**QUINTA MAGISTRATURA TRIBUTARIA**

***Le Corti di Giustizia Tributaria devono decidere anche il penale tributario***

***per il ne bis in idem***

***Avv. Maurizio Villani***

**\*\*\*\***

***SOMMARIO***

[PARTE PRIMA - GIURISPRUDENZA 4](#_Toc187062364)

[A) CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL’UOMO (CORTE EDU) 4](#_Toc187062366)

[B) CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA 4](#_Toc187062367)

[C) CORTE COSTITUZIONALE, CON DUE DIFFERENTI INTERPRETAZIONI TRA IL SETTORE PENALE – TRIBUTARIO ED IL SETTORE DI PROTEZIONE DEL DIRITTO D’AUTORE E DI ALTRI DIRITTI CONNESSI AL SUO ESERCIZIO 5](#_Toc187062368)

[D) CORTE DI CASSAZIONE SEZIONE QUINTA CIVILE (TRIBUTARIA) 8](#_Toc187062369)

[E) CORTE DI CASSAZIONE TERZA SEZIONE PENALE 9](#_Toc187062370)

[PARTE SECONDA - RECENTE LEGISLAZIONE 11](#_Toc187062371)

[PARTE TERZA - ODIERNI CONTRASTI, CONFUSIONI E PROBLEMATICHE PENALI E TRIBUTARIE DEL NE BIS IN IDEM 15](#_Toc187062373)

[A) QUATTRO CONCETTI DI OPERAZIONI INESISTENTI. INESISTENZA GIURIDICA. CONTRASTI CON LA CORTE UE 15](#_Toc187062375)

[B) CORTE DI CASSAZIONE – QUINTA SEZIONE PENALE – CONCORSO DI REATI 17](#_Toc187062376)

[C) CORTE DI CASSAZIONE – TERZA SEZIONE PENALE – NON SI TIENE CONTO DELLE PRESUNZIONI TRIBUTARIE 18](#_Toc187062382)

[D) CORTE DI CASSAZIONE – TERZA SEZIONE PENALE – NESSUNA DIFFERENZA TRA OPERAZIONE INESISTENTE OGGETTIVA E SOGGETTIVA 19](#_Toc187062389)

[E) CORTE DI CASSAZIONE – SEZIONE TRIBUTARIA – DISTINZIONE TRA OPERAZIONE OGGETTIVAMENTE E SOGGETTIVAMENTE INESISTENTE – OPERAZIONE SOGGETTIVAMENTE INESISTENTE AI FINI I.V.A. 20](#_Toc187062390)

[F) CORTE DI CASSAZIONE – SEZIONE QUINTA CIVILE (TRIBUTARIA) – OPERAZIONE SOGGETTIVAMENTE INESISTENTE AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE 21](#_Toc187062391)

[G) CREDITI D’IMPOSTA INESISTENTI E CREDITI D’IMPOSTA NON SPETTANTI 22](#_Toc187062392)

[PARTE QUARTA - CONCLUSIONI – NUOVA LEGGE DELEGA DI RIFORMA COSTITUZIONALE 24](#_Toc187062393)

**\*\*\*\***

**Dopo 160 anni, finalmente, la Legge n. 130 del 31 agosto 2022 ha istituito la QUINTA MAGISTRATURA TRIBUTARIA.**

A tal proposito, molto opportunamente, la **Corte Costituzionale, con la recente e condivisibile sentenza n. 204 del 17 dicembre 2024,** ha stabilito che:

*“Questa Corte, confermando l'indirizzo già assunto fin dalla sentenza n. 41 del 1957 (e ribadito nella sentenza n. 215 del 1976) sulla VI disposizione transitoria e finale della Costituzione, con ordinanza n. 144 del 1998, ha chiarito che l'«ampliamento della competenza delle commissioni tributarie non vale a far ritenere nuovo il giudice tributario in modo tale da ravvisarsi un diverso giudice speciale, in quanto è rimasto non snaturato né il sistema di estrazione dei giudici (anzi migliorato dal punto di vista dei requisiti di idoneità e di qualificazione professionale e delle incompatibilità), né la giurisdizione nell'ambito delle controversie tributarie» e che* ***«pertanto le attuali commissioni tributarie non possono essere considerate, agli effetti del combinato disposto dell'art. 102 e VI disposizione transitoria della Costituzione, nuovi giudici speciali, come tali vietati».***

*La modifica della disciplina della giustizia tributaria realizzata con la legge n. 130 del 2022 - che si colloca nell'ambito degli interventi previsti nel PNRR per superare le criticità del "sistema Paese" - vuole rappresentare una risposta organica e di sistema per risolvere molte delle problematicità insite nel precedente assetto ordinamentale.*

*Intervenendo su taluni aspetti cruciali e delicati della giustizia e del processo tributari, la novella normativa ha avvicinato molto la giurisdizione tributaria a quella ordinaria.*

***Si tratta di una riforma che, a completamento di un percorso di 160 anni, ha contribuito in modo decisivo a realizzare nel nostro ordinamento una giurisdizione (che si affianca a quella ordinaria, amministrativa, contabile e militare), composta, a regime, da magistrati tributari: a) professionali a tempo pieno; b) selezionati con pubblico concorso; c) specializzati nella materia tributaria.”***

**Certo, per completare la riforma della giustizia tributaria:**

* **innanzitutto, bisogna inserire la giustizia tributaria nella Costituzione;**
* **bisogna affidare la gestione e l’organizzazione alla Presidenza del Consiglio dei Ministri e non più al M.E.F., per rispettare i principi di autonomia ed indipendenza, anche all’apparenza, previsti dall’art. 111, secondo comma, della Costituzione;**
* **gli appartenenti alla magistratura tributaria speciale e professionale devono poter far parte della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria.**

Questa importante riforma può essere l’occasione per risolvere definitivamente il problema penale e tributario del ***ne bis in idem****,* disciplinato:

* **dall’art. 649, primo comma, c.p.p.,** che testualmente dispone:

*“1.* ***L'imputato*** ***prosciolto*** ***o*** ***condannato*** ***con sentenza o decreto penale divenuti*** ***irrevocabili*** ***non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il*** ***medesimo fatto******, neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le*** ***circostanze******, salvo quanto disposto dagli*** ***articoli 69, comma 2, e 345****.”;*

