

---

## dialoghi con la giurisprudenza

---

Cassazione civile, Sez. Trib., sentenza 14 febbraio 2025,  
n. 3800

Pres. Bruschetta – Rel. Fuochi Tinarelli

*Agenzia delle Entrate c. Espressione Moda srl in liquidazione*

*L'art. 21-bis del d.lgs. n. 74 del 2000 , introdotto dal d.lgs. n. 87 del 2024 , poi recepito nell'art. 119 T.U. della giustizia tributaria – in base al quale la sentenza penale dibattimentale irrevocabile di assoluzione con le formule perché il fatto non sussiste o per non aver commesso il fatto ha, nel processo tributario, efficacia di giudicato quanto ai fatti materiali oggetto di valutazione – si riferisce, alla luce di un'interpretazione letterale, sistematica, costituzionalmente orientata e in conformità ai principi unionali, esclusivamente alle sanzioni tributarie e non all'accertamento dell'imposta, rispetto al quale la sentenza penale assolutoria ha rilievo come elemento di prova, oggetto di autonoma valutazione da parte del giudice tributario unitamente agli altri elementi probatori introdotti nel giudizio. Si precisa inoltre che l'efficacia di giudicato è circoscritta alle sentenze di assoluzione emesse ai sensi dell'art. 530, comma 1, c.p.p., con esclusione di quelle fondate su prova mancante, insufficiente o contraddittoria, a mente dell'art. 530, comma 2, c.p.p. (1).*

Cassazione civile, Sez. Trib., ordinanza 4 marzo 2025,  
n. 5714

Pres. Cirillo – Rel. Macagno

*G.A. e altri c. Agenzia delle Entrate*

*Il Collegio ritiene che, considerati la non uniformità della decisioni assunte e la rilevanza dei principi sottesi possano ricor-*

*rere i presupposti per una pronuncia delle Sezioni Unite ai sensi dell'art. 374, secondo comma, c.p.c., in merito all'ambito di efficacia dall'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000, trasposto nell'art. 119 del Testo unico della giustizia tributaria (vigente dal 1 gennaio 2026) sia in relazione al profilo della estensione anche al rapporto impositivo degli effetti della sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa ad esito del dibattimento con la formula "perché il fatto non sussiste", sia in ordine alla applicabilità della nuova disciplina alla ipotesi di assoluzione con la formula prevista dal secondo comma dell'art. 530 del codice di procedura penale. Per queste ragioni, si rimettono gli atti alla Prima Presidente per le sue determinazioni in ordine alla eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite per questione di massima e di particolare importanza (2).*

**(1) (2) Sentenza penale assolutoria nel processo tributario: l'art. 21-bis del d.lgs. 74/2000 tra giudicato e valore probatorio (\*).**

SOMMARIO: 1. La sentenza 3800/2025 e l'ordinanza 5714 /2025: quadro di sintesi. — 2. L'efficacia probatoria del giudicato penale nel giudizio tributario in materia di accertamento dell'imposta. — 3. L'efficacia intertemporale dell'art. 21-bis e il suo ambito di applicazione. — 4. L'art.21-bis e il ricorso per cassazione: la verifica di coincidenza dei fatti materiali tra i due giudizi. — 5. La rilevanza della sentenza penale pronunciata ai sensi dell'art. 530, comma 2, c.p.p. — 6. Profili critici e prospettive interpretative.

**1. La sentenza 3800/2025 e l'ordinanza 5714 /2025: quadro di sintesi.**

Con la sentenza n. 3800 del 14 febbraio 2025, la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito ai rapporti tra giudicato pena-

(\*) Il presente studio è il frutto di una riflessione condivisa tra due Autori. Si precisa che la stesura dei paragrafi 1, 2 e 6 è da attribuire al Prof. Antonio Felice Uricchio, Ordinario di Diritto tributario presso l'Università degli Studi di Bari Aldo Moro, mentre i paragrafi 3, 4 e 5 sono stati elaborati dal Dott. Luca Petruzzella.

le assolutorio e processo tributario nell'ambito dell'accertamento delle imposte, alla luce delle modifiche introdotte dal d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87 (c.d. *Decreto Sanzioni*). La Suprema Corte ha esaminato, in particolare, l'ambito applicativo del nuovo art. 21-*bis* del d.lgs. 74/2000 <sup>(1)</sup>, rubricato «Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel giudizio di legittimità», evidenziando i riflessi sistematici <sup>(2)</sup> della sentenza di assoluzione definitiva nel giudizio tributario <sup>(3)</sup>, anche alla luce del confronto giurispruden-

(1) L'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74/2000, introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. m), del d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, in vigore dal 29 giugno 2024 e successivamente trasposto nell'art. 119 del Testo Unico della giustizia tributaria (d.lgs. 14 novembre 2024, n. 175) dispone al comma 1 che la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi. Al comma due precisa come la sentenza penale irrevocabile può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio. Infine, al comma 3, stabilisce che “le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati”. La scelta del legislatore di attribuire efficacia vincolante al giudicato penale di assoluzione nel giudizio tributario mette in luce l'intento di indebolire il sistema del doppio binario sanzionatorio, cfr. F. GUARINIELLO, *Il ne bis in idem nel nuovo sistema sanzionatorio tributario*, in *Riv. dir. risparmio*, 2025, 1, 46.

(2) L'espressione “riflessi sistematici” intende riassumere, nel caso specifico, l'impatto dell'art. 21-*bis* sul rapporto tra giudicato penale e giudizio tributario. Tale norma non si limita a vincolare il giudice tributario, il quale, accertata l'identità dei fatti, deve conformarsi alla sentenza penale di assoluzione, ma incide anche sul coordinamento tra i due procedimenti e sulla coerenza del sistema sanzionatorio. Per una riflessione sul valore probatorio della sentenza penale di assoluzione definitiva nel giudizio tributario, antecedente alla pubblicazione del Decreto sanzioni 2024, cfr. N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, 272- 274.

(3) La vicenda trae origine dall'impugnazione, da parte di una società a responsabilità limitata esercente l'attività di *confezione in serie di abbigliamento esterno*, dell'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate di Lecce per il recupero di imposte (IRES, IRAP e IVA) relative all'anno d'imposta 2015. L'accertamento si fondava sulla presunta contabilizzazione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti e sulla indebita deduzione di costi relativi a prestazioni ricevute nell'anno 2014 non riferibili, sulla base del principio di competenza, al 2015. La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado aveva integralmente annullato l'avviso di accertamento, valorizzando la sentenza

ziale e dottrinale sulle reciproche implicazioni tra le due giurisdizioni <sup>(4)</sup>. Più precisamente, essa ha enunciato il principio di diritto secondo cui l'art. 21-*bis* del d.lgs. 74/2000 attribuisce efficacia di giudicato alla sentenza penale di assoluzione esclusivamente nel processo tributario — quanto ai medesimi fatti accertati in sede penale — in materia di sanzioni e non anche ai fini della determinazione dell'imposta, ove invece si atteggia come mero elemento probatorio, da considerare unitamente agli ulteriori elementi istrut-

penale di assoluzione del legale rappresentante della società, pronunciata con la formula “perché il fatto non sussiste” nonostante la pendenza dell'impugnazione della sentenza penale in appello, ritenendo tale pronuncia determinante anche ai fini fiscali. Tale impostazione è contestata dall'Agenzia delle Entrate, che propone ricorso per cassazione denunciando la violazione del principio del “doppio binario” tra il giudizio penale e quello tributario, nonché l'omessa autonoma e critica valutazione delle prove da parte del giudice tributario. La società resiste con controricorso e formula istanza di rinvio dell'udienza al fine di consentire il definitivo consolidamento della statuizione ad essa favorevole. La Corte di Cassazione, rigettata l'istanza di rinvio proposta dalla parte resistente, annulla la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado e dispone il rinvio alla medesima, in diversa composizione, affinché proceda a un nuovo esame della controversia in conformità alla decisione penale, ove divenuta irrevocabile.

