



# GIUSTIZIA INSIEME

# 2

*Rivista quadrimestrale online*

maggio-agosto 2025

[www.giustiziainsieme.it](http://www.giustiziainsieme.it)

Direttrice scientifica: Paola Filippi

## Questioni attuali di diritto tributario

tra normativa e giurisprudenza

a cura di

Enrico Manzon e Giuseppe Melis

### ■ Con i contributi di

Milena Balsamo, Loredana Carpentieri, Laura Castaldi, Stefano Civardi, Paola Coppola, Andrea Giovanardi, Alessandro Giovannini, Graziella Glendi, Matteo Golisano, Alberto Marcheselli, Giuseppe Melis, Massimo Francesco Orzan, Andrea Penta, Francesco Pepe, Alessio Persiani, Roberto Succio, Edoardo Traversa

**Direttrice scientifica**

Paola Filippi

**Vice direttore scientifico**

Costantino De Robbio

**Direttore responsabile**

Marcello Basilico

**Comitato scientifico**

Ernesto Aghina, Alfonso Amatucci, Mirzia Rosa Bianca, Giovanni Canzio, Bruno Capponi, Corrado Caruso, Carlo Citterio, Roberto Giovanni Conti, Angelo Costanzo, Mariella De Masellis, Franco De Stefano, Marco Dell'Utri, Pasquale Fimiani, Fabio Francario, Giacomo Fumu, Carlo Vittorio Giabardo, Gabriella Luccioli, Enrico Manzon, Giuseppe Melis, Lorenzo Miazzi, Vincenzo Militello, Dino Petralia, Luca Ramacci, Maria Alessandra Sandulli, Giuseppe Santalucia, Giuliano Scarselli, Mario Serio, Carmelo Sgroi, Giorgio Spangher.

**Comitato di redazione**

Marta Agostini, Giuseppe Amara, Maria Cristina Amoroso, Andrea Apollonio, Elisa Arbia, Elisa Asprone, Beatrice Bernabei, Franco Caroleo, Riccardo Ionta, Giovanni Liberati, Luca Marzullo, Alessandro Nastri, Sibilla Ottoni, Donatella Palumbo, Morena Plazzi, Michela Petrini, Elisabetta Pierazzi, Morena Plazzi, Laura Reale, Filippo Ruggiero, Sandro Saba, Federica Salvatore.

Giustizia Insieme (GI) è una rivista online, iscritta al registro della stampa del Tribunale di Roma con autorizzazione n. 68 del 5 maggio 2023; costituisce prosecuzione della Rivista cartacea, fondata nel 2009 e iscritta per la prima volta al registro della stampa del Tribunale di Roma con autorizzazione n. 313 del 18 settembre 2009.

La Rivista è aggiornata quotidianamente e fascicolata quadrimestralmente, ad accesso libero, consultabile anche scaricando l'app di GI, le istruzioni sono reperibili ricercando l'app di GI sotto la voce Giustizia e Comunicazione. Attraverso l'attivazione delle notifiche si riceve la comunicazione della pubblicazione quotidiana.

La Rivista si uniforma agli standard internazionali definiti dal Committee on Publication Ethics (COPE) e fa proprie le relative linee guida.

È proprietario della testata il Movimento per la Giustizia art. 3 E.T.S.

Il contributo dei redattori e degli autori è a titolo gratuito.

Gli articoli pubblicati nel fascicolo quadrimestrale, secondo selezione della direzione sono inviati a revisori, individuati secondo criteri di rotazione tra i membri del Comitato scientifico, composto da esperti esterni alla direzione e al comitato di redazione. La scelta del revisore è effettuata garantendo l'assenza di conflitti di interesse. I contributi sono inviati ai revisori in forma anonima. La direzione, tramite la redazione, comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se la valutazione è positiva, il contributo è pubblicato. Se il revisore raccomanda modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se il revisore esprime parere negativo alla pubblicazione.

Coordinatrice di redazione: Margherita Occhilupo

Webmaster: Chiara Bicchielli

I fascicoli quadrimestrali sono pubblicati a cura di



Via A. Gherardesca

56121 Ospedaletto (Pisa)

# Indice

Prefazione di Enrico Manzon e Giuseppe Melis ..... p. III

## I. Sui principi

1. La codificazione del principio di proporzionalità nella revisione dello Statuto del contribuente di *Loredana Carpentieri* ..... » 143
2. I principi di proporzionalità, offensività e *ne bis idem* in materia sanzionatoria amministrativa. Prime riflessioni sull’attuazione dei principi della legge 111/2023 nel decreto delegato 87/2024 di *Stefano Civardi* ..... » 157
3. Processo penale e processo tributario: l’efficacia di giudicato della sentenza di assoluzione di *Alessandro Giovannini* ..... » 169
4. I rapporti fra autotutela sostitutiva, accertamento integrativo e divieto di *bis in idem* procedimentale nella giurisprudenza della Corte di Cassazione a valle del d.lgs. n. 219/2023 (Cass. SS.UU. 30051/2024) di *Alberto Marcheselli* ..... » 195
5. Il Giudice tributario tra illegittimità e infondatezza degli atti impugnabili di *Laura Castaldi* ..... » 205
6. Il nuovo regime di invalidità degli atti tributari in riferimento ai vizi dell’attività istruttoria di *Francesco Pepe* ..... » 219

## II. Sulle leggi d’imposta

1. La residenza fiscale delle persone fisiche alla luce del d.lgs. n. 209/2023 di *Giuseppe Melis* ..... » 233
2. La nozione di residenza fiscale delle società dopo il d.lgs. n. 209 del 2023 di *Alessio Persiani* ..... » 249
3. Le nuove definizioni di crediti «inesistenti» e «non spettanti»: ricognizione (degli orientamenti giurisprudenziali emersi in vigenza della previgente disciplina) o innovazione? di *Andrea Giovanardi* ..... » 269
4. La riforma delle imposte indirette nel quadro della giurisprudenza di legittimità di *Andrea Penta* ..... » 283
5. Le variazioni catastali su iniziativa dell’amministrazione e del contribuente: il *dies a quo* della utilizzabilità della rendita rettificata di *Milena Balsamo* ..... » 313
6. Il procedimento di accertamento e riscossione dei tributi locali: un “groviglio di norme” in cerca di riscrittura e, allo stato, di più letture adeguate alle regole e principi dell’ordinamento di *Paola Coppola* ..... » 335

**III. Sul processo**

1. Il rinvio pregiudiziale *ex art. 363 c.p.c.* Il nuovo approccio del sistema processuale tributario alla funzione nomofilattica di *Roberto Succio* ..... » 349
2. Il divieto di produzione di nuovi documenti in appello e profili di diritto intertemporale di *Matteo Golisano* ..... » 373
3. La giurisdizione sul pignoramento tributario: problemi e prospettive di *Graziella Glendi* ..... » 395

**IV. Sul diritto dell'unione**

1. Un'Agenzia tributaria europea: una proposta accademica per la prossima Commissione di *Edoardo Traversa e Giuseppe Marino* ..... » 409
2. Le conseguenze per le giurisdizioni nazionali della recente riforma dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea di *Massimo Francesco Orzan* ..... » 415

# 3. Processo penale e processo tributario: l'efficacia di giudicato della sentenza di assoluzione

**SOMMARIO:** **1.** L'identità del fatto materiale. Premessa e piano dell'indagine. – **2.** La retrocessione del normativismo formalistico: l'essenza concettuale della riforma e il principio di realtà. – **3.** Disposizione delegante e disposizione delegata: il fatto materiale accertato nella sua storicità (più verosimile). – **4.** Gli elementi strutturali del nuovo rapporto fra processi: la centralità dell'accertamento dei fatti materiali in sede penale. – **5.** *Segue:* unità ordinamentale, pluralità delle giurisdizioni e unicità dei fatti nella loro dimensione storica. – **6.** La sentenza definitiva di assoluzione in seguito a dibattimento e l'accertamento "in positivo" dell'inesistenza dei fatti materiali. – **7.** Identità del fatto materiale, capacità contributiva e obbligazione d'imposta: ancora sull'interpretazione dell'art. 12 delle "preleggi" e sull'interpretazione infratestuale della nuova disciplina alla luce del *ne bis in idem* convenzionale. – **8.** *Segue:* l'interpretazione costituzionalmente orientata, i cardini ordinamentali e quelli del sistema tributario. – **9.** Il "privilegio" di commettere reati. La falsa prospettiva della disparità di trattamento fra contribuenti. – **10.** L'identità delle parti processuali: il pubblico ministero, l'amministrazione finanziaria, la parte civile e la parte offesa dal reato; l'interesse generale, quello pubblico particolare e l'interesse privato. – **11.** *Segue:* l'interesse fiscale, il potere e la ragione di stato. – **12.** La diversità dei riti e delle fasi: le diverse formule assolutorie (art. 530, comma 2, c.p.p.). – **13.** *Segue:* i provvedimenti di "assoluzione" diversi da quelli dibattimentali. – **14.** La sentenza di condanna. – **15.** Per concludere: *l'homme situé* e il "diritto mite".

## 1. L'identità del fatto materiale. Premessa e piano dell'indagine.

L'elemento intorno al quale ruota la riforma dei rapporti fra processo penale e processo tributario è l'identità del fatto materiale.

Nel nuovo spartito normativo l'accertamento della sua inesistenza consacrata in una sentenza penale pronunciata in seguito a dibattimento e divenuta irrevocabile, produce effetti esterni di giudicato, collegando in questo modo i due processi. Effetti che si dispiegano tanto sul versante sanzionatorio, dando corpo al divieto del *bis in idem* sostanziale, quanto sul terreno contributivo, ancorando la tassazione al fatto espressivo di capacità contributiva accertato nella sua esistenza materia-

le nella sede che il Parlamento ha reputato la più idonea a questo scopo, ossia e per l'appunto, nel processo penale.

È mia convinzione che la nuova disciplina costituisca un avamposto di civiltà giuridica. Non prediligo le iperboli ma, in questo caso, mi sembra che parlare di "avamposto di civiltà" sia il modo più efficace per rappresentare sinteticamente gli effetti della nuova normazione. Non dico che essa sia immune da critiche tecniche, dico un'altra cosa: che gli architravi da essa inseriti esprimono principi di progresso concreto delle tutele delle libertà individuali e degli interessi, compresi quelli comuni. E siccome, per me, in una rinnovata visione dei concetti di ragion fiscale, capacità contributiva e solidarietà, è la giustizia intesa in senso sostanziale lo scopo stesso del diritto, il radicale cambio di modello concettuale

non può che essere visto come un progresso di civiltà.

È su queste premesse che intendo sviluppare la ricerca, muovendo da un breve cenno al principio di realtà e alle teorie che a questo si collegano nella costruzione, per l'appunto, del concetto di giustizia sostanziale, per poi passare ad un'interpretazione, per così dire, pulita della nuova disciplina, una sorta di parte *construens*, scevra da critiche e controdeduzioni interpretative formulate da dottrina e giurisprudenza. Critiche, tuttavia, che non saranno trascurate, ma esaminate solo successivamente, in un'ideale seconda parte o parte *destruens*, dal paragrafo 7 in poi.

Confido, in questo modo, di rendere più agevole e coerente la svolgimento dell'esposizione, senza che un'onda si accavalli su un'altra.

## 2. La retrocessione del normativismo formalistico: l'essenza concettuale della riforma e il principio di realtà.

La riforma, per come or ora sommariamente tratteggiata, ha un retroterra concettuale che è necessario portare allo scoperto per comprendere il contenuto più profondo della riforma stessa e coglierne pienamente gli spazi innovativi.

Ho appena scritto che la funzione unificante del fatto materiale campeggia nel nuovo spartito. Continuando nella metafora musicale, si può ora aggiungere che il fatto così accertato nel processo penale è divenuto il vero, nuovo direttore d'orchestra.

Non è azzardato sostenere che con questa scelta abbiano iniziato a prender corpo anche nel nostro sistema le teorie del realismo giuridico; teorie che, pur nelle loro

molte sfumature, già da tempo informano quelli nordeuropei e soprattutto fanno da bussola alla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo e della Corte di giustizia UE<sup>1</sup>.

