processo penale tributario*, in R. Crepaldi, F. D'Arcangelo, A. Ingrassia, M. Scoletta, *Il volto costituzionale del sistema penale tributario*, Milano 2025, 191-226; D. Guidi, *I rapporti tra processo penale e processo tributario ad oltre dieci anni di distanza dal d.lgs. n. 74 del 2000*, in *DPP* 2012, 1384-1387; A. Podigghe, *Profili Storici del processo penale tributario*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, diretto da A. Giovannini, t. I, *Diritto penale e processuale*, a cura di A. Giovannini, A. di Martino, E. Marzaduri, Milano 2016, 1093-1114; G. Tabet, *Collegamento tra fattispecie tributaria e fattispecie penale: riflessi di diritto processuale*, in *Rass. trib.* 2015, 303-312.

³ In questo senso, P. Corvi, *I rapporti tra accertamento tributario e accertamento penale*, in *La nuova giustizia penale tributaria. I reati – Il processo*, a cura di A. Giarda, A. Perini, G. Varraso, Vicenza 2016, 462. G. Ardizzone, *Il nuovo assetto del sistema penale tributario: un'analisi del D.lgs. 14 giugno 2024 n. 87*, in www.lalegislazionepenale.eu 31.1.2025, 1, parla di «filosofie di fondo opposte».

⁴ L'evocativa definizione è di O. Mazza, *I controversi rapporti fra processo penale e tributario*, in *Rass. trib.* 2020, 233.

Come noto, inizialmente vi era la c.d. “pregiudiziale tributaria”. L’art. 21 co. 3 l. 7.01.1929 n. 4⁵ stabiliva che «[p]er i reati previsti dalle leggi sui tributi l’azione penale [avesse] corso dopo che l’accertamento dell’imposta e della relativa sovrimposta [fosse] divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia»⁶. Da qui, un «duplice vincolo per la giurisdizione penale»⁷: non solo l’esercizio dell’azione penale veniva a essere condizionato alla definitività dell’atto di accertamento del valore dell’imposta evasa, ma tale accertamento faceva anche stato nel processo che in detta azione rinveniva la propria genesi⁸. La ragione alla base di una siffatta previsione era da rinvenirsi in una sostanziale sfiducia nelle competenze del magistrato chiamato a decidere sul reato, il quale veniva ritenuto sprovvisto di quella conoscenza «tecnica e [di quelle] nozioni specialistiche» imprescindibili per effettuare «le complesse valutazioni estimative retrostanti all’esatta determinazione dell’an e del *quomodo* dell’imposta evasa»⁹.

Pur tuttavia, con sentenza 12 maggio 1982, n. 88, la Corte costituzionale ebbe a dichiarare contrario alla nostra Carta fondamentale l’art. 21 co. 3 l. 4/1929 (nonché l’art. 60¹⁰ della stessa legge), per violazione degli artt. 3, 24 e 101 co. 2 Cost.¹¹. Segnatamente,

⁵ Recante «[n]orme generali per la repressione delle violazioni delle legge finanziarie».

⁶ A tale disposizione facevano eco l’art. 58 co. 5 d.P.R. 26.10.1972 n. 633 in materia di IVA («l’azione penale ha corso dopo che l’accertamento dell’imposta è divenuto definitivo») e l’art. 56 co. 5 d.P.R. 29.9.1973 n. 600 in punto di accertamento delle imposte sui redditi («[l]’azione penale per i reati di cui ai commi precedenti non può essere iniziata o proseguita prima che l’accertamento dell’imposta sia divenuto definitivo»).

⁷ F. D’Arcangelo, *op. cit.*, 194.

⁸ Contra, G. Mangione, *L’atto di accertamento tributario nel diritto penale*, Padova 1970, 221 ss., a parere del quale la disposizione in parola non avrebbe introdotto una pregiudiziale fra l’atto di accertamento tributario e il giudizio penale: «non fu intenzione del legislatore porre al giudice penale alcun vincolo e, in particolar modo, [...] prevedere una figura di atto di imposizione come pregiudiziale» (244). Per converso, sostiene l’A., «[s]i volle, soltanto, impedire che la finanza denunziasse [i] reati [a carattere tributario] prima di aver deliberato attentamente tutti gli atti acquisibili».

⁹ Così, D. Guidi, *op. cit.*, 1385, il quale rileva come lo strumento *de quo* determinò «la pressoché totale disapplicazione delle fattispecie di reato in materia tributaria allora presenti nell’ordinamento», destinate perlopiù a estinguersi per prescrizione, in ragione dei lunghi tempi di definizione del processo tributario. Si tratta di un’osservazione già effettuata a suo tempo da C.F. Grosso, *Sanzioni penali e sanzioni non penali nell’illecito fiscale*, in RIDPP 1978, 1178, secondo cui all’introduzione della pregiudiziale era conseguita «la completa paralisi della giurisdizione penale nell’inutile attesa che le risultanze definitive dell’accertamento del debito di imposta fossero trasmesse per l’inizio dell’azione penale».

¹⁰ Tale disposizione prevedeva l’inapplicabilità in materia di redditi soggetti a tributi diretti dell’art. 22 l. 4/1929, che attribuiva al tribunale chiamato a decidere sul reato tributario la competenza a conoscere della controversia relativa all’imposta, con ciò vincolando il giudice penale agli accertamenti dell’autorità amministrativa.

¹¹ Anche gli articoli 58 co. 5 d.P.R. 633/1972 e 56 co. 5 d.P.R. 600/1973 caddero sotto la scure della Corte costituzionale; cfr. C. Cost., 27.4.1982 n. 89 e C. Cost., 15.7.1983 n. 247. È interessante notare come, mentre l’art. 56 co. 5 d.P.R. 600/1973 venne ritenuto incostituzionale per violazione dell’art. 24 della Carta, nel giudicare illegittimo l’art. 58 co. 5 d.P.R. 633/1972 il giudice delle leggi abbia assunto a parametro di costituzionalità l’art.

ad avviso della Corte, la preclusione per il giudice penale, derivante dall'accertamento svolto in sede tributaria, «differenza[va] irrazionalmente la condizione degli imputati secondo che la imputazione [fosse] conseguente a un accertamento amministrativo tributario o no e, nell'ambito degli accertamenti amministrativi tributari, [fosse] relativa a imposte dirette o indirette»; inoltre, la pregiudiziale «impedi[va] l'esercizio del diritto inviolabile di difesa» dell'imputato che si trovava impossibilitato a contestare il *decisum* tributario e risultava «certamente incompatibile con il principio del libero convincimento».

Il definitivo superamento a livello normativo della pregiudiziale¹² si deve al d.l. 10.7.1982 n. 429 (convertito con modificazioni dalla l. 7.8.1982 n. 516) e, segnatamente, al suo art. 12; tale disposizione, per un verso, prevedeva che «in deroga a quanto disposto dall'[allora] articolo 3 del codice di procedura penale¹³ il processo tributario non [poteva] essere sospeso»; per l'altro, stabiliva – in piena antitesi con il sistema previgente – che fosse «la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto» ad avere «autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne[va] i fatti materiali che [erano] stati oggetto del giudizio penale». Due, pertanto, le novità introdotte: innanzitutto, la creazione di un sistema a “doppio binario”, improntato a «realizzare un regime di autonomia reciproca fra gli accertamenti penali e tributari»¹⁴. In secondo luogo, la previsione

¹² Cost. In particolare, a detta della Corte, quando «il reato [fosse] del tutto indipendente dalla entità del tributo» e, pertanto, non fosse necessario attendere la puntuale determinazione dell'imposta evasa, «il divieto di procedere fino a quando l'accertamento [della stessa] non [fosse] divenuto definitivo integra[va] una deroga, senza alcuna giustificazione, al principio dell'obbligatorietà dell'azione penale».

¹³ Ad avviso di A. Podighe, *op. cit.*, 1104 s., a favorire l'abbandono della pregiudiziale fu anche la nuova conformazione dei reati tributari, maggiormente incentrati sulla «violazione delle regole formali e procedurali prodromiche alla determinazione della base imponibile» piuttosto che sul *quantum* dell'imposta evasa: il giudice penale, così, era chiamato ad «accertare illeciti procedurali» e, quindi, a «indaga[re] su un fatto tipico a lui più congeniale, giacché si sganciava dal tecnicismo dell'accertamento dell'imposta evasa che [...] aveva giustificato l'introduzione» della regola fissata dall'art. 21 co. 3 l. 4/1929.

¹⁴ ... che sanciva, nel caso in cui la cognizione di un reato avesse influito su una controversia civile, la sospensione del giudizio inerente a quest'ultima fintantoché non fosse divenuta irrevocabile la sentenza penale volta ad accertare la sussistenza del reato.

¹⁵ In questi termini, G. Spangher, sub Art. 12, 1° comma, in *Diritto e procedura penale tributaria. Commentario alla Legge 7 agosto 1982 n. 516*, a cura di I. Caraccioli, A. Giarda e A. Lanzi, Padova 1989, 444. In proposito, R. Kistoris, *L'utilizzabilità delle prove*, *ivi*, 575 rileva come la normativa del 1982 avesse «inaugurato un modello di accertamenti paralleli (tributario e penale) che implica[va] non secondarie interferenze tra i due procedimenti». Per un'analisi ad ampio spettro della disciplina introdotta dalla riforma e delle questioni da questa poste, si rinvia, per tutti, a M. Nobili, *Questioni interpretative generali. Normativa da applicare notizia criminis e obbligo di rapporti*, in E. Di Nicola, G. Flora, C.F. Grosso, M. Nobili, T. Padovani, *Responsabilità e processo penale nei*

dell'efficacia vincolante per il giudice tributario delle sentenze penali emesse al termine di giudizi relativi a reati riguardanti le imposte sui redditi o l'IVA.

La portata e la validità della previsione ora richiamata vennero, però, a essere messe in dubbio con l'entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale.

La questione si poneva nei seguenti termini. In forza del nuovo art. 654 Cpp, la sentenza emessa all'esito del dibattimento non poteva (e non può tuttora) far stato in tutti quei giudizi, civili o amministrativi, che si caratterizza(va)no per «limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa». Ebbene, dal momento che il processo tributario presentava forti contrazioni sul versante istruttorio¹⁵, ne discendeva che, in ossequio alla disposizione codicistica, il giudicato penale non potesse irradiare i propri effetti in ambito fiscale. Ciò si poneva in evidente contrasto con quanto sancito dalla disposizione del 1982. Ci si chiedeva, allora, se l'art. 12 d.l. 429/1982 fosse da ritenersi norma speciale rispetto all'appena licenziato art. 654 Cpp e, pertanto, ancora in vigore, oppure se fosse stato sostituito dalla disposizione codicistica, in virtù del principio *lex posterior abrogat priori*¹⁶.

Il dibattito si venne a comporre in maniera risolutiva con il d.lgs. 10.3.2000 n. 74, il cui art. 25 sancì l'abrogazione del titolo I del d.l. 429/1982 e, di conseguenza, dell'art. 12. Al riguardo, merita anticipare come, secondo parte della dottrina, il d.lgs. 74/2000 non avesse in realtà fornito una soluzione definitiva alla questione dell'efficacia della sentenza penale nel giudizio tributario: l'intervento normativo aveva sì «il merito di aver risolto l'ormai annoso problema della sopravvivenza o meno dell'art. 12 [...], ma non aiuta[va] a chiarire quale [fosse] il valore da attribuire al giudicato penale nel processo tributario ancora in corso»¹⁷.

Ad ogni modo, la riforma del 2000 confermò l'opzione del doppio binario: «[i]n sostanziale *continuum* con il panorama normativo vigente» – e rifuggendo da «qualsiasi soluzione che postulasse l'affermazione di un rapporto di pregiudizialità tra procedimenti nell'uno o nell'altro senso [...] per l'inaccettabile dilatazione dei tempi di

reati tributari. Legge 7 agosto 1982 n. 516, Milano 1986, 361-401; Id. *Formazione e valutazione della prova*, ivi, 403-436; Id., *I singoli articoli della legge n. 516/82*, ivi, 437-477.

¹⁵ Il riferimento corre, soprattutto, al divieto di testimonianza nel processo tributario, che, però, è stato eliminato dall'art. 4 co. 1 lett. c l. 31.8.2022 n. 130.

¹⁶ Per una più approfondita disamina delle differenti impostazioni, si rimanda, *ex multis*, a P. Corvi, sub Art. 20, in *Diritto e procedura penale tributaria. (Commentario al Decreto Legislativo 10 marzo 2000 n. 74)*, a cura di I. Caraccioli, A. Giarda e A. Lanzi, Padova 2001, 493 s. Propendevano per la persistente vigenza dell'art. 12, A. Ghiara, sub Art. 654 Cpp, in *Commento Chiavario*, VI, Torino 1991, 471-472 e F. Terrusi, voce *Rapporti tra giudicato penale e giudizio amministrativo*, in *DigDPen*, XI, Torino 1996, 45-46.

¹⁷ P. Corvi, sub Art. 20, cit., 496.

intervento della decisione che ne [sarebbe seguita], e che in fatto [avrebbe preluso] [...] ad un drastico illanguidimento dell'efficacia del sistema sanzionatorio»¹⁸ – l'art. 20 stabiliva che «il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non [potessero] essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende[va] la relativa definizione».

Per contro, dagli artt. 3 e 479 Cpp si ricavava, in via interpretativa, l'impossibilità di “congelare” il processo penale in attesa della definizione di quello amministrativo¹⁹: l'uno, infatti, accorda la sospensione del processo quando la decisione dipenda dalla risoluzione delle sole controversie sullo stato di famiglia e di cittadinanza; l'altro permette di attendere la decisione del giudice civile o amministrativo, a condizione che la legge non ponga limitazioni alla prova soggettiva. Segnatamente, con riferimento all'art. 479 Cpp a essere messa in risalto era, ancora una volta, la circostanza per cui la disciplina tributaria vietasse la prova testimoniale.

Seppur con qualche “aggiustamento” teso ad attribuire valore in sede penale all'adempimento del debito tributario così come quantificato in ambito amministrativo²⁰, l'impostazione originaria del d.lgs. 74/2000 si è mantenuta intatta

¹⁸ ...nonché in ragione delle «diverse regole probatorie valevoli nei due processi, non esportabili *sic et simpliciter* dall'uno all'altro»: cfr. *Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante “Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205” approvata il 5.1.2000 dal Consiglio dei ministri*, in *Fisc.* 2000, 2093.

¹⁹ *Ibidem*. Nello stesso senso si era espressa la dottrina; v., *ex multis*, P. Corvi, sub Art. 20, cit., 511.

²⁰ Il riferimento corre, a titolo esemplificativo, al d.lgs. 24.9.2015 n. 158 che ha modificato l'art. 13 co. 1 d.lgs. 74/2000 (trasfuso nell'art. 89 d.lgs. 5.11.2024 n. 173), prevedendo una causa di non punibilità per i reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate, di omesso versamento di IVA e di indebita compensazione tramite crediti non spettanti là dove, «prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, [siano] stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso». Per un più completo quadro delle ipotesi di rilevanza dell'estinzione del debito tributario ai fini del processo penale, si rimanda a P. Corvi, *I rapporti tra accertamento tributario e accertamento penale*, cit., 467-469 e D'Arcangelo, *op. cit.*, 205-209. Vale la pena notare come la riforma del 2024 (cfr. *infra*) sia intervenuta, estendendone il raggio d'azione, anche su siffatte cause di punibilità: v. G. Micheli, *Procedure conciliative e sospensione del procedimento penale: quando la rateizzazione tributaria è vantaggiosa per l'erario e per l'imputato*, in *Pen. dir. e proc. (web)* 4.9.2025; E. Penco, *Il nuovo assetto della premialità penale-tributaria e l'efficacia esimente della crisi di liquidità: il D.Lgs. 87/2024 tra esigenze riscossive e istanze di equità*, in *DPP* 2024, 1577 ss.; P. Veneziani, *Reati tributari e ipotesi di riparazione, ravvedimento, pagamento del debito*, in *CP* 2025, 1058 ss. Si tratta di un approccio alla riparazione del danno che è stato definitivo in dottrina «riscossivo» – in contrapposizione al paradigma «ingiunzionale», in cui l'attività riparatoria è conseguenza di un ordine dell'autorità di controllo volto a far cessare le condotte illegittime e a eliminare le conseguenze dannose, e a quello «ripristinatorio», tipico del diritto penale dell'ambiente, in cui il reo è chiamato a «farsi carico della reintegrazione delle conseguenze offensive materiali del reato» – dal momento che incentiva «il versamento dell'imposta evasa dal contribuente attraverso meccanismi premiali,

fino ai nostri giorni, quando, con la l. 9.8.2023 n. 111²¹, il Parlamento ha delegato il Governo a: «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*»; «rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario»; nonché, «attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto» (art. 20 co. 1 lett. a nn. 1 e 3 e lett. b, n. 2).

Ecco allora che, in attuazione di tali criteri direttivi, l'Esecutivo, con il d.lgs. 14.6.2024 n. 87²², è intervenuto tanto sul d.lgs. 74/2000, quanto sul codice di procedura penale. Sul primo versante, per ciò che è di nostro interesse, si sono registrate due importanti novità²³. Al surrichiamato art. 20 d.lgs. 74/2000 è stato aggiunto il comma 1-bis, in forza del quale «le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato». Inoltre, è stato introdotto l'art. 21-bis in tema di «[e]fficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione». Con riferimento al codice di rito, si è operato sull'art. 129 NAttCpp, prevedendo, al nuovo comma 3-*quater*, il dovere dell'organo inquirente di informare «la competente

privilegiando la finalità di recupero del gettito rispetto all'applicazione della sanzione penale»; così, A. Gullo, *La riparazione nel diritto penale dell'economia: linee evolutive*, in www.archiviopenale.it 22.12.2025, 6 e 11-15. In tema, E.M. Mancuso, *Ne bis in idem e giustizia sovranazionale*, in *La nuova giustizia penale tributaria. I reati – il processo*, cit., 554 osserva come «[l]a valorizzazione delle procedure conciliative e del ravvedimento operoso in chiave lenitiva o neutralizzante della responsabilità penale» determini di fatto «la sostanziale reviviscenza di una sorta di pregiudiziale tributaria».

²¹ Per un commento si rinvia, *ex multis*, a P. Veneziani, *La legge delega per la riforma fiscale: una prima lettura dei profili penalistici*, in *Sist. pen.* 2023, 9, 23-48.

²² Per una più generale disamina delle innovazioni apportate dal d.lgs. 87/2024 si veda G. Ardicione, *Il D.lgs. n. 87/2024 e la riforma del doppio binario tributario*, in *DPP* 2024, 1590-1598; Id., *Il nuovo assetto del sistema penale tributario: un'analisi del D.lgs. 14 giugno 2024 n. 87*, cit., 1 ss.; V. Mongillo, *Il "particolarismo" cangiante del diritto penale tributario: riflessioni introduttive sul D.lgs. n. 87/2024*, in *DPP* 2024, 1558-1566; T. Sabbatini, *La riforma dei reati tributari: appunti sul D.lgs. 87/2024*, in *Giur. pen. web.* 2024, 9, 1 ss.; A.F. Tripodi, *Prime osservazioni sulla riforma fiscale nella prospettiva del ne bis in idem europeo*, in discrimen.it 2.10.2024.

²³ Alle quali va aggiunto l'art. 21-ter d.lgs. 74/2000 (ora trasposto nell'art. 124 d.lgs. 175/2024), in forza del quale, «[q]uando per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato», si impone al giudice o all'autorità amministrativa di tener conto delle sanzioni «già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva» «al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurne la relativa misura».

direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate, dando notizia» dell'esercizio dell'azione penale per uno dei delitti previsti dal d.lgs. 74/2000.

Da ultimo, con due decreti legislativi del novembre 2024²⁴ (il n. 173 del 5 novembre e il n. 175 del 14 novembre) sono state riordinate in due testi unici le disposizioni vigenti in materia di sanzioni tributarie, amministrative e penali, nonché in materia di giustizia tributaria. Così, l'art. 20 d.lgs. 74/2000 è stato trasfuso nell'art. 97 d.lgs. 173/2024 (*Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali*) e l'art. 21-bis nell'art. 119 d.lgs. 175/2024 (*Testo unico della giustizia tributaria*)²⁵.

2. Nel confrontarci con le emende apportate dal legislatore del 2024, conviene ricordare – seppur per brevissimi tratti – il panorama giurisprudenziale che ha fatto da retroterra alla novella, onde comprendere le ragioni che l'hanno animata. E invero, nella relazione illustrativa di accompagnamento alla riforma, si legge che il d.lgs. 87/2024 ha avuto come obiettivo primario il consolidamento dell'«integrazione dei due modelli sanzionatori», quello tributario e quello penale per l'appunto, «valorizzando i principi espressi» dai giudici sovranazionali in materia di *ne bis in idem*²⁶.

Il riferimento corre, *in primis*, alla sentenza *A e B c. Norvegia* della Grande Camera della Corte europea dei diritti dell'uomo²⁷. Nella pronuncia in parola il giudice alsaziano²⁸ ha precisato che il divieto del doppio giudizio, come fissato dall'art. 4 § 1 del Protocollo n. 7 alla Cedu²⁹, non preclude la previsione di un duplice binario “punitivo”, a

²⁴ ... in attuazione dei principi e dei criteri direttivi fissati dall'art. 21 l. 111/2023.