* **dall’art. 606, primo comma, lettere b), c) ed e), c.p.p.,** che testualmente dispone:

*“****1****. Il ricorso per cassazione può essere proposto per i seguenti motivi:*

*a) esercizio da parte del giudice di una potestà riservata dalla legge a organi legislativi o amministrativi ovvero non consentita ai pubblici poteri;*

***b) inosservanza o erronea applicazione della legge penale o di altre norme giuridiche, di cui si deve tener conto nell'applicazione della legge penale;***

***c) inosservanza delle norme processuali stabilite a pena di nullità, di inutilizzabilità, di inammissibilità o di decadenza;***

*d) mancata assunzione di una prova decisiva, quando la parte ne ha fatto richiesta anche nel corso dell'istruzione dibattimentale limitatamente ai casi previsti dall'articolo 495, comma 2;*

***e) mancanza, contraddittorietà o manifesta illogicità della motivazione, quando il vizio risulta dal testo del provvedimento impugnato ovvero da altri atti del processo specificamente indicati nei motivi di gravame.” (Corte di Cassazione, Sezione Terza Penale, sentenza n. 4439 del 04.02.2021).***

**PARTE PRIMA**

**GIURISPRUDENZA**

**Su questo specifico problema analizziamo i principi sino ad oggi stabiliti dalle varie giurisdizioni (europee e nazionali).**

1. **CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL’UOMO (CORTE EDU)**

**La Corte Costituzionale con la sentenza n. 222 del 24 ottobre 2019 ha ricordato che:**

*“****nella citata sentenza A e B contro Norvegia la Grande Camera della Corte europea dei diritti dell’uomo*** *ha ritenuto che debba essere* ***esclusa*** *la violazione del diritto sancito dall’art. 4 Prot. n. 7 CEDU allorché tra i due procedimenti – amministrativo e penale – che sanzionano il medesimo fatto sussista un legame materiale e temporale sufficientemente stretto; legame che deve essere ravvisato, in particolare:* ***quando*** *le due sanzioni perseguano scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta;* ***quando*** *la duplicazione dei procedimenti sia prevedibile per l’interessato;* ***quando*** *esista una coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti; e* ***quando*** *il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della pena, non risulti eccessivamente afflittivo per l’interessato, in rapporto alla gravità dell’illecito. Al contempo – come sottolineato ancora dalla sentenza n. 43 del 2018 – «si dovrà valutare», ai fini della verifica della possibile lesione dell’art 4 Prot. n. 7 CEDU, «se le sanzioni, pur convenzionalmente penali, appartengano o no al nocciolo duro del diritto penale, perché in caso affermativo si sarà più severi nello scrutinare la sussistenza del legame e più riluttanti a riconoscerlo in concreto».”*

1. **CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA**

**La Corte Costituzionale, sempre con la sentenza n. 222 del 24 ottobre 2019, ha ricordato che**:

*“****Ad approdi in larga misura analoghi è pervenuta la Grande sezione della Corte di giustizia****, nelle tre sentenze coeve del 20 marzo 2018 (rispettivamente in causa C-537/16, Garlsson Real Estate SA e altri, in cause C-596/16 e C-597/16, Di Puma e CONSOB, e in causa C-524/15,* ***Menci, quest’ultima relativa alla materia tributaria*** *e, come già rilevato, emessa proprio in seguito a rinvio pregiudiziale proposto dall’odierno giudice a quo).* ***A parere del supremo giudice dell’Unione, infatti, la violazione del ne bis in idem sancito dall’art. 50 CDFUE non si verifica a) allorché le due sanzioni perseguano scopi differenti e complementari, sempre che b) il sistema normativo garantisca una coordinazione tra i due procedimenti sì da evitare eccessivi oneri per l’interessato, e c) assicuri comunque che il complessivo risultato sanzionatorio non risulti sproporzionato rispetto alla gravità della violazione. La sostanziale coincidenza di tali criteri rispetto a quelli enunciati dalla Corte di Strasburgo è, del resto, espressamente sottolineata dalla Corte di giustizia, che richiama il principio generale, posto dall’art. 52, paragrafo 1, CDFUE, dell’equivalenza delle tutele assicurate dalla Carta rispetto a quelle approntate dalla CEDU e dei suoi protocolli*** *(****sentenza Menci, paragrafi 61-62****).*

*Alla luce dei criteri appena rammentati, la stessa Corte di giustizia,* ***nella sentenza Menci****, conclude nel senso che la disciplina italiana in materia di omesso versamento di IVA, riservando la perseguibilità in sede penale alle sole violazioni superiori a determinate soglie di imposta evasa e attribuendo tra l’altro rilevanza, in sede penale, al volontario pagamento del debito tributario e delle sanzioni amministrative, appare conformata in modo tale da «garantire» – sia pure «con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio» – che «il cumulo di procedimenti e di sanzioni che essa autorizza non eccede quanto è strettamente necessario ai fini della realizzazione dell’obiettivo» di assicurare l’integrale riscossione dell’IVA (paragrafo 57). In tal modo, la Corte di giustizia da un lato suggerisce al giudice del procedimento principale che il complessivo regime sanzionatorio e procedimentale previsto dal legislatore italiano* ***in materia di omesso versamento di IVA non si pone in contrasto, in linea generale, con il ne bis in idem riconosciuto dalla Carta, pur facendo salva la diversa conclusione cui il giudice del rinvio dovesse pervenire in applicazione dei criteri enunciati in via generale dalla Corte; e, dall’altro, affida allo stesso giudice nazionale il compito di verificare che, nel caso concreto, «l’onere risultante concretamente per l’interessato dall’applicazione della normativa nazionale in discussione nel procedimento principale e dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni che la medesima autorizza non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso»*** *(****sentenza Menci, paragrafo 64****).”*

1. **CORTE COSTITUZIONALE, CON DUE DIFFERENTI INTERPRETAZIONI TRA IL SETTORE PENALE – TRIBUTARIO ED IL SETTORE DI PROTEZIONE DEL DIRITTO D’AUTORE E DI ALTRI DIRITTI CONNESSI AL SUO ESERCIZIO**
2. **La Corte Costituzionale, con la citata sentenza n. 222/2019, nel dichiarare inammissibili le questioni di legittimità costituzionale del citato art. 649 c.p.p., sollevate in riferimento agli articoli 3 e 117, primo comma, della Costituzione, ha rilevato che, nel settore penale - tributario:**