È possibile, o almeno così io auspico, che questo passo sia il primo di un cammino che, come scrivo da tempo, possa dare ampio respiro alla materialità dei fatti e porre il diritto positivo al servizio della persona che di essi è autore e, per suo tramite, al servizio della collettività<sup>2</sup>. Il diritto inteso non come sistema autoqualificante in ragione esclusiva del potere che lo produce e della sua positività formale<sup>3</sup>, ma come ricerca della sua essenza e del suo stesso contenuto “nella materialità” e “nella realtà”, il diritto inteso come “invenzione”, nella magistrale accezione che di questo sostantivo offerse Paolo Grossi nel tentativo di ri-

<sup>1</sup> Il realismo giuridico ha sostenitori ormai in tutte le democrazie e sistemi costituzionali avanzati, sebbene si componga di una congerie di tesi che all'evidenza qui non possono essere neppure riassunte. Tra i principali studiosi, cfr. A. ROSS, *On Law and Justice*, London, 1958; ID., *Tū - Tū*, ora in *Diritto e analisi del linguaggio*, a cura di U. SCARPELLI, Milano, 1976, 165 ss.; ID., *Direttive e norme*, Milano, 1978, 194 ss.; U. SCARPELLI, *Cos'è il positivismo giuridico*, Milano, 1965, rist., Napoli, 1997; R. ALEXY, *Concetto e validità del diritto*, Torino, 1997; K. OLIVECRONA, *Linguaggio giuridico e realtà*, in *Diritto e analisi del linguaggio*, cit., 239 ss. e ID., *Il concetto di diritto soggettivo secondo Grozio e Pufendorf*, in *La struttura dell'ordinamento giuridico*, Milano, 1972, 292 ss.; A.R. TASSONE, *A proposito del potere, pubblico e privato, e della sua legittimazione*, in *Riv. dir. amm.*, 2013, 559 ss., specie 565 e 573; G. TARELLO, *Il realismo giuridico americano*, Milano, 1962, 57 ss., 64 ss., 203 ss.; R. GUASTINI, *Il realismo giuridico ridefinito*, in *Revus*, 2013, 97 ss.; L. GIANFORMAGGIO, *Le ragioni del realismo giuridico come teoria dell'istituzione e dell'ordinamento concreto*, in L. GIANFORMAGGIO, *Filosofia del diritto e ragionamento giuridico*, Torino, 2018, 47 ss.; V. VELLUZZI, *Introduzione*, in AA.VV., *Percorsi del positivismo giuridico*, Torino, 2022, 1 ss.

<sup>2</sup> Ne ho scritto in più occasioni e da ultimo in *Per principi*, Torino, 2022.

<sup>3</sup> M. BARBERIS, *Il diritto futuro e la sua de-positivizzazione*, in *Persona Y Derecho*, 2019, 51 ss., e prima, in termini ancor più convincenti sulla “nuova positività”, L. GIANFORMAGGIO, *Il filosofo del diritto e il diritto positivo*, in L. GIANFORMAGGIO, *Filosofia del diritto*, cit., 29 ss.

conciliare normativismo, costituzionalismo principialista o valoriale, e realtà<sup>4</sup>.

Insisto su questo punto, tanto lo reputo fondamentale per imprimere un'auspicabile svolta al nostro modo di intendere e applicare il diritto, ad iniziare, proprio, dai settori che più di altri vedono in scena lo Stato nell'esercizio dei poteri più penetranti e limitativi della sfera delle libertà individuali, quello coercitivo e quello impositivo.

Per cogliere il senso più profondo di questo ragionamento, sia consentita una breve digressione di teoria generale, con l'auspicio che non sia considerata un vacuo incedere, ma un incedere teso a incastonare l'intero discorso nei principi che la teoria generale elabora ed ordina al fine di razionalizzare l'ordinamento e orientarlo alla coerenza.

È mia convinzione che la realtà sia ciò che il diritto regola in generale bensì nel suo "dover essere" (*Sollen*), ma anche nel suo "essere" (*Sein*)<sup>5</sup>, nella sua concretezza ed anzi e per meglio dire nel suo "già essere" o nel suo "essere realtà condizionata", ma pur sempre realtà<sup>6</sup>. Con una definizione scheletrica, che mi auguro risulti non troppo azzardata, si può affermare che il diritto non è "dovere", ma "essere", anche quando impone e anche quando è condizionato<sup>7</sup>.

È dalla realtà, invero, quella composta da interessi e fatti concreti, che il diritto prende avvio ed è alla realtà che deve tornare

per la protezione più efficace possibile dei "beni della vita", ma anche per non svilire l'interesse collettivo che si amalgama con il ventaglio degli altri interessi che concorrono alla formazione dei principi costituzionali e solo dopo e per derivazione delle leggi<sup>8</sup>.

Il mio non è un rigurgito giusnaturalistico, ma il tentativo di una radicale riconciliazione del diritto positivo con il principio di realtà, giacché solo aderendo a questa visione il sistema può esprimere pienamente la funzione servente alle esigenze sostanziali che il diritto stesso deve adempiere.

Certo e come anticipato, questa scelta impone di mettere in secondo piano le qualificazioni astratte, comprese alcune categorie storicamente acquisite e alcuni modelli interpretativi. È dunque naturale che la prospettiva tratteggiata possa suscitare perplessità, se non ritrosia o addirittura rifiuto, com'è accaduto, mi sembra di poter dire, con alcuni recenti arresti della Corte di Cassazione. Ma proprio qui sta il punto: l'armamentario del formalismo positivista, pur nella magistrale elaborazione di molti concetti che lo hanno contrappuntato, come quello della pluralità degli ordinamenti, compresi quelli processuali o giustiziali, per riprendere la vecchia ma sempre risorgente teoria di Santi Romano, se non riequilibrato in una rinnovata visione, finisce troppo spesso per allontanare la protezione effettiva di quelle esigenze e per rendere il sistema puramente artificiale, incomprensibile agli occhi di chi da quel sistema attende giustizia.

Il principio di realtà contribuisce a superare questo iato o lo riduce grandemente, ricongiungendo, dapprima idealmente e

<sup>4</sup> P. GROSSI, *L'invenzione del diritto*, Roma-Bari, 2017.

<sup>5</sup> La distinzione più netta tra essere e dover essere è stata elaborata – è cosa nota – da H. Kelsen, *Teoria generale del diritto e dello Stato*, a cura di M.G. LOSANO, Milano, 1994 (ristampa), 35 ss., e Id., *Dottrina pura del diritto*, a cura di M.G. LOSANO, Torino, 1960, già 16 ss.

<sup>6</sup> Cfr. A. FALZEA, *Efficacia giuridica*, in *Enc. dir.*, XIV, Milano, 1965, 432 ss.

<sup>7</sup> L. FERRAJOLI, *Il dover essere del diritto. Un dibattito teorico sul diritto illegittimo a partire da Kelsen*, a cura di P.U. DI LUCIA e L. PASSERINI GLAZEL, Torino 2020.

<sup>8</sup> J. DERRIDA, *Diritto alla giustizia*, in *Diritto, giustizia e interpretazione*, a cura di J. DERRIDA e G. VATTIMO, Roma-Bari, 1998, già 3 ss.

poi concretamente, la realtà di partenza del procedimento di qualificazione normativa alla realtà da accertare o sanzionare, oggetto di “giustizia” che l’autorità, qui intesa come titolare di una funzione, deve istituzionalmente perseguire.

Il punto qualificante e finale cui tende il diritto – anche il nostro, in nulla diverso da altri orditi e nient’affatto “speciale” – è infatti la “giustizia”, che rifacendoci ad un’avanzata dottrina ritengo di dover configurare alla stregua di “correttezza del contenuto normativo” a petto dei princìpi costituzionali<sup>9</sup>, ad iniziare dal principio personalistico di cui all’art. 2 della Costituzione e dai princìpi di coerenza e non contraddittorietà di cui all’art. 3 della Carta stessa. Princìpi, questi, che sovrastano assiologicamente tutti gli altri e che per forza di cose rinviano alla materialità della persona e degli accadimenti<sup>10</sup>. “Correttezza”, pertanto, da verificare vuoi nell’ambito ristretto nel quale la giustizia normalmente alberga, quello processuale, vuoi in quello più ampio nel quale essa si muove come elemento di formazione e controllo delle norme, ossia quello istituzionale.

<sup>9</sup> Sulla teoria della giustizia sostanziale, qui ripresa, cfr. R. ALEXY, *La natura del diritto*, Napoli, 2015, *passim*, ma specie 53 ss.

<sup>10</sup> Che quello personalistico sia il sovrastante principio costituzionale che orienta e ordina tutti gli altri princìpi, ma anche i diritti, i doveri e i poteri pubblici, è cosa ormai assodata, sebbene spesso dimenticata o non considerata adeguatamente, quanto meno nella nostra materia. Sui temi accennati cfr. *ex pluris* BOBBIO, *Letà dei diritti*, Torino, 1990, già *Introduzione* e poi 244 ss.; G. ZAGREBELSKY, *Intorno alla legge*, Torino, 2009, 117 ss.; A. RUGGERI, *Il principio personalista e le sue proiezioni*, in *Federalismi*, 17, 2013; V. OMAGGIO, *Saggi sullo Stato costituzionale*, Torino, 2022, 134 ss. Recentemente si veda altresì S. MATTARELLA, *Intervento del Presidente della Repubblica alla giornata conclusiva della 44° edizione del Meeting per l’amicizia tra i popoli*, 25 agosto 2023: “A Camaldoli provarono – nella temperie più drammatica – a disegnare una democrazia, un ordinamento pluralista; fondato sull’inviolabile primato della persona”.

È “l’*homme situé* in luogo dell’individuo astratto dell’epoca liberale” come ha scritto Marta Cartabia richiamando Georges Burdeau<sup>11</sup>, a dover orientare il sistema, compreso, per quanto ora interessa, quello processuale.

### 3. Disposizione delegante e disposizione delegata: il fatto materiale accertato nella sua storicità (più verosimile).

Se questo è il retroterra concettuale, l’origine normativa dell’intervento riformatore è da ricercare nell’art. 20, comma 1, lettera *a*), n. 3, della legge delega n. 111 del 2023. La disposizione conteneva un’indicazione cristallina: i decreti delegati avrebbero dovuto “rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i princìpi 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”.

Quel che la legge delega richiedeva, dunque, era la costruzione di un reticolato normativo intorno all’accertamento del fatto materiale, riportato, cioè, alla sua nudità storica<sup>12</sup>; accertamento al quale poi collegare l’effetto estensivo del giudicato nel processo tributario, che la stessa legge delega individuava nell’accertamento espresso in esito

<sup>11</sup> M. CARTABIA, *Edipo Re*, in M. CARTABIA e L. VIOLANTE, *Giustizia e mito*, Bologna 2018, 55.

<sup>12</sup> Sul concetto di “fatto”, “verità”, “verosimiglianza”, “probabilità”, fra i tributaristi, si vedano le belle pagine di A. PERRONE, *Fatto fiscale e fatto penale: parallelismi e convergenze*, Bari, 2012, 110 ss.

alla sentenza di assoluzione dibattimentale divenuta definitiva.

Il decreto legislativo n. 87 del 2024, riprendendo fedelmente la disposizione richiamata, ha realizzato questo disegno modificando il d.lgs. n. 74 del 2000. L'art. 21-*bis*, comma 1, inserito in quest'ultimo – ed ora l'art. 119, comma 1, del testo unico sulla giustizia tributaria n. 175 del 2024 – dispone che “la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito al 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”<sup>13</sup>.

La nuova disciplina assegna alla materialità dei fatti un ruolo assorbente. Per la ricerca della loro identità non viene più in considerazione il criterio formale della qualificazione, e per l'estensione degli effetti del giudicato non è più richiesta l'identità dei mezzi probatori, pretesa invece dall'art. 654 c.p.p. Piuttosto, l'accento ora cade solo sulla fattispecie per come accertata nella sua storicità: non più identità dei mezzi di prova, ma identità dei fatti.

Privilegiando un'interpretazione lineare della nuova normazione, conformemente ai criteri indicati nell'articolo 12 delle “Disposi-

zioni sulla legge in generale”, l'esercizio del potere sanzionatorio e di quello impositivo dell'amministrazione finanziaria, al cui “controllo” è preordinato il giudice speciale tributario<sup>14</sup>, non può che conformarsi, proprio, alla fattispecie per come accertata nella sua storicità; fattispecie che, in questa dimensione e per stretta logica, non può che essere una e una soltanto.

Avrò modo di riprendere questi aspetti, di richiamare la disposizione ormai abrogata contenuta nell'art. 12 della legge n. 516 del 1982 e verificare l'ambito applicativo dell'art. 119 del testo unico sulla giustizia, già richiamato nei prossimi paragrafi. Per la prosecuzione di questa prima parte dell'indagine, tuttavia, le considerazioni appena svolte si possono ritenere sufficienti perché già ci consegnano un quadro sufficientemente definito della portata della disposizione.

## 4. Gli elementi strutturali del nuovo rapporto fra processi: la centralità dell'accertamento dei fatti materiali in sede penale.

Dalla lettura del primo comma dell'art. 21-*bis* emergono alcuni elementi strutturali caratterizzanti i nuovi rapporti fra i due giudizi. Il primo attiene al ruolo che in esso riveste il processo penale nell'accertamento

<sup>13</sup> Il comma 2 prevede che “la sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di cassazione fino a 15 giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio”. Il terzo comma infine dispone che le previsioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, limitatamente all'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 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”. Su queste disposizioni non intendo soffermarmi nel corso di questo lavoro poiché di piana interpretazione e di semplice applicazione.