²⁵ Le disposizioni, a seguito del c.d. “Decreto Milleproroghe 2026” (d.l. 31.12.2025 n. 200 conv. in l. dalla l. 27.2.2026 n. 26), si applicheranno a far data dal 1° gennaio 2027, giorno a partire dal quale, in forza degli artt. 101-102 d.lgs. 173/2024 e 131-132 d.lgs. 175/2024, sarà altresì abrogato l'intero articolato normativo di cui al d.lgs. 74/2000.

²⁶ Queste le parole della relazione illustrativa al d.lgs. 87/2024, 6 reperibile al sito: documenti.camera.it.

²⁷ C. eur. GC, 15.11.2016, *A. e B c. Norvegia*.

²⁸ ... in sostanziale discontinuità con quanto affermato nella sentenza *Grande Stevens c. Italia*. Come noto, infatti, in tale pronuncia, riconosciuta la natura sostanzialmente penale dell'illecito previsto dall'art. 187-ter d.lgs. 24.2.1998 n. 58 e delle relative sanzioni e avendo rilevato la medesimezza dei fatti sottoposti a giudizio, prima, amministrativo e, poi, penale, la Corte di Strasburgo ha concluso che la semplice pendenza del processo penale, a fronte di sanzioni amministrative già comminate, costituisce una violazione del divieto stabilito dall'art. 4 del protocollo n. 7 alla Cedu; cfr. C. eur., 4.3.2014, *Grande Stevens e al. c. Italia*. In proposito, E.M. Mancuso, *op. cit.*, 536, osserva come «[n]ell'affermare la violazione del divieto di doppio giudizio», il giudice alsaziano abbia riconosciuto «l'esistenza di una duplicazione dell'apparato sanzionatorio interno, accedendo a una verifica sostanziale della natura penale delle sanzioni già inflitte e ribadendo la necessità di un sindacato *multilivello* del rispetto delle garanzie fondamentali dell'individuo» (corsivo nel testo).

²⁹ A detta della Corte, la disposizione non vieta che i sistemi adottino «an “integrated” approach to the social wrongdoing in question, and in particular an approach involving parallel stages of legal response to the wrongdoing

condizione, però, che fra i due procedimenti vi sia una «connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta» (*«sufficiently close connection in substance and time»*)³⁰.

Come noto, la connessione di tipo sostanziale si perfeziona al verificarsi di quattro condizioni: anzitutto, i due procedimenti devono perseguire scopi fra loro complementari e devono guardare ad aspetti differenti della stessa condotta. La duplicazione della risposta statale deve, inoltre, risultare prevedibile per l'interessato; occorre, poi, che i procedimenti interagiscano sul piano istruttorio, ovvero siano condotti in modo da evitare il più possibile duplicazioni in sede di acquisizione e valutazione delle prove. Infine, la sanzione inflitta nel procedimento che si è concluso per primo deve essere tenuta in considerazione dall'altro giudice, onde assicurare una pena nel complesso proporzionata³¹.

Sul versante temporale, non si impone che i due procedimenti siano condotti «in contemporanea» per tutto il loro corso, ma è comunque richiesta una contiguità tale da «*protect the individual from being subjected to uncertainty and delay and from proceedings becoming protracted over time*»³².

by different authorities and for different purposes» (cfr. pt. 123 della sentenza). In proposito, G. Spangher, sub Protocollo 7 – Art. 4, in *Commentario alla Convenzione europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, a cura di S. Bartole, B. Conforti e G. Raimondi, Padova 2001, 958 rileva come la disposizione abbia segnato «il punto d'incontro fra due tradizioni giuridiche profondamente distinte»: quella «continentale europea, nella quale il divieto del *bis in idem* è concepito quale effetto del giudicato e si ricollega, quindi, all'oggettiva esigenza di certezza delle situazioni giuridiche», e quella «anglossassone, la quale [...] conosce la *protection against double jeopardy*, in stretta correlazione con la tematica dei limiti alle facoltà di impugnazione dell'accusa».

³⁰ Pt. 131. In realtà, come rileva S. Quattrocchio, *La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in materia di ne bis in idem e i suoi effetti sull'ordinamento italiano*, in *La «materia penale» tra diritto nazionale ed europeo*, a cura di M. Donini e L. Foffani, Torino 2018, 142 ss., già nella sentenza *Nilsson c. Svezia* del 2005 la Corte europea aveva ritenuto non violato il divieto di doppio giudizio alla luce della «contiguità funzionale e temporale tra i procedimenti per l'applicazione della sanzione amministrativa e il processo penale»; l'approccio, sottolinea l'A., è stato accantonato nella sentenza *Grande Stevens c. Italia* (cfr. *supra*, nota n. 28) per poi essere «più ampiamente sviluppato dalla Corte nella [...] sentenza *A e B c. Norvegia*, che [ha ripreso], elaborandoli, i suddetti criteri».

Sul punto, T. Rafaraci, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio (reati tributari)*, in *Il ne bis in idem*, a cura di A. Mangiaracina, Torino 2021, 197 osserva come la clausola della *close connection* configuri un «limite all'esercizio del margine di apprezzamento riconosciuto agli Stati»; difatti, mediante una verifica elastica, il giudice alsaziano «si riserva un vaglio di ragionevolezza delle scelte nazionali, teso a verificare, di volta in volta, se i procedimenti *in idem* siano sufficientemente «integrati» da evitare che la loro pluralità produca inconvenienti sproporzionati per l'interessato».

³¹ Pt. 132.

³² Cfr. pt. 134 della sentenza. In proposito, F. Cassibba, *Disorientamenti giurisprudenziali in tema di ne bis in idem e «doppio binario» sanzionatorio*, in *PPG* 2017, 1102 s. sottolinea come il criterio della *close connection in time* finisca per far dipendere «il *ne bis in idem* [...] da profili del tutto casuali (come ad esempio il passaggio in

«[S]eppur attraverso un percorso argomentativo diverso da quello seguito dalla giurisprudenza di Strasburgo»³³, nelle cause *Garlsson Real Estate SA*³⁴ e *Menci*³⁵ – relative a ipotesi di doppio binario sanzionatorio in materia, rispettivamente, di manipolazioni di mercato e di omesso versamento dell'IVA – la Corte di giustizia dell'Unione europea è giunta a conclusioni in linea con quelle espresse nella sentenza *A e B* richiamata.

In particolare, operando lungo la dorsale della proporzionalità³⁶ ex art. 52 CDFUE, i giudici lussemburghesi hanno ritenuto conforme al diritto unionale una normativa che sancisce la duplice via punitiva, sempreché «sia volta ad un obiettivo di interesse generale» che giustifichi «un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni» e contenga disposizioni che garantiscano e «una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti», e una severità sanzionatoria «limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti»³⁷.

Messa così a fuoco la cornice giurisprudenziale che fa da contesto alla riforma, si può adesso procedere all'esame degli istituti e dei meccanismi introdotti dal legislatore domestico onde assicurare quella «relazione nella sostanza e nel tempo» fra i due procedimenti, fissata dalle Alte Corti quale elemento di discriminare per valutare il rispetto del divieto del *bis in idem*.

3. Prendendo le mosse dalle innovazioni tese a realizzare la *connection in substance*, l'attenzione va, in prima istanza, rivolta all'art. 97 co. 2 d.lgs. 173/2024, che – nel ricalcare quanto fissato dall'art. 20 co. 1-bis d.lgs. 74/2000, come modificato dal d.lgs. 87/2024 – ammette l'acquisizione, ai fini di prova del fatto in esse accertato, delle sentenze rese dal giudice tributario e divenute irrevocabili, che abbiano «a oggetto

giudicato di uno dei provvedimenti)».

³³ Così, B. Galgani, *Ne bis in idem e spazio giudiziario europeo*, in *Il ne bis in idem*, cit., 260, la quale mette in luce come le pronunce in oggetto abbiano segnato «un arretramento dal punto di vista della tutela dell'iterazione di un secondo procedimento *in idem*».

³⁴ C.G.U.E GS, 20.3.2018, C-537/16, *Garlsson Real Estate SA*.

³⁵ C.G.U.E GS, 20.3.2018, C-524/15, *Menci*.

³⁶ In proposito, M. Scoletta, *Nuovi e vecchi profili di illegittimità costituzionale del doppio binario punitivo degli illeciti tributari*, in R. Crepaldi, F. D'Arcangelo, A. Ingrassia, M. Scoletta, *Il volto costituzionale del sistema penale tributario*, cit., 163 evidenzia come, con la sentenza in parola, il principio del *ne bis in idem* venga «sostanzialmente degradato a vincolo di "proporzionalità di scopo", garantito dal solo riconoscimento in capo al giudice nazionale del potere di disapplicare il *quantum* di sanzione che ritenga eccessivo rispetto all'obiettivo della deterrenza». Sul punto, si tornerà più avanti; cfr. §§ 7.

³⁷ C.G.U.E GS, 20.3.2018, C-524/15, *Menci* § 63.

violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale». In proposito, viene facile osservare come il legislatore del 2024 si sia limitato a recepire – dandole così veste normativa – quella giurisprudenza che, ormai da tempo, aveva aperto all'impiego istruttorio del provvedimento conclusivo del processo tributario in forza dell'art. 238-bis Cpp³⁸.

E proprio come la previsione codicistica³⁹, assunta – salve alcune differenze di cui si dirà – a “cartamodello”, anche la disposizione di nuovo conio pare porsi «totalmente al di fuori della logica accusatoria»⁴⁰: le perplessità riguardano, in particolare, la compatibilità con i principi costituzionali del contraddittorio, dell'oralità e dell'immediatezza⁴¹.

³⁸ Il riferimento corre, a titolo esemplificativo, a Cass. 30.3.2017 n. 25008; Cass. 28.10.2015 n. 1628; Cass. 19.12.2011 n. 14855; e Cass. 24.9.2008 n. 39358. In proposito, M. Ceresa-Gastaldo, *L'accertamento dei tributi tra disciplina amministrativa, penale e processuale. Circolazione dei materiali istruttori ed autonomia dei giudici*, in *Il diritto tributario nella prospettiva penale e civile*, SSM, Quaderno 14, Roma 2022, 48 osserva come, se l'art. 238-bis Cpp «viene normalmente lett[o] come riferibile alla sola circolazione probatoria delle sentenze dei giudici penali [...] soprattutto in considerazione della necessità di evitare “travasi” da ordinamenti processuali caratterizzati da standard probatori più bassi, che finirebbero per compromettere l'affidabilità della decisione penale», proprio con riguardo alla sentenza tributaria (e prima della riforma) la Cassazione si fosse attestata su conclusioni diametralmente opposte; e, ciò, «nonostante [fosse] evidentissima la profonda differenza tra le regole probatorie e di giudizio» del processo tributario «rispetto a quelle operanti nel processo penale».

In dottrina, propendevano per l'estensibilità dell'art. 238-bis alle sentenze tributarie P. Corvi, *I rapporti tra accertamento tributario e accertamento penale*, cit., 491; F. D'Arcangelo, *op. cit.*, 201 e 227; G. Piziali, *Il processo penale per l'accertamento dei reati tributari*, in *Profili critici del diritto penale tributario*, a cura di R. Borsari, Padova 2013, 337. *Contra*, v. S. Astarita, voce *Circolazione della prova e delle sentenze*, in *DigDPen*, Agg., Torino 2014, 36, a parere della quale «la disposizione si riferisce a tutte le sentenze – penali – pronunciate dal giudice italiano» (enfasi nostra). In modo ancor più netto si esprimeva M. Busetto, *Utilizzabilità delle prove tributarie nell'ambito del processo penale*, in www.la legislazione penale.eu 28.3.2020, secondo cui «la sentenza delle commissioni tributarie non [doveva] essere considerata utilizzabile in sede penale come prova dei fatti in essa accertati». Ad avviso dell'A., deponevano a favore di tale conclusione indici tanto testuali, quanto sistematici. Sul primo versante, si faceva notare, «il termine irrevocabilità», impiegato dalla disposizione, «risulta tecnicamente improprio rispetto alle sentenze non penali, e perciò non pare riferibile ad esse»; a ciò si aggiunge che «l'art. 238 Cpp (nel disciplinare il trasbordo dei verbali di prova) considera anche i processi non penali, sottoponendoli ad una apposita disciplina, cosicché il fatto che l'art. 238-bis Cpp non li menzioni sembra deporre nel senso dell'inapplicabilità». Sul versante sistematico, venivano invece evidenziate le marcate differenze sul piano probatorio fra il processo penale e quello tributario.

³⁹ Per una critica all'art. 238-bis Cpp si vedano, *ex multis*, F. Cordero, *Procedura penale*⁹, Milano 2012, 802-803; P. Ferrua, *Il "giusto processo"*⁸, Bologna 2012, 259-268; L. Marafioti, *Trasmigrazione di atti, prova "per sentenze" e libero convincimento del giudice*, in *Studi sul processo penale. In ricordo di Assunta Mazzarra*, coordinato da A. Gaito, Padova 1996, 247-273; N. Rombi, *La circolazione delle prove penali*, Padova 2003, 179-211; R.A. Ruggiero, *I limiti dell'art. 238-bis c.p.p. alla luce dell'art. 111 Cost.*, in *CP* 2004, 3170 ss. Più in generale, per un'approfondita disamina della disposizione si rinvia a L. Iafisco, *La sentenza penale come mezzo di prova*, Torino 2002.

⁴⁰ Le parole sono di S. Astarita, *op. cit.*, 35.

⁴¹ Come noto, nonostante le forti perplessità manifestate dalla dottrina, la Corte costituzionale ha avallato la disciplina di cui all'art. 238-bis Cpp, dapprima con l'ordinanza n. 159 del 13.5.1996 e, poi, con la sentenza 6.2.2009, n. 29. Nella prima occasione, i giudici di Palazzo della Consulta hanno chiarito che la disposizione, «lungi

Muovendo dal contraddittorio, se è pur vero che l'art. 111 co. 4 Cost. afferisce alle sole prove costituenti⁴² e che, in caso di prove precostituite, l'apporto dialettico delle parti si sviluppa solamente sull'elemento istruttorio già formato, in letteratura è stato, tuttavia, messo in luce come la sentenza non sia una prova, ma un atto di apprezzamento delle risultanze probatorie⁴³. Viene allora da chiedersi, anche con riferimento all'ipotesi "speciale" di acquisizione contemplata dall'art. 97 d.lgs. 173/2024, come «le parti possano confrontarsi in relazione a una fonte che non fornisce una rappresentazione documentaria del fatto oggetto di accertamento», quanto piuttosto una «valutazione dello stesso»⁴⁴.

Come se ciò non bastasse, mettere a disposizione del giudice la sentenza tributaria significa altresì autorizzarlo a conoscere (se non proprio a utilizzare) le presunzioni tributarie⁴⁵ e le prove – su tutte il processo verbale di constatazione – su cui quella

dall'assumere la portata di statuizione idonea a risolvere ogni aspetto del *thema* devoluto alla cognizione del giudice ricevente si limita a regolare il modo di valutazione della sentenza «resa in separato giudizio, in una logica di economia nella raccolta del materiale utile alla decisione che non intacca il basilare principio» del libero convincimento del giudice. Nel 2009, riconosciuto che «in relazione alla specifica natura della sentenza irrevocabile, il principio del contraddittorio trova il suo naturale momento di esplicazione non nell'atto dell'acquisizione – nel quale, del resto, non sarebbe ipotizzabile alcun contraddittorio, se non in ordine all'*an* dell'acquisizione – ma in quello successivo della valutazione e utilizzazione», il giudice delle leggi ha fatto salva la disposizione rilevando che «le parti rimangono libere di indirizzare la critica che si andrà a svolgere, in contraddittorio, in funzione delle rispettive esigenze». Da qui, la conclusione per cui la decisione del legislatore di permettere al «giudice di apprezzare liberamente l'apporto probatorio» proveniente «dagli esiti di altro processo conclusosi con sentenza irrevocabile», nonché di acconsentire a che le parti utilizzino, «come elementi di prova, i risultati che da quella sentenza sono emersi [...] si salda logicamente alla scomparsa, nel nuovo sistema processuale, della pregiudiziale penale». Per alcuni appunti a quest'ultima sentenza si rimanda, *ex multis*, P. Ferrua, *Il contraddittorio nel processo penale e il doppio volto della Corte costituzionale*, in *RDPr* 2010, 1453 ss.

⁴² Per tutti, O. Mazza, voce *Contraddittorio (principio del)* (*diritto processuale penale*), in *ED*, Annali VII, 2014, 253.

⁴³ P. Ferrua, *Il contraddittorio nel processo penale e il doppio volto della Corte costituzionale*, cit., 1461-1462.

⁴⁴ N. Rombi, *op. cit.*, 186.

⁴⁵ In merito, la Corte di cassazione ha ritenuto a più riprese che le presunzioni tributarie possano essere intese quali indizi ai sensi dell'art. 192 co. 2 Cpp, per cui, pur «non potendo [...] costituire via più breve per una condanna, essendo assunte non con l'efficacia di certezza legale», sono «elementi utili a formare, nella disamina completa e critica del compendio probatorio acquisito nel corso del dibattimento, il libero convincimento del giudice» e, «per assurgere a dignità di prova, dovranno trovare un riscontro oggettivo o in distinti elementi probatori o in altre presunzioni, purché gravi, precise e concordanti»; così, Cass. 3.11.2020 n. 36915 in *Rass. trib.* 2021, 1086 ss., con nota di R. Borsari, *Processo penale e presunzioni tributarie. Il punto sul dibattito giurisprudenziale*. Più di recente, v. Cass. 21.9.2022 n. 42916 in *RTriMDPenEc* 2023, 384 ss. Per converso, la dottrina ritiene che le presunzioni non sia utilizzabili dal giudice penale, tutt'al più potrà «trovare spazio nel processo penale [il] dato probatorio fattuale che è alla [loro] base»; così, G. Varraso, *Procedimento penale e reati tributari*, in *Trattato di procedura penale*, diretto da G. Spangher, vol. VII, *I modelli differenziati*, a cura di G. Garuti, Torino 2011, 906. In proposito, v. altresì M. Nobili, *Formazione e valutazione della prova*, cit., 408 il quale afferma che la «trasformazione della presunzione tributaria in indizio [...] svuota di pratico significato qualsivoglia distinzione 'scientifica' tra prove legali e regime del libero convincimento».

sentenza si basa⁴⁶ e che, anche secondo quanto si avrà modo di osservare⁴⁷, non potrebbero, per contro, transitare nel giudizio penale, poiché formate in contesti non garantiti e al di fuori della dialettica processuale.

Con riferimento agli altri due principi, è sufficiente qui ricordare come la dottrina abbia visto nella possibilità di acquisire una sentenza irrevocabile emessa *aliunde* uno snaturamento della specifica «concezione dell'oralità-immediatezza che vuole non soltanto un rapporto diretto senza l'interferenza di alcuna mediazione tra il giudice e la fonte di prova [...] ma altresì far sì che tale relazione tra il giudice e la prova intercorra con prove in rapporto il più possibile diretto con il *thema probandum*»⁴⁸.

Ancora, l'art. 238-bis Cpp prevede che le sentenze acquisite ai fini di prova devono essere «valutate a norma degli articoli 187 e 192, comma 3», dello stesso codice di rito. Giusto per ricordare alcune coordinate di fondo, il rimando all'art. 187 Cpp viene letto come un «riferimento vuoto»⁴⁹, «pleonastico»⁵⁰, «inutile [ed] eccentrico»⁵¹, dal momento che detta disposizione, per un verso, riguarda l'ammissione della prova e non la sua valutazione e, per l'altro, essendo previsione generale, valevole per l'acquisizione di ogni mezzo o fonte probatoria, opererebbe pure per la prova-sentenza a prescindere dal «richiamo» esplicito contenuto nell'art. 238-bis Cpp⁵². Per suo conto, il rinvio all'art. 192 co. 3 Cpp determina un'«eccezion[e] al libero convincimento, prescrivendo [una] regol[a] di valutazione negativa»⁵³ in forza della quale quanto

⁴⁶ Con riferimento al 238-bis Cpp, v., *ex multis*, P. Ferrua, *Il contraddittorio nel processo penale e il doppio volto della Corte costituzionale*, cit., 1462 e A. Pisconti, *La sentenza come prova (pre)valutata tra efficientismo giudiziario e giusto processo*, in *DPP* 2023, 1389. Osserva F. Cordero, *op. cit.*, 802 come i «precedenti giudiziari serv[a]no a vari fini ma non provano niente: l'eventuale apporto viene dal materiale là raccolto, comunque l'abbiano usato, bene o male; e bisogna pescarlo nei relativi verbali, a frammenti».

⁴⁷ Cfr. *infra*, § 4.

⁴⁸ L. Marafioti, *op. cit.*, 270.

⁴⁹ F. Cordero, *op. cit.*, 802.

⁵⁰ A. Gaito, *La circolazione delle prove e delle sentenze*, in *AP* 2011, 3, 33.

⁵¹ F. Zacchè, *La prova documentale*, Milano 2012, 181.