*“****In tal modo, il giudice a quo trascura però di considerare che, secondo la giurisprudenza delle due Corti europee, l’eccessiva onerosità per l’interessato dei procedimenti amministrativo e penale deve essere esclusa allorché essi risultino avvinti da una stretta connessione sostanziale e temporale****.*

*In particolare, il rimettente omette di dare conto delle numerose disposizioni normative, ulteriori rispetto agli* ***artt. 19, 20 e 21 del d.lgs. n. 74 del 2000****, che regolano i rapporti tra procedimento amministrativo e procedimento penale in materia tributaria. Al di là di un fugace accenno* ***all’art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 74 del 2000****, relativo alla causa di non punibilità costituita dalla volontaria estinzione del debito tributario e della sanzione amministrativa – nella specie non applicabile per mancato integrale pagamento di dette somme da parte dell’imputato –, il rimettente trascura di descrivere gli ulteriori istituti premiali introdotti dal* ***decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158*** *(Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell’articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23), quali la concessione di termine per adempiere al pagamento del residuo debito tributario rateizzato (****art. 13, comma 3, del d.lgs. n. 74 del 2000****) o gli effetti dell’adempimento del debito erariale sulla confisca (****art. 12-bis del medesimo testo normativo****), e di saggiarne la portata, in termini di introduzione di elementi di raccordo tra adempimento del debito tributario da un lato, e svolgimento ed esito del processo penale, dall’altro lato.*

*Neppure il giudice a quo si confronta con le disposizioni, estranee al corpus normativo del d.lgs. n. 74 del 2000, che prevedono obblighi di comunicazione degli illeciti tributari da parte della Guardia di Finanza all’autorità giudiziaria (****art. 331 cod. proc. pen.****) e, specularmente, da parte dell’autorità giudiziaria alla Guardia di Finanza (****art. 36 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600****, recante «Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi») e all’Agenzia delle entrate (****art. 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537****, recante «Interventi correttivi di finanza pubblica», come modificato dall’art. 1, comma 141, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato»), miranti ad assicurare una sostanziale contestualità dell’avvio dell’accertamento tributario e di quello penale.*

*Non vengono, poi, considerate le disposizioni che consentono forme di circolazione del materiale probatorio raccolto dall’indagine penale all’accertamento tributario e viceversa (****art. 63, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633****, recante «Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto», e* ***art. 33, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e, specularmente, art. 220 delle Norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale****).*

*Nemmeno risulta richiamata la giurisprudenza relativa all’utilizzabilità del materiale istruttorio raccolto in ciascun procedimento, quale elemento di prova e fonte di convincimento da parte del giudice che istruisce l’altro procedimento (ex plurimis,* ***Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenze 14 novembre 2012, n. 19859 e 20 marzo 2013, n. 6918****, in relazione alla possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel procedimento penale siano posti dal giudice tributario a base del proprio convincimento;* ***sentenze 3 dicembre 2010, n. 24587 e 22 maggio 2015, n. 10578****, relative alla possibilità che la sentenza penale irrevocabile, pur non spiegando efficacia di giudicato, possa essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario;* ***nonché, per converso, sezione terza penale, sentenze 24 settembre 2008-21 ottobre 2008, n. 39358, 28 ottobre 2015-18 gennaio 2016, n. 1628 e 23 ottobre 2018-5 dicembre 2018, n. 54379, tutte relative alla possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel processo tributario facciano ingresso nel processo penale, ex art. 234 o 238-bis cod. proc. pen., quali prove valutabili ai sensi degli artt. 187 e 192 cod. proc. pen****.).*

***2.2.4.– Ancora, come pure giustamente eccepisce l’Avvocatura generale dello Stato, il giudice a quo omette di spiegare per quale motivo l’irrogazione di una pena detentiva – destinata con ogni verosimiglianza, peraltro, a essere condizionalmente sospesa – risulterebbe sproporzionata rispetto alla gravità del reato (consistente, nella specie, nell’omissione del versamento di 282.495,76 euro dovuti a titolo di IVA), se combinata con la sanzione amministrativa già applicata (pari in concreto al 30 per cento dell’imposta evasa), con conseguente violazione del ne bis in idem nei confronti dell’imputato.***

*2.2.5.– Nessun argomento spende, infine, il giudice a quo sulla questione della riconducibilità o meno delle sanzioni penali previste in materia di evasione di IVA al “nocciolo duro” del diritto penale, rispetto al quale –* ***secondo la sentenza A e B contro Norvegia della Corte europea dei diritti dell’uomo*** *– più rigoroso dovrebbe essere il vaglio di compatibilità del “doppio binario” sanzionatorio con la garanzia convenzionale del ne bis in idem.*

*2.3.–* ***Le segnalate lacune determinano un’insufficiente motivazione tanto della non manifesta infondatezza della questione prospettata, quanto della sua rilevanza (in quest’ultimo senso, sentenza n. 43 del 2018****).*

*3.– Le censure formulate con riferimento all’art. 3 Cost. dipendono strettamente, nella rispettiva trama motivazionale, da quelle prospettate in riferimento all’art. 117, primo comma, Cost.,* ***in relazione all’art. 4 Prot. n. 7 alla CEDU e all’art. 50 CDFUE****. Nella prospettiva del rimettente, l’art. 649 cod. proc. pen. darebbe infatti luogo a una «disparità di trattamento» nonché a un «problema di ragionevolezza intrinseca dell’ordinamento» sostanzialmente per le medesime ragioni per le quali dovrebbe ravvisarsi l’incompatibilità tra la disposizione censurata e il ne bis in idem, alla luce delle indicazioni fornite dalla sentenza Menci.*

*La carente motivazione su tale ultima censura, poc’anzi sottolineata, non può che riverberarsi sulle censure ex art. 3 Cost., declinate come ancillari rispetto alla prima, determinandone parimenti l’inammissibilità.”*