<sup>(4)</sup> Per un'analisi approfondita e autorevole sul tema della giustizia tributaria con particolare riferimento all'oggetto della giurisdizione dei magistrati tributari, cfr. G. SELICATO, *Oggetto della giurisdizione tributaria*, in A.F. URICCHIO - N. TREGLIA (a cura di), *Il processo tributario alla luce della Riforma di cui alla legge 130/2022*, Roma, 2023, 83-96. Sulla natura del giudicato penale nel processo tributario, in relazione ai fatti materiali accertati in sede penale, la dottrina ha espresso posizioni divergenti. Si esclude, in generale, che tale efficacia sia intrinseca alla cosa giudicata penale, poiché il vincolo opera solo in riferimento a specifiche sentenze — in particolare, quelle di assoluzione pronunciate all'esito del dibattimento — e non a tutte le decisioni irrevocabili. Secondo l'orientamento prevalente, il giudicato, ai sensi dell'art. 2909 c.c., determina unicamente il divieto di un nuovo giudizio, in applicazione del principio del *ne bis in idem*. Alcuni autori ritengono che il giudicato penale costituisca una preclusione processuale, si v. G. GUARNIERI, *Autorità della cosa giudicata penale*, Milano, 176 ss.; mentre altri lo qualificano come una prova legale. Quest'ultima tesi appare più coerente con la finalità della norma, che impone al giudice tributario di conformarsi all'accertamento dei fatti già effettuato in sede penale, cfr. R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, 555 ss.

Sul tema delle interferenze tra processo penale e giudizio fiscale cfr. G. FRANSONI, *Considerazioni a caldo a proposito dell'obbligatorietà della conformazione dell'Amministrazione finanziaria al giudicato penale*, in *Rass. trib.*, 1998, 261-290; G. FRANSONI, *Rilevanza processuale penale del fatto fiscale e rilevanza processuale fiscale del fatto penale*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 1-22; R. SCHIAVOLIN, *Alcune considerazioni sul contrasto tra CEDU e disciplina italiana dei rapporti tra procedure sanzionatorie amministrative e penali*, *ivi*, 2017, 385-427.

tori acquisiti nel giudizio fiscale. La Corte ha, inoltre, chiarito che l'efficacia di giudicato <sup>(5)</sup> è riconosciuta unicamente alle sentenze di assoluzione pronunciate ai sensi dell'art. 530, comma 1, c.p.p. (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non lo ha commesso) <sup>(6)</sup>, in quanto fondate su una prova positiva idonea a superare ogni ragionevole dubbio di colpevolezza. Diversamente, è stato escluso che la disciplina introdotta dall'art. 21-*bis* possa esplicare efficacia di giudicato nei casi di assoluzione per insufficienza di prove, emesse ai sensi dell'art. 530, comma 2, c.p.p. (prova mancante, insufficiente o contraddittoria). La pronuncia presenta particolare interesse per la dottrina <sup>(7)</sup>, mettendo in dubbio *l'intentio legis* <sup>(8)</sup>, per molti consistente nell'estensione della efficacia vin-

<sup>(5)</sup> Sul concetto di sentenza passata in giudicato cfr. G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2000; G. FRANSONI - P. RUSSO, *I limiti oggettivi del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 858-897; C. GOBBI, *Il processo tributario*, Milano, 2016, 751-766; D. VIGONI, *Giudicato penale e processo tributario*, in *Dir. pen. e proc.*, 2023, 564-574, M. PARLATO, *Procedimento penale e procedimento tributario*, in A.F. URICCHIO (a cura di), *L'accertamento tributario*, Torino, 2014, 340-344.

<sup>(6)</sup> L'art. 530 c.p.p. prescrive che "se il fatto non sussiste, se l'imputato non lo ha commesso, se il fatto non costituisce reato o non è previsto dalla legge come reato ovvero se il reato è stato commesso da persona non imputabile o non punibile per un'altra ragione, il giudice pronuncia sentenza di assoluzione indicandone la causa nel dispositivo" (comma 1). Al comma 2, stabilisce che "il giudice pronuncia sentenza di assoluzione anche quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova che il fatto sussiste, che l'imputato lo ha commesso, che il fatto costituisce reato o che il reato è stato commesso da persona imputabile".

<sup>(7)</sup> La pronuncia in esame, ancorché accolta con favore da autorevoli esponenti della dottrina in relazione ad alcune delle conclusioni raggiunte, si contraddistingue per un'impostazione sostanzialmente restrittiva, con l'effetto di circoscrivere la portata applicativa dell'art. 21-*bis*, cfr. A. CARINCI, *Il difficile bilanciamento tra sistematica e realtà applicativa nel ragionamento della Suprema Corte in tema di operatività dell'art. 21-*bis* d.lgs. 74/2000*, reperibile su [www.iusgiuffrefl.it](http://www.iusgiuffrefl.it); S.F. COCIANI, *Gli effetti della sentenza penale di assoluzione nel processo tributario. Tra creazionismo giudiziario, normalizzazione ed effettiva separazione dei poteri*, in *Tax News*, 2025, 29, 1-8.

<sup>(8)</sup> Il vice-ministro al Ministero dell'Economia e delle finanze, dott. Maurizio Leo, ha proposto un tavolo di confronto con i magistrati della Sezione tributaria della Suprema Corte sull'impatto dei decreti attuativi della delega fiscale; commentando la sentenza Cass. 3800/2025 ha affermato che l'art. 21-*bis* è stato inserito nel decreto attuativo sulle sanzioni (d.lgs. 87/2024) con un impatto destinato ad estendersi anche all'imposta accertata. Cfr. G. PARENTE, *Un tavolo di confronto con la Cassazione per la certezza del diritto*, in *Nt+fisco*, 2025, reperibile su [www.ntplusfisco.ilsole24ore.com](http://www.ntplusfisco.ilsole24ore.com).

colante della sentenza penale di assoluzione per insussistenza del fatto o per non aver commesso il fatto non solo alle sanzioni, ma anche all'accertamento dell'imposta.

Successivamente, con ordinanza n. 5714 del 4 marzo 2025, la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha rimesso la questione alla Prima Presidente per valutare l'assegnazione alle Sezioni Unite, ai sensi dell'art. 374, comma 2, c.p.c., a fronte di due profili interpretativi controversi. Il primo attiene all'estensione dell'efficacia vincolante della sentenza penale assolutoria nel processo tributario in materia di accertamento dell'imposta. Il secondo profilo riguarda l'individuazione delle sentenze penali rilevanti ai fini dell'applicazione dell'art. 21-*bis*; in particolare si tratta di stabilire se l'efficacia di giudicato debba limitarsi alle assoluzioni per insussistenza del fatto o non aver commesso il fatto (art. 530, comma 1, c.p.p.) ovvero estendersi anche alle assoluzioni per insufficienza di prove (art. 530, comma 2, c.p.p.). L'ordinanza, pertanto, ha rilevato ulteriori interpretazioni di una normativa che, sin dalla sua introduzione, ha generato rilevanti incertezze applicative.