⁵² V., per tutti, S. Astarita, *op. cit.*, 40; L. Marafioti, *op. cit.*, 253; e F. Zacchè, *La prova documentale*, cit., 181. Contra, M. Curtotti, *Una faticosa ricostruzione del contenuto dell'art. 238-bis tra incrinature sistematiche ed esigenze contingenti in chiave «emergenziale»*, in *CP* 1996, 3360 ritiene che il riferimento sia fatto «a proposito» dal legislatore; senza, infatti, «potrebbe sorgere la tentazione di non ritenere applicabile il principio generale contenuto nell'art. 187 c.p.p. in presenza di norme speciali che non lo richiamano espressamente». Prova a dare un significato al rinvio anche L. Iafisco, *op. cit.*, 155 ss., secondo il quale con il richiamo si è inteso «configurare un elemento di raccordo tra le *regiudicande* dei diversi processi, consentendo così al giudice, nel momento della valutazione delle prove, di (ri)verificare ciò che, di quanto è contenuto nel documento-sentenza, risulta effettivamente utile alla ricostruzione del fatto nel processo in corso, alla luce dell'intero complesso delle acquisizioni processuali». Sul punto, si vedano inoltre I. Calamandrei, *La prova documentale*, Padova 1995, 126-128 e L. Kalb, *Il documento nel sistema probatorio*, Torino 2000, 174.

⁵³ M. Daniele, *Regole di esclusione e regole di valutazione della prova*, Torino 2009, 126. Come noto, le regole di

accertato nella sentenza emessa in diverso procedimento deve necessariamente trovare conferma in altri elementi acquisiti nel processo in cui quella sentenza assume valore di prova. Con tale previsione, si è fatto notare, il legislatore⁵⁴ ha inteso introdurre un «utile raccordo tra il provvedimento conclusivo di un determinato procedimento e la diversa realtà processuale in cui esso va ad inserirsi», nonché «garantire un, sia pur limitato e residuale, recupero del fondamentale principio del contraddittorio»⁵⁵. Anche con riferimento alla richiesta di *corroboration* prevista dall'art. 238-bis Cpp la dottrina non ha, per vero, lesinato critiche⁵⁶, intravedendovi, in particolare, l'«espressione della “cattiva coscienza” del legislatore che, anziché invitare alla cautela e alla prudenza nell'apprezzamento della prova-sentenza, avrebbe dovuto negarne l'utilizzabilità a fini probatori»⁵⁷.

Tuttavia, la previsione ha quantomeno il pregio di imporre al giudice del processo *ad quem* di verificare l'attendibilità dell'accertamento operato dal collega, «senza [poter] beneficiare della comodità del giudizio preformato»⁵⁸.

Una siffatta verifica non è, invece, richiesta dall'art. 97 co. 2 d.lgs. 173/2024: diversamente dalla disposizione codicistica, infatti, quella di recente introduzione non menziona l'art. 192 co. 3 Cpp, né chiama in altro modo il giudice a ricercare elementi a

valutazione negativa «comportano un'operazione logica di “corroborazione”, proibendo «al giudice di condannare o, comunque, di ritenere accertato un fatto se non in presenza di ulteriori elementi conoscitivi tali da confermare l'attendibilità della prova stigmatizzata dal legislatore» (121).

⁵⁴ In proposito, si veda P.P. Rivello, sub Art. 238-bis Cpp, in *Commento Chiavario*, Il Agg., Torino 1993, 92, ad avviso del quale sarebbe stato più opportuno «evitare la tecnica, comoda ma imprecisa, del rinvio ad altre norme», magari indicando che «ai fini del processo in corso le risultanze offerte dalle precedenti sentenze divenute irrevocabili devono risultare corroborate da ulteriori elementi di prova».

⁵⁵ Così, L. Parlato, *Acquisizione a fini di prova di sentenze irrevocabili e utilizzazione delle risultanze di fatti emergenti dalle motivazioni*, in CP 1996, 3676, la quale mette in luce come il compito di confermare ciò che è statuito nella sentenza acquisita dovrebbe essere affidato a elementi estranei al processo al termine del quale è stata pronunciata quella stessa sentenza; in caso contrario, fa notare, siffatti elementi finirebbero per «assolvere a due diverse funzioni che sembrerebbero intuitivamente incompatibili»: concorrere «alla formazione del libero convincimento del giudice che pronuncia la sentenza che si intende acquisire» e fungere quale strumento di asseverazione dell'«attendibilità delle circostanze emergenti da tale provvedimento». In proposito, si veda M. Daniele, *Regole di esclusione e regole di valutazione della prova*, cit., 140, ad avviso del quale «è illusorio ritenere» che la sussistenza di riscontri esterni possa riequilibrare l'assenza del contraddittorio: anche se trova corroborazione nelle prove assunte nel processo *ad quem*, la sentenza è pur sempre emessa all'esito di un differente giudizio, «contadistint[o] da diverse coordinate soggettive e oggettive».

⁵⁶ I. Calamandrei, *op. cit.*, 128 definisce «poco comprensibile e formalmente inopportuno» il rinvio all'art. 192 co. 3 Cpp. Più di recente, M. Daniele, *Le finzioni d'algebra dell'art. 192 c.p.p.*, in CP 2025, 1745 osserva come le regole di valutazione sancite dall'art. 192 co. 2-4 Cpp «present[i]no almeno tre difetti capitali: i) risultano perlopiù irrilevanti; ii) non sono realmente capaci di vincolare il giudice, generando solo un'illusione meccanicistica; iii) possono addirittura arrivare a distorcere la valutazione delle prove».

⁵⁷ N. Rombi, *op. cit.*, 209.

⁵⁸ H. Belluta, voce *Prova (circolazione della) (diritto processuale penale)*, in ED, Annali II, t. 1, 2008, 964.

sostegno di ciò che viene affermato nella sentenza tributaria. Pertanto, non è necessario che il *decisum* trovi ulteriori riscontri all'interno del processo penale: si riconosce pieno valore a quanto stabilito al termine del giudizio fiscale, il cui "prodotto" può essere, allora, utilizzato *sic et simpliciter* ai fini dell'accertamento della responsabilità dell'imputato.

Lo scenario si fa viepiù grave se si considera che l'art. 97 co. 2 d.lgs. 173/2024, proprio come l'art. 238-*bis* Cpp, non fissa alcuna condizione o presupposto che legittimi il "travaso": ci si limita a sancire che le sentenze «possono essere acquisit[e]». Viene, così, a essere introdotto, anche con riferimento alla nuova ipotesi di "trasfusione" istruttoria, «un elemento di incertezza attributivo di un'ampia discrezionalità al giudice»⁵⁹. In altre parole, spetta a quest'ultimo, in assoluta autonomia, scegliere se imboccare la via breve e, quindi, utilizzare il documento-sentenza, senza nemmeno doversi sforzare di trovare riscontri a sostegno di quanto accertato dalla corte tributaria, oppure assumere quell'elemento di prova nel contraddittorio fra le parti, con tutto ciò che ne consegue in termini di garanzie ma anche di dilatazione dei tempi processuali. È facile supporre quale delle due soluzioni possa essere preferita.

Si rende, allora, imprescindibile chiarire che "cosa" dimostra il *decisum* tributario, onde cercare di circoscriverne il più possibile l'incidenza nel processo penale. Sul punto, deve registrarsi una quantomai opportuna differenza testuale fra la disposizione speciale e il modello codicistico: mentre l'art. 238-*bis* Cpp, «con una tecnica legislativa sconcertante»⁶⁰, dispone che la sentenza può essere «acquisit[a] ai fini della prova *di fatto* in ess[a] accertato», l'art. 97 co. 2 d.lgs. 173/2024 chiarisce che il provvedimento conclusivo del giudizio tributario può essere utilizzato «ai fini di prova *del fatto*» ivi accertato. Il cambio di formulazione, lungi dall'essere una mera accortezza grammaticale, assume rilevanza primaria per meglio delimitare quanto il giudice può trarre dalla sentenza emessa *aliunde*.

È risaputo, infatti, che l'uso della particella "di" ha indotto la giurisprudenza e parte della dottrina a leggere l'espressione contenuta nell'art. 238-*bis* Cpp non solo come «prova *del fatto*», ma anche come «prova *dei fatti*»⁶¹, di talché la capacità

⁵⁹ In questo senso, con riferimento all'art. 238-*bis* Cpp, N. Rombi, *op. cit.*, 188. Analoghe le considerazioni di L. Marafioti, *op. cit.*, 252.

⁶⁰ *Ivi*, 253.

⁶¹ Le espressioni sono riprese da A. Gaito, *op. cit.*, 25.

rappresentativa della sentenza abbraccerebbe oltre al fatto ritenuto in sentenza anche gli «eventi storici»⁶² che lo supportano⁶³.

Ebbene, la scelta del legislatore del 2024 di ricorrere alla preposizione “del”, unita all'utilizzo del singolare “fatto”, porta ad affermare che l'efficacia probatoria della sentenza tributaria non possa che essere limitata ai soli elementi costitutivi dell'illecito accertato in ambito tributario e rilevante in sede penale e, in particolare quando si tratta di imposte, al *quantum debeatur* dal contribuente-imputato. Null'altro potrà essere inferito dalla sentenza tributaria dal giudice: al contrario dell'art. 238-bis Cpp, in cui la formulazione lascia spazio ad alternative, nella disposizione di nuovo conio il dato testuale è chiaro.

Al profilo letterale si assomma, poi, una considerazione di carattere logico-sistematico: se i riformatori avessero inteso estendere la portata istruttoria della sentenza oltre il *dictum*, fino a ricomprendere ciò che è affermato nelle relative premesse, non solo lo avrebbero potuto stabilire *expressis verbis*, ma avrebbero potuto altresì rinviare *tout court* alla disciplina dell'art. 238-bis Cpp.

Inoltre, è appena il caso di ribadire come l'art. 97 d.lgs. 173/2024 non richieda alcuna sorta di corroborazione per ciò che è scritto nella sentenza tributaria, sicché appare doveroso contenerne al massimo la capacità dimostrativa⁶⁴. Del resto, ne va della stessa

⁶² Così, di recente, Cass. 6.7.2022 n. 38184. Similmente, in Cass. 3.12.2021 n. 6599 si legge che «la sentenza definitiva resa in altro procedimento penale, acquisita ai sensi dell'art. 238-bis c.p.p., può essere utilizzata non soltanto in relazione al fatto storico dell'intervenuta condanna o assoluzione ma anche ai fini della prova dei fatti in essa accertati».

⁶³ In dottrina, si veda, *ex multis*, L. Iafisco, *op. cit.*, 156-162, secondo il quale l'oggetto su cui ricade l'efficacia di giudicato della sentenza non è «ciroscritto al solo fatto dedotto nell'imputazione, ma [deve essere] comprensivo di quella serie di fatti secondari investiti dall'accertamento giudiziale». L. Marafioti, *op. cit.*, 257 ritiene che «[a] valere come prova» siano «i fatti posti a fondamento dell'accertamento» contenuto nella sentenza e non il dispositivo. *Contra*, R.A. Ruggiero, *op. cit.*, 3172 s. valuta «più coerente con la lettera della norma, e quindi già per questo preferibile», attribuire il valore di cosa giudicata al solo dispositivo: in tal modo, la sentenza acquisita ex art. 238-bis Cpp sarebbe diretta a provare, nel processo *ad quem*, la sola esistenza del fatto dedotto in imputazione e in essa accertato, affinché il «diverso organo giudicante [non] sia costretto a compiere un nuovo accertamento su quella ipotesi di reato, potendo invece tener conto della valutazione compiuta in altro procedimento concluso con decisione irrevocabile». Per una panoramica più puntuale sulla questione si rinvia a F. Zacchè, *La prova documentale*, cit., 168-171.

⁶⁴ In proposito, possono richiamarsi *a contrario* le considerazioni svolte da L. Marafioti, *op. cit.*, 258 s. Nel commentare l'art. 238-bis Cpp, l'A. rileva come sia «difficile [...] continuare a ritenere che fatto sia soltanto quello sancito dal *dictum* giudiziale sul dovere di punire o, in altri termini, esclusivamente quello ritenuto in sentenza ed emergente dal dispositivo». D'altra parte, si fa notare, «[n]on avrebbe [...] senso sancire che, ai fini della prova di quel fatto accertato in sentenza, la sentenza stessa rappresenta un elemento che va valutato dal secondo giudice unitamente agli altri che ne dimostrano l'attendibilità». Da qui, la conclusione che «[s]ancire l'acquisibilità della sentenza irrevocabile al fine di provare, non in sé ma unitamente ad altri elementi che ne confermano l'attendibilità, soltanto che Tizio ha commesso o non ha commesso quel determinato fatto di reato

funzione del processo penale: aprire le porte anche alla prova degli “eventi ulteriori” significherebbe, invero, che la totalità dei fatti che concorrono alla determinazione della responsabilità dell'imputato potrebbe essere considerata come accertata, a prescindere da ogni dialettica dibattimentale. Ci troveremmo di fronte a nuova forma di pregiudiziale tributaria a carattere assoluto; tutto verrebbe, insomma, già stabilito in sede fiscale e il giudice penale svolgerebbe una mera attività di ratifica, riservando la propria discrezionalità decisionale alla sola pena. Il processo penale si farebbe allora simulacro, ossia una fedele riproduzione di quanto già avvenuto nel giudizio tributario⁶⁵.

Considerazioni non dissimili a quelle fin ora svolte valgono altresì per la possibilità, sempre sancita dall'art. 97 co. 2 d.lgs. 173/2024, di acquisire ai fini di prova «gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione»⁶⁶. Espressione dalla latitudine assai ampia e di difficile circoscrizione quella utilizzata, in cui vi rientrano però senza dubbio gli avvisi di accertamento⁶⁷. Ed è su tale tipologia di atti impositivi⁶⁸ che conviene porre l'attenzione.

Provvedimento «unilaterale di natura autoritativa»⁶⁹, «che compendia la potestà di imposizione dell'Amministrazione»⁷⁰ finanziaria, l'avviso di accertamento è un atto di

oggetto del processo definito con sentenza irrevocabile sembra un po' poco per giustificare un intervento novellistico del legislatore».

⁶⁵ In proposito, si veda O. Mazza, *I controversi rapporti fra processo penale e tributario*, cit., 237, il quale, prima della riforma, notava come la giurisprudenza non si fosse spinta fino a ritenere le sentenze del giudice tributario vincolanti per il giudice penale, in ragione del fatto che l'art. 238-bis Cpp richiede(va) gli elementi a sostegno ex art. 192 co. 3 Cpp: ne discendeva «che le pronunzie del giudice tributario, pur definitive, non vincola[va]no il giudice penale, ma [potevano] soltanto essere acquisite agli atti del dibattimento per essere valutate ai fini della prova dei fatti in esse affermati, salva la necessità di ulteriori riscontri».

⁶⁶ Anche in questo caso, nulla di nuovo. Difatti, come ricorda O. Mazza, *I controversi rapporti fra processo penale e tributario*, cit., 237, la Cassazione ha avuto già modo di legittimare l'acquisizione dell'avviso di accertamento quale “semplice” documento e, quindi, secondo le forme di cui all'art. 234 Cpp. Si veda, a titolo esemplificativo, Cass. 12.4.2016 n. 35295, in *Riv. dott. comm.* 2016, 686 ss., in cui si afferma (pt. 3.7) che «in sede penale l'avviso di accertamento subisce una trasformazione genetica: non è più atto di impulso, ma documento che veicola informazioni»; consegue a tale trasformazione – si chiarisce – che «[l]e patologie dell'avviso di accertamento si esauriscono nell'ambito del rapporto giuridico processual-tributario e attengono esclusivamente la pretesa che con esso viene esercitata dall'Eraio», non incidendo, per converso, «sulla attitudine dell'atto a veicolare nel processo penale le informazioni che se ne possono trarre». In senso conforme, v. altresì Cass. 26.06.2019 n. 36491.

⁶⁷ In tema, v., per tutti, M. Basilavecchia, voce *Accertamento (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl.* diretto da S. Cassese, Vol. I, Milano 2006, 50-53.

⁶⁸ Sono atti impositivi tutti «quei provvedimenti che concludono procedimenti tesi ad accertare un tributo»: così, B. Bellè, *Lineamenti di diritto tributario*, Padova 2023, 234.

⁶⁹ G. Melis, *Manuale di diritto tributario*⁷, Torino 2025, 398.

⁷⁰ Letteralmente, E. Marelli, voce *Avviso di accertamento nel diritto tributario*, in *DigDPriv*, sez. comm., Agg., Torino 2012, 55.

definizione della pretesa tributaria che, a pena di nullità, deve essere motivato «in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato»⁷¹. Ancora, l'avviso deve, in forza dell'art. 6-bis co. 4 dello Statuto del contribuente⁷², spiegare i motivi di rigetto delle osservazioni presentate dal contribuente allo schema di atto ⁷³, nonché, ai sensi dell'art. 7 co. 1 dello stesso Statuto, indicare «specificatamente» i mezzi di prova⁷⁴.

Già solo da queste brevi indicazioni, ben s'intuisce come, analogamente a quanto rilevato in merito alla sentenza tributaria, anche con riferimento all'avviso di accertamento sorge il concreto rischio che, per il suo tramite, il giudice penale venga a conoscere – e, quindi, finisca per impiegare nel proprio percorso decisionale – elementi (le osservazioni del contribuente e le prove indicate nell'atto) di cui non dovrebbe avere contezza, con violazione, in un tempo, del *nemo tenetur se detegere* e dei principi del contraddittorio nella formazione della prova, dell'immediatezza e dell'oralità.

La prospettiva, va da sé, si aggrava a fronte della possibilità che l'avviso di accertamento sia motivato *per relationem*, ossia riprendendo quanto scritto in altri atti e documenti⁷⁵: è appena il caso di ricordare, infatti, che l'art. 42 co. 2 d.P.R. 600/1973 sancisce un dovere di allegazione⁷⁶ degli atti e dei documenti richiamati, allorquando non siano conosciuti né ricevuti in precedenza dal contribuente e salvo che il provvedimento impositivo «non ne riproduca il contenuto essenziale».

L'aspetto certamente più problematico della riforma sta però nell'aver legittimato «l'immissione» nel processo penale «di un prodotto non solo preconfezionato ma

⁷¹ Cfr. art. 42 co. 2 d.P.R. 600/1973.

⁷² Trattasi, come noto, della l. 27.7.2000 n. 212.

⁷³ Si ricorda, infatti, come in virtù dell'art. 6-bis co. 3 dello Statuto, «per consentire il contraddittorio» sull'avviso di accertamento, l'amministrazione finanziaria è tenuta a comunicare al contribuente, «con modalità idonee a garantirne la conoscibilità», lo schema dell'atto, «assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo».

⁷⁴ Sul tema, si veda, *ex multis*, M. Mauro, *La motivazione dei provvedimenti di accertamento tributario alla luce delle modifiche dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 2024, 177 ss.

⁷⁵ Sulla motivazione *per relationem* al processo verbale di constatazione, v. B. Santamaria, *Accertamenti fiscali e sistema sanzionatorio*, Milano 2019, 14-18.

⁷⁶ Previsto altresì dall'art. 7 dello Statuto del contribuente, ai sensi del quale «[s]e nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, che non è già stato portato a conoscenza dell'interessato lo stesso è allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indica espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati».

soprattutto» «settario», proveniente da un soggetto che può costituirsi parte civile⁷⁷ e il «cui contenuto potrebbe [...] essere acquisito mediante [la] normale dialettica istruttoria»⁷⁸, attraverso cioè l'escussione orale e nel contraddittorio di coloro che hanno redatto l'avviso: *mutatis mutandis*, sarebbe come utilizzare ai fini di prova – e, sia inteso, fuori dalle ipotesi di un consenso all'uopo prestato dall'imputato – la querela della persona offesa e le investigazioni difensive eventualmente condotte dal difensore della medesima.

Non va neppure dimenticato che il risultato dell'accertamento sembrerebbe avere una «valenza probatoria autosufficiente»⁷⁹, posto che, nemmeno in tale occasione, sono espressamente richiesti elementi che confermino l'attendibilità di quanto scritto nell'atto; ecco, allora, che emerge la necessità, per non dire l'urgenza, di circoscrivere, negli stessi termini espressi per la sentenza tributaria, la capacità dimostrativa dell'avviso, sì da evitare che al giudice penale sia sufficiente fare un semplice «copia-incolla» per dichiarare l'imputato colpevole del reato che gli è ascritto⁸⁰.

Da ultimo, giusto qualche parola sul richiamo all'accertamento con adesione. Ai sensi dell'art. 7 d.lgs. 19.6.1997 n. 218⁸¹, il provvedimento di determinazione concordata della pretesa erariale deve indicare, «separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale». L'atto ha, pertanto, contenuto analogo a quello dell'avviso di accertamento non partecipato, se non fosse che lo stesso contribuente interviene nella sua predisposizione. Evidenti sono, dunque, le implicazioni che l'acquisizione istruttoria di tale documento comporta rispetto al diritto a non autoincriminarsi⁸²: per accedere

⁷⁷ In tema, si vedano le riflessioni di F. Callari, *La costituzione di parte civile dell'amministrazione finanziaria*, in A. Giovannini (diretto da), in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, diretto da A. Giovannini, t. I, *Diritto penale e processuale*, cit., 1207-1238.

⁷⁸ Così, anche per la citazione precedente, G. Biscardi, *Processo penale e riforma delle sanzioni tributarie. L'efficacia del giudicato*, in *PPG* 2025, 629.

⁷⁹ *Ibidem* (nota n. 139).

⁸⁰ In proposito, fra l'altro, si ricorda come la giurisprudenza sia stata costante nel ritenere che l'avviso di accertamento possa essere acquisito ancorché viziato, ritenendo che le patologie dell'atto siano questione circoscritta al solo rapporto giuridico processual-tributario e riguardino esclusivamente la pretesa esercitata dall'Amministrazione finanziaria. V. *supra*, nota n. 66.

⁸¹ ... recante «[d]isposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale».