<sup>14</sup> Uso a bella posta parole dal significato più generico possibile, sebbene tecnicamente imprecise. E lo faccio per non impegnare la ricerca in ulteriori percorsi di approfondimento, come sarebbero, in questo caso, quelli sulla natura del processo speciale, sulle caratteristiche del potere del giudice, sulla posizione sostanziale e processuale delle parti o sugli elementi costitutivi dell'azione processuale. Anche per riferimenti bibliografici, sia consentito rinviare a A. GIOVANNINI, *Sull'azione processuale e sulla tutela dei beni della vita*, in A. GIOVANNINI, *Per principi*, Torino, 2022, 127 ss.

dei fatti; il secondo riguarda il tipo di pronunciamento al quale la disposizione lega la forza estensiva del giudicato.

Muovo dal primo. Pur mantenendo la regola del c.d. doppio binario, la legge delega ha compiuto una scelta di campo cristallina e radicale: se contenuto in una sentenza irrevocabile d'assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento, il solo accertamento del fatto materiale che assume rilievo nel giudizio tributario è quello compiuto nel giudizio penale. Il che si può agevolmente giustificare – io credo – se s'imposta il ragionamento uscendo dal particolare (o dall'asserito particolarismo del diritto tributario) e si passa al generale dell'ordinamento.

Come scrisse magistralmente Francesco Carnelutti, “il vero è che il diritto si mostra come una sola, immensa, istituzione. [...] dal punto di vista della metodologia ciò vuol dire che guai allo scienziato, il quale, avendo sul suo tavolo un pezzo tagliato dal corpo del diritto, si illuda che quel pezzo formi un diritto intero”. E aggiunse: “avviene così agli scienziati del diritto che per poter studiare questo formidabile meccanismo, lo debbono fare a pezzi. Ma ciò che risulta dal disfacimento non è il diritto, sebbene una parte del diritto [...]. In questo modo ciò che noi osserviamo è piuttosto il cadavere del diritto che il diritto vivo, *perché la vita, cioè la realtà del diritto, non è nelle singole parti ma nel tutto*. Per vedere il *diritto vivo* bisogna arrampicarsi quanto più in alto sia possibile, dove l'occhio possa abbracciare quanto più in largo sia possibile la sua immensa *realtà*”<sup>15</sup> (enfasi di chi scrive).

Altre ricostruzioni, dopo questa del Maestro, sarebbero un fuor d'opera. Mi limito,

perciò, solo ad alcune, marginali osservazioni. Giustificare nella logica dell'unità ordinamentale, come a me pare doveroso fare in questa circostanza, la centralità del processo penale, non vuol dire che questo sia sempre in grado di fotografare la realtà con precisione millimetrica anche quando utilizza prove “piene”, così da fare emergere la “verità” storica: il fenomeno della “sentenza ingiusta” ne è la dimostrazione più lampante<sup>16</sup>. Vuol dire, piuttosto, che il processo penale, nella valutazione del legislatore, rimane il sistema più accreditato per accertare gli accadimenti materiali controversi, consentendo alla ricostruzione conseguente di raggiungere un livello di verosimiglianza tale da poter essere ragionevolmente considerata come la sola rilevante per il diritto, giacché la migliore possibile nel momento storico dato<sup>17</sup>.

Non sembri un paradosso, ma proprio quanto più è incerta la realtà emergente dall'accertamento amministrativo, maggiore per me è la necessità di legare gli effetti giuridici di questo ad una verifica compiuta con la pienezza dei mezzi istruttori e di quelli probatori. E il processo penale è quello, giustappunto, che offre oggettivamente le migliori garanzie ricostruttive, soprattutto quando celebrato con il rito dibattimentale (Il fatto che il Parlamento abbia ritenuto di escludere la sentenza irrevocabile di condanna può suscitare perplessità. Infatti, non mi sfugge che se la sentenza penale si

<sup>15</sup> F. CARNELUTTI, *Metodologia del diritto*, Padova, 1939 (ora ne *I classici della Cedam*).

<sup>16</sup> Rimangono centrali, su questo concetto, le pagine di SEGNI, *Scritti giuridici*, vol. I, Torino, 1965, 369 ss. e prima di P. CALAMANDREI, *Il processo come giuoco*, in *Studi sul processo civile*, Padova, 1957, VI, 53 ss. Si veda inoltre, per considerazioni riferite al diritto tributario, F. BATISTONI FERRARA, *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, Napoli, 1964, 42.

<sup>17</sup> G. DE LUCA, *Il contraddittorio nella formazione della prova e la decisione sulla *quaestio facti**, in *AA.VV., Il libero convincimento del giudice penale*, Milano, 2004, 23 ss.

caratterizza per essere quella dotata di maggiore attendibilità ricostruttiva, mal si concilia questa spiegazione con la scelta di non attribuire ad essa la stessa efficacia di quella d'assoluzione. Su questo aspetto, però, e su temi collegati, v. *infra*, § 14).

D'altra parte, che le cose stiano nei termini appena illustrati o almeno che questa sia stata l'idea del legislatore delegato lo testimonia il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000, per il quale le sentenze rese nel processo tributario divenute irrevocabili aventi ad 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.

La disposizione dimostra, per così dire, *a contrario*, come sia proprio il legislatore a collocare su piani diversi gli accertamenti risultanti dalla sentenza penale e quelli risultanti dalla sentenza tributaria: vincolanti i primi, con la forza del giudicato, liberamente valutabili, i secondi. E questa diversità si spiega non solo perché nel processo penale, pur potendo essere utilizzate le presunzioni qualificate (art. 192 cod. pen.), sono escluse le prove assunte in assenza di specifiche garanzie e le c.d. "prove nane"<sup>18</sup>, ma anche perché quello tributario continua ad essere un processo privo dei connotati istruttori e dibattimentali che invece caratterizzano il procedimento penale. Menomazione che unitamente, ad oggi, alla mancata professionalità del giudice e alla sua dubbia terzietà, depotenzia la sentenza del giudizio tributario in punto di attendibilità e verosimiglianza storica dei fatti.

Ecco perché la "specialità" probatoria del procedimento amministrativo deve cedere il passo alla "pienezza" accertativa della sentenza d'assoluzione. Anzi, lo ripeto: proprio quando l'accertamento tributario è claudicante sul piano della robustezza del corpo probatorio e delle singole prove, come nelle ipotesi in cui la ricostruzione è sorretta da meri indizi o da presunzioni c.d. semplicissime<sup>19</sup>, l'approfondimento valutativo compiuto nel processo penale si erge a garanzia della "giustizia sostanziale" e più precisamente della "giustizia nell'imposizione"<sup>20</sup>, vuoi in punto sanzionatorio, vuoi in punto contributivo<sup>21</sup>.

Estremizzando il ragionamento, nella logica dell'unità ordinamentale e del primato dei principi costituzionali fin qui evocati, si può perfino affermare che la "sede" nella quale avviene questo tipo d'accertamento cessa di avere rilievo. Il profilo ripartitorio del potere decisorio e della funzione d'accertamento – questo è il vero e più profondo motivo, anche se spesso celato, dello sfilacciamento normativo del principio dell'unità della giurisdizione – diventa secondario per l'inverarsi della giustizia sostanziale e della giustizia sostanziale nell'imposizione, ossia dell'imposizione più conforme possibile alla capacità contributiva fondata su

<sup>18</sup> A. NAPPI, *Prova e indizi: la giurisdizione tra razionalità e consenso*, in *Cass. pen.*, 1990, 468 ss.; G. UBERTIS, *La ricerca della verità giudiziale*, in *La conoscenza del fatto nel processo penale*, a cura di G. UBERTIS, Milano, 1992, 27, 45 ss.

<sup>19</sup> Sono quelle disciplinate dall'art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dall'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972.

<sup>20</sup> È un concetto, questo, che ho proposto da tempo in molti miei scritti e che qui non è possibile approfondire. Da ultimo, *Note controvento su interesse fiscale "giustizia nell'imposizione" come diritto fondamentale (muovendo dall'intelligenza artificiale)*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, I, 249 ss.

<sup>21</sup> Cfr. C. CONTI, P.M. TONINI, *Diritto delle prove penali*, Milano, 2025, già 5 ss., ma per quanto di maggiore interesse ai nostri fini, 685 ss.; P. FERRUA, F. M. GRIFANTINI, G. ILLUMINATI, *La prova nel dibattimento penale*, Torino, 2010, *passim*. Per il processo tributario, cfr. per tutti A. MARCHESSELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, Milano, 2024, 39 ss.

fatti accertati nella loro esistenza storica nel miglior modo possibile.

In luogo della ripartizione della funzione e del potere, vi è un altro aspetto che assume importanza decisiva, ovvero e come ho appena detto, che l'accertamento dei fatti materiali rilevanti in più contesti giurisdizionali sia reso secondo il più accreditato modello processuale di cui dispone l'ordinamento.

## 5. *Segue: unità ordinamentale, pluralità delle giurisdizioni e unicità dei fatti nella loro dimensione storica.*

Questa ricostruzione non intende arrecare uno sfregio all'indipendenza e alla libertà di valutazione del giudice tributario o dei giudici della Corte di cassazione, e men che meno intende riportare in auge la discussione sul principio dell'unità della giurisdizione<sup>22</sup>, al quale poc'anzi ho fatto cenno, in ragione dell'efficacia *erga omnes* della decisione penale, come un tempo si sosteneva<sup>23</sup>. Non è questo il mio intendimento. Quel che voglio sottolineare è la necessità di privilegiare canoni interpretativi conformi allo stato costituzionale, che non si esauriscono in quelli dello stato legislativo<sup>24</sup>. E siccome lo stato costituzionale, come ho già scritto nelle pagine precedenti, pone al centro e sopra tutto la persona e la realtà ad essa riferibile in quanto "*homme situé*", i

fatti ad essa riferibili non possono che essere assunti nella loro unicità materiale.

In questa logica, la pluralità delle giurisdizioni, ossia la ripartizione delle funzioni e dell'esercizio del potere giudiziale, deve essere intesa non come dogma sostitutivo del precedente sull'unità della giurisdizione stessa, ma come criterio meramente servente allo scopo ultimo del diritto, che nello stato costituzionale, lo ribadisco, non può che coincidere con la giustizia sostanziale, quella al servizio della persona e dei soggetti esponenziali che di essa sono espressione. Giustizia che si può predicare esser davvero tale solo se rispettosa della certezza del diritto, per come intesa dalla giurisprudenza sovranazionale in relazione all'art. 6 della carta EDU<sup>25</sup>, e solo se funzionale alla realtà storica, che di per sé può essere una e una soltanto.

Volendo in poche battute mettere a fuoco il nocciolo del discorso, allora, credo si possa concludere in questi termini: nella dimensione concettuale indicata, i fatti non possono che "essere" o "non essere"; non possono, invece, "essere" e "non essere", indipendentemente, *ça va sans dire*, dalla morale shakespeariana sulla vita.

<sup>22</sup> Sul punto è doveroso richiamare Satta, *Giurisdizione (nozioni generali)*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 218, specie 223 ss.

<sup>23</sup> Fra i molti, cfr. O. VANNINI, *Manuale di diritto processuale penale italiano*, Milano, 1953, 256.

<sup>24</sup> Cfr. V. VELLUZZI, *Le preleggi e l'interpretazione*, Pisa, 2013, 24 ss.

<sup>25</sup> Mi riferisco, fra le altre, a Corte EDU, sez. III, *Langu e al. c/ Romania*, n. 25129/06, 21 ottobre 2014 - 21 gennaio 2016 che ha sancito l'estensione dell'efficacia del giudicato su questione già decisa in via definitiva un altro contesto giurisdizionale argomentando che, in caso diverso, si determinerebbe una violazione del principio della certezza del diritto, per come desumibile dall'art. 6, § 1, della Convenzione. Corte EDU, sez. II, *Grazuleviciute c/Lituania*, n. 53176/2917, 14 dicembre 2012 - 14 marzo 2022, afferma che un secondo giudizio sugli stessi fatti già coperti da giudicato, seppure svolto in altra sede giurisdizionale, si risolverebbe in "una seconda possibilità" per lo stato, ipotesi contraria alle regole dello stato di diritto e al giusto processo di cui all'art. 6, § 2, della Convenzione. Similmente, Corte EDU, sez. XII, *Tasoncom s.r.l. c/Moldava*, n. 59627/15, 22 ottobre 2024 - 22 gennaio 2025.

## 6. La sentenza definitiva di assoluzione in seguito a dibattimento e l'accertamento "in positivo" dell'inesistenza dei fatti materiali.

Raccoglierò nei paragrafi successivi le possibili obiezioni che possono essere sollevate alla tesi prospettata. Mi preme adesso concludere l'esame degli elementi strutturali dei rapporti fra processi per come risultanti dalla novellata normazione.

Il secondo elemento, come si ricorderà, attiene al tipo di provvedimento al quale il legislatore ha agganciato l'efficacia extrapenale del giudicato. Sul punto la legge delega non lascia dubbi: solo la sentenza irrevocabile di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di cosa giudicata nel processo tributario.

Come già si sosteneva nel vigore dell'art. 12 del d.l. n. 429 del 1982, convertito con la legge n. 516 del 1982, l'efficacia così determinata vincola il giudice *ad quem* come se la sentenza definitiva costituisse una prova legale sulla verità dei fatti altrove ricostruiti.