## **2. L'efficacia probatoria del giudicato penale nel giudizio tributario in materia di accertamento dell'imposta.**

La Corte di Cassazione ha anzitutto stabilito che, in materia di accertamento dell'imposta, il giudice tributario è chiamato a svolgere una valutazione autonoma e indipendente rispetto alle risultanze del processo penale, anche in presenza di una sentenza assolutoria irrevocabile <sup>(9)</sup>. Segnatamente, si chiarisce che l'art. 21-*bis*, pur prevedendo la possibilità di dedurre l'efficacia di giudicato della sentenza penale pronunciata con la formula "il fatto non sussiste" o "l'imputato non ha commesso il fatto"

<sup>(9)</sup> Tale interpretazione si colloca in linea con un orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità. In particolare, in materia di operazioni inesistenti nell'ambito di una frode carosello, la Corte di Cassazione ha più volte ribadito la necessità di un'autonoma valutazione da parte del giudice tributario, indipendentemente dall'esito del procedimento penale (Cass. n. 27814 del 4/12/2020; Cass. n. 6532 del 9/03/2020).

anche nel giudizio tributario, ha efficacia vincolante esclusivamente in relazione alle sanzioni, ma non incide sull'accertamento dell'imposta. Il giudicato assolutorio penale costituisce, per converso, «solo uno dei diversi elementi probatori sottoposti alla critica valutazione del giudice tributario nell'accertamento fiscale, in ragione dell'autonomia dei due giudizi, della diversità dei mezzi di prova acquisibili e dei differenti criteri di valutazione applicabili». Il percorso argomentativo sviluppato dalla Corte si fonda sulla distinzione tra i diversi obiettivi e funzioni delle due fattispecie. Per quanto riguarda la sanzione (sia penale sia amministrativa-tributaria), assume rilievo preminente la necessità di garantire un regime unitario, non contraddittorio e proporzionato, «in applicazione del principio del *ne bis in idem* <sup>(10)</sup>, in

(10) Il principio del *ne bis in idem* — letteralmente, non due volte per lo stesso motivo — impedisce la duplicazione di procedimenti e sanzioni afflittive per il medesimo fatto, a carico del suo autore, da parte delle autorità giudiziarie nazionali. In dottrina e in giurisprudenza si afferma come tale principio abbia una “natura proteiforme”. È possibile riconoscere la versatilità del divieto nella sua funzionale natura di baluardo di altre garanzie costituzionali, quali la certezza del diritto, per definizione consistente nella possibilità di prevedere “le conseguenze giuridiche di determinati atti o fatti”, che nella intangibilità di una sentenza che acquista efficacia di giudicato trova la sua più concreta manifestazione; la giusta pena (art. 27 Cost.), che sottrae l'individuo a un'esposizione illimitata allo *ius puniendi* dello Stato; il giusto processo e la ragionevole durata del giudizio (art. 111 Cost.), specificatamente nella prospettiva di minor sacrificio di risorse giudiziarie per l'accertamento di vicende già definite. La sua *ratio* è pertanto di “preclusione processuale”, mediante la quale si perseguono due distinte finalità: preservare la stabilità di un provvedimento definitivo, conservando la *vis rei iudicatae*, e sottrarre l'imputato dall'essere processato continuamente per un fatto che è stato già oggetto di accertamento irrevocabile. Sul concetto del divieto quale “congegno imprescindibile” per preservare la certezza della sentenza passata in giudicato Cfr. T. RAFARACI, voce *Ne bis in idem*, in *Enciclopedia del diritto, Annali*, vol. III, Milano, 2010, 858; VIGNONI, *Giudicato ed esecuzione* in A. SCALFATI, et al. (a cura di), *Manuale di diritto processuale penale*, Torino, 2024, 993. Per approfondire il “principio del giusto processo”, si v. A.F. URICCHIO, *Giusto processo e imparzialità del giudice tributario*, in *Giusto proc. civ.*, 2007, 677-706; A.F. URICCHIO, *Atti e poteri del giudice tributario: tra principi del giusto processo ed estensione della giurisdizione tributaria*, Bari, 2007. Sul principio del *ne bis in idem* si v. M. DOVA, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*, in *Dir. pen. contemp.*, 2014, reperibile su [www.dirittopenale-contemporaneo.it](http://www.dirittopenale-contemporaneo.it); S. GRISOLIA, *Il ne bis in idem: difesa di un principio fondamentale tra procedimento penale e procedimento tributario*, in *Riv. Dir. prat. trib.*, 2021, 1328-1350; A. GIOVANNINI, *Il principio del ne bis in idem sostanziale*, in A. GIOVANNINI et al. (a cura

## conformità agli orientamenti della Corte EDU <sup>(11)</sup> e della Corte

di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Tomo I, Milano, 2018, 1275; G. MELIS, *Il ne bis in idem*, in A. CARINCI (a cura di), *I diritti del Contribuente*, Milano, 2022, 622 ss.; F. PISTOLESI, *Il principio del ne bis in idem nella dialettica fra la Corte Costituzionale, i giudici italiani e le Corti Europee*, in *Rass. trib.*, 3/2018, 518-532; P. RUSSO, *Il principio di specialità ed il divieto del ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 24 ss.

<sup>(11)</sup> A livello europeo il principio di *ne bis in idem* è annoverato tra i diritti fondamentali consacrati dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (c.d. CEDU) nell'art.4 del Protocollo n.7, ma anche nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE), precisamente all'art. 50. Il principio non era presente nel testo della CEDU approvato nel 1950; è stato introdotto nel *acquis* europeo solo con il protocollo n.7 del 1984, che l'Italia ha ratificato nel 1990. L'art.4 del Protocollo n. 7 CEDU recita: "Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge ed alla procedura penale di tale Stato". Assai significativo è stato il ruolo della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo per la delimitazione dell'ambito applicativo del principio del *ne bis in idem* negli ordinamenti degli Stati membri dotati di sistemi di doppio binario sanzionatorio. In particolare, si consideri Sentenza Corte EDU, A e B c. Norvegia, 15 novembre 2016, n. 24130/2011 e n.29758/2011 con la quale i giudici di Strasburgo hanno affermato la compatibilità con il divieto di *bis in idem* del sistema sanzionatorio in cui il procedimento amministrativo e quello penale relativamente ad un *idem factum* rimangono autonomi, quando vi sia tra i due procedimenti una "stretta connessione materiale e temporale (*sufficiently close connection in substance and time*) a tal punto da poter essere considerati un "un tutt'uno integrato" (*integrated whole*), ossia un sistema procedimentale unitario finalizzato a valutare aspetti complementari della medesima condotta illecita. Con il nuovo indirizzo, la Corte ha ritenuto necessari i seguenti presupposti (c.d. *material factors*) per l'accertamento della "stretta connessione sostanziale e temporale" tra il procedimento penale e quello tributario: "complementarietà delle finalità", ovvero i procedimenti devono perseguire obiettivi distinti (es. riparazione dell'evasione-punizione dell'illecito) e analizzare in concreto aspetti differenti della condotta; "prevedibilità per il destinatario", cioè l'attivazione del secondo procedimento deve costituire una conseguenza ragionevolmente prevedibile per il soggetto sanzionato, in linea con il principio di legalità (art. 7 CEDU); infine, "interconnessione tra le istruttorie" dei giudizi pendenti dinanzi alle diverse autorità giudiziarie, in modo che i risultati probatori acquisiti in un procedimento devono essere utilizzati nell'altro, evitando duplicazioni nella raccolta degli elementi e garantendo un'economia processuale (cd. *prohibition of double investigation*). Inoltre, la sanzione irrogata ad esito del procedimento per primo divenuto definitivo "deve essere tenuta in conto" dall'autorità giudiziaria del successivo procedimento, affinché all'imputato non venga irrogata una pena complessivamente iniqua, ovvero contraria al principio di proporzionalità. Per questa ragione, se uno dei due provvedimenti non ha acquistato forza di giudicato, il principio di *ne bis in idem* non potrà applicarsi. Con tale pronuncia si è dunque affermato un indebolimento della portata applicativa del divieto di *bis in idem*, che è diventato una "garanzia a geometria variabile" la cui effettività dipende dalla valutazione di connessione dei procedimenti relativi al doppio binario sanzionatorio presente nei singoli Paesi membri, alla luce dei *material factors*.