⁸² Sul diritto al silenzio del contribuente e sui suoi riflessi nel procedimento penale si veda F. D'Arcangelo, *op. cit.*, 233-240 e F. Zacchè, *Nemo tenetur se detegere e procedimenti tributario-penal*, in *RIDPP* 2023, 314-316. Più in generale, in tema di diritto a non autoincriminarsi nel contesto dell'accertamento tributario, si rinvia, *ex multis*, a R. Geraci, *Il diritto al silenzio del contribuente in materia tributaria: dinamiche evolutive*, in *Dir. prat. trib.* 2025, 1876-1895; A. Marcheselli, *Diritto al silenzio e obblighi di collaborazione del contribuente, un equilibrio*

alle premialità derivanti dalla fissazione condivisa della pretesa fiscale⁸³, l'imputato si espone alla concreta possibilità di collaborare al "preconfezionamento" della prova della propria responsabilità penale.

4. Compreso il valore istruttorio che possono assumere, ai sensi del nuovo art. 97 d.lgs. 173/2024, la sentenza e gli atti di definitivo accertamento dell'imposta, rimane ora da interrogarsi sull'utilizzabilità nel processo penale⁸⁴ dell'ulteriore "carteggio" raccolto e

– delicato ma possibile e necessario – tra interesse pubblico e diritti fondamentali, in *Il diritto tributario nella prospettiva penale e civile*, cit., 65-74; A. Marinello, *Diritto al silenzio e sistema tributario: il processo di osmosi tra Corti europee e corti nazionali innalza lo standard di tutela del contribuente*, in *Dir. prat. trib. int.* 2022, 629-665.

In tema, invece, di doveri di collaborazione del contribuente c'è da registrare una recente sentenza della Corte costituzionale che ha ritenuto non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 32 co. 4 e 5 d.P.R. 600/1973 «sollevate, in riferimento agli artt. 24, secondo comma, 25, III, primo comma, Cost. e, per il tramite degli artt. 10, primo comma, e 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e all'art. 14, comma 3, lettera g), del Patto internazionale sui diritti civili e politici»; cfr. C. cost., 28.7.2025 n. 137. In particolare, si ricorda come, in forza della prima previsione, «le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa»; il comma 5 precisa, poi, che le suddette cause di inutilizzabilità «non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile». Ebbene, ad avviso dei giudici di Palazzo della Consulta, le disposizioni oggetto di censura, «[n]ella misura in cui sono funzionali all'instaurarsi di un dialogo anticipato», non appaiono «in contraddizione con il cambio di paradigma che la Costituzione ha realizzato rispetto alle precedenti concezioni statualistiche, che esaurivano la dinamica fiscale nell'ambito dei doveri di soggezione cui il suddito era tenuto in forza dell'appartenenza allo Stato». Tuttavia, si chiarisce, «la previsione dell'inutilizzabilità degli elementi informativi non consegnati in sede di controllo, per potere trovare giustificazione all'interno di questa dimensione costituzionale, deve essere interpretata in senso fortemente restrittivo». Per un commento alla sentenza, si rinvia a N. Galantini, *Dovere di collaborazione e inutilizzabilità dei dati favorevoli nel rito tributario*, in www.sistemapenale.it, 25.8.2025.

⁸³ Cfr. art. 7 co. 5 d.lgs. 218/1997, in forza del quale, in caso di definizione "concordata", «le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta, nonché per le violazioni concernenti il contenuto delle dichiarazioni relative allo stesso periodo, si applicano nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge», fatte salve le eccezioni espressamente previste.

⁸⁴ Va da sé che considerazioni differenti da quelle che verranno svolte nel prosieguo possono essere fatte con riferimento all'impiego, in sede di indagini preliminari, di udienza preliminare e di riti alternativi, del materiale formato *altronde*; in tali momenti, infatti ci si potrà avvalere di tutti gli elementi di prova raccolti dalla Guardia di Finanza e dall'amministrazione finanziaria nel corso delle proprie attività ispettive e di vigilanza, sempréché, là dove si tratti di attività svolte a seguito dell'emersione di indizi di reato, siano osservate nel loro compimento le disposizioni del codice di rito, secondo quanto prescritto dall'art. 220 NAttCp. Così, secondo parte della dottrina, oltre alla sentenza e agli atti di accertamento, potranno confluire nel fascicolo del pubblico ministero anche il processo verbale di constatazione, i verbali di perquisizione e sequestro, i documenti rinvenuti nella disponibilità del contribuente e dei terzi e gli esiti degli accertamenti bancari. In questo senso, v. P. Corvi, *I rapporti tra accertamento tributario e accertamento penale*, cit., 479 e A. Traversi, *La difesa del contribuente nel processo penale tributario*, Milano 2014, 153 s. *Contra*, M. Bontempelli, *L'utilizzabilità del verbale di constatazione degli illeciti tributari*, in *Corr. trib.* 2002, 135 ss. il quale osserva che, in realtà, la scoperta di indizi di reato

prodotto in sede tributaria dagli organi accertatori⁸⁵, in particolare quello che concorre a formare il processo verbale di constatazione.

A riguardo, occorre anzitutto ricordare come tale atto, conclusivo della verifica fiscale, abbia un contenuto variegato, «complesso»⁸⁶, dal momento che non solo consta di «un'esposizione organica di tutte le violazioni»⁸⁷ addebitate al contribuente, ma deve altresì tratteggiare gli accessi, i rilievi, le ispezioni e gli accertamenti compiuti dagli operatori, contenere analisi e valutazioni del materiale raccolto (fatture, scritture contabili, copie degli assegni, documenti extracontabili e così via), nonché riportare le dichiarazioni rese dal contribuente e da soggetti terzi⁸⁸.

Ora, è noto come la Corte di cassazione sia ferma nell'ammettere l'utilizzo istruttorio del processo verbale di constatazione nella sua totalità, come prova documentale ai sensi dell'art. 234 Cpp⁸⁹, in quanto atto amministrativo extraprocessuale⁹⁰. Tuttavia, il giudice di legittimità opera un distinguo: in forza di quanto sancito dall'art. 220

costituirebbe, ex art. 220 NAttCpp, un argine all'impiego del processo verbale di constatazione anche in sede di indagini preliminari, nei procedimenti speciali, nell'applicazione di misure cautelari, così come nella valutazione in punto di esercizio dell'azione penale. Ciò perché in ragione della disposizione in parola, una volta emersa la *notitia criminis*, «ciò che non è atto processuale penale di indagine non può essere inserito nel fascicolo delle indagini preliminari» e il processo verbale di constatazione non può dirsi tale; e ciò ancorché sia redatto da operatori, gli agenti appartenenti alla Guardia di Finanza, che al contempo svolgono attività di polizia tributaria e di polizia giudiziaria. Sul rapporto fra funzioni di polizia giudiziaria e funzioni di polizia tributaria si veda L. Cordi, *Gli organi di polizia giudiziaria legittimati a svolgere indagini relative ad illeciti penali tributari*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, diretto da A. Giovannini, t. I, *Diritto penale e processuale*, cit., 1141-1152.

⁸⁵ Per quanto concerne l'utilizzabilità delle prove penali nel procedimento tributario, si rinvia, *ex multis*, a G. Bocellari, *La reciproca utilizzabilità degli atti nell'accertamento tributario e nel procedimento penale*, in *La nuova giustizia penale tributaria. I reati – Il processo*, cit., 514-531; P. Corvi, *I rapporti tra accertamento tributario e accertamento penale*, cit., 474-479; N. Galantini, *La circolazione della prova nei rapporti tra procedimento tributario e procedimento penale*, in *RIDPP* 2022, 1001-1007; S. Loconte-I. Barbieri, *La circolazione delle prove tra il processo tributario e il processo penale*, in *Il Processo* 2022, 501-544; R. Schiavolin, *I rapporti tra accertamenti*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, diretto da A. Giovannini, t. I, *Diritto penale e processuale*, cit., 1239-1263.

⁸⁶ L'espressione è di O. Mazza, *L'utilizzabilità processuale del verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza*, in *Corr. trib.* 2000, 1280.

⁸⁷ B. Santamaria, *op. cit.*, 12.

⁸⁸ Cfr. M. Ceresa-Gastaldo, *op. cit.*, 46 e O. Mazza, *L'utilizzabilità processuale del verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza*, cit., 1280.

⁸⁹ ... in forza di una concezione particolarmente ampia di prova documentale, che informa gran parte della giurisprudenza della Corte; si legga, a titolo esemplificativo, Cass. 9.10.2019 n. 44672, in *PPG* 2020, 905 ss. con nota di L. Agostino, *La consulenza tecnica svolta in un processo civile non ancora concluso con sentenza passata in giudicato è acquisibile in sede penale come prova documentale*, in cui gli Ermellini hanno ritenuto «legittima l'acquisizione nel processo penale della consulenza tecnica depositata nel procedimento civile non ancora definito con sentenza passata in giudicato» in ragione della sua natura di prova documentale «alla luce della nozione generale [...] contenuta nell'articolo 234 del c.p.p.».

⁹⁰ In questi termini, *ex multis*, Cass. 21.1.1997 n. 1969; Cass. 30.1.2015, n. 7930; Cass. 23.10.2018 n. 54379; e, più di recente, Cass. 11.4.2024 n. 26527 e Cass. 20.6.2024 n. 39969. In dottrina, v. G. Bocellari, *op. cit.*, 510.

NAttCpp⁹¹, «la parte di documento compilata prima dell'insorgere degli indizi ha sempre efficacia probatoria ed è utilizzabile, mentre non è tale quella redatta successivamente, qualora non siano state rispettate le disposizioni del codice di rito»⁹². Ebbene, non sembrerebbero esserci dubbi sulla possibilità di acquisire ex art. 234 Cpp le scritture contabili, le fatture e gli altri documenti rinvenuti nel corso della verifica fiscale⁹³, anche tramite il verbale di constatazione là dove gli originari mancassero⁹⁴. Per contro, non possono trarsi conclusioni analoghe rispetto alle analisi e alle valutazioni che gli organi ispettivi hanno condotto di tale compendio documentale, ai verbali dei rilievi, degli accertamenti e delle ispezioni effettuate dai medesimi, nonché con riferimento alle dichiarazioni eventualmente rese dal contribuente e da soggetti terzi⁹⁵; materiale, questo, che invece troverebbe spazio nel fascicolo del dibattimento, se si ammettesse l'introduzione «in blocco»⁹⁶ del processo verbale di constatazione. Difatti, si tratta, all'evidenza, di contributi informativi che ben possono essere veicolati all'interno del processo tramite gli ordinari mezzi di prova dichiarativa o tecnica: la testimonianza dell'operatore rispetto all'attività che ha compiuto, la testimonianza del terzo, l'esame dell'imputato, di un esperto di parte o, ancora, di un perito nominato dal giudice⁹⁷. Tutt'al più, il processo verbale di constatazione potrebbe essere acquisito in funzione surrogatoria, quando, cioè, non sia possibile ottenere in giudizio le dichiarazioni già raccolte nel corso della verifica fiscale⁹⁸.

⁹¹ Per un più puntuale quadro sull'art. 220 NAttCpp, si rimanda, *ex multis*, a M. Rampioni, *Le c.d. indagini "anfibie": linee di fondo sul controverso legame tra attività ispettive e processo penale*, in PPG 2019, 232-248 e a L.G. Velani, *I rapporti tra attività amministrativa di ispezione o di vigilanza e l'accertamento dei reati tributari* (art. 220 disp. att. c.p.p.), in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, diretto da A. Giovannini, t. I, *Diritto penale e processuale*, 1177-1206.

⁹² Cfr. Cass. 11.4.2024 n. 26527, pt. 2 della parte in diritto.

⁹³ V. M. Ceresa-Gastaldo, *op. cit.*, 46.

⁹⁴ In questo senso, O. Mazza, *I controversi rapporti fra processo penale e tributario*, cit., 239.

⁹⁵ Con riferimento in generale agli atti amministrativi riportanti dichiarazioni di testimoni, C. Cesari, *Atti del procedimento amministrativo e processo penale tra limiti del codice ed urgenze della prassi*, in CP 1993, 218 evidenzia come la loro ammissione quali prove documentali comporterebbe «un'ingiustificabile disparità di trattamento rispetto alle dichiarazioni rese di fronte alla [...] polizia giudiziaria» secondo le forme codicistiche: mentre le dichiarazioni contenute negli atti amministrativi sarebbero acquisibili «integralmente al fascicolo del dibattimento», quelle raccolte in sede di indagine penale non potrebbero essere utilizzate se non in caso di assoluta impossibilità di ripetizione ex art. 512 Cpp o a fini di contestazione, ai sensi dell'art. 500 Cpp.

⁹⁶ L'espressione è di M. Busetto, *op. cit.*, 3.

⁹⁷ Come rileva M. Ceresa-Gastaldo, *op. cit.*, 47.

⁹⁸ O. Mazza, *I controversi rapporti fra processo penale e tributario*, cit., 240. L'A. mette altresì in luce come, quando il verbale riproduce dichiarazioni di colui che viene poi ad assumere la qualifica dell'imputato, il «solo criterio dell'irripetibilità non sembr[er] sufficiente»; ciò perché il codice di rito «inquadra nell'ambito dell'irripetibilità sopravvenuta conteei processuali legittimi, quali il rifiuto dell'esame o l'assenza». La questione dell'utilizzabilità delle dichiarazioni rese dal futuro imputato in sede fiscale deve essere, allora, risolta ampliando

Ancora, si deve convenire con chi reputa del tutto erronea la stessa catalogazione in termini di prova documentale del processo verbale di constatazione operata dalla giurisprudenza, quantomeno nella parte riguardante l'attività condotta dalla Guardia di Finanza successivamente all'emersione degli indizi di reato⁹⁹. Il processo verbale di constatazione, infatti, altro non è che il mezzo di documentazione degli atti di investigazione svolti dagli organi di polizia finanziario-giudiziaria. Ne consegue che tale fonte informativa, al pari di tutti gli altri verbali di polizia, non potrà essere acquisita e utilizzata in dibattimento se non nei casi eccezionali e tassativi delle letture previsti dal codice¹⁰⁰.

Al riguardo, appare altresì inconferente il rinvio all'art. 220 NAttCpp effettuato dalla Cassazione, la quale sembrerebbe confondere l'inutilizzabilità fisiologica con quella patologica¹⁰¹: mentre la disposizione ora richiamata osta all'impiego di materiale *lato sensu* istruttorio, se acquisito in diversione rispetto alle forme stabilite dal codice di rito, secondo il paradigma dell'inutilizzabilità patologica, a impedire l'acquisizione del processo verbale di constatazione nella porzione concernente gli atti compiuti dopo la notizia di reato è il principio di separazione delle fasi. Ciò significa che, anche se formati *secundum legem*, tali atti non possono trasmigrare nel dibattimento, giacché assunti senza quelle garanzie che sono proprie del modello dialettico. Spetterà all'operatore riferire, in sede testimoniale, l'attività svolta e tratteggiare la situazione (stato dei luoghi, modalità di conservazione dei registri e della contabilità, esistenza delle scritture contabili e via dicendo¹⁰²) esistente al momento degli accessi e degli

la portata prescrittiva del divieto probatorio previsto dall'art. 63 Cpp. Siffatto divieto, infatti, non solo dovrebbe trovare estrinsecazione per le dichiarazioni raccolte dall'autorità amministrativa quando questa abbia «titolo per svolgere simultaneamente funzioni di polizia giudiziaria» – del resto, questo appare «uno degli effetti di quel rinvio che l'art. 220 disp. att. c.p.p. fa all'applicazione di norme processuali nel corso di attività ispettive e di vigilanza» – ma dovrebbe essere esteso, non fosse altro che per «ragioni di equità», alle dichiarazioni *contra se* rilasciate all'autorità amministrativa quanché non abbia compiti di polizia giudiziaria: così, anche per le citazioni precedenti, R. Orlandi, *Atti e informazioni della autorità amministrativa nel processo penale. Contributo allo studio delle prove extracostituite*, Milano 1992, 177. Sul punto, si vedano altresì le riflessioni di N. Galantini, *La circolazione della prova nei rapporti tra procedimento tributario e procedimento penale*, cit., 1008-1011.

⁹⁹ In questo senso, M. Busetto, *op. cit.*, 6 e M. Ceresa-Gastaldo, *op. cit.*, 47. In tema, R. Orlandi, *op. cit.*, 41 distingue fra gli atti amministrativi «successivi all'insorgere di indizi di reato e compiuti da organi che svolgono al tempo stesso atti di investigazione penale» e «[q]uelli compiuti prima di tale momento o anche successivamente, ma da agenti pubblici privi della qualifica di polizia giudiziaria»: i primi, essendo atti di investigazione penale, «hanno valore probatorio nei limiti previsti dalla legge processuale», i secondi, invece, «rientrano nell'ampio *genus* delle prove documentali».

¹⁰⁰ M. Busetto, *op. cit.*, 6.

¹⁰¹ *Ibidem*. Dello stesso avviso è M. Ceresa-Gastaldo, *op. cit.*, 47.

¹⁰² In proposito, deve tuttavia registrarsi un approccio della Cassazione secondo cui il verbale di constatazione deve essere considerato atto irripetibile e, come tale, acquisibile nel fascicolo del dibattimento, allorché

accertamenti compiuti; al massimo, il documento potrà essere consultato, ex artt. 499 co. 5 e 514 co. 2 Cpp, in aiuto della memoria e la sua componente descrittiva potrà essere acquisita là dove divenga impossibile l'esame testimoniale¹⁰³.

Non solo. Alla luce del suo carattere composito, ammettere l'indiscriminato utilizzo a fini istruttori del processo verbale di constatazione significa, di fatto, "dare il la" a processi penali «interamente istruiti da organi pubblici e, quindi, [a] sentenze dibattimentali» fondate in via esclusiva su «prove formate fuori delle possibilità di intervento delle parti e in assenza dell'organo chiamato a valutarle»¹⁰⁴.

Uno scenario – quello appena lueggiato – che si fa ancor più preoccupante se si tiene a mente che la Corte europea dei diritti dell'uomo ha da poco ritenuto sistematicamente violato l'art. 8 Cedu in caso di accessi e ispezioni della Guardia di Finanza e dell'Agenzia delle entrate presso società, imprese individuali o studi professionali.

Ci si riferisce, in particolare, alla sentenza *Italgomme Pneumatici S.r.l. e altri c. Italia*¹⁰⁵, in cui il giudice alsaziano ha rilevato come la normativa italiana – anche alla luce della lettura che ne viene data dalla Corte di cassazione – non richieda che il provvedimento autorizzativo dell'attività ispettiva sia motivato: ciò comporta, per un verso, che le autorità godano di una discrezionalità illimitata («unfettered discretion»), non dovendo neppure giustificare l'esercizio dei propri poteri, e, per l'altro, che gli organi accertatori possano procedere ad accessi e ispezioni a carattere meramente esplorativo¹⁰⁶. Inoltre, la Corte sottolinea come, in forza della disciplina interna, le verifiche possano essere estese ad «all books, records, documents and written

descrive lo stato di luoghi, cose o persone suscettibile di modificazione nel tempo. L'atto, infatti, avrebbe anche la funzione di "cristallizzare" la situazione esistente in quel preciso istante; così, Cass. SU 18.12.2006 n. 41281, in *Corr. trib.* 2007, 1632 ss., con nota di P. Corso, *Quando il verbale di constatazione della polizia tributaria va considerato atto "irripetibile"*. Al riguardo, F. Nicolichia, *Irripetibilità originaria degli atti e c.d. lettura in aiuto della memoria*, in *DPP* 2015, 229 s., nel sottolineare «la natura concettualmente errata della soluzione offerta dalla giurisprudenza», osserva come quest'ultima adotti, sul tema, «una nozione [...] di irripetibilità, caratterizzata da un'estensione maggiore con riferimento a quelle attività a più elevato contenuto tecnico, i cui risultati potrebbero essere riferiti assai difficilmente in maniera compiuta attraverso l'esame orale in dibattimento».

¹⁰³ O. Mazza, *L'utilizzabilità processuale del verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza*, cit., 1283.

¹⁰⁴ Le espressioni, riguardanti più in generale l'utilizzazione di prove formate in sede amministrativa, sono di R. Orlandi, *op. cit.*, 30.

¹⁰⁵ C. eur., 6.2.2025, *Italgomme Pneumatici S.r.l. e altri c. Italia*. Per un commento alla sentenza si rinvia ad A. Marcheselli, *La Corte EDU e il diritto "canzonatorio" dei diritti fondamentali: le garanzie durante gli accessi e il diritto al silenzio*, in *il Fisco* 2025, 743-748; D. Stevanato, *Accessi, ispezioni e verifiche violano i diritti di libertà secondo la Corte EDU*, in *Corr. trib.* 2025, 417-427; Id., *Indagini fiscali on-site e libertà fondamentali secondo la CEDU: il caso Italgomme Pneumatici Srl v. Italia*, in www.giustiziainsieme.it 27.6.2025.

¹⁰⁶ Cfr. C. eur., 6.2.2025, *Italgomme Pneumatici S.r.l. e altri c. Italia*, pptt. 113-114.

statements, including those which are not required to be kept and retained, that are located on the relevant premises or are otherwise accessible by means of digital devices installed therein»¹⁰⁷. Senza considerare che – ancora ad avviso della Corte di Strasburgo – l’ordinamento domestico non garantisce nemmeno un controllo giurisdizionale effettivo sulle misure adottate¹⁰⁸.