La disposizione delegante e quella delegata, tuttavia, non si preoccupano di stabilire se la sentenza dibattimentale debba essere individuata in quella pronunciata, per così dire, con "formula piena" ai sensi del primo comma dell'art. 530 c.p.p., o anche in quella d'assoluzione per "insufficienza di prove", adottata ai sensi del comma 2 dello stesso art. 530<sup>26</sup>.

Personalmente non ho dubbi nel ritenere che, similmente, del resto, a quanto previsto dall'art. 652, comma 1, c.p.p., solo un'assoluzione pronunciata con "formula piena" possa dare riscontro ragionevolmente "sicuro" della completezza dell'accertamento dei fatti, così da rendere coerente e pienamente ragionevole la riconduzione alla relativa sentenza degli effetti espansivi del giudicato. Questo tipo di assoluzione, infatti, presuppone che il giudice apprezzi, in prima battuta, come sufficiente il ventaglio probatorio relativo ai fatti da accertare. Solo dopo e solo in ragione di questa sufficienza, egli si potrà considerare nella condizione di valutarli nella loro completezza<sup>27</sup>.

In altre parole, quello che caratterizza il primo comma dell'articolo 530 è un accertamento "in positivo" dei fatti materiali, anche se l'esito finale del processo può coincidere con una sentenza assolutoria perché il fatto non sussiste. Ed è "in positivo" perché il giudice si deve anzitutto preoccupare di verificare la sufficienza del corredo probatorio a sua disposizione.

Ebbene, concludendo sul punto, se le prove utilizzate nel processo penale, comprese le presunzioni semplici di cui fa parola l'art. 192, comma 2, del codice di rito, e se le garanzie di approfondimento assicurate dal dibattimento e semmai dalle risultanze dell'integrazione delle indagini o probatoria disposte dal giudice, sono in grado, per la loro sufficienza e capacità rappresentativa, di rendere "certa" l'insussistenza materiale dei fatti, neppure l'accertamento amministrativo di quei me-

<sup>26</sup> Uso volutamente espressioni improprie, quasi colloquiali, così da semplificare l'esposizione e renderla di più immediata comprensione, consapevole che con la riforma del 1988 tali formule non appartengono più al diritto positivo.

<sup>27</sup> Qui è impossibile soffermarsi ulteriormente sulla struttura del giudizio proprio della sentenza penale pronunciata ai sensi del comma 1 dell'art. 530 c.p.p. Di recente cfr. L. PRESSACCO, *Contributo allo studio della sentenza penale*, Torino, 2023, 49 ss.

desimi fatti può mantenere l'efficacia che ad essi la legge tributaria riserva in prima battuta<sup>28</sup>.

## **7. Identità del fatto materiale, capacità contributiva e obbligazione d'imposta: ancora sull'art. 12 delle "preleggi" e sull'interpretazione infratestuale della nuova disciplina alla luce del *ne bis in idem* convenzionale.**

Conformemente al piano d'indagine descritto in premessa, mi faccio carico, a questo punto, di una serie di critiche e indicazioni interpretative di dottrina e giurisprudenza funzionali a limitare o ampliare la sfera applicativa della nuova disciplina, o intese a sollevare questioni di legittimità davanti alla Corte costituzionale, così da determinare la caducazione.

Il primo e forse più importante aspetto sul quale si è formato il dibattito attiene all'individuazione dell'ambito oggettivo degli effetti esterni del giudicato.

Ho posto in evidenza fin dalle battute iniziali che a mio parere essi comprendono sia l'obbligazione sanzionatoria amministra-

tiva, sia l'obbligazione d'imposta<sup>29</sup>. Per la giurisprudenza, invece, la questione è dubbia<sup>30</sup>, giacché per una parte di essa quell'estensione sarebbe riferibile solo all'obbligazione sanzionatoria<sup>31</sup>.

In attesa della pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione<sup>32</sup>, espongo le mie perplessità sulla fondatezza di questa presa di posizione.

Se è vero, come afferma quella giurisprudenza, che legge delega e decreto delegato racchiudono la disposizione in corpi normativi dedicati alla revisione del siste-

<sup>28</sup> Ecco perché gli effetti della pronuncia di assoluzione si possono espandere al giudizio di Cassazione ed ecco perché l'espansione può operare, limitatamente all'accertamento dell'inesistenza dei fatti, nei confronti degli enti e società, ovvero dei soci e associati. Il principio è sempre lo stesso, come si vedrà anche nelle prossime pagine: l'accertamento dell'inesistenza dei fatti materiali rende impossibile assegnare agli stessi funzione costitutiva del presupposto d'imposta, oltre che dell'obbligazione sanzionatoria.

<sup>29</sup> Di questi profili ho già scritto, seppure con argomentazioni parzialmente diverse, in contributi precedenti. Cfr., se si vuole, A. GIOVANNINI, *I nuovi principi del sistema punitivo tributario: proporzionalità e identità del fatto materiale*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, I, 391 ss. (ed anche in *Riv. dir. trib. online*).

<sup>30</sup> Hanno sollevato questione di legittimità dell'art. 21-bis davanti alla Corte costituzionale sia la Corte di giustizia tributaria di II grado del Piemonte (ord. 10 marzo 2025, n. 64/2025), sia la Corte di giustizia di I grado di Roma (ord. 13 maggio 2025), con argomentazioni sostanzialmente identiche. Identità che si riscontra anche nelle argomentazioni della V sezione della Corte di Cassazione, nella composizione del Collegio che limita l'efficacia applicativa dell'art. 21-bis (si veda testo e nota successiva). Per questo motivo ed anche per rendere l'esposizione più snella, ho fatto la scelta di affrontare unitariamente i vari temi sollevati sia dalle Corti di giustizia, sia dalla V sezione della Corte suprema.

<sup>31</sup> Si veda, fra le altre, Cass., Sez. V, n. 3800/2025, con note critiche di M. DI SIENA, *Le asimmetrie parallele e l'efficacia del giudicato penale*, in *Corr. trib.*, 2025, 531 ss.; A. SALVATI, *Innocenti e evasori, la Cassazione verso il terzo binario e oltre*, in *Riv. dir. trib. online*, 20 febbraio 2025; A. MARCHESSELLI, *Dal doppio binario al capolinea giusto processo*, *ivi*, 1 marzo 2025; A. CARINCI, *Quer pasticciaccio brutto del nuovo articolo 21-bis del d.lgs. 74/2000*, in *Il fisco*, 2025, n. 16; F. COLAIANNI, *Prime osservazioni sulla sentenza della cassazione civile N. 3000800 22025 in tema di efficacia del giudicato penale nel processo tributario*, in *Giur. pen.*, 5 marzo 2025. In senso diametralmente opposto, della medesima sezione, in diversa composizione collegiale, si vedano, fra le altre, Cass., Sez. V, n. 23570/2024; n. 936/2025; n. 1021/2025.

<sup>32</sup> Si veda ord. interlocutoria della V sezione della Cassazione n. 5714 del 2025, che ha richiesto alla prima Presidente della Corte di valutare la remissione della questione alle Sezioni unite. Su questa ordinanza, *ex pluris*, A. KOSTNER, *Sull'ordinanza interlocutoria per l'eventuale rinvio alle SS.UU. del nuovo art 21-bis D.lgs 74/2000: prime osservazioni*, in *Riv. dir. trib. online*, 20 marzo 2025; A. F. URICCHIO E 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, 294 ss.

ma sanzionatorio, è indubbio che, dando spazio adeguato al criterio letterale indicato nell'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale (“nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse ...”), il risultato interpretativo non può che essere quello qui sostenuto e indicato nelle pagine addietro, ossia la riferibilità degli effetti da essa previsti anche all'obbligazione d'imposta.

Nessun limite è posto dalla disposizione all'estensione degli effetti della sentenza e volerlo introdurre in via interpretativa porterebbe ad un risultato contrastante, io credo, con il senso “fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse”.

D'altra parte, ad identica conclusione si perviene radicando il processo interpretativo sulla “volontà del legislatore”. Anche senza scomodare le più moderne teorie su questo criterio tese ad ampliare il ventaglio dei soggetti dai quali poter dedurre la reale *voluntas*<sup>33</sup>, per convincersi della correttezza della soluzione indicata basta avere l'accortezza di valorizzare sia i lavori preparatori<sup>34</sup>, sia la scelta compiuta dal legislatore con la redazione del testo unico sulla giustizia tributaria, che, come scritto in precedenza, si è risolta nell'introduzione in seno ad esso dell'articolo 119, con la conseguente abrogazione dell'art. 21-*bis*<sup>35</sup>.

Questo “passaggio”, liquidato troppo frettolosamente, io credo, da quella giurisprudenza che, nell'economia interpretativa da essa prescelta, lo ha reputato insignificante, merita invece una riflessione aggiuntiva, che riassumo in queste stringate righe: siccome, in generale, le “parole” inscritte nelle leggi delega sono sempre da considerare (almeno) d'interpretazione e siccome, in particolare, per l'art. 21 della legge n. 111 del 2023 il Governo, nell'esercizio della delega concernente la redazione dei testi unici, poteva adottare le soluzioni più idonee a garantire “coerenza logica e sistematica” al sistema, mi sembra innegabile la forza orientativa che assume la preferenza manifestata con la nuova collocazione sistematica della disciplina.

Del resto, come insegna la Corte costituzionale, nell'esercizio della delega il “coordinamento non può essere solo formale” ma può anche condurre ad “emanare norme che rappresentino un coerente sviluppo e un completamento delle scelte espresse dal legislatore delegante” in altri corpi normativi, tenuto anche conto “degli indirizzi generali della stessa delega” e dei suoi scopi<sup>36</sup>.

---

sanzioni amministrative e penali (lettera a) e giacché il comma 1 richiamava le imposte sui redditi, l'IVA, gli altri tributi indiretti e i tributi degli enti territoriali, mi sembra ragionevole ritenere che l'art. 119 possa essere applicato anche per violazioni relative a tributi diversi da quelli originariamente ricompresi nell'ambito applicativo dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74, senz'altro coincidente con le imposte sui redditi e l'IVA, ma non per reati non tributari. In questo modo si riesce a dare soluzione ragionevole ad una altrimenti evidente antinomia fra il nuovo art. 119 e il comma 4 *bis* dell'art. 14 della legge n. 537 del 1993 sulla deducibilità dei costi da reato, che si riferisce alle sentenze rilevanti solo in materia di imposte sui redditi e che, proprio per questa delimitazione, si può per me considerare ancora in vigore giacché “speciale”.

<sup>36</sup> Corte Cost. n. 341 del 2007 ed anche n. 98 del 2008 e n. 153 del 2014. Per un'analisi molto ampia della giurisprudenza della Corte cfr. R. NEVOLA, D. DIACO, *La delega della funzione legislativa nella giurisprudenza costituzionale*, in *cortecostituzionale.it*, 2018, 18 ss.

<sup>33</sup> Cfr. di NUOVO V. VELLUZZI, *Le preleggi*, cit., 40 ss.

<sup>34</sup> V. VELLUZZI, *op. ult. loc. cit.*

<sup>35</sup> La questione ulteriore che può sorgere, a seguito della nuova collocazione, attiene ad un eventuale ampliamento della sfera applicativa dell'efficacia del giudicato a violazioni diverse da quelle relative alle imposte sui redditi e all'IVA. La soluzione, a mio avviso, va ricercata nell'art. 20 comma 1, lettera a), della legge delega n. 111 del 2023. Poiché la previsione dell'estensione degli effetti del giudicato era contenuta nella parte comune alle

Se è così, per afferrare la reale volontà del legislatore delegato non sarebbe corretto espungere dall'interpretazione la collocazione ora riservata alla disposizione, collocazione che rafforza o almeno chiarisce senz'altro il suo intendimento originario.

Vi è un ultimo argomento di stretta interpretazione da prendere in considerazione per verificare la fondatezza della tesi restrittiva.

L'art. 21, comma 2, primo alinea, del d.lgs. n. 74, dopo aver collegato, per i soggetti diversi da quelli indicati nell'art. 19, comma 2 (persone fisiche, quando la violazione è stata commessa dai loro rappresentanti o dipendenti; enti e società), la eseguibilità della sanzione amministrativa irrogata ma non riscossa, giacché sospesa *ex lege*, alle ipotesi in cui il procedimento penale sia stato definito con "provvedimento di archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento per irrilevanza penale del fatto", precisa, nel secondo alinea, che "Resta fermo quanto previsto dagli articoli 21-*bis* e 21-*ter*".

Ora, sulla base di questo riferimento si potrebbe argomentare che l'estensione degli effetti della sentenza assolutoria prevista dall'art. 21-*bis* costituisce, semplicemente, una deroga al regime della riscossione della sanzione amministrativa a favore di enti e società ovvero a favore della persona fisica nel cui interesse ha agito il dipendente o il rappresentante, quando la sentenza stessa accerti l'insussistenza materiale del fatto.