costituzionale»<sup>(12)</sup>. Diversamente, in materia di accertamento dell'imposta, l'ordinamento tributario è volto a garantire la corretta attuazione della norma impositiva, nel rispetto del principio di capacità contributiva. In tale prospettiva, «l'accertamento fiscale conserva la propria autonomia rispetto al giudicato penale, in quanto finalizzato alla verifica della pretesa tributaria secondo le regole probatorie che disciplinano il rapporto tra contribuente e

(12) È utile rilevare l'assenza di un'esplicita disposizione normativa che riconosca e disciplini in modo cogente il divieto di *bis in idem* nel sistema tributario nazionale. Pur tuttavia, in via generale, la fonte normativa che introduce nell'ordinamento giuridico italiano tale principio è l'art. 649 del codice di procedura penale. Il divieto di duplicazione dei giudizi e delle sanzioni è considerato dalla Corte costituzionale "una moderna garanzia connessa allo sviluppo della personalità di ciascun cittadino". Cfr. Sent. Corte costituzionale, 16 giugno 2022 n. 149 e, prima, Sent. Corte costituzionale, 31 maggio 2016 n.200. Nel corso dell'ultimo decennio, la Corte costituzionale è stata frequentemente chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale dell'art. 649 del codice di procedura penale. Gli interrogativi formulati dai giudici *a quo* si sono incentrati sulla presunta incompatibilità del doppio binario procedimentale tributario con l'art. 117, comma 1 della Costituzione, in particolare in relazione all'art. 4 del Protocollo n.7 Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo. *Ex multis*, si segnala l'ordinanza 12 giugno 2020 n.114 con la quale la Corte si è pronunciata su un rinvio del Tribunale ordinario di Rovigo in merito alla legittimità costituzionale dell'art.649 c.p.p. La Corte costituzionale, nel rispondere alle censure presentate dal Tribunale di Rovigo, ha dichiarato l'inammissibilità del ricorso, richiamando i principi già affermati nella sentenza 30 ottobre 2019, n.222 (par. 2 e ss.), la quale, pur concludendosi con una declaratoria di inammissibilità, ha comunque delineato — seppure in forma di *obiter dictum* — i presupposti di ammissibilità del doppio binario sanzionatorio per l'omesso versamento dell'IVA, in linea con la giurisprudenza europea. Nello specifico, la Consulta ha precisato che: la prevedibilità del doppio binario è "*in re ipsa*", poiché la normativa italiana sancisce chiaramente la possibilità di una doppia sanzione, amministrativa e penale, per la medesima condotta. Si precisa che, sotto il profilo del coordinamento dei procedimenti, l'ordinamento italiano è dotato di istituti che garantiscono una adeguata circolazione del materiale probatorio tra i processi, assicurando la connessione sostanziale tra di essi; in merito alla proporzionalità della pena complessivamente irrogata, il rischio di un trattamento punitivo eccessivo è mitigato — secondo la Corte Cost. — dal principio di specialità di cui all'art. 19 del d.lgs. 74/2000, e dagli istituti premiali di cui agli artt. 13 e 13-*bis* dello stesso decreto. Infine, quanto alla diversità di scopo, la previsione di una soglia di punibilità per le violazioni aventi rilevanza penale rappresenta "l'intento del legislatore di esprimere la ferma riprovazione dell'ordinamento a fronte di condotte gravemente pregiudizievoli per gli interessi finanziari nazionali ed europei". Il giudice delle Leggi ha riaffermato, senza ricorrere alla formula della manifesta infondatezza della questione prospettata, la necessità che il giudice del ricorso svolga una approfondita disamina di tutti i *material factors* per verificare la compatibilità del doppio binario sanzionatorio tributario con il divieto di *bis in idem*.

Amministrazione finanziaria» (13).

### 3. L'efficacia intertemporale dell'art. 21-bis e il suo ambito di applicazione.

La pronuncia della Suprema Corte n.3800/2025 ha escluso dall'ambito applicativo (14) dell'art. 21-bis le sentenze di condanna, le sentenze di assoluzione e di proscioglimento fondate su formule diverse dall'insussistenza del fatto (ad esempio, "il fatto non costituisce reato", "il fatto non è più previsto dalla legge come reato", formule di improcedibilità), i provvedimenti di archiviazione, le sentenze di applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 c.p.p. e le analoghe sentenze assolutorie previste dall'art.21-bis emesse a seguito di giudizio abbreviato (15). I giudici di legittimità, sul piano dell'efficacia intertemporale, hanno d'altro canto

(13) Nel caso di specie, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Puglia aveva fondato la propria decisione esclusivamente sulla sentenza penale di assoluzione, omettendo di operare un autonomo scrutinio degli ulteriori elementi istruttori forniti dall'Amministrazione finanziaria. Più precisamente, la Suprema Corte ha rilevato che la CGT2 ha "del tutto pretermesso una autonoma valutazione", limitandosi ad un acritico adeguamento agli esiti del processo penale. Tale impostazione è stata oggetto di censura da parte della Cassazione, la quale ha ribadito il principio per cui il giudice tributario, "pur potendo tenere conto della decisione penale, non può ritenersi vincolato da essa, dovendo invece procedere a una valutazione nel merito delle risultanze probatorie emerse nel procedimento fiscale". In ambito tributario, l'ordinamento consente all'Amministrazione finanziaria di fondare le proprie pretese su elementi presuntivi, purché caratterizzati dai requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c. In questo caso, l'Agenzia delle Entrate aveva allegato prove idonee a dimostrare l'inesistenza oggettiva di alcune operazioni commerciali, nonché la non riferibilità di determinati costi all'esercizio di competenza. La mancata considerazione di tali elementi da parte della CGT2 ha determinato l'annullamento della sentenza impugnata e il rinvio della controversia per un nuovo esame nel rispetto dei principi enunciati dalla Corte di legittimità.

(14) L'impostazione dell'art. 21-bis ha sollevato diverse perplessità in relazione ai criteri di selezione delle decisioni penali rilevanti nel processo tributario. Cfr., a questo proposito, S. SERENI, *Rapporti con il processo penale, le assoluzioni definitive valgono nel processo tributario*, in *Dossier del Sole 24 Ore*, 2024, 8; S. CAPOLUPO, *Restano irrisolti Restano irrisolti alcuni profili tra processo penale e processo tributario*, in *Il fisco*, 2024, 26, 2467 ss.

(15) Per i giudici della Sent. 3800/2025 unicamente la sentenza penale assolutoria, pronunciata ad esito del dibattimento e irrevocabile, è idonea a vincolare il giudice tributario, quanto ai medesimi fatti accertati in sede penale.

ricosciuto — secondo un consolidato orientamento <sup>(16)</sup> — l'inedoneità del giudicato penale a spiegare effetti anche nei casi in cui la sentenza dibattimentale di assoluzione sia divenuta irrevocabile anteriormente all'entrata in vigore del d.lgs. 87/2024 <sup>(17)</sup>. La sentenza in commento ribadisce, più chiaramente, che l'art. 21-*bis* è di immediata applicazione a tutte le controversie pendenti dinanzi al giudice tributario e alla Corte di cassazione, con riferimento non solo alle violazioni poste in essere successivamente al 1 settembre 2024, ma anche a quelle pregresse. Non può, pertanto, ritenersi invocabile, nella specie, l'art. 5 del d.lgs. 87/2024, che disciplina l'applicazione differita delle previsioni in materia di sanzioni amministrative. Tale esclusione discende non solo da un'interpretazione letterale, atteso che l'art. 21-*bis* è stato introdotto dall'art. 1 del d.lgs. 87/2024 e non è espressamente richiamato dall'art. 5 <sup>(18)</sup>, ma anche da una lettura sistematica della norma, la quale disciplina esclusivamente l'efficacia di una misura di natura penale e non amministrativa.