Ma vi è di più. Vale la pena ricordare come, ancor più recentemente, sempre la Corte europea dei diritti dell’uomo, nel caso *Ferrieri e Bonassisa c. Italia*¹⁰⁹, abbia affermato, con argomentazioni in larga parte sovrapponibili a quelle espresse nella sentenza *Italgomme Pneumatici S.r.l. e altri c. Italia*, che il sistema tributario italiano viola l’art. 8 Cedu anche per quanto concerne le indagini bancarie condotte dall’Agenzia delle entrate e dalla Guardia di Finanza ai fini degli accertamenti fiscali.

Insomma, se si seguitasse nell’impostazione fatta propria dal nostro giudice di legittimità e volta ad ammettere senza distinzione l’utilizzo generalizzato del verbale, il rischio sarebbe quello di sentenze di condanna motivate sulle risultanze di atti di indagine condotti non solo senza alcuna dialettica processuale ma, altresì, secondo modalità lesive dei diritti fondamentali della persona.

A ben vedere, anche dalla recente riforma può trarsi un argomento, di ordine sistematico, contrario all’utilizzo istruttorio del processo verbale di constatazione. Andiamo con ordine.

Nella porzione in cui riporta le analisi e le valutazioni tecniche di coloro che hanno condotto la verifica fiscale e gli esiti degli accertamenti compiuti, l’atto in parola consta di giudizi di fatto. In questo senso, il contenuto del verbale non differisce dalla sentenza tributaria e dall’avviso di accertamento.

Nondimeno, l’art. 97 co. 2 d.lgs. 173/2024 – nel sancire che a poter «essere acquisiti nel processo penale ai fini di prova del fatto in essi accertato» sono «[l]e sentenze rese nel processo tributario» e «gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa» – sembra «attegg[iarsi] in termini di tipicità tassatività»¹¹⁰, sicché la sua disciplina non può essere estesa in via analogica a ulteriori atti che abbiano contenuto simile a tali “mezzi di prova”. In altri termini, al netto – è beninteso – delle criticità che la caratterizzano, la disposizione di nuovo conio traccia dei confini precisi:

¹⁰⁷ *Ivi*, pt. 116.

¹⁰⁸ *Ivi*, pptt. 121-134.

¹⁰⁹ C. eur., 8.1.2026, *Ferrieri e Bonassisa c. Italia*.

¹¹⁰ L’espressione, utilizzata con riferimento agli artt. 238 e 238-bis Cpp, è di M. Bontempelli, *L’accertamento amministrativo nel sistema processuale penale*, Milano 2009, 261.

i giudizi di fatto elaborati nel contesto dell'accertamento fiscale acquistano efficacia probatoria se e soltanto se contenuti nei provvedimenti indicati dalla stessa previsione. Ed ecco, allora, che il processo verbale di constatazione, non essendo menzionato, non potrà essere adoperato ai fini di prova nella parte in cui, per l'appunto, espone giudizi di fatto¹¹¹. D'altronde, come insegna autorevole dottrina, «[l]e norme sul 'trasferimento' della prova hanno [...] carattere eccezionale; perciò "non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati"»¹¹².

Né vale richiamare, in proposito, l'art. 234 Cpp. *In primis*, perché, come in precedenza ricordato, il processo verbale di constatazione non pare potersi ricondurre alla categoria dei documenti, nell'accezione propria del codice. In secondo luogo, anche a voler superare la precedente obiezione, la scelta del legislatore del 2024 di riconoscere in maniera espressa una capacità dimostrativa ai giudizi di fatto contenuti nella sentenza e negli atti di accertamento dovrebbe indurre a ritenere che tali accertamenti non hanno valore probatorio in forza della sola disciplina della prova documentale¹¹³; diversamente opinando, l'art. 97 d.lgs. 173/2024 sarebbe sostanzialmente inutile. Il che porta, però, a escludere che i rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione, in assenza di una esplicita previsione, possano essere utilizzati a fini istruttori sulla base della generale normativa codicistica.

In definitiva, neppure alla luce della riforma sembra residuare alcuna possibilità per cui il processo verbale di constatazione possa essere acquisito come prova, se non negli stretti limiti dell'eventuale funzione surrogatoria di cui si è già detto.

5. Anche il nuovo art. 119 d.lgs. 175/2024 si pone nella prospettiva di realizzare la “*close connection in substance*” fra il sistema penale e quello tributario.

¹¹¹ Analogamente, O. Mazza, *I controversi rapporti fra processo penale e tributario*, cit., 239-241 conclude nel senso dell'inammissibilità del verbale nella parte in cui contiene valutazioni di natura tecnica espresse dagli operatori. In particolare, secondo l'A., là dove tali valutazioni richiedano specifiche competenze tecniche, scientifiche o artistiche, cioè siano valutazioni che possono essere veicolate nel processo da un soggetto esperto (consulente tecnico o perito) «alla loro acquisizione processuale si oppone [...] un reticolo di norme (art. 223 norme att. c.p.p., artt. 220 ss., 360 e 392 ss. c.p.p.) che impone di rispettare determinate garanzie assenti in sede di verifica fiscale». Per converso, se le valutazioni «non superano l'orizzonte delle nozioni di comune esperienza e conoscenza», la loro ammissibilità dovrebbe essere «preclusa per evitare una pericolosa sovrapposizione delle stesse con il libero convincimento del giudice».

¹¹² M. Nobili, *Formazione e valutazione della prova*, cit., 417, nota n. 61.

¹¹³ In senso più generale sugli artt. 238 e 238-bis Cpp, v. M. Bontempelli, *L'accertamento amministrativo nel sistema processuale penale*, cit., 266.

Il primo comma della disposizione sancisce l'efficacia di giudicato, in ogni stato e grado del processo tributario, della «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». Tale sentenza, chiarisce il secondo comma, «può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio». Infine, ai sensi del terzo alinea, la (sola) sentenza di assoluzione perché il «fatto non sussiste» vale altresì «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».

Prima di procedere alla disamina della disposizione, s'impone una notazione preliminare.

Abbiamo anticipato in apertura come l'abrogazione dell'art. 12 d.l. 429/1982 a opera del d.lgs. 74/2000 avesse risolto i dubbi circa la persistente validità della previsione a fronte dell'entrata in vigore dell'art. 654 Cpp; d'altro canto, però, aveva lasciato insoluto l'interrogativo se il provvedimento conclusivo del processo penale avesse autorità di cosa giudicata nel giudizio tributario. In particolare, l'ostacolo più consistente all'efficacia vincolante della sentenza penale era rappresentato dalla clausola prevista dalla disposizione codicistica¹¹⁴, in virtù della quale «la legge civile» che regola il processo di destinazione «non [deve porre] limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa»: fino al 2022¹¹⁵, infatti, nel processo tributario vigeva il divieto di testimonianza¹¹⁶. Inoltre, l'art. 654 Cpp circoscrive la forza vincolante della «sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a

¹¹⁴ Cfr. A. Comelli, *Circolazione dei materiali probatori dal processo penale al processo tributario, autonomia decisoria e libero convincimento del giudice, in Il diritto tributario nella prospettiva penale e civile*, cit., 18.

¹¹⁵ Cfr. *supra*, nota n. 15.

¹¹⁶ V. A. Marcheselli, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rass. trib.* 2009, 101, secondo cui «[i]l divieto di prova testimoniale vigente nel processo tributario preclude[va] pertanto l'efficacia di giudicato». In senso analogo, S. Golino, B. Lo Giudice, *Principio del doppio binario interferenze fra contenzioso tributario e procedimento penale*, in *il fisco* 2013, 2729-2730 e G. Melis, M. Golisano, *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.* 2020, 605. In proposito, E. Fortuna, *I rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *il fisco* 2008, 1787 s. osservava come si dovesse, comunque, riconoscere «rilievo al giudicato penale, tanto più se irrevocabile»; del resto, «[s]e il giudice tributario [era] tenuto ad apprezzare, sia pure liberamente, senza esserne vincolato, i dati acquisiti in sede penale [...] e i provvedimenti giudiziali come i decreti, le ordinanze, e le sentenze di ogni fase e grado», allora «sicuramente non [poteva] contestarsi il rilievo probatorio del giudicato irrevocabile».

dibattimento» nei soli confronti «dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale»; ne discendeva allora – anche a voler superare la clausola di cui sopra e, comunque, a seguito dell'abrogazione del divieto di testimonianza nel processo tributario¹¹⁷ – che la sentenza penale era destinata ad acquisire autorità di cosa giudicata in sede tributaria soltanto nel caso in cui l'amministrazione finanziaria si fosse costituita parte civile nel processo penale¹¹⁸.

La riforma mette fine all'annosa questione, affermando l'autorità di cosa giudicata nel processo tributario (che, beninteso, abbia a oggetto gli stessi fatti materiali) della sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, purché pronunciata a seguito di dibattimento.

L'art. 119 d.lgs. 175/2024 si pone, così, in un rapporto di specialità rispetto all'art. 654 Cpp¹¹⁹: ciò significa che il giudicato penale varrà in sede tributaria a prescindere da eventuali verifiche in merito a limitazioni probatorie nel processo *ad quem* e, soprattutto, indipendentemente dalla costituzione di parte civile e, quindi, dalla presenza nel processo penale dell'amministrazione tributaria¹²⁰. Significa, altresì, che

¹¹⁷ In riguardo, G. Biscardi, *op.cit.*, 617 ritiene che l'ammissione nel processo tributario del mezzo di prova testimoniale fosse «già idone[a] a certificare la rimozione dei limiti di prova che ostavano all'applicazione, nel settore, dell'art. 654 c.p.p.».

¹¹⁸ Per una ricostruzione più puntuale e diffusa in merito all'efficacia del giudicato penale nel contenzioso tributario, in forza dell'art. 654 Cpp, anche alla luce della l. 130/2022 che ha abrogato il divieto di testimonianza nel processo tributario, si veda 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 *Dir. prat. trib.* 2024, spec. 2091-2137 e D. Vigoni, *Giudicato penale e processo tributario (dopo due riforme)*, in *Dir. pen. proc.* 2023, 564-574.

¹¹⁹ In questo senso, 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*, cit., 2142; Id., *Il ne bis in idem e gli approdi del d.lgs. N. 87 del 2024: la latenza di un conflitto irrisolto nella prospettiva della complementarità e del collegamento cronologico dei trattamenti sanzionatori*, in *Dir. prat. trib.* 2025, 1434; A. Giovannini, *Diritto punitivo tributario: residualità applicativa del ne bis in idem e rapporti fra processi*, in *Riv. dir. trib. – suppl. online*, 4.9.2024, 4.

¹²⁰ Circostanza questa che, unitamente al mancato richiamo della sentenza di condanna, ha indotto la Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte a sollevare, con ordinanza n. 64 dell'11.2.2025, questione di costituzionalità dell'art. 21-bis d.lgs. 74/2000 per violazione degli artt. 3, 24 (anche in combinato disposto con l'art. 111) e 97 Cost. In particolare, a detta della Corte piemontese, la previsione (trasfusa nell'art. 119 d.lgs. 175/2024), da un lato, «[e]de[rebbe] irrimediabilmente il diritto di difesa dell'Agenzia delle Entrate in relazione all'interesse, di cui è portatrice concreta, alla corretta riscossione delle imposte ed al recupero dell'evasione fiscale», dal momento che l'amministrazione finanziaria non può intervenire nel processo penale «per la tutela dell'interesse alla ripresa fiscale, di cui è istituzionalmente portatrice»; dall'altro, determinerebbe un'irragionevole disparità di trattamento: tanto in relazione all'art. 652 Cpp, in forza del quale la «sentenza penale di assoluzione può incidere nei giudizi civili o amministrativi solo se il danneggiato si sia costituito o sia stato posto in condizione di costituirsi parte civile», quanto con riferimento alla circostanza per cui

la sentenza di condanna non avrà valore vincolante nel processo tributario¹²¹: la disposizione di nuovo conio è, infatti, chiara nel circoscrivere alle sole sentenze

l'amministrazione finanziaria «non può giovare con analogo automatismo» della sentenza penale di condanna. Simili le questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla Corte di giustizia tributaria di Roma con ordinanza 13.5.2025 n. 1838; i giudici romani hanno altresì rilevato la violazione da parte dell'art. 21-bis d.lgs. 74/2000 degli artt. 3 e 53 Cost., posto che si darebbe luogo a «una situazione di disuguaglianza tributaria tra il contribuente assolto in sede penale il quale ottiene l'automatico annullamento giudiziale dell'avviso di accertamento o l'atto impositivo quando anche egli manifesti una propria capacità contributiva, mentre eguale sorte non è assicurata al contribuente che non sia mai stato attinto da procedimento penale, nonostante abbia commesso violazioni tributarie, giustappunto, meno gravi». Inoltre, la Corte capitolina sosteneva che la disposizione si ponesse in contrasto anche con gli art. 102 co. 1 e 11 co. 1 e 2 Cost. in quanto lederebbe la funzione giurisdizionale del giudice tributario, al quale sarebbe preclusa la valutazione autonoma degli effetti della sentenza penale assolutoria. Ebbene, la Corte costituzionale non ha accolto le eccezioni di incostituzionalità sollevate dalle due corti di giustizia tributaria; v. C. cost., 13.4.2026 n. 50. Quanto all'asserita lesione del diritto di difesa dell'Agenzia dell'entrate, il giudice delle leggi osserva come le disposizioni introdotte dalla riforma, da un lato, garantiscano un «forte raccordo istituzionale» fra l'organo dell'accusa e la stessa Agenzia (v. *infra*, § 7) e, dall'altro, abbiano consolidato la «finalizzazione» del processo penale al recupero del tributo (basti pensare, a titolo esemplificativo, alle modifiche operate agli artt. 13 e 13-bis d.lgs. 74/2000 che hanno esteso le ipotesi di non punibilità oppure di riconoscimento di circostanze attenuanti in caso di estinzione del debito tributario in pendenza del giudizio penale). Il che testimonia come «il processo penale, ben lungi, dal disinteressarsi della pretesa impositiva [...] s'incentra, invece, con diversi e significativi istituti, proprio su di essa, rafforzando l'obiettivo della riscossione dell'imposta evasa». A ciò, poi, deve aggiungersi che l'Agenzia delle entrate può sempre costituirsi parte civile nel processo penale onde ottenere il risarcimento del danno subito in conseguenza della condotta evasiva. Da qui, l'infondatezza della questione di illegittimità per contrasto con l'art. 24 Cost. Analogamente, i giudici di Palazzo della Consulta hanno ritenuto prive di rilievo le censure fondate sui principi di uguaglianza e di parità delle armi. Il fatto che l'art. 21-bis d.lgs. 74/2000 (e, quindi, l'art. 119 d.lgs. 175/2024) non richieda, contrariamente alla regola generale di cui all'art. 652 Cpp, la partecipazione dell'Agenzia delle entrate al giudizio penale perché si estenda nei suoi confronti l'effetto di giudicato e limiti alla sola sentenza di assoluzione la deroga al principio del doppio binario viene vista come una scelta legittima del legislatore che non si traduce in «un'arbitraria violazione del principio di eguaglianza» né oltrepassa «la soglia della manifesta irragionevolezza».

Infine, con riferimento alle eccezioni avanzate dalla Corte di giustizia tributaria di Roma, la Corte costituzionale, nel rigettarle, sottolinea come l'art. 21-bis abbia riconosciuto al contribuente «il medesimo livello di garanzia che viene assicurato all'imputato nel processo penale, in termini di standard probatorio e di presupposti per un giudizio di colpevolezza». Si tratta di un'opzione garantista legittima se «inquadra nei limiti di una interpretazione costituzionalmente orientata»; così, conclude il giudice delle leggi, la pronuncia penale perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non lo ha commesso ha «sempre efficacia di giudicato nel processo tributario», tranne che in due ipotesi: qualora «vengano in considerazione fattispecie riconducibili a presunzioni legali tipiche, essendo necessario, in questi casi, che la suddetta sentenza consegua a un accertamento positivo della non esistenza del fatto»; oppure là dove «l'assoluzione sia stata pronunciata esclusivamente in conseguenza dell'inutilizzabilità delle prove nel giudizio penale, le quali siano suscettibili però di esserlo, in quanto formate nel rispetto delle regole fiscali, in quello tributario». Su tali ultime affermazioni si tornerà approfonditamente più avanti; cfr. *infra*, § 6. Per un primo commento alla sentenza, si rinvia a F. Giovannini, *A margine della Corte costituzionale su sentenza d'assoluzione e processo tributario*, in *Tax New – Supplemento online alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario* 23.4.2026; A. Iorio, *Giudicato penale assolutorio: efficacia nel processo tributario tra diritto di difesa e pretesa impositiva*, in *il fisco* 2026, 1723-1729; A. Marcheselli, *La Consulta e la prova tributaria: una sentenza storica*, in *Corr. trib.* 2026, 439-447.

¹²¹ Ritiene, invece, ancora applicabile l'art. 654 Cpp in relazione alla sentenza di condanna, 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

definitive di assoluzione il novero dei provvedimenti conclusivi della vicenda penale che incidono nel contezioso tributario¹²².

Non tutte le sentenze di assoluzione, però, fanno stato nel processo tributario, ma – lo si è visto – solo quelle emesse all’esito del dibattimento e che escludono la sussistenza del fatto oppure il coinvolgimento dell’imputato¹²³. Entrambi i requisiti meritano un approfondimento.

Anzitutto, non pare condivisibile la scelta di escludere, sulla scia dell’art. 654 Cpp, l’efficacia vincolante della sentenza di non luogo a procedere¹²⁴ e di quella resa a seguito di giudizio abbreviato¹²⁵, in ragione di un’asserita minor idoneità accertativa di tali provvedimenti poiché emessi allo stato degli atti e senza che sia svolta alcuna attività istruttoria¹²⁶. Difatti, non è un mistero che – alla luce delle sempre più dense e «ipertrofiche»¹²⁷ indagini preliminari, anche dovute alle nuove “regole di giudizio”¹²⁸

sentenze e “definizioni” tributarie, in *Dir. prat. trib.* 2024, 1310-1322; Id., *Superamento (limitato) del “doppio binario” e funzione interpretativa del giudice tributario, con particolare riferimento alle presunzioni legali*, in *Giur. trib.* 2025, 16-21. In proposito, v. anche S.F. Cociani, *I rapporti tra processo penale e processo tributario. La giurisprudenza di legittimità tra Antigone e Creonte*, in *Riv. trim. dir. trib.* 2025, 424-427.

¹²² Si tratta di una scelta – quella di escludere la forza di cosa giudicata alla sentenza di condanna – di politica criminale, intesa a evitare che il contribuente possa patire anche nel processo tributario la pronuncia sfavorevole emessa in sede penale; in questi termini, A. Giovannini, *Processo tributario ed efficacia extrapenale della sentenza di assoluzione*, in *Rass. trib.* 2025, 534-536.

¹²³ Nel senso che il provvedimento di archiviazione non fa stato in sede fiscale, v. Cass. civ. 14.1.2025 n. 1292, in *IUS tributario*, con nota di F. Gallo, *La residenza fiscale delle persone fisiche tra nuova e precedente normativa*, 3.2.2025.

¹²⁴ G. Biscardi, *op. cit.*, 623. Contra, A. Giovannini, *Processo tributario ed efficacia extrapenale della sentenza di assoluzione*, cit., 533.

¹²⁵ Così, G. Flora, *Profili penali della legge delega per la riforma fiscale*, in *DPP* 2023, 1415; T. Sabbatini, *op. cit.*, 22; P. Veneziani, *La legge delega per la riforma fiscale: una prima lettura dei profili penalistici*, cit., 39.

¹²⁶ In questo senso, Cass. civ. 3.12.2024 n. 33830, secondo cui «[l]a sentenza di non luogo a procedere non produce effetti suscettibili di rilevare ai sensi dell’art. 21-bis D.Lgs. n. 74 del 2000, giacché non contiene alcun accertamento in fatto, essendo resa allo stato degli atti in esito all’udienza preliminare, a sua volta celebrata in camera di consiglio senza istruttoria». Similmente, v. Cass. civ. 21.11.2024 n. 1144.

¹²⁷ Così, F. Morelli, *Osservazioni critiche sulla funzione dell’indagine alla luce della nuova udienza preliminare*, in *Sist. pen.* 2023, 5, 24, il quale si chiede «se sia ancora attuale parlare dell’indagine preliminare come momento, almeno in una certa misura preparatoria rispetto al dibattimento». A fondare tale «ipertrofia investigativa» è quell’esigenza – «a più riprese considerata ineludibile dalla Corte costituzionale» (così, anche per la citazione precedente, F. Cassibba, *L’“insostenibile leggerezza” dell’udienza preliminare*, in *Tavola rotonda. Il controllo sull’accusa nella fase intermedia del processo: del processo penale: condizione attuale e prospettive future*, in *Criminalia* 2015, 70) – di completezza delle indagini preliminari ossia, come ebbe modo di precisare la Corte costituzionale, di «predisporre un esaustivo quadro probatorio in vista dell’esercizio dell’azione penale»: cfr. C. Cost., 9.5.2001 n. 115, pt. 4.4. In tema, v., per tutti, F. Siracusano, *La completezza delle indagini nel processo penale*, Torino 2005.

¹²⁸ Si intende fare riferimento alla “ragionevole previsione di condanna”, come cristallizzata negli art. 408 e 425 Cpp a seguito delle modifiche operate dal d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 150 (c.d. “riforma Cartabia”); in proposito, E. Marzaduri, *Il declino del paradigma accusatorio ed il ritorno all’istruzione sommaria*, in, *Corderiana. Sulle orme*

– le decisioni assunte al termine dell'udienza preliminare e del rito speciale in parola arrivino a fondarsi su un *plafond* cognitivo in qualche modo paragonabile (solo per consistenza, sia chiaro) a quello proprio della fase dibattimentale¹²⁹. Per non dire dell'apporto istruttorio risultante dalla possibile attività di integrazione probatoria che può essere condotta sia nell'«udienza filtro» ai sensi dell'art. 422 Cpp, sia nell'abbreviato, a seguito della richiesta condizionata oppure nell'ipotesi di un'indecidibilità allo stato degli atti, ex art. 441 co. 5 Cpp¹³⁰.