Infine, occorre ricordare che analoghe questioni di incostituzionalità sono state dichiarate inammissibili dalla Corte Costituzionale con le seguenti **ordinanze**:

* **n. 114 del 12 giugno 2020;**
* **n. 136 del 01 luglio 2021.**
1. **Invece, la stessa Corte Costituzionale, con la sentenza n. 149 del 16 giugno 2022, ha dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’art. 6****49 del codice di procedura penale, nell****a parte in cui non prevede che il giudice pronunci sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere nei confronti di un imputato per uno dei delitti previsti dall’art. 1****71-ter della legge 22 aprile 1941, n. 633 (Prot****ezione del diritto d’autore e di altri diritti connessi al suo esercizio), che, in relazione al medesimo fatto, sia già stato sottoposto a procedimento, definitivamente conclusosi, per l’illecito amministrativo di cui all’art. 174-bis della medesima legge.**

In particolare, la Corte Costituzionale, con la succitata sentenza ha stabilito che:

***“Da tutto ciò discende che il sistema di “doppio binario” in esame non è normativamente congegnato in modo da assicurare che i due procedimenti sanzionatori previsti apprestino una risposta coerente e sostanzialmente unitaria agli illeciti in materia di violazioni del diritto d’autore, già penalmente sanzionati dall’art. 1******71-ter della legge n. 633 del 1941. I du******e procedimenti originano dalla medesima condotta, ma seguono poi percorsi autonomi, che non si intersecano né si coordinano reciprocamente in alcun modo, creando così inevitabilmente le condizioni per il verificarsi di violazioni sistemiche del diritto al ne bis in idem.***

*6.– A tali violazioni è possibile porre almeno parzialmente rimedio attraverso l’intervento sull’art. 6**49 cod. proc. pen. auspi**cato dal rimettente.*

*Più in particolare, tale disposizione deve essere dichiarata costituzionalmente illegittima nella parte in cui non prevede che il giudice pronunci sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere nei confronti di un imputato per uno dei delitti previsti dall’art. 1**71-ter della legge n. 633 del 1941 che,* *in relazione al medesimo fatto, sia già stato sottoposto a procedimento, definitivamente conclusosi, per l’illecito amministrativo di cui all’art. 174-bis della medesima legge.*

*7.–* ***Questa Corte è, peraltro, consapevole che tale rimedio non è idoneo a evitare tutte le possibili violazioni del diritto al ne bis in idem fisiologicamente create dalla legge*** ***n. 633 del 1941, in p******articolare nell’ipotesi inversa in cui l’autore della violazione sia stato già definitivamente giudicato per uno dei delitti di cui all’art. 171-ter della legge, e sia successivamente sottoposto a procedimento amministrativo ai sensi dell’art. 174-bis****.*

*Né il rimedio ora apprestato – pur necessario a evitare il prodursi di violazioni del diritto fondamentale nell’eventualità in cui il processo penale segua quello amministrativo – è idoneo di per sé a conferire razionalità complessiva al sistema, che consente comunque l’apertura di due procedimenti e il loro svolgimento parallelo, con conseguente duplicazione in capo all’interessato dei costi personali ed economici di cui si è detto.*

***Spetta dunque al legislatore rimodulare la disciplina in esame in modo da assicurare un adeguato coordinamento tra le sue previsioni procedimentali e sanzionatorie, nel quadro di un’auspicabile rimeditazione complessiva dei vigenti sistemi di doppio binario sanzionatorio alla luce dei principi enunciati dalla Corte EDU, dalla Corte di giustizia e da questa stessa Corte****.”*

**E questa rimeditazione è auspicabile anche per il penale – tributario.**

1. **CORTE DI CASSAZIONE SEZIONE QUINTA CIVILE (TRIBUTARIA)**

**La Corte di Cassazione, Sezione Quinta Civile, con le sentenze, nn. 19859 del 14 novembre 2012 e n. 6918 del 20 marzo 2013, ha stabilito:**

*“****in relazione alla possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel procedimento penale siano posti dal giudice tributario a base del proprio convincimento****; sentenze 3 dicembre 2010, n. 24587 e 22 maggio 2015, n. 10578, relative alla possibilità che la sentenza penale irrevocabile, pur non spiegando efficacia di giudicato, possa essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario; nonché, per converso, sezione terza penale, sentenze 24 settembre 2008-21 ottobre 2008, n. 39358, 28 ottobre 2015-18 gennaio 2016, n. 1628 e 23 ottobre 2018-5 dicembre 2018, n. 54379, tutte relative alla possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel processo tributario facciano ingresso nel processo penale, ex art.* *234 o 238-bis cod. proc. pen.**, quali prove valutabili ai sensi degli artt.* *187 e 192 cod. proc. pen.**).”*

**(sentenze richiamate dalla Corte Costituzionale con la citata sentenza n. 222 del 24 ottobre 2019).**

1. **CORTE DI CASSAZIONE TERZA SEZIONE PENALE**
* **La Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale – con la sentenza n. 5235 del 07 febbraio 2023 sull’argomento del *ne bis in idem* ha stabilito quanto segue:**