Seguendo questa ipotesi interpretativa, la restrizione dell'efficacia extrapenale della sentenza assolutoria alla sola sfera sanzionatoria deriverebbe o almeno troverebbe conferma, proprio, nell'inciso contenuto nel comma 2, secondo alinea, dell'art. 21. E questa sorta di *caviat* alla cui luce interpretare l'art. 21-*bis* trarrebbe giustificazione dal divieto del *bis in idem* di fonte sovranazionale,

comprensivo del divieto di plurimi procedimenti e delle pronunce assolutorie. Anzi, si potrebbe dire che la disciplina domestica così composta supererebbe perfino i limiti imposti dalla giurisprudenza convenzionale, giacché quel divieto, in forza dell'art. 21-*bis*, sarebbe applicabile anche quando tra fattispecie e procedimenti sussiste una "stretta connessione materiale o temporale", essendo il fulcro della riforma, come ribadito più volte, l'identità materiale del fatto.

La ricostruzione è senz'altro ingegnosa, ma a mio parere non è condivisibile per la parte *destruens*. Il primo e fondamentale motivo su cui si radica la mia convinzione è che la locuzione "resta fermo quanto previsto dall'art. 21-*bis*" non esclude affatto che questa disposizione si riferisca anche al tributo. Pure ad ammettere che il *caviat* sia stato introdotto per derogare all'esecuzione dell'obbligazione sanzionatoria, ciò non significa che l'efficacia extra penale della sentenza d'assoluzione non possa estendersi all'obbligazione d'imposta: per l'art. 21-*bis*, l'una cosa non esclude l'altra. Del resto, se il legislatore delegato non avesse avuto, forse, un timore di cui ora scriverò, la deroga alla riscossione della sanzione amministrativa nell'ipotesi di sentenza irrevocabile di assoluzione non avrebbe avuto bisogno di quell'inciso. Essa avrebbe potuto operare direttamente sia per le persone fisiche in forza del comma 1 dell'art. 21-*bis*, sia per gli enti e società, loro soci o associati, ovvero per le persone fisiche la cui violazione è stata commessa da un loro rappresentante o dipendente, in forza del comma 3 dello stesso articolo. Ma per la determinazione degli effetti della sentenza assolutoria ai sensi dell'art. 21-*bis*, ciò non avrebbe impedito di affiancare a quelli relativi al profilo sanzionatorio, gli effetti concernenti il profilo impositivo. D'altra parte, limitare l'am-

bito applicativo di una disposizione, ossia dell'articolo 21-*bis*, che al suo interno non contiene limitazione alcuna, mediante una diversa norma che può avere più significati sistematici, come subito si vedrà, sarebbe un'operazione anche di dubbia correttezza metodologica in punto interpretativo.

È plausibile, infatti, che tale locuzione debba essere interpretata come espressiva non tanto o non soltanto di una deroga al meccanismo della riscossione, quanto di una specifica preoccupazione del legislatore che, attraverso di essa, ha inteso risolvere: considerata l'importanza del criterio dell'identità materiale dei fatti nella logica della riforma, per il legislatore delegato non dovevano sorgere o permanere incertezze sull'applicazione dell'art. 21-*bis* anche alle violazioni escluse dal primo alinea del comma 2 dell'art. 21 riferite a enti e società. Tutte le violazioni, cioè, se i fatti materiali ad esse riferibili erano accertati come inesistenti, avrebbero dovuto essere "cancellate" in ragione dell'efficacia extra penale della sentenza d'assoluzione. Così come, in caso di condanna, il carico punitivo complessivo avrebbe dovuto essere ridotto secondo la disciplina dell'art. 21-*ter*; indipendentemente dal meccanismo previsto dal primo alinea del comma 2 dell'art. 21. Di qui l'espresso richiamo delle due disposizioni.

Per onestà intellettuale e per meglio chiarire, va detto che il meccanismo applicativo derivante dalla riforma presenta una certa complessità, richiedendo un'interpretazione combinata – non sempre lineare – di diverse disposizioni. Fra queste il comma 2-*bis* dello stesso art. 21, per il quale la "disciplina del comma 2 si applica anche se la sanzione amministrativa pecuniaria è riferita a un ente o società quando nei confronti di questi può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato ai sensi dell'articolo 25-*quinqüesdecies* del decreto

legislativo 8 giugno 2001, n. 231". In ragione di questa norma, il timore del legislatore è stato quello, io credo, che la sanzione amministrativa per le violazioni tributarie per le quali non fosse prevista una sanzione dipendente da reato rimanesse esclusa dagli effetti extrapenali della sentenza d'assoluzione perché il fatto non sussiste. E ciò in quanto le società o gli enti responsabili di siffatte violazioni, per un verso non appaiono "coperti" dal medesimo comma 2 *bis* dell'art. 21, e per un altro verso, tuttavia, rimangono responsabili per la sanzione amministrativa tributaria in forza del comma 2 dell'art. 19, che, derogando al principio di specialità disciplinato nel comma 1, stabilisce il permanere della loro responsabilità per la sanzione amministrativa.

Seguendo questa ricostruzione, si può spiegare anche il richiamo compiuto all'art. 21-*ter* dal più volte citato comma 2, secondo alinea, dell'art. 21. Nel caso di sentenza di condanna, mentre per le società ed enti ai quali è riferibile una violazione sanzionata anche dalla legge n. 231, la riscossione della sanzione amministrativa tributaria è esclusa automaticamente per il combinato disposto del comma 2, primo alinea, e del comma 2 *bis* del medesimo art. 21, per le società ed enti ai quali sono riferibili violazioni escluse dalle pene comminate dalla legge n. 231, la mitigazione del carico punitivo è affidata all'art. 21-*ter*. E dunque, nel rispetto del principio di proporzionalità e del *ne bis in idem* convenzionale, sarà l'ultimo giudice chiamato alla decisione, oppure l'Agenzia delle entrate, a valutare la riduzione del suddetto carico.

Concludendo sul punto, mi pare si possa dire con ragionevole certezza che neppure con questa tortuosa interpretazione sarebbe giustificabile la riduzione dell'ambito oggettivo di applicazione del giudicato al solo profilo sanzionatorio.

## 8. *Segue: l'interpretazione costituzionalmente orientata, i cardini ordinamentali e quelli del sistema tributario.*

Vi sono poi due considerazioni d'ordine costituzionale che corroborano ulteriormente la tesi prescelta e consentono, dal mio punto di vista, di ritenere definitivamente risolto il dilemma di cui si discute.

Anzitutto, se davvero l'efficacia extrapenale riguardasse solo il profilo sanzionatorio, la riforma avrebbe partorito, per così dire, un topolino, o più esattamente un sistema ancor più schizofrenico del precedente<sup>37</sup>, per il quale già poteva valere il dettato evangelico “non sappia la tua mano sinistra quel che fa la tua destra” (Mt., 6.3).

Rispetto al passato l'asimmetria sarebbe ancor più ingiustificabile. Perfino quel sacro insegnamento risulterebbe inadeguato e lo dovremmo modificare in questo: “non sappia il pollice della tua mano sinistra quel che fa l'indice di quella tua stessa mano”.

La schizofrenia, infatti, sarebbe non solo esterna, fra processi, come senz'altro era nel passato, ma perfino interna, in seno all'*idem factum* oggetto della cosa giudicata. Una soluzione simile eliderebbe alla radice lo scopo perseguito dal legislatore e chiaramente desumibile sia dai principi e criteri direttivi della delega, sia dalle disposizioni dei decreti delegati, tutti orientati a garantire la più estesa omogeneità possibile

fra procedimenti e fra procedimenti e processi<sup>38</sup>.

Restringere l'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 21-*bis*, dunque, finirebbe per lasciare sul campo un cadavere normativo, un sistema censurabile sia per irragionevolezza, sia per incoerenza e contraddittorietà della qualificazione dei fatti e degli effetti. Ed inoltre lo sarebbe per incongruenza, per come si vorrebbe forgiare la norma estrapolandola dalla disposizione per il tramite di quell'interpretazione<sup>39</sup>.

Vi è un ulteriore ordine di motivi, sempre di rilievo costituzionale, che depone incontrovertibilmente a favore della tesi qui propugnata. La via d'uscita definitiva la offre l'art. 53, comma 1, Cost., letto alla luce del principio personalistico per come pacificamente dedotto dall'articolo 2 della Carta stessa<sup>40</sup>. Principio, lo sottolineo nuovamente, che sovrasta assiologicamente tutti gli altri e che, per questo motivo, guida, sorregge o limita l'interpretazione di tutti i principi e di tutti gli interessi pur costituzionalmente previsti, compreso quello della capacità contributiva.

<sup>37</sup> Molto lucidamente, G. MELIS, *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, in *Rass. trib.*, 2023, 502 ss.

<sup>38</sup> Che le cose stiano in questi termini è testimoniato da due norme, invece trascurate dalla giurisprudenza e anche, mi sembra, dalla dottrina. Mi riferisco ai novellati artt. 129 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale e 32 del d.P.R. n. 600 del 1973. Di essi dirò anche successivamente, ma per ora è sufficiente farne un semplice richiamo. Per la prima, il pubblico ministero dove dare notizia alla competente direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate dell'imputazione di uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000 e, per la seconda, l'Agenzia, ricevuta la comunicazione, dovrà rispondere senza ritardo, trasmettendo anche al competente comando della Guardia di finanza l'attestazione sullo stato di definizione della pendenza. Queste disposizioni saranno riprese nel successivo § 10; per adesso è sufficiente averle richiamate.

<sup>39</sup> Considero presupposta la conoscenza della differenza fra disposizione e norma e del concetto di creazione della norma per il tramite dell'interpretazione. Per tutti, cfr. G. ALPA, *I principi generali*, Milano, 2023.

<sup>40</sup> Si veda *retro*, § 2.

Ebbene, “realtà” ed “effettività” del presupposto sono ormai considerati requisiti strutturali del concetto di capacità contributiva. Sul punto non è lecito nutrire dubbi<sup>41</sup>. E allora, come sarebbe possibile considerare tassabile una ricchezza che si vorrebbe espressa da fatti materialmente inesistenti giacché così accertati per il tramite di un giudizio che al fine della loro ricerca storica è stato reputato dal Parlamento il più attendibile fra quelli previsti dall’ordinamento?

La tassazione – questo è il nocciolo del discorso – si deve sempre approssimare alla capacità contributiva ricostruita il più conformemente possibile alla realtà storica<sup>42</sup>. Solo così si omaggia l’art. 53 della Carta, perché solo in questo modo si dà corpo alla “giustizia sostanziale nell’imposizione”. Vero è che l’inesistenza del fatto materiale accertata con un procedimento istruttorio e dibattimentale in grado di garantire la migliore verifica possibile della corrispondenza del fatto processuale alla sua storicità elide di per sé il fondamento del dovere contributivo.

Lo ripeto a scanso di equivoci: nella dimensione della materialità e della storicità dei fatti, questi non possono che “essere” o “non essere”; non possono, invece, “essere” e “non essere”.

Se s’intendesse sostenere la scelta di collegare al medesimo fatto materiale effetti giuridici di segno diverso o opposti, la contraddizione che si insinuerebbe non produrrebbe conseguenze soltanto processuali, ma riverbererebbe sul piano costituzionale, con riguardo vuoi al primo comma dell’art.

53, vuoi e specialmente all’art. 3 Cost., ovvero al canone della razionalità normativa dal quale discendono i vincoli di ragionevolezza, coerenza e non contraddittorietà delle qualificazioni dei fatti e degli effetti, nonché di congruità delle norme per come risultanti dall’opera interpretativa.

## 9. Il “privilegio” di commettere reati. La falsa prospettiva della disparità di trattamento fra contribuenti.

Si potrebbe osservare, a questo punto, che la ricostruzione proposta introduce una discriminazione a danno di chi realizza comportamenti privi di colorazione penalistica<sup>43</sup>. A differenza del contribuente che commette un reato, quello che non lo commette non può che affidarsi alla ricostruzione dei fatti per come indicati nell’avviso d’accertamento e rimanere, per così dire, in balia delle prove istruite dall’amministrazione, talvolta coincidenti con meri indizi o con presunzioni non qualificate. L’inesistenza, poi, di reali poteri istruttori del giudice tributario e l’impossibilità di questi di acquisire prove ulteriori o diverse da quelle indicate dalle parti negli atti di causa, se non nei limitatissimi spazi concessigli dall’art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, renderebbe ancor più manifesta questa disparità.

<sup>41</sup> La letteratura sul punto è sterminata. *Ex pluribus*, cfr. F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, III, Milano, 1999, 345 ss.

<sup>42</sup> Considerazioni importanti in A. PERRONE, *Fatto fiscale e fatto penale: parallelismi e convergenze*, cit., 343 ss.

<sup>43</sup> Il punto, come detto, è posto in evidenza sia nelle ordinanze di remissione alla Corte Costituzionale delle Corti di giustizia tributaria, sia nelle sentenze della V Sezione della Cassazione favorevoli ad un’interpretazione restrittiva della disciplina e sia nell’ordinanza interlocutoria della stessa Sezione. In dottrina, A. MARCHESELLI, *La prova*, cit., 156 ss.

