



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

LE NOVITA' DELLA RIFORMA TRIBUTARIA CON RIGUARDO AL “DOPPIO BINARIO” TRIBUTARIO-PENALE

Prof. Avv. Maurizio Logozzo
Ordinario di Diritto Tributario
Università Cattolica S.C. Milano





UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

La Legge delega di riforma fiscale 9 agosto 2023, n. 111 è intervenuta, tra l'altro, anche in materia di sanzioni tributarie, amministrative e penali.

In particolare, all'art. 20, introduce **nuove eccezioni al regime del “doppio binario”** tributario-penale, in senso procedimentale e sostanziale, al fine di **adeguare il sistema sanzionatorio tributario al principio del “*ne bis in idem*” sostanziale**, sancito dal diritto europeo (art. 4 del Protocollo Addizionale n. 7 alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo; art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea).

Com'è noto, con la locuzione “doppio binario” si intende la totale autonomia tra il processo penale (nel quale sono trattati i reati tributari di cui al D.Lgs. n. 74/2000) e il processo tributario (nel quale sono trattate le sanzioni amministrative tributarie previste dalle diverse leggi d'imposta), quand'anche la fattispecie oggetto di accertamento sia la medesima.



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

Articolo 20, D.Lgs. n. 74/2000:

“Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione.”

Pertanto, non vi è pregiudizialità, né vincolo sospensivo, tra il processo tributario e quello penale, sicché i rispettivi giudici risolvono in via incidentale ogni questione – compresa la qualificazione giuridica della fattispecie – da cui dipende la decisione della controversia rientrante nella propria giurisdizione, fatte salve le ipotesi espressamente escluse (art. 3 c.p.p.; art. 39, D.Lgs. n. 546/1992).

Ciò comporta che è eventualmente possibile un contrasto di giudicati in ordine alla medesima fattispecie.



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

Inoltre, il regime del “doppio binario” rende possibile la duplicazione del trattamento sanzionatorio in sede amministrativa e in quella penale (mitigata dal “principio di specialità” di cui all’art. 19, D.Lgs. n. 74/2000).

Per effetto del “doppio binario”, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l’esistenza di una sentenza irrevocabile di condanna o di assoluzione resa in sede penale in materia di reati tributari, estendendo automaticamente gli effetti della stessa: **nessuna automatica autorità di cosa giudicata** può attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati nel processo penale siano gli stessi per i quali l’Amministrazione Finanziaria ha promosso l’accertamento nei confronti del contribuente.



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

Nondimeno, il giudice tributario può avvalersi dell'accertamento di fatto contenuto in una sentenza penale (ritualmente prodotta dalle parti del processo tributario), sulla base degli atti e delle prove acquisite nel procedimento penale, purché proceda ad una propria autonoma valutazione degli elementi probatori così formati.

Dunque, i provvedimenti del giudice penale (decreti, ordinanze, sentenze di qualunque fase o grado) possono essere prodotti e vagliati in sede tributaria con valore esclusivamente indiziario (quale **argomento di prova**), affidati al libero e prudente apprezzamento del giudice tributario nel quadro dell'intero complesso probatorio disponibile, secondo quanto previsto dall'art. 116 c.p.c..

Si suole parlare di “**efficacia riflessa del giudicato penale su quello tributario**”.



Il regime del “doppio binario” (introdotto dal D. Lgs. n. 74/2000, in vigore dal 15 aprile 2000) rappresenta il “superamento” delle pregresse esperienze di vincolo pregiudiziale sperimentate nel nostro ordinamento:

- la “**pregiudiziale tributaria**”, prevista dall’art. 21, terzo comma, Legge n. 4/1929 (abrogata dall’art. 13, D.L. n. 916/1982, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 516/1982), secondo cui l’azione penale poteva aver corso soltanto dopo che l’accertamento tributario fosse divenuto definitivo. Pertanto, una volta accertata in via definitiva l’entità dell’evasione, il giudice penale poteva limitarsi ad accertare la responsabilità, la punibilità e l’entità della pena;
- la “**pregiudiziale penale**”, prevista dall’art. 12, D.L. n. 916/1982, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 516/1982 (abrogata dall’art. 25, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 74/2000), secondo cui la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in sede penale aveva autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale. Inoltre, l’accertamento formato in sede penale costituiva prova legale ai fini dell’accertamento tributario, fintantoché non era decorso il termine per l’accertamento.



Il regime del “doppio binario” pone, tuttavia, un potenziale ostacolo alla concreta applicazione del “**principio di specialità**” sancito dall’**art. 19, D. Lgs. n. 74/2000**, a mente del quale “*Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale*”.

La *ratio* del citato art. 19 è duplice:

- riservare l'applicazione della sanzione penale alle fattispecie più gravi;
- non duplicare le risposte punitive per la medesima condotta (*ne bis in idem* sostanziale).



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

Sulla base della Legge delega n. 111/2023, il Governo ha approvato (nel C.d.M. del 24 maggio 2024) il **Decreto Legislativo di riforma del sistema sanzionatorio tributario** (in corso di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale), che contiene due rilevanti novità, le quali rappresentano un **potenziamento dell'operatività del principio del “ne bis in idem” sostanziale** e un'ulteriore **incisiva deroga al regime del “doppio binario”**:

- l'introduzione, nel D.Lgs. n. 74/2000, dell'**art. 21-bis** (*“Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione”*), il quale prevede che **la sentenza penale irrevocabile di assoluzione, “perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi”**.