*“****Con la citata sentenza Sergey Zolotukhin c. Russia, la Corte EDU, Grande Camera, 10/02/2009, e' giunta ad un approdo definitivo e organico in tema di applicazione del divieto di "bis in idem" codificato dall'articolo 4, del Protocollo n. 7 della Convenzione EDU****. Dopo aver dato conto delle pronunce che l'hanno preceduta, la Corte Europea ha esaminato i trattati e gli strumenti internazionali che sanciscono il divieto del Ã¢EuroËœbis in idem, constatando che non tutti usano gli stessi termini. L'articolo 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione EDU, l'articolo 14, § 7, del Patto internazionale sui diritti civili e politici adottato dall'Assemblea Generale delle Nazioni Unite, e l'articolo 50 della Carta Europea dei Diritti Fondamentali utilizzano i termini: "(same) offence/(meme) infraction" (in italiano i termini offence e infraction possono essere tradotti sia come reato che come offesa. Nella traduzione non ufficiale in lingua italiana dell'articolo 4 del Protocollo n. 7, sono stati tradotti con la parola reato). L'articolo 8 § 4 della Convenzione Americana sui diritti umani utilizza invece i termini "(same) cause", cosi' interpretato dalla Corte Inter-americana sui diritti umani: "Diversamente dalla formula utilizzata da altri strumenti internazionali di protezione dei diritti umani (ad esempio, il Patto internazionale delle Nazioni Unite sui diritti civili e politici, articolo 14 § 7), che fa riferimento allo stesso "crimine", la Convenzione americana usa l'espressione "(same) cause/(meme) faits", che e' un termine decisamente piu' favorevole alla vittima". L'articolo 54 della Convenzione Schengen del 1985 utilizza i termini "(same)facts/(meme) faits". L'articolo 20 dello Statuto di Roma della Corte penale internazionale utilizza i termini "(same) conduct/ (memes) actes constitutifs".* ***La Corte EDU ha quindi sottolineato che la distinzione tra i termini "stessi atti" o "stessi fatti", da un lato, e "stesso reato", dall'altro, e' stata ritenuta sia dalla CGUE che da quella Inter-americana un elemento importante a favore dell'adozione di un approccio basato strettamente sull'identita' degli atti materiali e del rifiuto della qualificazione giuridica di tali atti giudicata come irrilevante.*** *Un tale approccio interpretativo, secondo le due Corti, e' piu' favorevole - annota la Corte EDU - perche' l'autore del reato saprebbe che, una volta condannato o assolto, non deve temere ulteriori procedimenti penali per la medesima condotta o il medesimo fatto. La Corte EDU prende spunto da questa constatazione e, ribadendo che la Convenzione EDU deve essere interpretata ed applicata in modo da rendere pratici ed effettivi e non teorici o illusori i diritti in essa riconosciuti, ha affermato che l'uso del termine "offence/infraction" nell'articolo 4 del Protocollo n. 7, non giustifica un approccio interpretativo di tipo restrittivo;* ***il ricorso alla mera qualificazione giuridica del medesimo fatto rischia di indebolire il divieto di "bis in idem" piuttosto che renderlo pratico ed effettivo perche' non impedisce che per la medesima condotta una persona possa essere processata e/o condannata due volte.******Di conseguenza, chiosa sul punto la Corte EDU, l'articolo 4 del Protocollo n. 7 deve essere interpretato nel senso che il reato e' il medesimo se i fatti che lo integrano sono identici oppure sono sostanzialmente gli stessi.”***

* **La Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale – con la sentenza n. 4439 del 04 febbraio 2021 sempre sull’argomento del *ne bis in idem* ha precisato quanto segue:**

*“Cosi' ricapitolati gli approdi della giurisprudenza sovranazionale, la Corte costituzionale ha messo in luce la diversita' del caso sottoposto al suo scrutinio, perche', secondo il remittente,* ***vi sarebbe una radicale contrarieta' al ne bis in idem dell'attuale sistema di "doppio binario" sanzionatorio e procedimentale****, cosi' come previsto in astratto dalla legislazione italiana in materia di omesso versamento di IVA;* ***con la conseguenza che tale principio sarebbe sempre violato allorche' il contribuente, gia' definitivamente sanzionato in via amministrativa, per la medesima violazione sia anche sottoposto a un procedimento penale: una conclusione che, nella sua radicalita', si pone in contrasto con l'indicato orientamento della giurisprudenza sovranazionale.***

***Su questa linea, d'altronde, e' allineata la piu' recente giurisprudenza di questa Sezione, la quale ha affermato il principio secondo cui non sussiste la violazione del ne bis in idem convenzionale nel caso della irrogazione definitiva di una sanzione formalmente amministrativa, della quale venga riconosciuta la natura sostanzialmente penale, ai sensi dell'articolo 4 Protocollo n. 7 CEDU, come interpretato dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo nelle cause "Grande Stevens e altri contro Italia" del 4 marzo 2014, e "Nykanen contro Finlandia" del 20 maggio 2014, per il medesimo fatto per il quale vi sia stata condanna a sanzione penale, quando tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta, tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema, secondo il criterio dettato dalla suddetta Corte nella decisione "A. e B. contro Norvegia" del 15 novembre 2016 (Sez. 3, n. 5934 del 12/09/2018 - dep. 07/02/2019, Giannino, Rv. 275833-04; Sez. 3, n. 6993 del 22/09/2017 - dep. 14/02/2018, Servello, Rv. 272588).”***

**PARTE SECONDA**

**RECENTE LEGISLAZIONE**

**Al tempo stesso, con la recente riforma fiscale, il legislatore è intervenuto per tentare di risolvere il problema del ne bis in idem con le seguenti disposizioni normative:**

* **Articolo 20 del Decreto Legislativo n. 74 del 10 marzo 2000,** con le modifiche previste dall’art. 1, comma 1, lettera i), Decreto Legislativo n. 87 de 14/06/2024, con decorrenza dal 29/06/2024:

***“Rapporti tra procedimento penale e processo tributario***

***1.*** *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.*

***1-bis.******Le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato****.”*

**\*\*\*\***

**Il presente articolo è stato abrogato dall’art. 101, comma 1, lettera z) dell’allegato al Decreto Legislativo n. 173 del 05/11/2024, con decorrenza dall’01/01/2026 (sarà art. 97 T.U. n. 173/2024).**

* **Articolo 9-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente (Legge n. 212/2000)**

*“****Divieto di bis in idem nel procedimento tributario***

***1.*** *Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta.”*

**\*\*\*\***

A tal proposito, **la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 30051/2024,** depositata il 21.11.2024, **ha precisato, in tema di autotutela, che:**

*“****Tale assetto non è modificato dalla recente novella, in ispecie dall'art. 9-bis ("Divieto di bis in idem nel procedimento tributario") della L. n. 212 del 2000, introdotto con il D.Lgs. n. 219 del 2023, che ha disposto:***

*"1. Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta.".*

*Sotto un primo profilo, infatti, la norma, mirata prioritariamente ad evitare i rischi della doppia imposizione per il medesimo presupposto impositivo, oltre a far salve le specifiche disposizioni che prevedano diversamente e ritenere avulsa dal fenomeno ("ferma l'emendabilità") la correzione dei vizi formali e procedurali, è in realtà estranea ai meccanismi dell'autotutela.*