#### **4. L'art.21-*bis* e il ricorso per Cassazione: la verifica di coincidenza dei fatti materiali tra i due giudizi.**

La sentenza in commento chiarisce inoltre che il giudicato penale di assoluzione produce effetti nel giudizio tributario *ex art. 21-*bis**, a condizione che sia stato pronunciato sugli stessi fatti

<sup>(16)</sup> *Ex multis* si v. Cass. 31 luglio 2024, n. 21584; Cass. 3 settembre 2024, n. 23570; Cass. 3 settembre 2024, n. 23609; Cass. 11 ottobre 2024, n. 16584; Cass. 2 dicembre 2024, n. 30814; Cass. 3 dicembre 2024, n. 30900; Cass. 16 gennaio 2025, n. 1021. Nell'ordinanza n. 5714/2025 è stato rilevato che l'unanimità delle succitate pronunce della Cassazione sull'efficacia retroattiva dell'art. 21-*bis* determina un'interpretazione consolidata, qualificabile come "diritto vivente". Si può considerare pertanto definitivamente affermato l'orientamento secondo cui l'art. 21-*bis* trova applicazione anche nei casi in cui la sentenza dibattimentale di assoluzione sia divenuta irrevocabile prima dell'entrata in vigore del d.lgs. 87/2024.

<sup>(17)</sup> I giudici esplicitano l'adesione al percorso argomentativo svolto a sostegno di tale tesi da Cass. civ., sez. trib., 3 settembre 2024, n. 23570.

<sup>(18)</sup> L'art. 5 d.lgs. 87/2024 che disciplina l'efficacia delle novelle introdotte nel d.lgs. 74/2000, stabilisce che *solo le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1 settembre 2024*. L'art. 21-*bis* è stato introdotto con l'art.1 del d.lgs. 87/2024: per questa ragione deve considerarsi immediatamente efficace.

materiali oggetto della controversia fiscale. Tale previsione presuppone un accertamento sulla coincidenza dell'*idem factum* tra il procedimento penale e quello tributario, attività demandata al giudice del merito. Tuttavia, l'art. 21-*bis* ne consente la valutazione anche nel giudizio di legittimità, con specifico riferimento alla Cassazione<sup>(19)</sup>. In quest'ultimo contesto, l'allegazione della sentenza penale, scrivono i giudici della Suprema Corte, non è di per sé sufficiente: «il ricorrente è tenuto a individuare in modo chiaro e specifico i fatti e gli elementi accertati in sede penale che risultano identici» a quelli posti a fondamento dell'accertamento tributario così da legittimare l'applicazione del giudicato penale nel giudizio fiscale. L'inosservanza dei criteri di chiarezza e specificità, come previsto dall'art. 366, nn. 3 e 4 c.p.c., può pregiudicare l'intelligibilità delle questioni prospettate, determinando l'inammissibilità del motivo di ricorso qualora l'esposizione dei fatti risulti oscura o le censure appaiano formulate in modo confuso<sup>20</sup>. La Suprema Corte ribadisce la necessità di adottare una lettura "materialistica" (o sostanzialistica) del presupposto dell'*idem factum*, superando l'approccio legalistico, il quale ancorava la valutazione della medesimezza del fatto alla qualificazione giuridica attribuita nei due procedimenti. In tale prospettiva, la Corte afferma che *la verifica della coincidenza* tra i fatti contestati in sede penale e in sede tributaria deve avvenire «sulla base di un accertamento naturalistico»<sup>(21)</sup>, che consideri la corrispondenza

(19) Il secondo comma dell'art. 21-*bis* dispone che "la sentenza penale irrevocabile può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio".

(20) Sui rischi legati alle confuse censure mosse alla sentenza gravata, con conseguente inammissibilità della doglianza si v. Cass. n. 8009 del 21/03/2019, Sez. U, n. 37552 del 30/11/2021; Cass. n. 4300 del 13/02/2023.

(21) Si aggiunge che, a livello europeo, la giurisprudenza della *Grand Chamber* della Corte EDU ha progressivamente elaborato un approccio ermeneutico finalizzato a rafforzare la tutela del diritto fondamentale ex art. 4, Prot. 7 CEDU, superando l'originaria prospettiva formalistica incentrata sulla mera corrispondenza delle qualificazioni giuridiche (cd. *legalistic approach*). Un primo snodo interpretativo è riscontrabile nella sentenza Corte EDU, *Franz Fischer c. Austria*, 29 maggio 2001, n. 37950 in cui si afferma che l'identità del fatto va accertata mediante un'analisi comparativa degli elementi

degli elementi costitutivi dell'illecito amministrativo-tributario e di quello penale <sup>(22)</sup>. Questo approccio si pone in linea con la più recente giurisprudenza europea e nazionale, la quale enfatizza la necessità di una valutazione sostanziale dell'identità del fatto, in ossequio al principio del *ne bis in idem* di matrice convenzionale ed euro-unitaria <sup>(23)</sup>.

costitutivi delle norme violate, prescindendo dalla loro collocazione nell'ambito penale o amministrativo. Tuttavia, il *revirement* paradigmatico si è consumato con la pronuncia Corte EDU, *Grand Chamber, Zolotukhin c. Russia* 10 febbraio 2009, n. 14939, con la quale è stato introdotto il criterio della *material identity of the facts*. Secondo tale parametro, l'accertamento della medesimezza deve fondarsi su un'indagine concreta della condotta dell'agente, "valutata nella sua unitarietà spazio-temporale e nella sua inscindibile connessione causale, anziché su un mero confronto astratto delle fattispecie normative". I giudici di Strasburgo hanno chiarito che l'analisi deve concentrarsi sulle "circostanze fattuali effettivamente verificatisi, inquadrabili in un'unica sequenza storica" relegando la qualificazione giuridica a parametro secondario. Sull'argomento cfr. F. GALLO, *Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul ruolo delle Alte Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. trib.*, 2018, 915 ss. A. GIOVANNINI, *Sui rapporti fra principio di proporzionalità, ne bis in idem e specialità nel riformato sistema punitivo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online 2024, osserva come il d.lgs. 87/2024 — in particolare attraverso l'introduzione degli artt. 21-*bis* e 21-*ter* — abbia delineato un sistema sanzionatorio ispirato a una logica di effettività sostanziale. Secondo l'A., l'identità materiale del fatto rappresenta il nuovo il "nuovo spartito, nel quale campeggiano le note" del principio di specialità, del *ne bis in idem* e dell'efficacia delle sentenze in altri procedimenti, abbandonando la rigidità delle qualificazioni formali a favore di una ricostruzione sostanziale della condotta. Tale impostazione, che valorizza la *materialità* del fatto quale parametro ordinante del sistema, costituirebbe un significativo progresso in chiave garantista, in quanto più idonea a salvaguardare i diritti fondamentali del contribuente, anche in un'ottica di coerenza con la giurisprudenza della Corte EDU.

<sup>(22)</sup> A maggior chiarimento e in via solo esemplificativa, si può rilevare che l'orientamento prevalente della Cassazione penale, con riguardo al reato di omesso versamento dell'Iva, previsto dall'art. 10-*ter* d.lgs. n. 74 del 2000, reputa che la soglia di punibilità configuri "un elemento costitutivo del reato, con la conseguenza che la sua mancata integrazione comporta l'assoluzione con la formula il fatto non sussiste" (v. Cass. pen. 16 giugno 2016, n. 35611).