Non solo. Come noto, in tema di rito abbreviato, l'art. 442 co. 1 Cpp estende l'applicazione dei criteri decisori dettati per il giudizio ordinario; ciò implica che la valutazione che il giudice del rito speciale ha da effettuare sugli atti di indagine è del tutto sovrapponibile a quella che il collega dibattimentale svolge sulle risultanze istruttorie formate nel contraddittorio delle parti.

Quanto, invece, all'accertamento che deve essere condotto in udienza preliminare, la dottrina ha avuto modo di evidenziare che «l'analisi circa la ragionevole previsione di una condanna comporta», per chi è chiamato a decidere, «la necessità di esaminare e soppesare nel merito gli elementi probatori sin lì raccolti dal pubblico ministero» e, là dove quest'ultimo consegni «un quadro insufficiente o contraddittorio», «il giudice deve comportarsi [...] come se si trovasse a conclusione del processo e perciò prosciogliere l'imputato»¹³¹. In riguardo, vi è anche chi ritiene (in maniera assai

di un maestro del rito penale, a cura di E.M. Catalano e P. Ferrua, Torino 2023, 28, evidenzia come il legislatore del 2022 parrebbe aver insistito «nella direzione di una ipervalorizzazione dei compiti investigativi»; ciò, verosimilmente, ha determinato «una crescita dell'importanza di una fase nella quale la raccolta probatoria vede l'indagato, se non disarmato rispetto ai poteri del pubblico ministero, quantomeno in una posizione di netta inferiorità»; in questi termini, Id., *La riforma Cartabia e la ricerca di efficaci filtri predibattimentali: effetti deflativi e riflessi sugli equilibri complessivi del processo penale*, in www.lalegislazionepenale.eu 25.1.2022, 28. Per una disamina delle «nuove» regole di giudizio per la presentazione della richiesta di archiviazione e per la sentenza di non luogo a procedere, v., ex multis, R. Del Coco, *La verifica preliminare dell'accusa. La riforma Cartabia del processo penale tra adeguamenti europei e scelte valoriali*, a cura di in A. Marandola, Milano 2022, 169-192; Ead., *I nuovi presupposti per non procedere*, in *La giustizia penale dopo la c.d. riforma Cartabia*, a cura di R.M. Geraci, Torino 2024, 244-261; J. Della Torre, *La ragionevole previsione di condanna alla prova della realtà giudiziaria*, in www.lalegislazionepenale.eu 19.7.2024; S. Lonati, *L'udienza preliminare*, in *Riforma Cartabia. La nuova giustizia penale*, a cura di D. Castronuovo, M. Donini, E.M. Mancuso e G. Varraso, Milano 2023, 708-718; S. Ruggeri, *Azione e inazione*, ivi, 627 ss.; G. Varraso, «Ragionevole previsione di condanna» ed esercizio dell'azione penale, in www.lalegislazionepenale.eu 27.10.2025.

¹²⁹ G. Biscardi, *op. cit.*, 623.

¹³⁰ *Ibidem*. Sul punto, si veda anche C. Santoriello, *Rapporti fra processo penale e giudizio tributario: verso un punto di equilibrio?*, in *il fisco* 2024, 1396.

¹³¹ S. Lonati, *op. cit.*, 714. Va da sé che il contraltare di un simile accertamento è quello di «caricare il decreto che dispone il giudizio di una ipoteca troppo pesante per l'imputato, dalla quale quest'ultimo potrebbe emanciparsi solo optando in favore di un rito alterativo»: così, R. Del Coco, *I nuovi presupposti per non procedere*, cit., 259.

condivisibile) che, a discapito delle emende apportate nel 2022, il G.u.p. «manda e manderà a processo ogni iniziativa del pubblico ministero», fatta eccezione per «quelle per cui il proscioglimento o l'assoluzione rappresentino esiti inevitabili»¹³². Il che fa presumere che, perlomeno in caso di esito liberatorio, la valutazione nel merito condotta dal giudice dell'udienza preliminare sarà particolarmente approfondita, atteso anche l'obbligo di motivazione a cui è tenuto il giudicante¹³³. E anzi, l'insussistenza dell'illecito penale-tributario (o, comunque, l'estraneità dai fatti dell'imputato) potrà dirsi ancor più «certa», considerando che la decisione del giudice si fonda su un cospicuo stuolo di elementi che, in quanto raccolti in via esclusiva (o maggioritaria) dal pubblico ministero, hanno, all'evidenza, natura accusatoria.

Dunque, se la ricognizione espletata nell'udienza preliminare o nel giudizio abbreviato si regge su una base conoscitiva equiparabile (nella sostanza) a quella dibattimentale ed è condotta secondo modelli decisionali analoghi o rapportabili a quello espresso all'art. 530 Cpp, non si comprende perché l'imputato destinatario di una decisione liberatoria emessa in quelle sedi non debba godere, al pari di chi è assolto all'esito della «fase [...] «scenograficamente» più interessante dell'intero processo»¹³⁴, dell'efficacia vincolante della sentenza penale. Non sembra, perciò, azzardato avanzare sul punto sospetti di eterodossia costituzionale dell'art. 119 d.lgs.175/2024 in relazione all'art. 3 della Carta fondamentale¹³⁵.

Ma vi è di più. Anche a voler superare siffatti dubbi di incostituzionalità, è probabile che il mancato riconoscimento dell'efficacia di cosa giudicata al provvedimento conclusivo del rito disciplinato dagli artt. 438 ss. Cpp possa concretamente tradursi in un fattore dissuasivo per la scelta di tale rito da parte dell'imputato¹³⁶: la disposizione si porrebbe, così, in controtendenza rispetto agli altri e precedenti interventi normativi, volti invece a incentivare l'adozione dei giudizi alternativi¹³⁷.

¹³² F. Morelli, *Osservazioni critiche sulla funzione dell'indagine alla luce della nuova udienza preliminare*, cit., 34.

¹³³ In tema, E.N. La Rocca, *Il modello di riforma "Cartabia": ragioni e prospettive della Delega n. 134/2021*, in www.archiviopenale.it 1.12.2021, 27.

¹³⁴ Le parole sono di G. Uberty, voce *Dibattimento (principi del) nel diritto processuale penale*, in *DigDPen*, III Torino 1989, 454.

¹³⁵ Così, in riferimento al previgente art. 21-bis d.lgs. 74/2000, A. Kostner, *Sull'ordinanza interlocutoria per l'eventuale rinvio alle Sezioni Unite del nuovo art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000: prime osservazioni*, in www.rivistadirittotributario.it 20.3.2025, 7, la quale solleva dubbi di legittimità costituzionale anche con riferimento all'art. 24 Cost. e al principio del *ne bis in idem*.

¹³⁶ In questo senso, T. Sabbatini, *op. cit.*, 22 e C. Santoriello, *op. cit.*, 1396.

¹³⁷ Ci si riferisce, è di tutta evidenza, alle modifiche introdotte, sempre dalla riforma Cartabia, al Libro VI del codice di rito. Per una panoramica sulle emende, si veda, fra gli altri, A. Barazzetta, *Le modifiche al giudizio abbreviato*, in *Riforma Cartabia. La nuova giustizia penale*, cit., 719 ss.; A. Cabiale, S. Quattrocchio, *Un filtro più*

Proseguendo nella disamina, l'art. 119 d.lgs. 175/2024 attribuisce l'efficacia di giudicato esclusivamente alle sentenze irrevocabili di assoluzione «perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso». Si tratta di quelle formule liberatorie “piene” che, negando il nucleo materiale dello stesso illecito penale, escludono anche la ricorrenza degli elementi oggettivi di quello tributario.

A tal proposito, è lecito chiedersi se a vincolare il giudice tributario sia la “semplice” formula adoperata dal collega penale oppure l'accertamento da egli condotto e le ragioni alla base della decisione.

La questione appare di assoluta rilevanza, specialmente se si tiene conto della possibilità – tutt'altro che remota – di un errore nella scelta della formula¹³⁸, oppure dell'eventualità che vi sia uno scollamento fra l'icastica espressione collocata nel dispositivo e quanto poi il giudice ha, invece, scritto nella parte motiva, una volta ripercorse le risultanze del processo¹³⁹. S'intuisce, infatti, che se si assegnasse valore decisivo alla sola formula liberatoria, nel caso in cui il *dictum* penale non presentasse una delle due locuzioni richiamate dall'art. 119 d.lgs. 175/2024, il contribuente mandato assolto non potrebbe giovarsi dell'efficacia estensiva della decisione, anche là dove il giudice avesse, poi, accertato – in positivo oppure in negativo, come si avrà modo di constatare da qui a breve – che il fatto non sussiste o che egli non lo ha commesso, dandone puntualmente conto nell'incedere argomentativo.

Ebbene, se le formule liberatorie costituiscono, come opportunamente osservato da parte della dottrina, «una mera sintesi della motivazione disponibile»¹⁴⁰ e «non sembrano *tout court* idonee a definire i rapporti tra le giurisdizioni»¹⁴¹, il “perché” «della mancata condanna e tutte le conseguenze giuridiche ad essa collegate»

potente precede un bivio più stretto: nuove possibili prospettive di equilibrio tra udienza preliminare, riti speciali e giudizio nel quadro della riforma Cartabia, in www.giustiziainsieme.it 9.1.2023, § 4 ss.; E. Zaletti, *Gli innesti di premialità sui riti alternativi*, in *La giustizia penale dopo la c.d. riforma Cartabia*, cit., 265-286.

¹³⁸ Sul tema si veda anche G. Biscardi, *op. cit.*, 625. Si pensi, ad esempio, al caso in cui il giudice, a fronte di un'ipotesi di mancata integrazione della soglia di punibilità del reato di omesso versamento – poichè che il fatto contestato sia risultato sotto-soglia a seguito dell'accertamento dibattimentale oppure siccome nelle more del processo è intervenuta una normativa che ha alzato il limite del penalmente rilevante – assolva l'imputato “perché il fatto non costituisce reato” e non “perché il fatto non sussiste”, in contrasto con l'indirizzo della Corte di cassazione secondo la quale il superamento della soglia fissata per legge è elemento costitutivo del reato e non condizione di punibilità (cfr. Cass. sent. 18.11.2015 n. 6105 e Cass. 18.2.2021 n. 11986).

¹³⁹ Sull'eventuale “conflitto” fra dispositivo e motivazione, si veda, *ex multis*, F. Morelli, *Le formule di proscioglimento. Radici storiche e funzioni attuali*, Torino 2014, 407 ss.

¹⁴⁰ *Ivi*, 357.

¹⁴¹ Letteralmente, E. Marzaduri, *Verso l'abolizione delle formule di proscioglimento? Opinioni a confronto*, in *Criminalia* 2011, 425.

dovrebbe affiorare, non dalla locuzione richiamata nel dispositivo, quanto piuttosto «dal discorso giustificativo»¹⁴² svolto nella motivazione.

Deve, allora, escludersi che la formula liberatoria “da sé” considerata possa svolgere «un ruolo determinante nell’individuazione del significato che è destinata ad assumere la decisione all’interno dell’ordinamento»¹⁴³. In altri termini, è senz’altro da respingere l’idea che l’autorità tributaria possa negare la forza vincolante della sentenza penale in ragione della sola formula impiegata; dovrà, per contro, esaminare in maniera più concreta le ragioni alla base dell’esito propizio del processo penale per verificare se, a prescindere dall’espressione impiegata nel dispositivo, il giudice penale abbia escluso la sussistenza del fatto o il coinvolgimento dell’imputato¹⁴⁴.

A fugare ogni dubbio sovviene pure il dato letterale. L’art. 119 d.lgs.175/2024 circoscrive, invece, l’efficacia di giudicato della sentenza agli «stessi fatti materiali»¹⁴⁵ «oggetto di valutazione nel processo tributario». Il che significa che nel giudizio *ad quem* si dovrà verificare la corrispondenza fra il *thema decidendum* tributario e quanto statuito in sede penale; ma tale vaglio implica, inevitabilmente, l’approfondita analisi dell’accertamento fattuale contenuto nella decisione di assoluzione e, quindi, delle cause alla base della stessa, indipendentemente dalla formula liberatoria adoperata. Ed è in questa direzione che deve leggersi quella giurisprudenza di legittimità per la quale «ciò che interessa non è il valore extrapenale del dispositivo della sentenza, ma il valore extrapenale degli accertamenti di fatto»¹⁴⁶.

6. Si impongono ulteriori riflessioni sulla portata dell’art. 119 d.lgs. 175/2024¹⁴⁷.

¹⁴² F. Morelli, *Le formule di proscioglimento. Radici storiche e funzioni attuali*, cit., 357. Proprio per tali motivi, l’A. conclude nel senso della non “essenzialità” della locuzione liberatoria presente nel dispositivo».

¹⁴³ Ancora, E. Marzaduri, *Verso l’abolizione delle formule di proscioglimento? Opinioni a confronto*, cit., 426.

¹⁴⁴ Di diverso avviso sembrerebbe essere il giudice delle leggi, il quale – sebbene con riferimento alla questione se possa assumere efficacia di giudicato nel processo tributario anche la sentenza penale con “formula dubitativa” (v. *infra*) – ha affermato che «occorre evitare che ogni giudice tributario sia chiamato di volta in volta, a definire l’esatta portata, mediante l’esame del contenuto della sentenza assolutoria»; così, C. Cost., 13.4.2026 n. 50, pt. 30.1.1.

¹⁴⁵ In proposito, è da notare l’uso – a differenza dell’art. 97 d.lgs. 173/2024 – del plurale, circostanza, questa, che corrobora le riflessioni svolte in precedenza circa la volontà del legislatore di restringere la capacità dimostrativa della sentenza tributaria e degli atti di accertamento dell’imposta nel processo penale.

¹⁴⁶ Cfr. Cass. civ. 20.9.2024 n. 936. In tema, si veda anche Cass. civ. 23.4.2025 n. 13358, secondo cui «[l]a mera allegazione della sentenza penale con cui il contribuente viene assolto, con una delle formule rilevanti, non consente di per sé di estendere il giudicato al giudizio tributario poiché occorre che siano indicati gli specifici fatti ed elementi, oggetto di puntuale accertamento nella sentenza penale, rispetto ai quali viene ravvisata l’identità tra i due giudizi».

¹⁴⁷ Quanto all’efficacia temporale della disposizione, giurisprudenza (cfr., fra le altre, Cass. civ. 20.6.2024 n. 23570;

Lo spunto, in particolare, ci è offerto – oltretutto dalla già menzionata sentenza della Corte costituzionale n. 50/2026 – da un contrasto interpretativo sorto in seno alla Suprema Corte in merito alla puntuale perimetrazione dell'efficacia di cosa giudicata della sentenza penale assolutoria nel processo tributario, nonché all'applicabilità dell'art. 21-bis d.lgs. 74/2000 (e, dunque, dello stesso art. 119) alle sentenze emesse ai sensi del secondo comma dell'art. 530 Cpp; conflitto, questo, che ha suggerito alla sezione tributaria della Corte di cassazione di rimettere gli atti al Primo Presidente affinché valutasse l'assegnazione delle questioni alle Sezioni Unite¹⁴⁸.

A voler scendere nei dettagli, secondo un iniziale orientamento della Corte¹⁴⁹, in forza dell'art. 21-bis d.lgs. 74/2000 (leggi anche: art. 119 d.lgs. 175/2024), il provvedimento conclusivo del giudizio penale in senso liberatorio farebbe stato pure ai fini dell'accertamento del presupposto impositivo; e, ciò, anche qualora la pronuncia penale fosse resa con formula c.d. "dubitativa"¹⁵⁰.

In senso contrario, in alcuni più recenti approdi¹⁵¹, per vero fortemente criticati dalla dottrina¹⁵², i giudici di Piazza Cavour hanno affermato, da un lato, che la disposizione «esplica i suoi effetti in termini diretti esclusivamente con riguardo alla sanzione irrogata, mentre con riguardo all'imposta la valutazione della sentenza penale di

Cass. civ. 20.6.2024 n. 23609; Cass. civ. 4.7.2024 n. 21584; Cass. civ. 20.9.2024 n. 30814; Cass. civ. 24.10.2024 n. 30900 e Cass. civ. 22.3.2024 n. 1021) e dottrina (v. *ex multis*, A.F. Uricchio, L. Petruzzella, *Sentenza penale assolutoria nel processo tributario: l'art. 21-bis del d.lgs. 74/2000 tra giudicato e valore probatorio*, in *Il Processo* 2025, 302-303) concordano nel senso che, in quanto norma a natura processuale, l'art. 21-bis d.lgs. 74/2000 (e, di conseguenza, l'art. 119 d.lgs. 175/2024) si applica, quale *ius superveniens*, anche ai processi riguardanti fatti commessi in precedenza all'entrata in vigore del d.lgs. 87/2024, secondo il principio racchiuso nel «noto (e talora abusato) latinetto *tempus regit actum*»: così, seppur in altro contesto, B. Galgani, *Diritto probatorio e successione di leggi nel tempo*. *Tempus regit actum?*, Torino 2012, 98. Pertanto, la sentenza penale assolutoria è destinata a spiegare i suoi effetti vincolanti anche se divenuta irrevocabile prima della piena operatività della novella.

¹⁴⁸ Cfr. Cass. civ. 5.2.2025 n. 5714. Per una critica all'ordinanza, si veda A. Kostner, *op. cit.*, 1 ss. Con ordinanza del 7 ottobre 2025, le Sezioni Unite avevano rinviato la trattazione del ricorso in attesa della pronuncia della Corte costituzionale sulle questioni di legittimità dell'art. 21-bis sollevate dalle corti di giustizia tributaria del Piemonte e di Roma (v. *supra*, nota n. 120).

¹⁴⁹ Si veda Cass. civ. 20.6.2024 n. 23570; Cass. civ. 20.6.2024 n. 23609; Cass. civ. 4.7.2024 n. 21584; Cass. civ. 20.9.2024 n. 936; Cass. civ. 20.9.2024 n. 30814; Cass. civ. 24.10.2024 n. 30900 e Cass. civ. 22.3.2024 n. 1021.

¹⁵⁰ Così, in particolare, Cass. civ. 20.6.2024 n. 23570 e Cass. civ. 20.6.2024 n. 23609.

¹⁵¹ Il riferimento corre a Cass. civ. 15.1.2025 n. 3800; Cass. civ. 15.1.2025 n. 4916; Cass. civ. 15.1.2025 n. 4921; Cass. civ. 15.1.2025 n. 4924; Cass. civ. 15.1.2025 n. 4935; Cass. civ. 15.1.2025 n. 9157.

¹⁵² V., *ex multis*, A. Carinci, "Quer pasticciaccio brutto" del nuovo art. 21-bis del D.lgs. n. 74/2000, in *il fisco* 2025, 1421-1423; S.F. Cociani, *op. cit.*, 431-439; A. Giovannini, *Processo tributario ed efficacia extrapenale della sentenza di assoluzione*, cit., 507 ss.; A. Kostner, *op. cit.*, 1 ss.; A. Marcheselli, *Dal doppio binario al capolinea giusto processo*, in *Riv. dir. trib.* 1.3.2025; A. Salvati, *Innocenti evasori: la Cassazione verso il triplo binario (e oltre)*. *Osservazioni a Cass. civ., sez. V, 14 febbraio 2025*, n. 3800, ivi 20.2.2025; M. Stella, *Giudicato penale assolutorio e fissazione dei fatti rilevanti nel processo tributario*, in *GI* 2025, 1545-1550; A.F. Uricchio, L. Petruzzella, *op. cit.*, 293-313.

assoluzione resta tuttora ancorata ai principi [...] afferenti alla circolazione della prova, esclusa ogni automatica estensione al giudizio tributario»¹⁵³; dall'altro, che «non è suscettibile di rilievo, con valenza di giudicato»¹⁵⁴, l'assoluzione pronunciata ai sensi dell'art. 530 co. 2 Cpp.

Sul primo versante, secondo tale impostazione interpretativa, l'autorità tributaria, verificata la medesimezza dei fatti, sarebbe vincolata dalla decisione emessa in sede penale solo in relazione ai profili sanzionatori. Quanto alla definizione dell'imposta, «il giudizio, i criteri di ripartizione dell'onere della prova e la valutazione da parte del giudice rest[erebbero] soggetti agli ordinari criteri e principi che disciplinano il giudizio civile e tributario»; di talché, «la sentenza penale di assoluzione conserv[erebbe] la sua rilevanza nell'alveo dei principi della circolazione della prova ai sensi dell'art. 654 cod. proc. pen. e 20 D.Lgs. n. 74 del 2000» (poi, art. 97 d.lgs. 173/2024), «dunque quale prova, soggetta all'autonoma valutazione del giudice, da apprezzare insieme alle altre prove acquisite nel giudizio»¹⁵⁵.

Detto altrimenti, l'area di operatività dell'art. 21-bis d.lgs. 74/2000 (e, di conseguenza, dell'art. 119 d.lgs. 175/2024) viene a essere ricondotta esclusivamente alle sanzioni che dovrebbero essere irrogate. Per ciò che attiene all'imposta, invece, il giudice tributario rimarrebbe libero di ponderare il provvedimento assolutorio, dando allo stesso il valore che riterrebbe più opportuno nelle dinamiche decisorie¹⁵⁶.