*L'Amministrazione, quando esercita il potere di autotutela, avvia un procedimento di secondo grado avente ad oggetto il precedente atto impositivo viziato, che viene posto nel nulla.*

*Ne deriva che in sede di autotutela non viene esercitata una nuova azione accertativa, che resta sempre e soltanto quella originaria, ancorata agli elementi di fatto e ai presupposti esistenti al momento del primo atto.*

***Manca, pertanto, la reiterazione dell'azione accertativa, restando sempre e solo quella originaria e riguardando il riesame solo i vizi che inficiavano il provvedimento emesso; né si può assistere alla contemporanea esistenza di una duplicità di atti atteso il necessario, preventivo o contestuale, annullamento del primo ove ne venga emesso un secondo in sostituzione.***

***In secondo luogo, l'art. 9-bis va raccordato con l'art. 7, comma 1-bis, della legge n. 212 del 2000 - pure introdotto con il D.Lgs. n. 219 del 2023 (art. 1, lett. g, n. 3) - che ha previsto:***

*"1-bis. I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze."*

*L'interpretazione sistematica e congiunta delle due norme conduce infatti a ritenere, alla luce del richiamo ai fatti e mezzi di prova", che pure i vizi sostanziali siano necessariamente valutabili ai fini, tra l'altro, della sostituzione dell'atto, attività che non può che avvenire mediante l'adozione di un nuovo atto in via di autotutela.”*

* **Articolo 10-ter dello Statuto dei Diritti del Contribuente (Legge n. 212/2000)**

*“****Principio di proporzionalità nel procedimento tributario***

***1.*** *Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità.*

***2.*** *In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.*

***3.*** *Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie.”*

* **Articolo 21-bis Decreto Legislativo n. 74/2000** **dal 29.06.2024**

*“****Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione***

***1.******La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi.***

***2.*** *La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.*

***3.*** *Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati.”*

**\*\*\*\***

**Il presente articolo, inserito dall'art. 1, comma 1, lett. m), D.Lgs. 14.06.2024, n. 87 con decorrenza dal 29.06.2024, è stato abrogato dall'art. 130, comma 1, lett. f), dell'allegato al D.Lgs. 14.11.2024, n. 175 con decorrenza dal 01.01.2026 (sarà art. 119 T.U. n. 175/2024).**

**La Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con la recente sentenza n. 30814 del 02 dicembre 2024 ha stabilito il seguente principio di diritto:**

*“L'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal D.Lgs. n. 87 del 2024, che riconosce efficacia di giudicato nel processo tributario alla sentenza penale dibattimentale irrevocabile di assoluzione,* ***è applicabile, quale ius superveniens, anche ai casi in cui detta sentenza è divenuta irrevocabile prima della operatività di detto articolo e, alla data della sua entrata in vigore, risulta ancora pendente il giudizio di cassazione contro la sentenza tributaria d'appello che ha condannato il contribuente in relazione ai medesimi fatti, rilevanti penalmente, dai quali egli è stato irrevocabilmente assolto, in esito a giudizio dibattimentale, con una delle formule di merito previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non l'ha commesso).”***

**Le limitate condizioni previste dalla succitata norma oggi non garantiscono il rispetto del ne bis in idem.**

* **Articolo 21-ter** **Decreto Legislativo n. 74/2000 dal 29.06.2024**

*“****Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative***

*1. 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 e al fine di ridurne la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva.”*

**\*\*\*\***

**Il presente articolo, inserito dall'art. 1, comma 1, lett. m), D.Lgs. 14.06.2024, n. 87 con decorrenza dal 29.06.2024, è stato abrogato dall'art. 130, comma 1, lett. f), dell'allegato al D.Lgs. 14.11.2024, n. 175 con decorrenza dal 01.01.2026 (sarà art. 124 T.U. n. 175/2024).**

**A tal proposito, occorre precisare che, allo stato attuale, è possibile sostenere che l’ampia discrezionalità lasciata ai giudici avrà bisogno di lunghe attese perché si maturi un pensiero uniforme, con il rischio che si crei proprio il contrario del *ne bis in idem.***

* ***Articolo 13, comma 3, Decreto Legislativo n. 74/2000 dal 29.06.2024***

***“Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario***

***3.*** *Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.”*

**PARTE TERZA**

**ODIERNI CONTRASTI, CONFUSIONI E PROBLEMATICHE PENALI E TRIBUTARIE DEL *NE BIS IN IDEM***

1. **QUATTRO CONCETTI DI OPERAZIONI INESISTENTI. INESISTENZA GIURIDICA. CONTRASTI CON LA CORTE UE**

L’art. 1, primo comma, lettera a), decreto Legislativo n. 74/2000 ha stabilito che:

*“****a)  per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;”***

Alla suddetta tripartizione del concetto di operazione “inesistente” (cioè, oggettiva, soggettiva e sovrafatturazione) la giurisprudenza ha aggiunto anche la **c.d. inesistenza giuridica**, così come stabilito dalla **Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale – con la sentenza n. 45114/2022, secondo la quale, ai fini II.DD, IRAP ed IVA:**

*“In linea generale, del resto, può osservarsi che la giurisprudenza civile di legittimità esclude la deducibilità di costi derivanti da contratti nulli ai fini della determinazione delle imposte sui redditi. In particolare, infatti, si afferma che, in tema di reddito d'impresa, non è deducibile la spesa sostenuta dalla s.r.l. contribuente per i compensi agli amministratori ove invalidamente deliberata, secondo la disciplina applicabile, in sede di approvazione del bilancio, difettando in tal caso i requisiti di certezza e di oggettiva determinabilità dell'ammontare del costo di cui all'articolo 109 (gia' 75) del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 (cosi'****, in particolare, Sez. 5 civ., n. 21953 del 28/10/2015, Rv. 636925-01, e Sez. 6-5 civ., n. 8210 del 30/03/2017, Rv. 643637-01****).”;*

*“****Ai fini dell'esame della questione, appare utile osservare, innanzitutto, che, come piu' volte affermato dalla giurisprudenza, fatture per operazioni inesistenti sono anche "quelle che si connettono, ad esempio, al compimento di un negozio giuridico apparente diverso da quello realmente intercorso tra le parti (inesistenza giuridica per simulazione relativa)" (cfr., in particolare, Sez. 3, n. 1996 del 25/10/2007, dep. 2008, Figura, Rv. 238547-01, e Sez. 3, n. 1998 del 15/11/2019, dep. 2020, Moiseev, Rv. 278378-01).***