Sì potrebbe replicare fin da subito che le cose, in realtà, stanno diversamente. Le presunzioni “semplicissime”, anzitutto, sono funzionali alla ricostruzione dell’ammontare del maggior reddito accertato o del maggior volume d’affari e non anche per ricostruire i fatti sui quali si radica l’inferenza. E anche quando impropriamente utilizzate, come spesso accade, per ricostruire i fatti, il giudice tributario può comunque considerarle insufficienti ai fini probatori alla luce dell’art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992<sup>44</sup>.

A questa prima replica se ne potrebbe aggiungere un’altra, osservando che, se la disciplina del processo tributario non avesse contenuto previsioni limitative dei mezzi probatori, l’efficacia extrapenale del giudicato secondo la disciplina dell’art. 654 c.p.p. sarebbe stata ammessa fin dal principio, in forza, proprio, di siffatta previsione<sup>45</sup>. E in ciò sarebbe stata vista non una deroga al “doppio binario”, discriminatoria della posizione di alcuni contribuenti, ma l’estensione di una regola generale (applicata, tuttavia, anche alle sentenze di condanna)<sup>46</sup>.

Infine si potrebbe argomentare che la discriminazione, se davvero fosse tale, insisterebbe anche nella prospettiva interpretativa sposata da alcuni denunciati. Infatti, restringere l’applicazione dell’art. 21-*bis* all’obbligazione per sanzioni non la eliminerebbe. Semplicemente lascerebbe la situazione tal quale, limitandone le conseguenze al solo versante sanzionatorio.

La dialettica che in questo modo si creerebbe, tuttavia, potrebbe lasciare il dibattito aperto, giacché, in effetti, nessuna delle argomentazioni introdotte è dotata di forza risolutiva.

È possibile, allora, che le strade da battere siano altre.

La prima. In un’analisi che s’intenda portare avanti con il rigore del metodo scientifico, il fatto che un processo assicuri minori garanzie di attendibilità nella ricostruzione dei fatti rispetto alla loro realtà storica non è motivo sufficiente per eliminare l’estensione delle maggiori garanzie tipiche di un diverso processo. Riducendo le tutele per alcuno, infatti, non si innalzano per l’altro, piuttosto si compie un’opera di appiattimento delle stesse verso il basso. Certo, questa riduzione livellerebbe tutti i contribuenti, ma non risolverebbe affatto la questione di fondo che emerge dalle scelte compiute dal legislatore delegante e da quello delegato, ossia la necessità di ancorare l’esercizio dei poteri coercitivi e impostivi dello Stato – e dunque l’esercizio dei poteri più penetranti di cui esso dispone a petto delle libertà individuali – ad una realtà processuale caratterizzata dalla maggiore attendibilità e verosimiglianza possibili.

<sup>44</sup> Per riferimenti bibliografici e giurisprudenziali su questa disposizione e sulle presunzioni, sia consentito rinviare a A. GIOVANNINI, *L’onere della prova nell’accertamento analitico-presuntivo*, in *L’onere della prova*, a cura di F. ANELLI, A. BRIGUGLIO, A. CHIZZINI, M. DE POLI, E. GRAGNOLI, M. ORLANDI, L. TOSI, Padova, 2024, 1204 ss. Anche A. MARCHESELLI, *La prova*, cit., 157 e 158, valorizza il comma 5-*bis* dell’art. 7 per superare o almeno attenuare la questione sulla disparità di trattamento fra contribuenti.

<sup>45</sup> Questa è la conclusione logica alla quale si dovrebbe arrivare seguendo il costante *refrain* di dottrina e giurisprudenza. Personalmente credo che l’art. 654 c.p.p. non sarebbe stato applicabile neppure se nel processo tributario, in passato, non vi fossero state limitazioni ai mezzi di prova. La disposizione è infatti costruita per controversie radicalmente diverse da quelle fra amministrazione finanziaria e contribuente, essendo scritta per liti fra privati o per le ipotesi in cui dall’accertamento penale derivano diritti soggettivi o interessi legittimi. Ipotesi, queste, estranee (normalmente) alle liti in materia tributaria secondo i modelli procedimentale e processuale in vigore.

<sup>46</sup> Il problema, in verità, si sarebbe aperto su un diverso versante:

quello della costituzione dell’amministrazione come parte civile. Sul punto si veda infra, § 10 e note

In altre e conclusive parole, non è negando le maggiori garanzie che si aumentano quelle mancanti<sup>47</sup>.

Ora, se il ragionamento è corretto dal punto di vista logico, come a me sembra, è possibile prevedere l'esito che potrebbe avere un giudizio davanti alla Corte costituzionale. Mi sembra molto probabile che essa possa rigettare la questione giacché un suo intervento demolitorio finirebbe soltanto per sottrarre garanzie, mentre non ne determinerebbe l'estensione. Risultato, questo, al quale la Corte ritiene normalmente di non poter arrivare perché estraneo alla sue funzioni e allo scopo stesso del suo agire.

I giudici di palazzo della Consulta, d'altra parte, potrebbero avvalersi di un'argomentazione "sostanziale" molto stringente per la loro decisione. Ed eccoci alla seconda strada, che potrebbe essere battuta, appunto, anche dalla Corte.

Privilegiando una visione sistematica, non sarebbe infondato giustificare la predilezione accordata all'accertamento compiuto in sede penale in forza della peculiarità e importanza delle fattispecie oggetto di riscontro. La loro rilevanza alla stregua di elementi costitutivi di reati collegati a soglie di punibilità, che già ne testimoniano la particolare gravità, nonché l'insidiosità di alcuni comportamenti, ai quali si accompagnano fatti materiali il cui accertamento richiede verifiche complesse, come ad esempio possono essere quelli collegati ai delitti di dichiarazione fraudolenta, potrebbero di-

venire elementi a supporto della scelta del legislatore della riforma. Scelta che, valutata alla luce di queste considerazioni, cesserebbe di esser qualificabile come discriminatoria, divenendo fondativa di un sistema differenziato.

## **10. L'identità delle parti processuali: il pubblico ministero, l'amministrazione finanziaria, la parte civile e la parte offesa dal reato; l'interesse generale, quello pubblico particolare e l'interesse privato.**

Un'altra osservazione a sostegno dell'esigenza di limitare gli effetti estensivi del giudicato potrebbe fare leva sul fatto che nel processo penale l'amministrazione finanziaria non può normalmente rivestire la qualità di parte<sup>48</sup>. L'impossibilità per la stessa, nella generalità dei casi, di costituirsi parte civile quanto al credito per imposta<sup>49</sup>, non le consentirebbe di spiegare le difese a supporto della sua pretesa. E ciò a differenza di quanto previsto per i soggetti privati, sia dall'art. 652 del codice di rito, che lega alla costituzione del danneggiato

<sup>47</sup> Vero è che, se di illegittimità s'intende parlare, lo si deve fare per la disciplina manchevole, non per quella che accorda una protezione superiore. Il tema centrale, ancora una volta, è allora quello della riforma strutturale del procedimento d'accertamento e del processo speciale, ma finché si continuerà ad eludere questo aspetto e non si recideranno i nodi gordiani che tuttora comprimono le tutele delle parti (di tutte le parti), la soluzione non potrà essere adeguatamente perseguita.

<sup>48</sup> Anche questo aspetto emerge sia nelle ordinanze di remissione alla Corte Costituzionale delle Corti di giustizia tributaria, sia nelle sentenze della V Sezione della Cassazione.

<sup>49</sup> Per una ricostruzione generale del tema, si veda F. CALLARI, *La costituzione di parte civile dell'amministrazione finanziaria*, in *Trattato diritto sanzionatorio tributario*, diretto da A. GIOVANNINI, I, Milano, 2016, 1207 ss. La questione si può tuttavia ritenere superata, in senso negativo, in ragione di un'importante e condivisibile pronuncia delle Sezioni unite della Corte di cassazione e di successivi arresti della medesima Corte. Cfr. *ex pluris*, Cass., SS.UU., 12 ottobre 2022, n. 29862.

l'estensione nel giudizio civile dell'efficacia della sentenza di assoluzione; sia dall'art. 654, per il quale l'efficacia extrapenale della sentenza, compresa quella di condanna, nei giudizi civili o amministrativi diversi da quelli per danno opera solo nei confronti di chi sia stato parte, e così dell'imputato o della parte civile.

L'argomentazione è suggestiva, ma infondata. L'art. 652 è infatti costruito intorno alle posizioni di soggetti privati che agiscono per il risarcimento del danno nei confronti di altri soggetti privati. Non è pensato, invece, per i soggetti investiti della tutela degli interessi pubblici, che all'esito dello svolgimento delle proprie funzioni non reclamano un danno, ma un diritto di credito fondato su un diverso titolo, ossia, com'è per l'amministrazione finanziaria, sulla legge e prima sull'art. 2 e sull'art. 53 della Costituzione.

Similmente si può dire per l'art. 654. Certo, anch'esso fa riferimento alle parti costituite nel giudizio penale, ma lo fa limitatamente ai fatti dal cui accertamento dipende il riconoscimento di diritti o interessi legittimi, ossia limitatamente ad ipotesi in cui sia sempre un soggetto privato, gioco-forza portatore di un interesse privatistico, a poter agire, in diversa sede, nei confronti di un altro privato o di una pubblica amministrazione.

Nel nostro caso, invece, oggetto d'accertamento nel processo penale sono i fatti materiali costitutivi dell'obbligazione sanzionatoria e dell'obbligazione d'imposta, non di quelli costitutivi di un'obbligazione risarcitoria o di altre posizioni privatistiche fondative di diritti soggettivi o interessi legittimi. E lo sono in relazione ad un soggetto pubblico, ossia e per l'appunto, l'amministrazione finanziaria.

Se è così, le due norme non possono essere riprese a *tertium comparationis* e poste, come tali, a fondamento di un giudizio

di legittimità costituzionale della nostra disposizione, né essere invocate per restringerne l'ambito applicativo in via interpretativa.

Questa argomentazione, tuttavia, non è ancora sufficiente per ritenere chiuso il discorso. Per farlo è infatti necessario che la novellata disciplina esca indenne anche da un confronto diretto con alcune disposizioni costituzionali, fra le quali l'art. 3, l'art. 24 e l'art. 111. In questa prospettiva, l'interrogativo al quale occorre dare risposta si può riassumere in questi termini: sebbene l'amministrazione non si possa costituire parte civile, l'interesse ad essa riferibile si può ritenere ugualmente tutelato?

La risposta per me deve essere senz'altro affermativa, sebbene una parte della giurisprudenza sia di contrario avviso<sup>50</sup>. I motivi del mio convincimento sono plurimi.

In primo luogo l'amministrazione può costituirsi e intervenire ai sensi dell'art. 90 c.p.p., per il quale "La persona offesa dal reato, oltre ad esercitare i diritti e le facoltà ad essa espressamente riconosciuti dalla legge, in ogni stato e grado del procedimento può presentare memorie e, con esclusione del giudizio di cassazione, indicare elementi di prova".

La persona offesa non è parte processuale in senso tecnico, certo, ma non v'è dubbio che ad essa il codice, specie dopo le modifiche recentemente apportate, riconosca una serie di prerogative che possono senz'altro porla nella condizione di far valere in proprio il materiale probatorio relativo ai fatti materiali costitutivi della pretesa impositiva e porla nella condizione di assumere talune iniziative processuali e inter-

<sup>50</sup> Corte Giustizia tributaria II grado Piemonte, ord. remissione Corte Cost. n. 64/2025, già citata.

locutorie con il giudice, il procuratore generale, il P.M., in grado di corredare la sua posizione di significative garanzie difensive.

Vi è poi un secondo ordine di motivi, per me determinante. L'interesse riferibile all'Agenzia delle entrate, specie se si qualifica come *munus* dello Stato rispetto alla titolarità dell'interesse, è in ogni caso protetto dalla figura del pubblico ministero. L'azione di questo, infatti, persegue istituzionalmente la tutela di interessi generali e dunque di interessi che vanno oltre il ristretto recinto dell'interesse alla repressione dei reati. E fra questi non può che rientrare quello riferibile all'Erario, che è una porzione dell'interesse generale alla cui salvaguardia il pubblico ministero può ed anzi deve provvedere.

Può essere d'ausilio ricordare che, nell'interpretazione della Corte costituzionale, il P.M. è "l'imparziale promotore, a fini di giustizia, dell'intervento decisorio del giudice". Anche il pubblico ministero "è infatti, al pari del giudice, soggetto soltanto alla legge [...]", e perciò "agisce esclusivamente a tutela dell'interesse generale", perseguendo solo "fini di giustizia", fine che incarna il "principio della ricerca della verità reale, che permea tutto il processo penale, dalla fase delle indagini preliminari a quella dibattimentale a cagione dell'interesse pubblico che determina il processo medesimo"<sup>51</sup>.

In questa prospettiva, allora, si può ben dire che l'interesse riferibile all'amministrazione non sia estraneo all'interesse generale tutelato dalle funzioni del pubblico ministe-

ro, ma che, anzi, ne sia parte, rappresentandone una porzione<sup>52</sup>.