<sup>(23)</sup> Cfr. F. COLAIANNI, *Prime osservazioni sulla sentenza della Cassazione civile n.3800/2025 in tema di efficacia del giudicato penale nel processo tributario*, in *Giur. pen.*, 2025, reperibile su [www.giurisprudenzapenale.com](http://www.giurisprudenzapenale.com).

## **5. La rilevanza della sentenza penale pronunciata ai sensi dell'art. 530, comma 2, c.p.p.**

La Corte chiarisce poi un ulteriore importante principio: l'assoluzione in sede penale, che consente di reclamare il giudicato, deve essere pronunciata ai sensi dell'art. 530, comma 1, c.p.p. Occorre, invero, che sia offerta la prova positiva dell'innocenza dell'imputato. Si tratta di un orientamento consolidato da oltre un trentennio e riconosciuto anche dalle Sezioni Unite<sup>(24)</sup>, le quali, con riferimento all'art. 652<sup>(25)</sup>, ma anche agli artt. 651, 653 e 654 c.p.p., hanno affermato che “la sentenza di assoluzione è idonea a produrre gli effetti di giudicato solo in quanto contenga, in termini categorici, un effettivo e positivo accertamento circa l'insussistenza del fatto o l'estraneità della partecipazione dell'imputato al fatto”. È dunque esclusa esplicitamente l'ipotesi in cui l'assoluzione sia determinata dall'accertamento dell'insussistenza di sufficienti elementi di prova circa la commissione del fatto o l'attribuibilità di esso all'imputato, e cioè quando l'assoluzione sia stata pronunciata a mente dell'art. 530, comma 2, c.p.p.<sup>(26)</sup>. In questo secondo caso, infatti, l'assoluzione non deriva da un accertamento giudiziale che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso, bensì da una mera presa d'atto dell'impossibilità di provare adeguatamente la responsabilità per insufficienza degli elementi probatori. Di

<sup>(24)</sup> Cfr. Suprema Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 26 gennaio 2011, n. 1768.

<sup>(25)</sup> L'art. 652 del c.p.p. recita al comma 1 che “*la sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato, quanto all'accertamento che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso o che il fatto è stato compiuto nell'adempimento di un dovere o nell'esercizio di una facoltà legittima, nel giudizio civile o amministrativo per le restituzioni e il risarcimento del danno promosso dal danneggiato o nell'interesse dello stesso, sempre che il danneggiato si sia costituito o sia stato posto in condizione di costituirsi parte civile, salvo che il danneggiato dal reato abbia esercitato l'azione in sede civile a norma dell'articolo 75, comma 2*”. Ai sensi del comma 2 dell'art. 652 “*la stessa efficacia ha la sentenza irrevocabile di assoluzione pronunciata a norma dell'articolo 442, se la parte civile ha accettato il rito abbreviato*”.

<sup>(26)</sup> *Ex multis* si v. anche Cass. n. 19863/2013; Cass., 25 settembre 2014, n. 20252; Cass., 11 marzo 2016, n. 4764; Cass. 12 settembre 2022, n. 26811.

conseguenza, la Corte esclude che in tale ipotesi possa essere invocato il giudicato al di fuori della sede penale. Tale condizione, ossia la ricostruzione della situazione fattuale con estrema certezza, si verifica solo nei casi in cui la pronuncia di assoluzione sia resa *ex art. 530, comma 1, c.p.p.* (prova positiva che superi ogni ragionevole dubbio) e non nei casi in cui la pronuncia di assoluzione sia resa *ex art. 530, comma 2, c.p.p.* (prova mancante, insufficiente o contraddittoria).

Un'opposta interpretazione, ricostruita da Ordinanza Cass. Sez. Trib. 4 marzo 2025, n. 5714, desumibile implicitamente da Cass. n. 23570/2024 e Cass. n. 23609/2024, sostiene come l'art. 21-*bis* costituisca una norma autonoma e speciale, che si discosta dagli artt. 651-654 c.p.p. e non è soggetta alle limitazioni della consolidata giurisprudenza di legittimità formatasi su tali disposizioni. A supporto viene osservato che l'art. 21-*bis* a differenza della disciplina dettata dall'art. 652 c.p.p., non equipara, *quoad effectum*, la sentenza irrevocabile di assoluzione pronunciata a norma dell'articolo 442 c.p.p. alla sentenza dibattimentale. E dunque, in ragione della autonomia della nuova disciplina, potrebbe valorizzarsi l'elemento testuale della mancata esplicita esclusione, nell'art. 21-*bis*, dell'efficacia extra-penale della sentenza di assoluzione pronunciata ai sensi del secondo comma dell'art. 530 c.p.p. Osservando che la *ratio* della novella è dichiaratamente semplificatoria, di integrazione completa dei due sistemi, e tende ad uniformare gli esiti penali e tributari sui medesimi fatti accertati, i giudici scrivono che "se il legislatore avesse voluto escludere il secondo comma lo avrebbe fatto espressamente, così come ha escluso le decisioni pronunciate con riti speciali". In considerazione della disomogeneità degli orientamenti giurisprudenziali emersi, i giudici dell'ordinanza Cass. Sez. Trib. n. 5714/2025 hanno ritenuto sussistenti i presupposti per la rimessione della questione alle Sezioni Unite al fine di chiarire se la disciplina introdotta dall'art. 21-*bis* attribuisca efficacia di giudicato anche alla sentenza penale di assoluzione pronunciata ai sensi dell'art. 530, comma 2, c.p.p.

## 6. Profili critici e prospettive interpretative.

Dall'analisi della sentenza n.3800/2025 emerge la necessità di una riflessione approfondita sui principi di diritto enunciati e sulle ulteriori argomentazioni poste alla base del ragionamento della Corte. Come anticipato, la Suprema Corte perviene alla conclusione che l'art. 21-*bis* del d.lgs. 74/2000 trovi applicazione esclusivamente in materia sanzionatoria, escludendo ogni incidenza diretta sull'accertamento dell'imposta<sup>(27)</sup>. Risulta evidente come tale interpretazione conduca a una lettura restrittiva dell'art. 21-*bis*<sup>(28)</sup>, trascurando alcuni profili fondamentali del rapporto tra il giudizio tributario e quello penale. In particolare, la Corte non considera che, nell'ambito del procedimento e del processo tributario, l'accertamento del fatto ai fini sanzionatori non può mai considerarsi autonomo rispetto a quello relativo all'imposta. Nell'ordinanza Cass. Sez. Trib. n. 5714/2025 del 4 marzo 2025, i giudici, ricostruendo la tesi dell'incidenza del giudicato penale anche sull'accertamento dell'imposta — manifestata dalla Cassazione con le coeve decisioni Cass. n. 23570/2024 e Cass. n. 23609/2024<sup>(29)</sup> — affermano che

(27) Sotto il profilo tributario, infatti, la pronuncia penale definitiva costituisce un elemento di valutazione per il giudice tributario, senza assumere efficacia vincolante o preclusiva in ordine alla determinazione del rapporto fiscale.

(28) Cfr. A. SALVATI, *Innocenti evasori della Cassazione verso il triplo binario, osservazioni a Cass. Civ. Sez. V, 14 febbraio 2025, n. 3800*, in *Riv. dir. trib.*, approfondimento online 2025, par. 1, reperibile su [www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it).