La sentenza penale deve essere prodotta nel fascicolo di causa. Se la controversia pende in Cassazione, la sentenza può essere depositata fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.



- l'introduzione, nel D.Lgs. n. 74/2000, dell'**art. 21-ter** (*“Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative”*), il quale sancisce che **“Quando per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza al fine di ridurre la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva”**.



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

Si sottolinea che l'integrazione dei due modelli sanzionatori è informata al divieto del “*ne bis in idem*” sostanziale “**in stretta aderenza alle sentenze della Corte EDU - in particolare a quelle del 15 novembre 2016 (AeB c. Norvegia) e del 18 maggio 2017 (Johanssen c. Islanda) e in quelle successive - nonché alla sentenza n. 149 del 2022 della Corte costituzionale**”.

Le pronunce menzionate fanno riferimento all’**art. 4 del Protocollo Addizionale n. 7 alla CEDU**, secondo cui “*Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge ed alla procedura penale di tale Stato*”.



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia

In tale pronuncia, resa in materia tributaria, la Corte EDU ha sancito che, sebbene non sia di per sé precluso che un sistema sanzionatorio sia articolato in diverse fasi o procedure, anche dinanzi ad autorità diverse, che prevedano la punibilità con differenti misure afflittive di un unico illecito, occorre tuttavia accertare – per valutare l’eventuale violazione dell’art. 4, Prot. 7 CEDU – se vi sia o meno una « connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta » tra il procedimento amministrativo e quello penale, sulla base dei seguenti criteri:

- la diversa finalità perseguita dall’azione amministrativa rispetto a quella penale, tali da essere tra loro complementari;
 - la prevedibilità per il trasgressore di un procedimento cumulativo in relazione alla medesima condotta;
 - lo svolgimento coordinato dei procedimenti, tale da evitare la duplicazione dell’istruttoria e della valutazione delle prove;
 - l’applicazione delle sanzioni in modo tale da garantire la proporzionalità complessiva della pena.
- Quando vi sia la suddetta « connessione », i due distinti procedimenti (penale ed amministrativo) possono ritenersi un unico procedimento, tale da escludere la violazione del “ne bis in idem”.

La Corte EDU privilegia quindi il criterio della proporzionalità, demandando al giudice nazionale di valutare se il carico sanzionatorio complessivo possa arrecare al trasgressore un « pregiudizio eccessivo ».



Le nuove disposizioni (artt. 21-*bis* e 21-*ter*) del D.Lgs. n. 74/2000, per quanto apprezzabili in via di principio, pongono alcune criticità dal punto di vista applicativo.

In particolare, con riguardo all'art. 21-*bis* (*“Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione”*), si può osservare quanto segue:

- poiché l'efficacia di giudicato nel processo tributario viene riconosciuta soltanto alle sentenze assolutorie irrevocabili rese all'esito del dibattimento (rito ordinario), il contribuente-imputato viene messo di fronte alla difficile scelta se rinunciare ai benefici dei riti alternativi (in particolare, del rito abbreviato) – in termini di riduzione della pena e di risparmio di tempo e di oneri processuali –, oppure se avvalersi ai fini tributari dell'eventuale sentenza assolutoria penale, resa all'esito di un'istruttoria più completa;
- la norma non precisa da quale momento possono essere fatte valere le sentenze assolutorie penali:
 - i. l'art. 21-*bis* si applica anche ai processi tributari in corso al momento dell'entrata in vigore del D.Lgs.?
 - ii. oppure, si applica soltanto ai processi instaurati successivamente all'entrata in vigore del D.Lgs.?



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

- la norma non precisa a quale momento devono risalire le sentenze assolutorie penali che fanno stato nel giudizio tributario:
 - i. può trattarsi anche di sentenze pronunciate e/o divenute irrevocabili in data anteriore all'entrata in vigore del D.Lgs.?
 - ii. oppure, si tratta soltanto di sentenze pronunciate e/o divenute irrevocabili successivamente all'entrata in vigore del D.Lgs.?

Le incertezze relative all'applicazione temporale del citato art. 21-*bis* esigono un rapido chiarimento – vuoi per intervento normativo, vuoi per interpretazione giurisprudenziale – per evitare vuoti di tutela del contribuente.

Sarebbe inoltre stato opportuno che l'efficacia di cosa giudicata delle sentenze penali assolutorie (con formula “perché il fatto non sussiste” o “l'imputato non ha commesso il fatto”) fosse stata estesa anche alle sentenze rese all'esito del rito abbreviato, analogamente a quanto previsto dall'art. 652, comma 2, c.p.p. in talune fattispecie particolari.



A mio avviso, alla luce del superiore principio del “*ne bis in idem*” sostanziale che ispira la riforma tributaria, non vi sono ragionevoli argomentazioni:

- a. per escludere l’efficacia di giudicato delle sentenze assolutorie penali nei processi tributari già in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs.;
- b. per escludere l’efficacia di giudicato delle sentenze assolutorie penali pronunciate e/o divenute irrevocabili in un momento anteriore alla data di entrata in vigore del D.Lgs..