Del resto, per garantire omogeneità alle conoscenze, alla circolazione delle informazioni e anche del corredo probatorio, la riforma ha stretto un legame molto forte, che va al di là di quanto previsto dall'art. 331 c.p.p. e dalle disposizioni di settore, tra pubblica accusa e amministrazione. L'art. 129 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura prevede ora che il pubblico ministero dia notizia alla competente direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate dell'imputazione di uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, e l'ultimo comma dell'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 dispone che l'Agenzia, ricevuta la comunicazione, risponda senza ritardo, trasmettendo anche al competente comando della Guardia di finanza l'attestazione sullo stato di definizione della pendenza<sup>53</sup>.

Probabilmente queste disposizioni avrebbero meritato formulazioni meno stringate, ma, ragionando con senso di concretezza, riesce evidente come per il loro tramite si sia inteso legare a fil doppio l'azione del pubblico ministero ai risultati dell'istruttoria primaria compiuta dall'amministrazione e all'attività svolta in contraddittorio o spontaneamente dal contribuente nel pro-

<sup>51</sup> Corte Cost. n. 148 del 1963; n. 96 del 1975; n. 72 del 1991; n. 88 del 1991; n. 190 del 1970. In letteratura, anche per ampi riferimenti bibliografici ed ulteriori giurisprudenziali, si veda A. GUSTAPANE, *Il ruolo del pubblico ministero nella Costituzione italiana*, Bologna, 2012, 237 ss.; C. MORSELLI, *Pubblico ministero*, in *Digesto, Disc. pen.*, X, Torino, 1995, 476 ss.

<sup>52</sup> Scrive A. PIZZORUSSO, *La magistratura nel sistema politico e istituzionale*, Torino, 1985, 161: "carattere comune alle funzioni del pubblico ministero è di essere svolte nell'interesse dello Stato-comunità e non dello Stato-persona ... ed è ovvio che l'azione a tutela dell'interesse generale ben può eventualmente risolversi anche in un'opera svolta a tutela di ... persone che risultino bisognose della tutela".

<sup>53</sup> Il fatto che l'ultimo comma dell'art. 32 parli di "violazione" non deve trarre in inganno. La locuzione è sicuramente da intendere comprensiva della controversia relativa all'imposta, come correttamente si ritiene con riferimento alla locuzione utilizzata nel comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 ("L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate ...").

cedimento amministrativo. Certo, il pubblico ministero si può muovere in autonomia, ma sarebbe un gioco di pura fantasia immaginare che egli non valorizzi e tuteli, giustappunto, le informazioni e il materiale probatorio una volta versato in atti dall'amministrazione stessa, o quello già contenuto nel processo verbale di constatazione o nell'avviso d'accertamento, atti, questi, d'altra parte, dai quali normalmente muove l'istruttoria del pubblico ministero e sui quali spesso si radica la sua scelta di esercitare l'azione penale.

## 11. *Segue: l'interesse fiscale, il potere e la ragione di stato.*

Ragionando con il rigore dei principi risulterebbe a questo punto infondata la critica alla posizione appena rappresentata che volesse esaltare il rapporto d'imposta come rapporto di parti contrapposte e che volesse, in questo modo, rinvigorire la portata dell'interesse particolare tradizionalmente collegato alla figura dell'amministrazione, ossia l'interesse fiscale.

Approcciarsi al tema in questi termini non sarebbe convincente. In primo luogo, si finirebbe per fare ruotare tutta l'interpretazione della nuova disciplina intorno a quell'interesse e dunque si finirebbe per assegnargli, almeno nei fatti, una funzione prevaricatrice e impropria fin dalla fase di delimitazione dell'ambito applicativo della legge. Ma quel che più conta è che una ragionamento simile tradirebbe il reale quanto ostile intento di prosciugare la portata applicativa dell'art. 21-*bis* cit., antepoendovi il concetto, per l'appunto, di "interesse fiscale" inteso come prerogativa del potere dello Stato.

Così non è. Provo a spiegarmi, riducendo il discorso all'essenziale. È mia convinzione

che l'interesse fiscale non trovi cittadinanza nella trama costituzionale. Esso nacque come espressione, prima, dei poteri monarchici e, poi, dei poteri dello stato, in ragione dell'ipostatizzazione di questo e dei suoi organi. Come ho avuto modo di scrivere in altra circostanza<sup>54</sup>, oggi questo approccio si scontra irrimediabilmente con i principi costituzionali: non è la Costituzione, ma è l'interprete che, torcendola, continua ad iniettare nel tessuto normativo la volontà di dare fattezze quasi concrete a quell'interesse e pertanto è lui che lo crea, elevandolo a principio e rendendolo agente nel teatro delle relazioni giuridiche.

Opera, questa, probabilmente compiuta per rispondere ad esigenze pubblicistiche che all'apparenza possono sembrare non soddisfacibili in maniera diversa, ma che contrasta con le pietre d'angolo dello stato costituzionale. Pietre che in realtà, scrostando l'intonaco opalescente delle abitudini mentali, sono già esse strumenti sufficienti per rispondere a quelle necessità, senza che ricorra il bisogno di utilizzare escrescenze concettuali del potere. E siccome, come vado ripetendo da tempo, ogni forzatura dei principi determina da parte del diritto stesso una vendetta, ossia una reazione uguale e contraria che si ribalta, scompaginandolo, sull'ordine costituito, seguitare a dare dignità a questa forma di interesse significherebbe, nel nostro caso, accrescere l'incoerenza e le contraddizioni del sistema a danno del sistema stesso, oltre che del contribuente-cittadino.

<sup>54</sup> Non mi cimento neppure in una sintesi quanto ho già scritto, tanto il tema è complesso. Sia consentito rinviare a A. GIOVANNINI, *Note controvento su interesse fiscale "giustizia nell'imposizione" come diretto fondamentale (muovendo dall'intelligenza artificiale)*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, I, 249 ss.

Le relazioni nelle democrazie avanzate si esprimono diversamente: non più secondo il tradizionale principio di sovranità, vale a dire il tradizionale ordito dell'autorità, della forza e del potere supremo<sup>55</sup>, ma nella logica dell'uguaglianza materiale delle situazioni giuridiche e degli attori, compreso lo stato<sup>56</sup>.

In questa prospettiva riesce evidente non soltanto l'evanescenza del concetto giuridico di interesse fiscale, quand'anche, come pure si è fatto, lo si voglia ricondurre all'art. 2 Cost., ma anche la necessità di superare la contrapposta lettura delle norme costituzionali, e in specie di quelle che accordano garanzie alle libertà individuali e quelle che presidiano il dovere contributivo. La Carta, invero, riconosce e tutela i diritti delle persone come singoli, ma anche i diritti delle persone come collettività e dunque presidia pure i doveri di ciascuno nei confronti degli altri, in quanto tutti appartenenti al medesimo *convivium* riunito nella figura dello Stato come entità esponenziale.

Ebbene, in questa dimensione fra diritti e doveri degli uni e degli altri non corre una contrapposizione, come invece frequentemente si continua a sostenere e come si vuole avvalorare evocando la categoria dell'"interesse fiscale". Il motivo sta nel fatto che nella fiscalità dello stato costituzionale gli interessi dei singoli attori non si fronteggiano

per lasciare sul terreno dello scontro pezzi di sé, ma si amalgamano per formare una nuova realtà del diritto, un interesse "terzo" e assiologicamente superiore perché appartenente a tutti<sup>57</sup>. E questo interesse superiore, se per un verso è causa giustificatrice del dovere solidaristico estensibile fino al punto in cui non intacca il nucleo essenziale dei diritti, dall'altro rappresenta la consistenza stessa della funzione pubblica rimessa alle cure dell'amministrazione finanziaria.

Ecco perché il P.M. può senz'altro gestire anche la difesa di questa. L'interesse generale perseguito dal P.M. e quello perseguito dalla P.A., non sono ontologicamente diversi: sono la stessa cosa in quanto entrambi generali, entrambi tenuti a modellarsi sulla "verità" storica dei fatti ed entrambi obbligati a rispettare i diritti soggettivi, quali posizioni predisposte anch'esse a garanzia dell'acquisizione di una siffatta verità.

Sia chiaro, non intendo con questa affermazione confondere la figura del pubblico ministero con quella della pubblica amministrazione. Non mi sfuggono, certo, le diversità anche costituzionali fra le due. Intendo piuttosto mettere in evidenza come seguendo l'impostazione da me proposta, se per un verso si riesce a garantire la pienezza della difesa della pubblica amministrazione, per un altro si preserva il contenuto dell'art. 21-*bis* e se ne garantisce la coerente applicazione anche a vantaggio della certezza del diritto<sup>58</sup>.

<sup>55</sup> Lo chiarisce molto chiaramente N. MATTEUCCI, *Positivismo giuridico e costituzionalismo* (1963), ora in N. MATTEUCCI e N. BOBBIO, *Positivismo giuridico e costituzionalismo*, con introduzione di T. GRECO, TRENTO, 2021, *passim*, ma fin da 31. Anche P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 51, in realtà osserva come l'interesse fiscale, pur "valore della collettività", non possa più "essere inteso come uno dei cardini concettuali della sovranità statale".

<sup>56</sup> Cfr. M. FIORAVANTI, *Il cerchio e l'ellisse. I fondamenti dello Stato costituzionale*, Roma-Bari, 2020, *passim*, ma riassuntivamente 40. Un'apertura molto significativa in questo senso in Corte cost., n. 288 del 2019, sulla quale ampiamente cfr. L. ANTONINI, *La felicità pubblica tra diritti inviolabili e doveri inderogabili*, Modena, 2022.

<sup>57</sup> Ho sviluppato questi concetti, in particolare, a proposito di capacità contributiva nella progettazione giuridica del reddito nell'ambito del concordato biennale. Se si vuole, A. GIOVANNINI, *Concordo preventivo e progettazione giuridica del reddito*, in *Rass. trib.*, 2024, 510 ss.

<sup>58</sup> Questo concetto acquista un ruolo importante anche nel contesto che stiamo esaminando e lo può assumere ancora di più in un contesto di "bilanciamento", Si veda retro, § 5 e nota 25.

## 12. La diversità dei riti e delle fasi: le diverse formule assolutorie (art. 530, comma 2, c.p.p).

Nel precedente paragrafo 6 ho indicato i motivi per i quali la nuova disciplina affida l'efficacia extrapenale del giudicato alla sentenza assolutoria di cui al comma 1 dell'art. 530, c.p.p.

Dottrina e giurisprudenza hanno sollevato dubbi sulla coerenza sistematica della scelta normativa, individuando altri possibili provvedimenti assolutori o comunque di "non condanna" ai quali sarebbe ragionevole affidare effetti consimili. La tesi è condivisibile solo parzialmente.

Un allargamento dei provvedimenti ai quali riferire quegli effetti riguarderebbe, in primo luogo, la sentenza d'assoluzione pronunciata ai sensi del comma 2 del medesimo art. 530.

Personalmente ritengo che, seppure non espressamente esclusa dall'ambito applicativo dell'art. 21-*bis*, ad essa non possano essere riportati gli effetti esterni del giudicato<sup>59</sup>. Il motivo per il quale s'impone questa conclusione è per me speculare a quello legittimante l'estensione degli effetti della sentenza di assoluzione con "formula piena". Quella del comma 2, infatti, non si radica su ricostruzioni sufficienti o sufficiente-

mente esaustive dei fatti materiali e dunque non esprime un accertamento al quale sia possibile riferire un livello di verosimiglianza tale da poter dare "certezza" all'inesistenza dei fatti stessi. Accertamento a tal punto affidabile, cioè, da poterlo elevare ad unico valevole per il diritto. In altre e sintetiche parole: non esprime un accertamento in positivo dell'inesistenza dei fatti<sup>60</sup>.

L'accertamento in positivo, come ho scritto poc'anzi, presuppone che il giudice, in prima battuta, apprezzi il ventaglio probatorio come sufficiente per la formazione del suo convincimento, e dopo, proprio in ragione di questa sufficienza, che ritenga di poter escludere l'esistenza storica dei fatti.

Non mi sfugge che una parte della giurisprudenza qualifica la sentenza di cui al comma 2 come produttiva di effetti identici a quelli derivanti dalla sentenza di cui al comma 1 dello stesso art. 530<sup>61</sup>. Tentare di riportare questa impostazione alla nostra materia, tuttavia, non sarebbe corretto. Infatti, un conto è equiparare la sentenza del comma 2 a quella del comma 1 quanto ad una serie di effetti processuali e sostanziali di fonte penale derivanti dall'assoluzione in sé considerata, come fa la giurisprudenza; altra cosa è assumere la sentenza assolutoria per ordinare il processo tributario.