Lasciando in disparte i profili di attrito con il principio della capacità contributiva e i rilievi sulla collocazione sistematica della disposizione¹⁵⁷, ciò che preme qui

¹⁵³ Cass. civ. 15.1.2025 n. 3800, pt. 36.

¹⁵⁴ *Ivi*, pt. 21.3.

¹⁵⁵ *Ivi*, pt. 22.2.

¹⁵⁶ Secondo tale orientamento, infatti, «l'esigenza tutelata dal legislatore» del 2024 sarebbe esclusivamente «quella di trattare in termini unitari, per evitare criticità o incongruenze, gli esiti finali sanzionatori derivanti dalla necessaria separatezza dei giudizi, penale e tributario, e del procedimento amministrativo tributario». Per converso, il rapporto di imposta, intercorrente tra il contribuente e l'erario, non parteciperebbe, «in quanto tale, al rapporto penale, che attiene, invece, all'aspetto sanzionatorio, per il quale si pone, diversamente l'esigenza di una valutazione unitaria e temperata del complessivo trattamento affittivo» (pt. 14.1). A sostegno delle proprie conclusioni, la Corte avanza anche un argomento letterale: l'impiego, nel comma 3 dell'art. 21-bis, del termine «anche» «si spiega soltanto in chiave sanzionatoria, poiché l'accertamento del tributo è naturalmente riferito al soggetto passivo, che è l'imprenditore individuale o la società, non certo alla persona che abbia agito per loro, né i soci e gli associati, che rispondono ad altro titolo» (pt. 15).

¹⁵⁷ ... ben evidenziati dalla dottrina che ha commentato l'orientamento in parola; cfr. V. De Bonis, *La prova legale dei fatti accertati dalla sentenza penale: il ne bis in idem e la circolazione della prova tra processi contermini*, in *Dir. prat. trib.* 2026, spec. 614 ss.; S.F. Cociani, *op. cit.*, 435; A. Giovannini, *Processo tributario ed efficacia extrapenale della sentenza di assoluzione*, cit., 523 s.; A. Kostner, *op. cit.*, 5; A. Marcheselli, *Dal doppio binario al capolinea giusto processo*, cit., § II; A. Salvati, *op. cit.* § VII.

evidenziare è come simile indirizzo giurisprudenziale, nel comprimere l'ambito applicativo della disposizione, si ponga in netto contrasto con il dato testuale e con il principio di non contraddizione.

Spieghiamoci meglio.

In primo luogo, l'art. 21-*bis* (leggi: art. 119 d.lgs. 175/2024) non prevede alcuna distinzione, in «rapporto a questo o a quell'altro capo di domanda»¹⁵⁸, sulla portata vincolante della decisione di assoluzione. E anzi, nell'accordare il potere di giudicare all'accertamento fattuale contenuto nella pronuncia penale, detta previsione sembra riferirsi anzitutto al presupposto sostanziale dell'illecito penale e tributario, ossia l'imposta evasa. Non per niente, il comma 3 sancisce che la sentenza¹⁵⁹ fa stato non solo nei confronti di chi è coinvolto direttamente nel processo penale, ma anche in relazione al contribuente da questi rappresentato; e, ciò, a testimonianza della volontà del riformatore di estendere l'effetto vincolante anche all'imposta, tenuto conto che il contribuente è il soggetto chiamato al suo pagamento¹⁶⁰.

Sull'altro piano, è evidente che, là dove il processo penale si concluda con una sentenza ampiamente liberatoria perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, sarebbe «illogico e incoerente che» in sede fiscale, ove si discute delle stesse circostanze, «si attest[i] una realtà fenomenica del tutto opposta»¹⁶¹. Ne va, d'altronde, della coerenza del sistema e del principio di certezza del diritto¹⁶²: tanto più se si pensa che, secondo l'impostazione fatta propria da ultimo dalla Corte di cassazione, il giudice tributario, dopo aver affermato la fondatezza della richiesta impositiva, nel riconoscere gli effetti sul versante sanzionatorio della sentenza penale assolutoria, negherebbe, nella sostanza, la ricorrenza dello stesso evento illecito¹⁶³. Qui, insomma, la contraddizione sarebbe «al quadrato»: «a fronte di un'assoluzione penale perché il fatto

¹⁵⁸ M. Stella, *Giudicato penale assolutorio e fissazione dei fatti rilevanti nel processo tributario*, cit., 1549.

¹⁵⁹ ... ma solo quella di assoluzione "perché il fatto non sussiste".

¹⁶⁰ S.F. Cociani, *op. cit.*, 436; A. Kostner, *op. cit.*, 3; A.F. Uricchio, L. Petruzzella, *op. cit.*, 309.

¹⁶¹ A. Salvati, *op. cit.* § V.

¹⁶² In proposito, vale la pena osservare come la Corte di Strasburgo, proprio facendo leva sul principio di certezza del diritto e della stabilità dei rapporti giuridici (definito «*inhérent à l'article 6 de la Convention*»), abbia affermato la prevalenza dell'assoluzione penale anche su un giudicato tributario definitivo. Il riferimento è C. eur., 22.10.2024, *Tasoncom s.r.l. c. Moldavia*.

¹⁶³ M. Stella, *Giudicato penale assolutorio e fissazione dei fatti rilevanti nel processo tributario*, cit., 1549 parla di un'applicazione «a intermittezza» dell'«effetto di fissazione del fatto materiale». Sul punto, S.F. Cociani, *op. cit.*, 437 opportunamente domanda: «se il fatto materiale è stato accertato non sussistere in sede penale (con le garanzie forti del relativo processo), come fa a ipotizzarsi che esso, al contrario, possa sussistere in sede tributaria, anche solo limitatamente all'imposta, laddove il relativo processo è connotato da un minor grado di accuratezza?».

non sussiste, il medesimo fatto potrebbe essere ritenuto esistente per l'accertamento di un'imposta evasa, ma non per le sanzioni»¹⁶⁴, benché, come evidenziato in dottrina, la pretesa erariale e le sanzioni amministrative risultino legate da un rapporto di interdipendenza¹⁶⁵.

Sulla base dei rilievi appena operati non appare praticabile altra lettura se non quella strettamente legata al dato testuale per cui l'efficacia di giudicato della pronuncia penale attiene ai «fatti materiali» e, cioè, investe anche il «presupposto impositivo delle riprese fiscali»¹⁶⁶. Nella scelta del legislatore deve, così, leggersi la consapevolezza che il processo penale costituisce ancora il sistema migliore per ottenere un accertamento dei fatti attendibile, un sistema che, pertanto, può, in ragione proprio di questa sua maggiore affidabilità euristica, estendere i suoi effetti anche su altri ordinamenti, primo fra tutti quello fiscale, vincolando, quantomeno sugli aspetti inerenti alla (non) ricorrenza degli elementi costitutivi dell'illecito, la libertà decisionale dei giudici tributari¹⁶⁷.

Come anticipato, il secondo orientamento della Corte di cassazione ha, poi, escluso il valore di cosa giudicata della sentenza di assoluzione emessa ai sensi dell'art. 530 cpv Cpp¹⁶⁸, ossia «quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova che il fatto sussiste [o] che l'imputato lo ha commesso». Le motivazioni della Corte si snodano lungo due (concise) direttrici.

Per un verso, essa richiama la cospicua giurisprudenza civile che, da anni, ritiene «esportabili», ex artt. 651-654 Cpp¹⁶⁹, «esclusivamente le pronunce basate sull'accertamento positivo delle cause assolutorie» e non anche quelle decisioni che si fondano su un «quadro probatorio equivoco»¹⁷⁰.

¹⁶⁴ V. A. Salvati, *op. cit.*, § IX, secondo la quale, così facendo, si andrebbe «a sostituire il doppio binario con uno triplo, atteso lo sdoppiamento del processo tributario quanto agli esiti attinenti all'imposta, da un lato, e alla sanzione, dall'altro».

¹⁶⁵ Come ricordano A. Kostner, *op. cit.*, 3; M. Stella, *Giudicato penale assolutorio e fissazione dei fatti rilevanti nel processo tributario*, cit., 1549; e A.F. Uricchio, L. Petruzzella, *op. cit.*, 309.

¹⁶⁶ Cass. civ. 5.2.2025 n. 5714, cit., pt. 7.1.

¹⁶⁷ Sul punto, v. A. Giovannini, *Processo tributario ed efficacia extrapenale della sentenza di assoluzione*, cit., 514.

¹⁶⁸ Concordano con le conclusioni della Corte sul punto, A. Carinci, *op. cit.*, 1424; M. Stella, *Giudicato penale assolutorio e fissazione dei fatti rilevanti nel processo tributario*, cit., 1550; Id, *Il c.d. giudicato penale sui fatti: prime applicazioni dell'art. 21-bis d.lgs. n. 74 del 2000 nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.* 2025, 2070 s.

¹⁶⁹ Cfr., *ex multis*, Cass. civ. sent. 4.10.2007 n. 22883; Cass. civ. 17.2.2010 n. 5676; Cass. civ. 12.6.2013 n. 19863; Cass. civ. 11.1.2016 n. 4764; Cass. civ. 8.6.2022 n. 26811; e, più di recente, Cass. civ. 19.12.2023 n. 4201.

¹⁷⁰ Le parole sono di F. Morelli, *Le formule di proscioglimento. Radici storiche e funzioni attuali*, cit., 402, a parere del quale, comunque, «la mancata applicazione dell'art. 652 in presenza di una assoluzione motivata dal dubbio [può] generare forti perplessità sulla ragionevolezza complessiva della disciplina».

Sotto altro profilo, rileva che «il fondamento sostanziale della scelta di attribuire efficacia di giudicato alla sentenza penale di assoluzione» “perché il fatto non sussiste” o “perché l'imputato non lo ha commesso” discende «dal maggior approfondimento istruttorio» che il processo penale può garantire «rispetto a quello civile (e tributario) e dalla possibilità, propria del processo penale, di ricostruire la situazione fattuale con estrema certezza»¹⁷¹. Tuttavia, puntualizza il Collegio di Piazza Cavour, una siffatta «ricostruzione della situazione fattuale con estrema certezza» ricorre solo allorché la pronuncia di assoluzione sia resa ai sensi del primo comma dell'art. 530 Cpp e non anche quando il giudice dichiara la mancanza, l'insufficienza o la carenza di prova.

Ancora una volta, ci si pone al di là della *littera legis*. Difatti, l'art. 21-bis d.lgs. 74/2000 (*rectius*, art. 119 d.lgs. 175/2024) non «contempla, espressamente, alcuna causa e/o ipotesi di esclusione»¹⁷², bensì fa generico riferimento alla “sentenza irrevocabile di assoluzione”, termine, questo, che ben può essere ricondotto al provvedimento reso ai sensi sia del primo che del secondo comma dell'art. 530 Cpp. Del resto, come ha negato espressamente la forza vincolante alle sentenze di assoluzione non dibattimentali, il legislatore avrebbe potuto escludere, altrettanto esplicitamente, che le pronunce rese con formula c.d. “dubitativa” facessero stato nel processo tributario¹⁷³.

Peraltro, come fatto notare opportunamente dalla stessa Corte di cassazione nell'ordinanza interlocutoria di rimessione degli atti al Primo Presidente, la previsione di recente introduzione «sfugge al sistema degli artt. 651-654 c.p.p., ponendosi», lo si è visto, «come regola autonoma e speciale»¹⁷⁴; sicché, non sembra trovare un terreno fertile su cui attecchire la (seppur consolidata) giurisprudenza volta a restringere l'ambito applicativo delle previsioni codicistiche¹⁷⁵.

¹⁷¹ Così, Cass. civ. 15.1.2025 n. 3800, pt. 21.3 e Cass. civ. 15.1.2025 n. 9157, pt. 18.3. In dottrina, v. A. Giovannini, *Diritto punitivo tributario: residualità applicativa del ne bis in idem e rapporti fra processi*, cit., 4, secondo il quale le sentenze di cui al comma 2 dell'art. 530 «non si radic[herebbero] su ricostruzioni sufficienti o sufficientemente esaustive dei fatti materiali» e, dunque, non fonderebbero un «accertamento dotato di un livello di verosimiglianza [...] tale da poter essere riprese a verità processuale incontrovertibile» nel processo tributario.

¹⁷² In questi termini, A. Kostner, *op. cit.*, 6.

¹⁷³ Cass. civ. 5.2.2025 n. 5714, pt. 11.3. Analoghe considerazioni sono espresse dalla Corte costituzionale; v. C. Cost., 13.4.2026 n. 50, pt. 30.1.1.

¹⁷⁴ *Ibidem*.

¹⁷⁵ Senza considerare la differente formulazione dell'art. 119 d.lgs. 175/2024 rispetto alle disposizioni codicistiche; mentre quest'ultime si riferiscono in generale a un «accertamento» dei fatti o a «fatti accertati», la norma “speciale” sancisce che la sentenza assolutoria deve riguardare «gli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario». Sul punto, v. C. Cost., 13.4.2026 n. 50, pt. 30.1.1.

Risulta, poi, non sufficientemente suffragata l'affermazione per cui una sentenza ex art. 530 cpv. Cpp non garantirebbe una «ricostruzione della situazione fattuale con estrema certezza», di talché non potrebbe far stato nel processo tributario.

In primis, perché, come sottolineato dalla dottrina¹⁷⁶, pure il sistema tributario riconosce, in stretta somiglianza con l'art. 530 co. 2 Cpp, valore a un *deficit* della prova: ci si riferisce all'art. 7 co. 5-*bis* d. lgs. 31.12.1992 n. 546 (trasfuso nell'art. 52 co. 5 d.lgs. 174/2024)¹⁷⁷, in forza del quale «[i]l giudice [...] annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni».

Inoltre (e soprattutto), è il caso di tenere a mente che la funzione del processo penale – «strumento di attuazione del diritto penale sostanziale» – è quella «di accertare se l'imputato [...] sia colpevole»¹⁷⁸. In tale prospettiva, l'art. 530 co. 2 Cpp altro non afferma – secondo taluno in maniera anche «pleonastica»¹⁷⁹ – che «l'impossibilità di decidere circa la fondatezza degli addebiti si trasforma pur sempre nell'impossibilità di attribuire gli stessi»¹⁸⁰ all'accusato, ossia proprio di considerarlo colpevole. Ne discende, quindi, che anche a fronte di una sentenza emessa con formula dubitativa, la «ricostruzione della situazione fattuale», per dirla con le parole della Corte, è certa: si attesta l'insussistenza di quei fatti materiali oggetto di imputazione e che sono comuni a quelli posti alla base della pretesa impositiva¹⁸¹. Insomma, «l'accertamento»

¹⁷⁶ A. Kostner, *op. cit.*, 6.

¹⁷⁷ In tema, v. A. Lovisolo, *Profili di riforma dell'art. 7 d.lgs. N. 546 del 1992: prova testimoniale scritta ed effetti della sua introduzione. Le prove presuntive con particolare riferimento alle società a ristretta base*, in *Dir. prat. trib.* 2026, spec. 475 ss.

¹⁷⁸ Così, anche per la citazione precedente, P. Ferrua, voce *Regole di giudizio (diritto processuale penale)*, in *ED, Annali X*, 2017, 738.

¹⁷⁹ P. Ferrua, *Onere della prova, regola di giudizio e standard probatorio: alla ricerca della perduta proposizione da provare*, in *CP*, 2020, 2645. Del resto, «a reclamare l'assoluzione quando non sia provata oltre ogni ragionevole dubbio la colpevolezza è la stessa struttura della fattispecie penale alla quale corrisponde il tema del processo»; v. Id., *Regole di giudizio (diritto processuale penale)*, cit., 739.

¹⁸⁰ M. Scarabello, *L'efficacia esterna del giudicato che assolve per insufficienza della prova*, in *DPP* 1998, 1400 (corsivo nel testo).

¹⁸¹ Lo evidenzia anche Cass. civ. 5.2.2025 n. 5714, pt. 11.4. Si tratta, d'altra parte, di una conclusione che sembra altresì maggiormente rispondente al principio di non colpevolezza. Al riguardo, si veda E. Crippa, *I riflessi extrapenali del giudicato sotto una mutata luce costituzionale*, in *CP* 2021, 3813, il quale, riprendendo una nota pronuncia delle Sezioni Unite della Cassazione (Cass. SU 29.5.2008 n. 40049), ritiene «anacronistico» circoscrivere la parificazione degli effetti delle sentenze formulate ai sensi dei primi due commi dell'art. 530 – quale corollario della presunzione di non colpevolezza – al solo sistema penale, dal momento che «il principio sancito dagli artt. 27, comma 2, Cost. e 6» § 2 CEDU «rileva anche in ambito extrapenale».

deve essere riscontrato «nell'assoluzione in quanto tale» e non «nella circostanza che» a tale dichiarazione di non colpevolezza «si sia giunti per mezzo dell'acquisizione della prova negativa, della constatazione della prova mancante o di quella contraddittoria o insufficiente»¹⁸².

Sulla questione, come anticipato, si è dilungata anche la Corte costituzionale nella recente sentenza con la quale ha rigettato le eccezioni di illegittimità sollevate dalle corti di giustizia tributaria del Piemonte e di Roma¹⁸³. Nell'occasione, infatti, il giudice delle leggi ha affermato che la decisione penale che assolve l'imputato perché il fatto non sussiste o perché non lo ha commesso ha «sempre efficacia di giudicato nel processo tributario»¹⁸⁴, anche quando emessa con formula dubitativa.

Tuttavia, i giudici di Palazzo della Consulta, in ragione di un'«interpretazione costituzionalmente orientata», ammettono due eccezioni. Anzitutto, si esclude l'efficacia extra-penale alla sentenza ex art. 530 co. 2 Cpp quando «veng[on]o in considerazione fattispecie riconducibili a presunzioni legali tipiche»¹⁸⁵, vale a dire quelle fattispecie in cui, nel contesto tributario, ricade sul contribuente l'onere dimostrare l'insussistenza del fatto. In tali casi, infatti, per irradiare i propri effetti in sede fiscale, la pronuncia di assoluzione deve – specifica la Corte – conseguire necessariamente «a un accertamento positivo della non esistenza del fatto»; in senso contrario, rischierebbe di determinarsi «un'eccessiva compressione dello standard probatorio di cui dispone il giudice tributario al fine di verificare il corretto assolvimento del dovere inderogabile di concorrere alle spese pubbliche», dal momento che – in assenza di un *decisum* penale – al giudice tributario, salva la prova contraria da parte del contribuente, sarebbe sufficiente applicare la presunzione legale per ritenere legittima la pretesa erariale. Del resto, si precisa, in simile evenienza non verrebbe a configurarsi «quella medesimezza dei fatti materiali in valutazione su cui si sviluppa il meccanismo della norma»¹⁸⁶.

In secondo luogo, non viene riconosciuta forza vincolante alla sentenza penale se «l'assoluzione [è] stata pronunciata esclusivamente in conseguenza dell'inutilizzabilità delle prove nel giudizio penale»¹⁸⁷, là dove tali prove risulterebbero, per contro, «formate nel rispetto delle regole fiscali» e sarebbero, pertanto, utilizzabili nel

¹⁸² Così, M. Scarabello, *op. cit.*, 1401.

¹⁸³ Cfr. *supra*, § 5, nt. 121.

¹⁸⁴ C. Cost., 13.4.2026 n. 50, pt. 30.1.3 (corsivo nostro).

¹⁸⁵ *Ibidem*.

¹⁸⁶ *Ivi*, pt. 30.1.2.

¹⁸⁷ *Ivi*, pt. 30.1.3.

processo tributario. In una circostanza del genere, invero, il decisore penale non baserebbe il proprio convincimento «su elementi di prova posti alla sua attenzione, neppure in termini negativi», ma si fermerebbe «alla “soglia” processuale della loro utilizzabilità nel giudizio»¹⁸⁸.

Ebbene, anche nell'ottica del futuro pronunciamento delle Sezioni Unite della Cassazione, se l'affermazione della prevalenza del giudicato penale merita di essere accolta con favore, le specificazioni operate dalla Corte non possono essere condivise. Esse, infatti, non solo rischiano di privare di contenuto il principio proclamato, ma sembrano convergere verso la prevalenza delle istanze di recupero del tributo sul riconoscimento dell'innocenza del contribuente.

Che le regole a governo del processo penale e di quello tributario – con il primo particolarmente attento alle modalità con cui si raccolgono le prove e il secondo retto da presunzioni legali – siano differenti non è da mettere in discussione; nondimeno, tale differenza non può certamente giustificare l'irrelevanza del giudicato penale in ambito fiscale. Invero, secondo quanto sottolineato in precedenza, in entrambe le evenienze prese in esame dalla Corte costituzionale, l'autorità giudiziaria penale giunge indiscutibilmente all'accertamento della non colpevolezza dell'imputato, a prescindere dalle ragioni che l'hanno indotta a decidere in senso favorevole. E in questa prospettiva, ancora più sconcerto desta la considerazione finale avanzata dalla Corte, a detta della quale deve ritenersi «difficilmente ipotizzabile che il contribuente non sia spinto, al fine di evitare la prosecuzione o l'avvio del processo tributario, a fornire, se esiste, la prova contraria [dell'illecito fiscale] già all'interno del processo penale»¹⁸⁹. Insomma, l'imputato, che non ha «necessità di [dimostrare] alcunché sino a quando la parte pubblica non abbia fornito prove circa la sua responsabilità»¹⁹⁰, si trova per contro gravato di un onere probatorio estraneo al *thema decidendum* penale, ma inevitabilmente a esso collegato, in pieno spregio della presunzione di non colpevolezza.