(29) Successivamente ribadito, *inter alias*, da Cass. 21584/2024, Cass. n. 30675/2024, Cass. n. 30814/2024 e, da ultimo, ancora da Cass. n. 936/2025 e n. 1021/2025. L'orientamento che il giudicato penale di assoluzione si estenda anche all'accertamento del presupposto impositivo troverebbe conferma — scrivono i giudici dell'ordinanza 5714/2025 — nei principi ispiratori della riforma, sanciti dall'art. 20, comma 1, della legge delega n. 111/2023, volti a garantire maggiore certezza giuridica e coerenza sistematica tra processo penale e tributario. L'art. 20, comma 1 affida al Governo delegato due finalità distinte ed autonome: al comma 1, lett. a n. 1) quella di “razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*” e, al comma 1, lett. a, n. 3) quella di “rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi (...)”.

«se il giudice penale ha escluso l'esistenza del fatto costitutivo del reato tributario, il relativo presupposto impositivo deve considerarsi automaticamente insussistente anche nel giudizio tributario».

Ciò risulta ancora più evidente se si considera che l'accertamento tributario non è mai motivato esclusivamente in relazione alle sanzioni, dal momento che la responsabilità sanzionatoria consegue direttamente e necessariamente alla commissione del fatto evasivo <sup>(30)</sup>, ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. 472/1997. Di conseguenza, qualora vi sia un accertamento passato in giudicato relativamente alle sanzioni, risulta coerente sostenere che il medesimo effetto debba estendersi anche all'imposta. Non a caso, l'art. 21-*bis*, comma 3, prevede che l'efficacia del giudicato vincoli anche il contribuente e non solo il soggetto direttamente coinvolto nel processo penale. Tale disposizione, dunque, conferma implicitamente l'intento del legislatore di estendere gli effetti del giudicato anche in relazione alle imposte, poiché il contribuente è il soggetto obbligato al pagamento. È difficilmente sostenibile che il giudice, chiamato a valutare un medesimo fatto ai fini sia dell'imposizione tributaria che dell'applicazione delle sanzioni, possa attribuire valore di giudicato alla decisione penale limitatamente al profilo sanzionatorio, escludendone l'incidenza sulla determinazione dell'imposta. Tale impostazione appare contraddittoria, poiché l'accertamento tributario rappresenta il presupposto logico e giuridico dell'irrogazione della sanzione. La sovrapposibilità dei fatti materiali rilevanti in entrambi i procedimenti evidenzia l'inscindibile connessione tra gli elementi che fondano l'imposizione fiscale e quelli che determinano l'applicazione delle sanzioni. In questa prospettiva, la struttura sistematica del regime sanzionatorio tributario,

<sup>(30)</sup> Sul legame intrinseco tra le sanzioni e l'obbligazione tributaria, con spunti di riflessione sia dal punto di vista teorico sia pratico in dottrina, *ex multis* si v. A. GIOVANNINI, *I rapporti fra processo penale e processo tributario* in A. GIOVANNINI (a cura di), *La riforma fiscale i diritti e i procedimenti*, Vol. III, Pisa, 2024, 159-166; R. CORDERO GUERRA, *Sanzioni amministrative tributarie e principio di proporzionalità*, in *Trimestrale di diritto tributario*, 2023, 527-540.

intrinsecamente connessa all'imposta accertata, non consente di giustificare un accertamento differenziato sui medesimi fatti costitutivi. L'eventuale separazione degli effetti del giudicato tra imposta e sanzioni risulterebbe priva di coerenza logico-giuridica e contraria alla *ratio* dell'art. 21-*bis* del d.lgs. 74/2000, che presuppone un rapporto di interdipendenza tra i due ambiti. In considerazione dell'incertezza ermeneutica legata all'efficacia del giudicato penale di assoluzione nel giudizio tributario estesa anche all'accertamento dell'imposta, l'Ordinanza Cass. Sez. Trib. n. 5714/2025 ha ritenuto sussistenti i presupposti per la rimessione della questione alle Sezioni Unite, al fine di chiarire l'ambito di applicazione dell'art. 21-*bis*.

Inoltre, desta qualche perplessità la lettura restrittiva adottata dalla Corte in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 21-*bis* del d.lgs. 74/2000, in quanto esclude la rilevanza delle sentenze assolutorie pronunciate a seguito di giudizio abbreviato<sup>(31)</sup>. Tuttavia, la mancata estensione dell'efficacia vincolante del giudicato penale di assoluzione anche alle sentenze emesse a seguito di giudizio abbreviato determina una disparità di trattamento tra l'imputato che opta per tale rito, per ragioni di economia processuale, e colui che affronta il giudizio ordinario<sup>(32)</sup>. Un possibile superamento di tale disomogeneità potrebbe derivare da un intervento normativo volto a garantire una maggiore equiparazione tra

(31) Il giudizio abbreviato costituisce un rito alternativo al processo penale ordinario, finalizzato alla semplificazione e alla riduzione dei tempi processuali. La principale differenza rispetto al rito ordinario risiede nel fatto che la decisione viene adottata sulla base delle sole prove raccolte nelle indagini preliminari, senza l'acquisizione di ulteriori elementi probatori nel contraddittorio dibattimentale tra le parti. Questo rito, inoltre, è attivabile esclusivamente su richiesta dell'imputato, il quale accetta una limitazione delle garanzie processuali proprie del dibattimento, in cambio di un beneficio sanzionatorio consistente nella riduzione della pena (art. 442 c.p.p.).

(32) A.F. URICCHIO, nell'audizione presso le Commissioni riunite Giustizia e Finanze della Camera dei Deputati nell'ambito dell'esame dello schema del d.lgs. 87/2024, atto n.144, 2024, è stato tra i primi ad aver messo in luce pregi e difetti dello schema di decreto delegato; cfr. anche A. GIOVANARDI, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in *Riv. dir. trib.* supplemento online, 2024, par. 5, reperibile su [www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it).

le sentenze assolutorie pronunciate nel rito abbreviato e quelle emesse nel giudizio ordinario. A tal fine, si potrebbe prevedere un'estensione dell'efficacia di giudicato ai fini extra-penali anche alle sentenze irrevocabili di assoluzione rese all'esito del giudizio abbreviato, in linea con quanto già stabilito dall'art. 652, comma 2, c.p.p., almeno nei casi in cui venga accertata l'insussistenza del fatto o l'estraneità dell'imputato. D'altra parte, l'esclusione delle sentenze assolutorie fondate su formule diverse da "il fatto non sussiste" o "l'imputato non ha commesso il fatto" appare condivisibile. La scelta di limitare l'efficacia vincolante delle sentenze penali nel processo tributario alle sole formule assolutorie piene risponde a una logica di certezza del diritto e di coerenza con i principi che regolano la responsabilità amministrativa. Tale impostazione, ampiamente sostenuta dalla dottrina, contribuisce a preservare la distinzione tra l'accertamento della responsabilità penale e la valutazione della responsabilità tributaria, evitando automatismi interpretativi non coerenti con la *ratio* del sistema sanzionatorio<sup>(33)</sup>.

La Corte, inoltre, fornisce un'interpretazione coerente con i precedenti giurisprudenziali<sup>(34)</sup>, escludendo soluzioni ermeneutiche dissonanti rispetto al regime di efficacia intertemporale dell'art. 21-*bis* del d.lgs. 87/2024. In tale prospettiva, ha ritenuto applicabile l'art. 21-*bis* a tutti i procedimenti in corso, includendo anche quelli in cui la sentenza penale sia passata in giudicato prima dell'entrata in vigore del decreto. Questo approccio ha contribuito a rafforzare il principio di coerenza tra giudicato penale e giudizio tributario, assicurando una maggiore tutela per i contribuenti già assolti in sede penale, in conformità ai principi del giusto processo e della ragionevole durata del procedimento.

