



Ufficio del Massimario

**EFFETTI DEL GIUDICATO PENALE DI ASSOLUZIONE NEL
GIUDIZIO TRIBUTARIO – QUESTIONE DI LEGITTIMITÀ
COSTITUZIONALE**

Giudizio penale e tributario (rapporto) - Cosa giudicata penale – assoluzione -
effetti – Legittimità costituzionale

Non è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. m), D. Lgs. 10 giugno 2024 n. 87, per contrasto con gli artt. 3, 24 e 97 della Costituzione nella parte in cui attribuisce all'assoluzione perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento e passata in giudicato, effetti vincolanti nel processo tributario afferente il medesimo contribuente e i medesimi fatti materiali.

Il fatto

L'Agenzia delle Entrate contestava l'esterovestizione di una attività, riconducendo le prestazioni apparentemente rese da una società svizzera ad una s.r.l. nazionale; essendo la s.r.l. una società a ristretta base sociale, l'Ufficio addebitava ai soci la percezione di utili extracontabili per gli anni dal 2014 al 2016.

Gli avvisi di accertamento trovavano conferma nel giudizio di primo grado. Nelle more dell'appello passava in giudicato la sentenza penale di assoluzione di uno dei soci, pronunciata con formula piena in esito a dibattimento, in relazione alla contestazione del reato di cui all'art. 5 del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, addebitato sull'analogo presupposto dell'esterovestizione dell'attività della s.r.l..

La questione

Al vaglio del giudice di appello la non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 21 bis del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come introdotto dall'art. 1 comma 1 lett. m) D. Lgs. 10 giugno 2024, n. 87, nella parte in cui estende l'efficacia del giudicato penale di assoluzione, formatosi in esito a dibattimento, al giudizio tributario, in ogni stato e grado di quest'ultimo.

L'appello.



Ufficio del Massimario

Con l'appello veniva contestata, nel merito, la sentenza di primo grado, invocando l'autonomia di valutazione del giudice tributario rispetto ai contenuti di una richiesta di rinvio a giudizio; l'appellante sosteneva di aver provato l'effettiva operatività della società svizzera ed evidenziava che l'onere della prova della esterovestizione gravava sull'Ufficio.

L'Ufficio, previa eccezione di inammissibilità dell'impugnazione perché presentata con atto non nativo digitale, chiedeva il rigetto dell'appello.

La decisione

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado si è confrontata con gli effetti del sopravvenuto giudicato penale di assoluzione per i reati contestati in un procedimento scaturito dal medesimo PVC cui avevano fatto seguito gli avvisi di accertamento impugnati innanzi al giudice tributario.

Preso atto che il giudicato determinerebbe - in base alla norma di recente introduzione - la caducazione degli avvisi di accertamento ed evidenziato che, a fronte di una istruttoria penale carente, dalle prove acquisite in sede tributaria sarebbero invece emersi elementi per ritenere fondata la pretesa fiscale, il Collegio dubita della compatibilità con gli artt. 3, 24 e 97 della Costituzione dell'effetto espansivo del giudicato penale; quest'ultimo risulta opponibile all'Ufficio, pur essendosi formato in un giudizio cui l'amministrazione non ha preso parte.

Il Collegio evidenzia:

1. la natura indefettibile del diritto di difesa, che si declina nelle prerogative del contraddittorio;
2. l'esposizione dell'Ufficio all'effetto di un giudicato formatosi, non solo senza la sua partecipazione al giudizio, ma senza che tale partecipazione fosse a priori ammissibile al fine del recupero dell'imposta; secondo quanto stabilito in sede nomofilattica (Cass. civ, SU, 12/10/2022, n. 29862), non vi è infatti coincidenza tra l'oggetto del giudizio risarcitorio proposto dall'Agenzia delle Entrate in sede penale e il recupero della pretesa impositiva. L'Agenzia vanta, nei confronti del contribuente, una obbligazione *ex lege*, per la cui tutela dispone di strumenti sostanziali, processuali e cautelari incisivi, sicché il capitale dovuto a titolo di imposta non può costituire danno (presidiato dalla diversa responsabilità aquiliana), quantomeno fino a quando l'amministrazione non abbia - senza negligenza - definitivamente perso il credito. Resta reclamabile in sede penale l'eventuale danno diverso rispetto ad imposte, sanzioni ed interessi; né l'Agenzia ha facoltà di scelta tra la pretesa di adempimento dell'obbligazione tributaria e la domanda risarcitoria, dovendo, per compito istituzionale che ne costituisce la ragione d'essere funzionale, procedere alla riscossione delle imposte con tutti gli strumenti di cui dispone. La soluzione appare coerente con un sistema in cui l'interesse



Ufficio del Massimario

dello Stato alla riscossione delle imposte si intesta all'Agenzia delle Entrate, non all'ufficio del Pubblico Ministero;