7. Spostando l'attenzione sul versante della connessione a carattere cronologico, deve anzitutto ricordarsi che, nella sentenza *A e B c. Norvegia*, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha specificato come tale nesso non comporti necessariamente che i due procedimenti siano condotti “in contemporanea” per tutto il loro corso; pur tuttavia,

¹⁸⁸ *Ivi*, pt. 30.1.2.

¹⁸⁹ *Ivi*, pt. 30.1.3.

¹⁹⁰ P.P. Paulesu, voce *Presunzione di non colpevolezza*, in *DigDPen*, IX, Torino 1995, 688.

la contiguità deve essere sufficientemente stretta da impedire che la persona sia sottoposta a procedimenti che si dilungano eccessivamente nel loro complesso¹⁹¹.

Ebbene, nella prospettiva di ridurre il «disallineamento temporale»¹⁹² fra il procedimento penale e quello tributario, con il d.lgs. 87/2024 il legislatore ha inteso agire sul piano del coordinamento informativo¹⁹³; così, ai sensi del nuovo art. 129 co. 3-*quater* NAttCpp, l'organo inquirente deve comunicare alla «competente direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate» l'esercizio dell'azione penale per i delitti previsti dal d.lgs. 74/2000, «dando notizia della imputazione». Seguono le modifiche agli artt. 32 d.P.R. 600/1973 e 51 d.P.R. 633/1972 in forza dei quali, una volta ricevuta l'avviso da parte del pubblico ministero, l'amministrazione finanziaria deve rispondere «senza ritardo trasmettendo, anche al competente Comando della Guardia di finanza, l'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria».

Quanto all'ipotesi speculare, quella cioè riguardate il flusso informativo dall'amministrazione finanziaria all'autorità giudiziaria, non si è intervenuti, ritenendo sufficiente ed esaustivo il dovere in capo ai componenti della polizia finanziaria di trasmettere la denuncia o di riferire la notizia di reato – in entrambi i casi «senza ritardo» – ex artt. 331 e 347 Cpp.

Nonostante siano state accolte positivamente¹⁹⁴, le emende non appaiono, tuttavia, risolutive nell'assicurare l'avanzamento (e, come si dirà, la conclusione) in parallelo dei procedimenti, per due ordini di fattori.

Primo. Contrariamente al dovere di denuncia o di comunicazione della *notitia criminis*, la cui violazione può configurare un reato¹⁹⁵ e può determinare la comminazione di

¹⁹¹ Cfr. *supra*, § 2.

¹⁹² L'espressione è di T. Sabbatini, *op. cit.*, 23.

¹⁹³ Sul punto si ricorda come la Corte costituzionale, nella già richiamata sentenza 222/2019, sottolineasse che il coordinamento informativo fra l'amministrazione giudiziaria e quella finanziaria ha un rilievo di prim'ordine «nell'assicurare una sostanziale contestualità dell'avvio dell'accertamento tributario e di quello penale» (pt. 2.2.3 della sentenza). In proposito, si rinvia altresì a G. Melis, M. Golisano, *op. cit.*, 599 ss.

¹⁹⁴ In proposito, si veda M. Scoletta, *op. cit.*, 175 secondo il quale, «[u]n maggiore impatto, quanto all'adeguamento strutturale alla garanzia, è apprezzabile in relazione alla *connection in time*, poiché gli obblighi di comunicazione [...] dovrebbero 'di regola' evitare il potenziale sfalsamento temporale nella fase di avvio dei procedimenti punitivi dello stesso fatto». Similmente, v. A.F. Tripodi, *Doppio binario sanzionatorio: lunga vita o destino segnato?*, in *DPenCont* 2025, 2, 36-37.

¹⁹⁵ Ci si riferisce all'art. 361 Cp che, al primo comma, punisce con la multa da euro 30 a euro 516, il pubblico ufficiale che «omette o ritarda di denunciare all'Autorità giudiziaria, o ad un'altra Autorità che a quella abbia obbligo di riferirne, un reato di cui ha avuto notizia nell'esercizio o a causa delle sue funzioni». Il secondo comma, poi, stabilisce che la «pena è della reclusione fino ad un anno, se il colpevole è un ufficiale o un agente di polizia giudiziaria, che ha avuto comunque notizia di un reato del quale doveva fare rapporto».

una sanzione disciplinare¹⁹⁶, l'osservanza della previsione di recente introduzione non è presidiata da alcuna sanzione: tutto è rimesso alla solerzia dell'organo dell'accusa. Perlomeno, sarebbe stato opportuno sancire, se non una sanzione (processuale o disciplinare), dei meccanismi compensativi a favore del contribuente imputato nel caso in cui l'autorità inquirente non comunicasse, o comunicasse in ritardo, all'amministrazione finanziaria l'evoluzione dell'incedere penale: si pensi a uno scomputo della pena in caso di condanna, oppure, là dove si giunga a un esito assolutorio, a un risarcimento del danno sulla falsariga di quelli previsti dalla l. 24.4.2001 n. 89 (c.d. "legge Pinto")¹⁹⁷.

Secondo. Nel prevedere, da un lato, il dovere di riferire la notizia di reato e, dall'altro, l'avviso dell'esercizio dell'azione penale, si elegge a elemento determinante per la *close connection in time* la contestuale apertura dei due procedimenti.

Si tratta, invero, di un'impostazione che trova un addentellato nella giurisprudenza della Corte di cassazione che, in più occasioni, ha avuto modo di specificare come «il requisito della connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta [vada] valutato con riferimento all'avvio dei procedimenti, i quali, essendo governati da regole e principi affatto diversi, hanno necessariamente tempi di definizione non coincidenti, anche in regione delle differenti modalità di formazione ed acquisizione della prova e dei mezzi di impugnazione previsti nei rispettivi ordinamenti»¹⁹⁸.

Sennonché, come evidenziato in dottrina, le pronunce della Corte europea dei diritti dell'uomo successive alla sentenza *A e B c. Norvegia*¹⁹⁹ hanno chiarito che, nel caso in

¹⁹⁶ Cfr. art. 16 NattCpp, ai sensi del quale «[g]li ufficiali e gli agenti di polizia giudiziaria che senza giustificato motivo omettono di riferire nel termine previsto all'autorità giudiziaria la notizia del reato [...] sono soggetti alla sanzione disciplinare della censura e, nei casi più gravi, alla sospensione dall'impiego per un tempo non eccedente sei mesi».

¹⁹⁷ Nondimeno, K. La Regina, *Legge Pinto: il sacrificio dell'equa riparazione sull'altare della spesa pubblica*, in www.laegislazionepenale.eu 20.1.2017, 1 osserva come il legislatore abbia tentato, nel tempo, di «rendere assai tortuosa la via della riparazione del danno derivante da irragionevole durata del processo».

¹⁹⁸ Così, Cass., 14.1.2021 n. 4439, in *il fisco* 2021, 983 ss., con commento di G. Antico. In senso analogo, v., *ex multis*, Cass. 15.4.2021 n. 31507, in www.sistemapenale.it 13.10.2021, con nota di D. Federici, *Insider di sé stesso e abuso di informazioni privilegiate: la Corte di cassazione conferma la punibilità anche del creatore della notizia* e Cass. 11.4.2024 n. 26527.

¹⁹⁹ Il riferimento corre, anzitutto, a C. eur., 18.5.2017, *Jóhannesson e al. c. Islanda*, in cui il giudice alsaziano ha ritenuto non integrata la connessione temporale dal momento che i due procedimenti erano durati complessivamente nove anni, ma erano stati svolti in contemporanea per un solo anno. Analoghi gli esiti a cui giunge la Corte in C. eur., 16.4.2019, *Bjarni Ármannsson c. Islanda* e in C. eur., 16.6.2019, *Nodet c. Francia*. Segnatamente, nel primo caso i due procedimenti si erano prolungati per quattro anni e dieci mesi, ma erano stati condotti in parallelo per cinque mesi; nel secondo, il procedimento penale era stato concluso quattro anni dopo quello amministrativo. Contrariamente, nelle vicende *Velkov c. Bulgaria* e *Bajčić c. Croazia*, la Corte di Strasburgo ha valutato sussistente la *close connection in time*, anche se il processo penale ha trovato termine,

cui i due procedimenti avviati (più o meno) simultaneamente siano stati svolti “in parallelo” solamente per un breve lasso temporale oppure l'uno si sia protratto molto più a lungo dell'altro, «non risulterebbe integrato il requisito della» *connection in time* «e, di conseguenza, il doppio binario non sarebbe legittimo»²⁰⁰.

Ecco, allora, che il coordinamento informativo, verso cui si proietta la disciplina domestica, non sembra risolutivo nell'assicurare la stretta connessione temporale, atteso che trova concretizzazione agli esordi dei procedimenti e favorisce, tutt'al più, la loro contestuale apertura e uno svolgimento in parallelo limitato, però, alle sole battute iniziali. Appare, dunque, ancora attuale il rischio che il contribuente venga sottoposto a due procedimenti – penale e tributario – che, quantunque collegati sul piano sostanziale, non lo siano, per contro, su quello della loro durata.

In una simile eventualità, accedendo a quanto sostenuto da taluno, il giudice del processo penale in corso, verificata la non sussistenza della *connection in time*, dovrebbe dichiarare il “non doversi procedere” per trasgressione del principio del *ne bis in idem*, ex art. 649 Cpp²⁰¹. Nondimeno, anche a ritenere accordabile un simile strumento di tutela – e, sul punto, appaiono maggiormente condivisibili le letture contrarie²⁰² – la sensazione è quella di trovarci comunque di fronte a un meccanismo disfunzionale.

nella prima, due anni e quattro mesi dopo quello amministrativo e, nella seconda, addirittura sei anni e dieci mesi dopo; cfr. C. eur., 21.7.2020, *Velkov c. Bulgaria* e C. eur., 8.10.2020, *Bajčić c. Croazia*. In particolare, in quest'ultimo caso la Corte ha affermato che il requisito della stretta connessione di tipo temporale era da ritenersi soddisfatto, nonostante l'ampio scarto fra le conclusioni dei due procedimenti, posto che, data la maggior complessità del giudizio penale, il supplemento di tempo necessario non era da considerarsi sproporzionato. Passa analiticamente in rassegna le pronunce in oggetto J.I. Escobar Veas, *Ne bis in idem and Multiple Sanctioning Systems. A Case Law Study of the European Court of Human Rights and the Court of Justice of the EU*, Cham 2023, 108-112.

²⁰⁰ O. Calavita, *La Corte costituzionale di nuovo sul rapporto tra processo penale e amministrativo tributario: ancora una volta viene salvato il doppio binario sanzionatorio*, in CP 2020, 1930.

²⁰¹ In tal senso, M. Scoletta, op. cit., 173, il quale evidenzia, tuttavia, come tale strada sia percorribile solo a fronte di «normative di attuazione del diritto dell'Unione [...] rispetto alle quali il giudice nazionale può fare diretta applicazione dell'art. 50 CDFUE (e quindi disapplicare la legge interna con esso contrastante).

²⁰² Non sembra convinto dall'operatività dell'art. 649 Cpp O. Mazza, *L'insostenibile convivenza fra ne bis in idem europeo e doppio binario sanzionatorio per i reati tributari*, in *Rass. trib.* 2015, 1036, il quale, opportunamente, rileva come la disposizione codicistica operi solo in relazione a procedimenti propriamente penali. In proposito, si rinvia altresì alle condivisibili riflessioni di B. Lavarini, *Il ne bis in idem convenzionale e “doppio binario” sanzionatorio: il problema del “doppio giudicato”*, in www.lalegislationep penale.eu 14.3.2016, 2-3; in particolare, secondo l'A. l'applicazione in via interpretativa dell'art. 649 Cpp al caso di doppio giudizio, l'uno tributario e l'altro penale, non sarebbe «consentita», oltreché dal dato testuale, «dai principi di stretta legalità in materia penale e di obbligatorietà dell'azione penale». Difatti, si argomenta, «nel nostro sistema, da un lato, sono illeciti, sanzioni e procedimenti penali solo quelli che la legge, non il giudice – sia pure per ragioni di garanzia – qualifica tali; dall'altro, a fronte di un illecito così qualificato *ex lege*, l'azione penale è obbligatoria, e non può essere

In prima battuta, tornano alla mente le parole utilizzate dal giudice Pinto de Albuquerque nella sua *dissenting opinion* alla sentenza alla sentenza *A e B c. Norvegia*, il quale ebbe modo di gettare luce sul carattere fortemente arbitrario del requisito della connessione temporale («*sufficient connection in time*» criterion is arbitrary»), dal momento che il riconoscimento della violazione del divieto di doppio giudizio verrebbe a essere rimesso alla più completa discrezionalità del giudice del procedimento non ancora concluso²⁰³.

Da altro angolo visuale, come ha puntualmente osservato parte della dottrina, l'applicazione del *test* di stampo cronologico conduce a una sorta di trasfigurazione del *ne bis in idem*, che si fa «rimedio (improprio) all'eccessiva durata del procedimento che continua dopo la conclusione del primo»²⁰⁴. Nondimeno, la *ratio essendi* del principio, nella sua veste processuale, non è quella di evitare che una persona sia sottoposta per troppo tempo a due procedimenti sui medesimi fatti materiali, ma di scongiurare che essa sia del tutto coinvolta in giudizi che insistono sullo stesso tema di discussione²⁰⁵.

8. Quanto appena rilevato ci fornisce l'abbrivio per qualche riflessione di chiusura sulla riforma. Alla luce delle osservazioni svolte, emerge che le innovazioni apportate dal d.lgs. 87/2024 e cristallizzate nei due testi unici, oltre a essere già stato oggetto di forzature interpretative a opera di una parte della giurisprudenza di legittimità, palesano molteplici profili di problematicità. Più in particolare, tali criticità risultano

trattata». Sul tema, v. anche F. Cassibba, *Disorientamenti giurisprudenziali in tema di ne bis in idem e "doppio binario" sanzionatorio*, cit., n. 8 e A. Procaccino, *I bis in idem tra diritti individuali e discrezionalità dell'apparato. Il doppio processo come pena*, Padova 2022, 336-338. A sostegno della non applicabilità diretta dell'art. 649 Cpp si può inoltre ricordare come la Corte costituzionale abbia dichiarato contraria alla Carta fondamentale tale disposizione «nella parte in cui non prevede che il giudice pronunci sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere nei confronti di un imputato per uno dei delitti previsti dall'art. 171-ter della legge n. 633 del 1941 che, in relazione al medesimo fatto, sia già stato sottoposto a procedimento, definitivamente conclusosi, per l'illecito amministrativo di cui all'art. 174-bis della medesima legge»; cfr. C. cost., 16.6.2022 n. 149.

²⁰³ In proposito, v. F. Cassibba, *Disorientamenti giurisprudenziali in tema di ne bis in idem e "doppio binario" sanzionatorio*, cit., n. 2, a parere del quale la Corte di Strasburgo, nella sentenza *A e B c. Norvegia*, non è riuscita a individuare, con riferimento alla *close connection in time*, «un criterio puntuale, capace di determinare quando il requisito sia integrato», sicché «la relativa individuazione è rimessa, in definitiva, all'ampia discrezionalità del giudice». In senso analogo, v. L. Barontini, *La nuova fisionomia del ne bis in idem: da garanzia processuale a istituto ibrido*, in www.lalegislazionepenale.eu 26.11.2021, 27 e V. De Bonis, *Il ne bis in idem e gli approdi del d.lgs. N. 87 del 2024: la latenza di un conflitto irrisolto nella prospettiva della complementarità e del collegamento cronologico dei trattamenti sanzionatori*, cit., 1426.

²⁰⁴ P.P. Paulesu, *Il ne bis in idem processuale nell'orizzonte della CEDU: uno sguardo d'insieme*, in *RDPr* 2021, 1211.

²⁰⁵ *Ibidem*.

frutto di un errore di prospettiva in cui è incorso il legislatore, il quale ha inteso perseguire un'idea di *ne bis in idem* «inquinat[a] nella sua “purezza” da una [...] monolitica prassi sovranazionale [...] che vi ha innestato presupposti ed esiti (il c.d. *close connection test*) estranei alla sua classica fisionomia»²⁰⁶.

Si pensi, ad esempio, a ciò che si è appena osservato in relazione alla previsione in materia di coordinamento informativo o, ancora, al riconoscimento di una capacità probatoria – per così dire – “autoportante” alla sentenza tributaria e agli atti di definizione della pretesa impositiva.

Come visto, è proprio la giurisprudenza sovranazionale a imporre, perché possa dirsi sussistente la *close connection in substance* e, quindi, ritenersi rispettato il divieto di doppio giudizio, che i procedimenti interagiscano sul piano istruttorio, ovvero siano condotti in modo tale da evitare il più possibile duplicazioni in sede di acquisizione e valutazione delle prove.

Sennonché, per evitare che l'imputato subisca eccessivamente il fardello della doppia persecuzione, secondo i crismi dettati dalle Alte Corti, si giunge a togliere qualsiasi significato al giusto processo penale, *in primis* sacrificando il metodo dialettico di formazione della prova tramite l'acquisizione di materiale raccolto e prodotto unilateralmente o, comunque, in contesti sommari e non presidiati dalle garanzie del *fair trial*²⁰⁷.

Da qui, viene da chiedersi se non sia possibile intraprendere una strada differente. Ebbene, se, come detto dalla nostra Corte costituzionale, «la garanzia convenzionale» del *ne bis in idem* mira «a tutelare l'imputato non solo contro la prospettiva dell'infrazione di una seconda pena, ma ancor prima contro la prospettiva di subire un secondo processo per il medesimo fatto» ed è, quindi, volta a «evitare l'ulteriore sofferenza, e i costi economici, determinati da un nuovo processo in relazione a fatti per i quali quella persona sia già stata giudicata»²⁰⁸; allora, l'opzione più ragionevole sembra essere proprio quella, invocata da una parte della dottrina²⁰⁹, di procedere a una *reductio ad unum* della risposta punitiva dell'ordinamento, da esercitare in ragione di un accertamento dell'evasione condotto da un unico giudice, accantonando così

²⁰⁶ Letteralmente, P. Troisi, *I doppi binari punitivi nel prisma del ne bis in idem processuale*, in *DPenCont* 2025, 2,

45.

²⁰⁷ Come rileva M. Ceresa-Gastaldo, *op. cit.*, 50.

²⁰⁸ Cfr. C. cost., 16.6.2022 n. 149.

²⁰⁹ V., per tutti, O. Mazza, *I controversi rapporti fra processo penale e tributario*, cit., 250.

categorie tanto evanescenti quanto controproducenti come quella della *close connection in substance and in time*.

Insomma e in chiusura, la soluzione da tracciare dovrebbe essere quella di abbandonare il doppio binario sanzionatorio per un modello a “unica via”²¹⁰ che differenzi la risposta del sistema a seconda della gravità del fatto e sulla base di specifici criteri prefissati in maniera chiara e tassativa dalla legge²¹¹. Là dove l’illecito assuma consistenza penale, l’accertamento dell’eventuale imposta e l’irrogazione della sanzione penale e amministrativa dovrebbero essere un *affaire* del giudice penale²¹²; in tal caso, l’amministrazione finanziaria potrebbe avanzare le proprie pretese nel processo, costituendosi parte civile e dimostrando il danno che il contribuente imputato avrebbe arrecato alle casse erariali. Qualora, invece, l’illecito non superasse le soglie del penalmente rilevante, la competenza rimarrebbe all’autorità tributaria²¹³. Solo così il principio del *ne bis in idem* verrebbe a essere realmente salvaguardato, senza tuttavia sacrificare i valori del processo penale.

²¹⁰ In proposito, A. Venegoni, *La prova tra procedimento amministrativo e procedimento penale*, in *La «materia penale» tra diritto nazionale ed europeo*, cit., 261 ricorda come, già prima della sentenza *A e B c. Norvegia*, «non pochi legislatori nazionali» abbiano rinunciato a un sistema a doppio binario punitivo penale e tributario; ne sono «originate soluzioni nuove, come il sistema una via, concepito dal Belgio e dai Paesi Bassi, che impone di applicare in via esclusiva, alternativamente la sanzione tributaria o quella penale, di fronte a uno stesso fatto illecito». In proposito, anche per gli opportuni riferimenti normativi e bibliografici, si rinvia all’analisi di S. Mirandola, *Indagini penali e amministrative*, in *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali. L’impatto dell’European Investigation Order sulla cooperazione transnazionale*, a cura di A. Di Pietro e M. Caianiello, Bari 2016, spec. 185-190.

²¹¹ Sarebbero, insomma, da evitare soluzioni normative che lascino a protocolli – come nel caso olandese – o a valutazioni *case by case* – secondo il modello belga – la scelta in merito alla via, tributaria o penale, da intraprendere per accertare la condotta di rilevanza per entrambi i sistemi ed eventualmente sanzionare il soggetto che l’ha posta in essere; v. S. Mirandola, *op. cit.*, 188-190.

²¹² O. Calavita, *op. cit.*, 1930 ritiene «preferibile un sistema in cui vi sia un unico procedimento che sfoci in una doppia sanzione, in ogni caso proporzionata alla gravità del fatto commesso» rispetto a «un’unica sanzione coordinata e proporzionata, alla quale giungere per mezzo di due procedimenti che si instaurano in maniera del tutto autonoma».

²¹³ V. O. Mazza, *I controversi rapporti fra processo penale e tributario*, cit., 251.