Si tratta di profili solo apparentemente simili, ma che in realtà divergono profondamente, giacché l'assimilazione fra la sentenza del comma 2 e quella del comma 1

<sup>59</sup> Non è completamente condivisibile l'osservazione critica di A. GIOVANARDI, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, cit., che retoricamente si domanda quali siano le differenze fra le sentenze pronunciate ai sensi del primo comma dell'art. 530 e quelle pronunciate ai sensi dei commi successivi. È condivisibile, invece, la posizione dell'autore rispetto alla sentenza conseguente al rito abbreviato. Lo stesso si deve dire per la prospettiva sostanzialmente identica avanzata da A. MARCHESELLI, *Le prove*, cit., 158 e 159.

<sup>60</sup> È condivisibile Cass., sez. trib., n. 16042 del 16 giugno 2025. Sugli aspetti fin qui considerati esiste una letteratura vastissima. Mi milito a richiamare A. CAMON, M. DANIELE, D. NÈGRI, E. CESARI, M.L. DI BITONTO, P.P. PAULESU, *Fondamenti di procedura penale*, Padova, 2024, 514 ss.; M. CHIAVARIO, A. PERDUCA, B. GALGANI, E. MARZADURI et al., *Diritto processuale penale*, Torino, 2023, 495 ss.; G. GIOSTRA, *L'archiviazione*, Torino, 1994, 26 ss.

<sup>61</sup> Fra le altre Cass. pen., n. 51436/2024; n. 43598/2022; n. 49580/2014.

può semmai riguardare – lo sottolineo nuovamente – gli effetti penali e processuali penali che si connettono all’assoluzione come epilogo in sé considerato del processo, mentre, nella nostra prospettiva, l’assoluzione è solo la condizione legittimante l’estensione degli effetti del giudicato, mentre è l’accertamento dei fatti ciò che nella sostanza informa il processo tributario.

Ecco perché la scelta espressa nel decreto delegato non è né irragionevole, né discriminatoria. L’irragionevolezza l’avremmo, invece, se volessimo equiparare le diverse formule assolutorie e trasportarle nel nostro ambito, giacché così facendo fonderemmo un sistema in contrasto con i principi di proporzionalità e adeguatezza e dunque, questa volta sì, di dubbia legittimità.

### 13. Segue: i provvedimenti di “assoluzione” diversi da quelli dibattimentali

Che dire, a questo punto, per i provvedimenti diversi da quelli pronunciati in esito a dibattimento? Mi riferisco in particolare alla sentenza conseguente al giudizio abbreviato di cui all’art. 442 c.p.p., a quelle di proscioglimento adottate ai sensi degli artt. 129 e 469, a quelle di non luogo a procedere disciplinate dagli artt. 529 e 531, e infine alle ordinanze di cui all’art. 408 sull’archiviazione.

Pur non potendo scendere in un’analisi dettagliata di queste disposizioni, mi sembra ragionevole riconoscere l’efficacia extrapenale ai provvedimenti che, sebbene non dibattimentali, sono comunque disposti ad accertare in positivo i fatti materiali, come si può sostenere per la sentenza nel giudizio

abbreviato (art. 442 c.p.p.)<sup>62</sup>. L’estensione si deve invece escludere per tutti gli altri, ossia per quelli di archiviazione, di proscioglimento e di non luogo a procedere. In queste ipotesi, infatti, non opera un vero e proprio accertamento di merito e in positivo del fatto storico. La decisione del pubblico ministero o del giudice di fase, piuttosto, si radica su questioni processuali o procedurali, oppure si basa su una valutazione bensì dei fatti, ma meramente prognostica, ispirata anche da esigenze di economia processuale, senza particolari approfondimenti probatori<sup>63</sup>.

## 14. La sentenza di condanna.

Prima di passare alle conclusioni, rimane da affrontare la questione relativa alla sentenza di condanna di cui all’art. 533 c.p.p., tema ripreso, anche questo, sia dalle corti di giustizia tributaria nelle ordinanze di remissione degli atti alla Corte Costituzionale, sia dalla V Sezione della Cassazione nell’ordinanza interlocutoria più volte richiamata<sup>64</sup>.

La legge delega (e il decreto delegato), come ripetutamente sottolineato, attribuisce

<sup>62</sup> Se investita, non si può allora escludere che la Corte costituzionale adotti una sentenza additiva e affianchi alla pronuncia assolutoria a seguito di dibattimento di cui al comma 1 dell’art. 530 quella ugualmente assolutoria posta al termine del giudizio abbreviato. In altre parole, è possibile che la Corte qualifichi la scelta raccolta nell’art. 20 della legge delega n. 111 del 2023 e poi ripresa, tal quale, dall’art. 1 del decreto delegato n. 87 del 2024, come manifestamente irragionevole perché fondante una discriminazione in senso proprio, non giustificabile, mi pare, neanche ricorrendo al criterio della discrezionalità parlamentare.

<sup>63</sup> Su questi aspetti esiste una letteratura vastissima. Mi milito a richiamare A. CAMON, M. DANIELE, D. NEGRI, E. CESARI, M. L. DI BITONTO, P. P. PAULESU, *Fondamenti di procedura penale*, Padova, 2024, 514 ss.; M. CHIAVARIO, A. PERDUCA, B. GALGANI, E. MARZADURI et al., *Diritto processuale penale*, Torino, 2023; GIOSTRA, *L’archiviazione*, Torino, 1994, 26 ss.

<sup>64</sup> V. *retro*, note 30, 31 e 32.

efficacia extrapenale al giudicato solo in caso di sentenza assolutoria. Ne conseguono due problematiche. La prima concerne la giustificazione della diversa efficacia riconosciuta alla sentenza di accertamento rispetto a quella di condanna, espulsa dalla disposizione; e ciò a differenza della previsione, sebbene da tempo abrogata, contenuta nell'art. 12 del d.l. n. 429 del 1982, convertito con legge n. 516 del 1982, che assegnava efficacia identica a entrambi i tipi di sentenza. La seconda riguarda un eventuale e consequenziale dubbio di legittimità per discriminazione tra le parti del procedimento tributario. Infatti, l'amministrazione potrebbe produrre la sentenza di condanna nel giudizio speciale, ma soltanto come documento, per sottoporla al libero apprezzamento del giudice.

La prima questione si radica sul possibile contrasto ricostruttivo fra "superiorità" dell'accertamento penale posto a giustificazione della scelta di derogare alla rigidità del doppio binario ed effetti extra penali riconosciuti solo alle sentenze d'accertamento negativo dei fatti. Invero, se la sentenza penale si caratterizza per essere quella dotata di maggiore attendibilità ricostruttiva, come conciliare questa spiegazione con la scelta di non attribuire a quella di condanna la stessa efficacia della sentenza d'assoluzione?

Nella nuova disciplina, in effetti, il conflitto esiste. Per superarlo, però, non sarebbe determinate sforzarsi di trovare una spiegazione concettuale diversa. Ritengo, infatti, che non sarebbe risolutivo sostenere che l'efficacia di giudicato della sola sentenza di assoluzione trae spiegazione dall'esigenza di superare il contrasto di giudicati altrimenti possibile fra sentenza penale e quella pronunciata in esito al processo tributario.

Una ricostruzione simile non sarebbe sbagliata, ma, per un verso, si limiterebbe ad evidenziare la conseguenza concreta

cui tende la riforma, evitare, appunto, quel contrasto di giudicati, senza però chiarire il motivo, per così dire ontologico per il quale la sentenza penale sarebbe portatrice di una consimile forza; per un altro verso, non sarebbe in grado di dare una risposta risolutiva alla negazione dell'efficacia extrapenale della sentenza di condanna. Infatti, anche rispetto all'accertamento positivo dei fatti si può porre la questione del contrasto di giudicati, esattamente come nell'ipotesi di accertamento negativo.

È probabile, allora, che il diverso regime di efficacia fra sentenza di assoluzione e quella di condanna trovi la sua giustificazione, semplicemente, in una scelta di politica criminale compiuta dal Parlamento: evitare che l'efficacia di giudicato possa andare a "danno" del contribuente, reputato probabilmente la "parte debole" del rapporto d'imposta in ragione del principio personalistico d'origine costituzionale del quale si è scritto nelle pagine precedenti. Pregiudizio che si avrebbe solo se, a petto di una sentenza penale d'assoluzione, si ponesse una sentenza del giudice tributario accertativa della fondatezza della pretesa impositiva, non anche se la sentenza penale fosse di condanna, perché in questo caso il contrasto di giudicato non potrebbe che vedere "vittorioso" il contribuente davanti al giudice tributario.

Si può discutere, intendiamoci, sulla ragionevolezza di questa opzione, ma davanti ad una siffatta questione si può soltanto immaginare un giudizio di costituzionalità.

Ed eccoci arrivati alla seconda problematica, quella della costituzionalità della scelta. Personalmente dubito che la Corte possa accogliere una simile questione. Il motivo sta nel fatto che, considerata la sostanziale sovrapposizione fra disposizione delegante e disposizione delegata, la Corte dovrebbe preliminarmente valutare quella, e in questa valutazione sarebbe vincolata da un doppio

canone ermeneutico. Per un verso dovrebbe verificare se essa sia affetta da manifesta irragionevolezza o arbitrio; da un altro e parallelamente dovrebbe interrogarsi sugli effetti che produrrebbe una sua declaratoria di illegittimità. Se già il primo passaggio potrebbe determinarla a dichiarare infondata la questione, giudicando la scelta del Parlamento non arbitraria o manifestamente irragionevole, il secondo non potrebbe che sospingerla, io credo, al rigetto.

Una sua sentenza d'accoglimento, invece, determinerebbe effetti in *malam partem* e dunque senz'altro sfavorevoli al contribuente. Effetti che, per granitica giurisprudenza, esulano dalla sfera "produttiva" del diritto propria della Corte, essendo riservati alla sfera parlamentare<sup>65</sup>.

## 15. Per concludere: l'homme situé e il "diritto mite".

Ho scritto fin dall'inizio che le previsioni introdotte dalla riforma possono fare del sistema tributario italiano un avamposto di civiltà giuridica. Nelle pagine precedenti ho già posto in risalto alcuni elementi che possono, però, frenare il cambiamento e che in chiusura intendo riprendere, tanto li reputo importanti.

Il principale è di ordine culturale. La riforma potrà conseguire i risultati che il Parlamento ha inteso assegnarle se tutti gli attori che concorrono alla sua attuazione, vivificheranno i "nuovi" paradigmi concettuali che la stessa introduce. È nell'attuazione che si gioca la partita, divenendo essenziale che dottrina e giurisprudenza inforchino nuovi occhiali e usino nuove lenti. Frustrare le potenzialità di giustizia sostanziale che la riforma è in grado di esprimere non renderebbe un buon servizio né al diritto, né ai contribuenti, né allo Stato. È il "contesto", in altre e conclusive parole, che consentirà di non frustrare le potenzialità innovative del nuovo "testo" e di comprenderne appieno le potenzialità di giustizia. S'impone, lo ribadisco, un cambio culturale, che non sarà né facile, né rapido, ma che sarà indispensabile se s'intende davvero iniziare a sminare il terreno da dogmatismi senz'altro non più inadeguati alla giustizia quale metro di civiltà di uno stato costituzionale e ancor meno conformi al "vento" sostanzialistico che dall'Europa continentale ormai spira impetuoso.

Se questo avverrà, per riprendere Ronald Dworkin, le dispute tassonomiche cederanno il passo all'*ethos* dei principi, ad iniziare da quelli costituzionali<sup>66</sup>. Sarebbe, questo, un progresso da salutare con grande favore perché tutelerebbe in concreto, finalmente, l'*homme situé* che dal diritto attende risposte comprensibili e reali<sup>67</sup>. Ma sarebbe anche un passo decisivo verso la realizzazione, seppur limitatamente al nostro "spicchio" di ordinamento, dell'auspicio formulato ormai

<sup>65</sup> Non mi sfugge che questa è la posizione sostenuta dalla Corte a proposito delle disposizioni penali. Mi sembrerebbe, tuttavia, un'obiezione di lana caprina quella che volesse revocare in dubbio la ricostruzione proposta rilevando che, nel nostro caso, si tratterebbe di norme processuali. Vero è, infatti, che la disposizione di cui si discute è bensì formalmente processuale, ma il suo contenuto è sostanziale, legandosi ad un accertamento compiuto in sede penale riguardante i fatti materiali costitutivi sia di un ipotetico reato, sia di un'ipotetica evasione d'imposta.

<sup>66</sup> R. DWORKIN, *La giustizia in toga*, Roma-Bari, *passim*, ma specie 30 ss., 253 ss.

<sup>67</sup> Come si è visto all'inizio di questo saggio (*retro*, § 2) è l'uomo descritto da Georges Burdeau e richiamato da M. CARTABIA in *Edipo Re*, già cit., 55.

trent'anni fa da Gustavo Zagrebelsky ne *Il diritto mite*: uno stato costituzionale, qual è il nostro, deve giocoforza tendere all'effettività delle tutele, perché se la tendenza fosse di segno opposto la Babele dei codici, delle leggi, dei regolamenti prenderebbe il sopravvento assestando un colpo ferale alla giustizia, in cui il diritto è immerso<sup>68</sup>.

ALESSANDRO GIOVANNINI

---

<sup>68</sup> G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, cit., *passim*, già 11 ss.