3. la soccombenza, che la norma censurata induce, del dovere di solidarietà contributiva, presidiato dall'art. 53 della Costituzione, con ulteriore emersione di un possibile contrasto con gli artt. 3 e 24, in ragione della diversa disciplina degli effetti extrapenali del giudicato disegnata dall'art. 652 c.p.p., il quale salvaguarda le prerogative difensive dei danneggiati;
4. l'aporia indotta dal diverso regime probatorio che presidia il giudizio penale (criterio dell' "al di là di ogni ragionevole dubbio") e quello tributario (e civile in genere, criterio "del più probabile che non"), con irragionevole imposizione, nel giudizio tributario, degli esiti maturati in un contesto processuale governato da diversi parametri di giudizio;
5. la violazione dell'art. 3 della Costituzione potenzialmente indotta dal diverso valore riconosciuto in sede tributaria al giudicato penale di condanna che, secondo consolidata giurisprudenza, non produce alcun automatismo a favore dell'Ufficio; resterebbe così ingiustificato che le ragioni di coerenza delle decisioni evocate dalla legge delega cui la norma in esame ha dato attuazione siano state ritenute prevalenti sul solo interesse fiscale e non in ogni caso.

In conclusione.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte ha prospettato dubbi di legittimità costituzionale del nuovo regime del giudicato penale assolutorio nel processo tributario, evidenziando le incongruenze sistematiche dallo stesso indotte in un contesto in cui, da tempo, risulta superata la pregiudiziale penale mentre si è sviluppata una elevata sensibilità verso le garanzie difensive e la dialettica del contraddittorio.

L'incongruenza è aggravata dalla strutturale carenza di legittimazione dell'Agenzia a reclamare il pagamento dei tributi in sede penale (con connesso dovere di coltivarne il recupero secondo i propri compiti funzionali) e dalla disforme disciplina degli effetti extrapenali delle sentenze di assoluzione nei restanti ambiti dell'ordinamento. Ad analoghi dubbi porta la riconosciuta necessità del giudice tributario di effettuare una autonoma valutazione di eventuali condanne definitive (autonomia che, prima della modifica normativa, era predicata anche per le sentenze di assoluzione), esigenza giustificata, tra l'altro, dai diversi criteri di valutazione della prova che governano i due processi. La nuova disciplina implica infatti che l'Agenzia subisca gli effetti di una assoluzione pronunciata secondo il criterio dell' "al di là di ogni ragionevole dubbio" nell'ambito di un processo governato dal criterio del "più probabile che non", criterio che resta l'unico applicabile nelle fattispecie meno gravi, in cui gli addebiti, non raggiungendo ad esempio la



Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

PUBBLICAZIONE NEWS

Ufficio del Massimario

soglia di rilevanza penale, sono valutabili con i soli parametri propri del giudizio tributario.

Per completezza sistematica, quanto agli effetti del giudicato in ambiti esterni ai giudizi in cui si è formato, si ricorda che la Corte di giustizia dell'Unione Europea, pur prendendo atto delle diverse tradizioni processuali degli Stati membri e riconoscendo che il giudicato è principio coerente con esigenze di certezza del diritto, evidenzia come l'estensione specifica della res iudicata, tra cui i suoi effetti al di fuori del processo in cui si è formato (Corte giust., 2 aprile 2020, cause riunite C-370/17 e C-37/18), può e deve essere ridimensionata qualora induca limitazioni di giudizio (ad esempio precludendo l'analisi di circostanze rimaste solo deducibili ma non dedotte nella vertenza in cui si è formato) potenzialmente idonee a pregiudicare interessi unionali (Corte giust., 18 luglio 2007, causa C-119/05). In materia tributaria la Corte (Corte giust., 18 luglio 2007, in causa C-2/08) ha escluso che siano invocabili effetti di giudicato in relazione ad annualità diverse da quelle sulle quali esso si è formato, se ne deriva pregiudizio agli interessi dell'Unione in tema di IVA; ha ulteriormente escluso effetti extrapenalici del giudicato riferibili ad accertamenti di fatto o qualificazioni giuridiche operate dal giudice penale che potrebbero, in distinto giudizio, tradursi nella reiterazione di applicazioni errate in pregiudizio delle prerogative dell'Unione, in quanto la propagazione di un possibile errore non sarebbe giustificata neppure da esigenze di certezza del diritto (Corte giust., 2 aprile 2020, in cause riunite C-370/17 e C-37/18).

Conformi: Corte Cost., 10 ottobre 1979, n. 125;

Orientamenti

Giurisprudenziali

Cass. civ., SU, 12/10/2022, n. 29862; Cass. civ., sez. V, 26/10/2005, n. 20823; Cass. civ., sez. V, 22/01/2024, n. 2115; Cass. civ., sez. V, ord., 4/01/2020, n. 27814; Cass. civ., sez. VI-V, ord., 28/06/2017, n. 16262; Cass. civ., sez. VI-V, ord., 24/11/2017, n. 28174.

Vedi: Corte giust., 2 aprile 2020, cause riunite C-370/17 e C-37/18; Corte giust., 18 luglio 2007, causa C-119/05; Corte giust., 18 luglio 2007 in causa C-2/08; Corte giust., 2 aprile 2020, in cause riunite C-370/17 e C-37/18

Rif. normativi

21 bis del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come introdotto dall'art. 1 comma 1 lett. m) d. lgs. 10 giugno 2024, n. 87; artt. 3, 53, 24, 97 Cost.

Dati sentenza

Corte di giustizia tributaria di II grado del Piemonte, sezione III, ord. (data udienza 11/2/2025), 10/03/2025, n. 64

Autore Paola Malanetto