*A fondamento di questa conclusione si muove dalla disposizione di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 1, comma 1, lettera a), secondo il quale per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono quelli "emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi".*

*Sulla base di questa previsione normativa, precisamente, si e' affermato da tempo il "principio secondo il quale oggetto della sanzione di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2* ***e' ogni tipo di divergenza tra la realta' commerciale e la sua espressione documentale, tenuto conto dello speciale coefficiente di insidiosita' che si connette all'utilizzazione della falsa fattura"*** *(****cosi', in motivazione §3 dei Motivi della Decisione, Sez. 3, n. 1996 del 25/10/2007, dep. 2008, Figura, Rv. 238547-01****).*

*E, piu' di recente, si e' ribadito e puntualizzato: "La fattura, al pari di tutti gli elementi equipollenti, deve contenere* ***una rappresentazione veritiera*** *di tutti gli elementi in grado di incidere su aspetti fiscalmente rilevanti,* ***sicche' assume rilevanza anche l'inesistenza giuridica, la quale si verifica ogniqualvolta la divergenza tra realta' e rappresentazione riguardi la natura della prestazione documentata in fattura*** *(e' il caso in cui l'oggetto del negozio giuridico indicato sia diverso da quello effettivamente realizzato) con cio' determinandosi una alterazione del contenuto del documento contabile" (****cosi', in motivazione, § 3 del Considerato in Diritto, Sez. 3, n. 1998 del 15/11/2019, dep. 2020, Moiseev, Rv. 278378-01****).”*

**Nello stesso senso, le seguenti sentenze della Corte di Cassazione – Sezione Terza Penale:**

* **n. 1996/2008;**
* **n. 13975/2008;**
* **n. 21996/2018.**

**La suddetta criticabile interpretazione allargata è stata poi ripresa anche dalla Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con le seguenti ordinanze e distinzioni:**

* **n. 13122/2020, secondo cui, soltanto ai fini IRAP ed IVA (a differenza del penale):**

*“Gli esiti della giurisprudenza di questa Corte successivi alla cd. legge Biagi, convergono tutti nell'affermare che il contratto di* ***somministrazione di manodopera illecita****, seppure sotto la veste (apparente) di contratto di appalto, continua, pur dopo l'intervento legislativo del 2003, ad essere viziato di nullita' con i conseguenti effetti sul rapporto di lavoro tra somministratore e lavoratore (sui quali, cfr. Sez. U. 07/02/2018, n. 2990) e, quindi, sui debiti fiscali ai fini* ***Irap ed Iva****, per i quali e' ritenuto irrilevante la richiesta del lavoratore, mediante ricorso giudiziale a norma dell'articolo 414 c.p.c., di costituire il rapporto di lavoro alle dipendenze del soggetto che ne ha utilizzato la prestazione (****in termini, Cass., Ordinanza 28/07/2017, n. 18808 e Sez. 5, Sentenza n. 31720 del 07/12/2018, Rv. 651778-01; conf., ordd. 17/01/2018, n. 938; 27/07/2018, n. 19966 e 12/11/2018, n. 28953****).”*

Nel frattempo, si segnala che, in tema di prestito – distacco del personale, l’art. 16-ter del D.L. n. 131/2024 ha **abrogato** il comma 35 dell’art. 8 della Legge n. 67/1988 **a far data dall’01 gennaio 2025, adeguandosi alla costante giurisprudenza comunitaria;**

* **n. 21090/2024, secondo cui, invece, anche ai fini II.DD, IRAP ed IVA (come per il penale):**

*“Non decisiva è dunque la giurisprudenza giuslavoristica (sentenza della Corte d'Appello dell'Aquila, sez. Lavoro, n.1018/2022, sentenza del Tribunale di Firenze, sez. Lavoro, n.831/2017) citata nella memoria illustrativa della società, in quanto riguarda la qualificazione del contratto civilistico e la sua efficacia verso terzi, comprese le autorità pubbliche, ma non l'operazione economica sottostante, né la certificazione impedisce al giudice tributario di pronunciarsi sull'obbligazione tributaria intesa quale rapporto giuridico instauratosi al verificarsi di un atto o un fatto rivelatore di capacità contributiva ex at.53 Cost. secondo la legge applicabile in materia.*

***Dev'essere così affermato il seguente principio di diritto:***

***L'esercizio del potere - dovere del giudice tributario di qualificare l'operazione economica sottostante il contratto, anche sulla base dell'esecuzione dello stesso, e di pronunciarsi sull'obbligazione tributaria instauratasi al verificarsi di un atto o fatto rilevatore di capacità contributiva ex art.53 Cost. , non è precluso dalla certificazione del contratto di cui agli artt.75 e ss. del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276 e dalla mancata impugnazione di tale certificazione davanti al giudice ordinario in funzione di giudice del lavoro."***

* **Invece, la Corte UE (sentenza n. C-114/2022 depositata il 25 maggio 2023) ha stabilito che, nonostante l’operazione sia considerata nulla o simulata, va sempre riconosciuto il diritto alla detrazione IVA se:**
* **l’operazione sia stata effettivamente realizzata;**
* **non derivi da un’evasione IVA;**
* **non faccia parte di un’operazione realizzata in abuso di diritto.**
1. **CORTE DI CASSAZIONE – QUINTA SEZIONE PENALE – CONCORSO DI REATI**

**In tema di concorso di reati, contrariamente a quanto aveva stabilito la Terza Sezione Penale della Corte di Cassazione con le sentenze nn. 13686/2022 e 50628/2014, la Corte di Cassazione – Quinta Sezione Penale –, con la sentenza n. 45575/2024, depositata l’11 dicembre 2024, ha invece stabilito che:**

*“****Dunque, le fatture autoprodotte dall'utilizzatore, come sono quelle oggetto dell'imputazione a carico dell'odierno ricorrente, possono integrare a suo carico il reato di frode fiscale e, contemporaneamente, il delitto di cui all'art. 8 D.Lgs. n. 74 del 2000****.*