<sup>(33)</sup> In questo senso, A. GIOVANNINI, *Diritto punitivo tributario: residualità applicativa del ne bis in idem e rapporti tra processi*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online 2024, par. 3, reperibile su [www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it).

<sup>(34)</sup> *Ex multis* si v. Cass. 31 luglio 2024, n. 21584; Cass. 3 settembre 2024, n. 23570; Cass. 3 settembre 2024, n. 23609; Cass. 11 ottobre 2024, n. 16584; Cass. 2 dicembre 2024, n. 30814; Cass. 3 dicembre 2024, n. 30900; Cass. 16 gennaio 2025, n. 1021.

In linea con la pronuncia della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nella sentenza *A. e B. c. Norvegia* <sup>(35)</sup>, la Corte ribadisce che il cumulo di sanzioni di natura penale e amministrativa per i medesimi fatti può risultare compatibile con l'art. 4 del Protocollo n. 7 CEDU, a condizione che tra i due procedimenti sanzionatori vi sia un nesso sufficientemente stretto sotto il profilo materiale e temporale. Alla luce di tale principio, la Corte afferma che la verifica della coincidenza tra i fatti contestati in sede penale e in sede tributaria debba avvenire attraverso un accertamento naturalistico, basato sulla corrispondenza degli elementi costitutivi dell'illecito amministrativo-tributario e di quello penale. Tuttavia, la mancata enunciazione di criteri guida per stabilire tale coincidenza rappresenta un limite della decisione, poiché lascia alla discrezionalità del giudice tributario la valutazione sull'effettiva sovrapposizione delle condotte. Tale margine interpretativo potrebbe determinare un'applicazione non uniforme del principio del *ne bis in idem*, compromettendo la tutela garantita dall'art. 4 del Protocollo n. 7 CEDU. Come evidenziato dalla dottrina <sup>(36)</sup>, sarebbe auspicabile un intervento della Corte di Cassazione, nella sua funzione nomofilattica, volto a delineare parametri uniformi per la verifica della coincidenza tra i fatti contestati. Un possibile punto di riferimento potrebbe essere rappresentato dai *material factors* individuati dalla Corte EDU nella sentenza *A. e B. c. Norvegia*, i quali includono: la complementarietà tra i procedimenti, che devono perseguire finalità differenti e valutare aspetti distinti della medesima condotta illecita, sia in astratto che in concreto; la prevedibilità delle conseguenze sanzionatorie, affinché il soggetto coinvolto possa ragionevolmente prevedere l'applicazione di entrambi i procedimenti; la connessione tra le istruttorie, che

<sup>(35)</sup> G. CALAFIORE, *La sentenza A e B c. Norvegia della Corte di Strasburgo ridimensiona la portata del principio ne bis in idem*, in *European Papers*, Vol. 2, 2017, 243-250; S. SERENI, *op. cit.*, 8.

<sup>(36)</sup> A. GIOVANARDI, *op. cit.*, par. 5; C. GLENDI, *Riforma del sistema sanzionatorio, cosa cambia per l'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario?*, reperibile su [www.ipsoa.it](http://www.ipsoa.it).

impone un coordinamento tra i giudizi penale e tributario per evitare duplicazioni nella raccolta e nella valutazione degli elementi probatori. L'adozione di tali criteri da parte della giurisprudenza nazionale contribuirebbe a rafforzare la certezza del diritto, garantendo maggiore uniformità interpretativa nell'applicazione dell'art. 21-*bis* e nell'attuazione del principio del *ne bis in idem*.

ANTONIO FELICE URICCHIO - LUCA PETRUZZELLA

ABSTRACT: La sentenza n. 3800 del 14 febbraio 2025 della Corte di Cassazione ha delineato il perimetro applicativo dell'art. 21-*bis* del d.lgs. 74/2000, introdotto dal d.lgs. 87/2024, stabilendo che la sentenza penale di assoluzione irrevocabile, pronunciata con le formule "il fatto non sussiste" o "l'imputato non ha commesso il fatto" all'esito del dibattimento, ha efficacia di giudicato nel processo tributario limitatamente alla materia di sanzioni. Diversamente, rispetto all'accertamento dell'imposta, la pronuncia penale assolutoria assume, invece, la valenza di elemento di prova ed è sottoposta alla valutazione autonoma del giudice tributario, il quale è tenuto a considerare il quadro probatorio complessivo. La Suprema Corte ha altresì precisato che l'efficacia di giudicato è circoscritta alle sentenze di assoluzione emesse ai sensi dell'art. 530, comma 1, c.p.p., con esclusione di quelle fondate su prova mancante, insufficiente o contraddittoria, a mente dell'art. 530, comma 2, c.p.p. Il principio enunciato ha suscitato un ampio dibattito in dottrina e tra gli operatori del settore, determinando l'intervento della stessa Corte di Cassazione che, con l'ordinanza n. 5714 del 4 marzo 2025, ha rimesso la questione alle Sezioni Unite. Queste ultime sono chiamate a pronunciarsi su due profili di primaria rilevanza sistematica ai fini della uniforme applicazione dell'art. 21-*bis*: l'estensione dell'efficacia del giudicato penale assolutorio anche all'accertamento dell'imposta e la rilevanza delle sentenze di assoluzione ai sensi dell'art. 530, comma 2, c.p.p. Il presente contributo analizza il contrasto giurisprudenziale in merito all'incidenza del giudicato penale sull'ordinamento fiscale, alla luce dell'introduzione dell'art. 21-*bis*. Particolare attenzione è riservata all'efficacia intertemporale della norma, alla verifica di coincidenza dei fatti materiali oggetto di valutazione nei due giudizi, nonché alla rilevanza delle sentenze penali di assoluzione *ex art. 530, comma 2, c.p.p.* L'indagine sottolinea l'esigenza di un intervento chiarificatore da parte delle Sezioni Unite, volto a dirimere le frizioni interpretative che investono l'efficacia del giudicato penale nell'ambito dell'accertamento tributario.

ABSTRACT: *Judgment n. 3800 of 14 February 2025 by the Italian Supreme Court has outlined the scope of application of article 21-bis of Leg. Decree n. 74/2000, as introduced by Leg. Decree n. 87/2024. The Court held that a final acquittal judgment in criminal proceedings- rendered following a full trial and based on the grounds that "the fact does not exist" or "the defendant did not commit the act" - has res judicata*

*effect in tax proceedings, but only with regard to penalties. Conversely, with respect to the assessment of taxes, the criminal acquittal functions merely as evidence and is subject to the independent evaluation of the tax judge, who must assess it in light of the overall evidentiary framework. The Supreme Court further clarified that the res judicata effect is confined to acquittals issued under article 530(1) of the Italian C.C.P., to the exclusion of those based on lack, insufficiency, or contradiction of evidence pursuant to article 530(2) of the same Code. The principle established by the Court has sparked significant debate among scholars and practitioners, prompting the Supreme Court itself, by order n. 5714 of 4 March 2025, to refer the matter to the Joint Sections. These are now called upon to rule on two issues of paramount systemic relevance for the uniform application of article 21-bis: (i) whether the res judicata effect of acquittals should extend also to tax assessments, and (ii) the legal significance of acquittals under article 530(2) of the C.C.P. This paper examines the judicial divergence concerning the impact of criminal res judicata on the tax legal order, in light of the introduction of article 21-bis. Special attention is devoted to the intertemporal effectiveness of the provision, the verification of factual coincidence in the two sets of proceedings, and the relevance of acquittals rendered under article 530(2) C.C.P. The analysis highlights the need for a clarifying intervention by the Joint Sections, aimed at resolving the interpretive tensions surrounding the effect of criminal res judicata within the framework of tax assessment.*