*Quanto all'obiezione secondo cui l'art. 8 D.Lgs. n. 74 del 2000 incriminerebbe solo la falsità ideologica oggettiva delle fatture e non anche quella materiale soggettiva, per essere stata la fattura soggettivamente non veritiera in quanto compilata dal ricorrente nei propri confronti a nome di un altro soggetto e, dunque, con una condotta di falsità materiale per contraffazione, va evidenziato come l'area di tipicità ricompresa nella norma dalla prospettazione del ricorrente sia inesatta.*

*Al di là di qualche accento nella giurisprudenza di legittimità che risulta forse determinato dalla peculiarità della fattispecie concreta decisa e che è stato oggetto di richiamo da parte della difesa e del Procuratore Generale (****le sentenze Sez. 3, n. 13686 del 1/2/2022, Calamai, Rv. 283037 e Sez. 3, n. 50628 del 2014, n.m****.), deve ribadirsi che, in tema di reati tributari, il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è configurabile anche nel caso in cui la falsa documentazione sia stata creata dall'utilizzatore della stessa, che la faccia apparire come proveniente da terzi (****Sez. 3, n. 13364 del 14/2/2024, Dusini, Rv. 286134****).*

***Ad ogni modo, la questione della dicotomia tra falsità ideologica e falsità materiale è mal posta, poiché ogni falsità materiale da operazione con emittente simulato della fattura può essere anche una falsità ideologica, sicché, pur volendo ammettere la tesi del ricorrente che limita l'area di punibilità del reato di emissione di false fatture alle sole fatture ideologicamente false, nel caso di specie è stato ritenuto provato un doppio profilo di falsità (vi è una ricostruzione molto chiara contenuta a pag. 20 della sentenza impugnata), mentre il ricorso si limita a sostenere apoditticamente che la sentenza confonde le due tipologie di falsità, enunciandone definizioni generali, senza chiarire perché non ricorrerebbe anche una falsità ideologica, come invece afferma la Corte d'Appello, superando l'obiezione proposta del tutto pedissequamente in appello dal ricorrente****.”*

1. **CORTE DI CASSAZIONE – TERZA SEZIONE PENALE – NON SI TIENE CONTO DELLE PRESUNZIONI TRIBUTARIE**
2. **Con la sentenza n. 36849 del 22 marzo 2023, depositata il 06 settembre 2023, la Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale** – è tornata ad affrontare il tema della valenza probatoria delle presunzioni nel procedimento penale ribadendo, nel solco del consolidato orientamento, che le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, **non possono assurgere di per sé a prova della commissione di un reato, assumendo piuttosto il valore di dati di fatto liberamente apprezzabili dal giudice penale che necessitano, tuttavia, di riscontri idonei a fornire certezza dell’esistenza della fattispecie criminosa.**

**La suddetta sentenza, dunque, esclude l’automatica trasposizione nel processo penale delle presunzioni tributarie con specifico riferimento alle presunzioni afferenti alle movimentazioni bancarie, che trovano disciplina nell’art. 32 del D.P.R. n. 600/1973.**

**Il suddetto principio è stato più volte ribadito dalla stessa Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale – con le seguenti sentenze:**

* **n. 15899/2016;**
* **n. 36915/2020.**
1. La costante giurisprudenza della Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale – ha stabilito lo stop alla condanna se c’è la dichiarazione fraudolenta ma manca il dolo specifico di evadere le imposte, in quanto va chiarito sempre il fine nell’utilizzazione delle fatture per operazioni inesistenti indicate nella denuncia fiscale (in tal senso, sentenze n. 46749/2024; n. 37131/2024; n. 41891/2024 e n. 26520/2024).
2. **CORTE DI CASSAZIONE – TERZA SEZIONE PENALE – NESSUNA DIFFERENZA TRA OPERAZIONE INESISTENTE OGGETTIVA E SOGGETTIVA**

**La Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale –, già con la sentenza n. 29977/2019, ha stabilito che:**

*“In realtà, secondo quanto già affermato dalla giurisprudenza di questo Corte (****Sez. 3, n. 19012, del 11/02/2015****) i costi per operazioni che siano inesistenti,* ***anche solo sul piano soggettivo****, non sono mai deducibili; con la conseguenza che la loro indicazione quali costi in dichiarazione configura una finalità di evasione e realizza un corrispondente profitto. Ed e' del tutto irrilevante, in questi casi, la circostanza che, pur avendo sostenuto tali costi nei confronti del soggetto fittiziamente interposto, la societa' sia tenuta a corrispondere nuovamente l'Iva al soggetto che realmente ha fornito la prestazione, perche' tale inconveniente e' la normale conseguenza di ogni interposizione fittizia.*

*Si giunge a tali conclusioni sulla base della considerazione che la detrazione Iva e' ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione.* ***Non entrano, cioe', nel conteggio del dare ed avere ai fini Iva le fatture emesse da chi non e' stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate. Ed a nulla rileva che le medesime fatture costituiscano la "copertura" di prestazioni acquisite da altri soggetti****.”*

**La Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale – con la citata sentenza n. 36849/2023 ha ribadito** *che:*

*“Nessun pregio ha la tesi in merito all'asserita rilevanza dell'avvenuta introduzione, per effetto della entrata in vigore del D.Lgs. n. 158 del 2015, fra le disposizioni aventi carattere definitorio contenute nell'art. 1 del D.Lgs. n. 74 del 2000 della lettera g-bis),* ***la quale definisce le operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente****, atteso che, anche "a seguito della citata novella, la condotta di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non è assorbita in quella di compimento di operazioni simulate soggettivamente, in quanto in base alla immutata definizione contenuta nella lett. a) dello stesso art. 1 del D.Lgs. n. 74 del 2000 ,* ***sono fatture per operazioni inesistenti anche quelle che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi; ne consegue che il discrimine tra i reati previsti, rispettivamente, dagli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n.. n. 74 del 2000 non è dato dalla natura dell'operazione ma dal modo in cui essa è documentata*** *(****cfr. Corte di cassazione, Sezione III penale, 01 agosto 2017, n. 38185****).”*

**La suddetta equiparazione è stata sempre ribadita in sede penale con le seguenti sentenze della Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale:**

* **n. 52411/20218;**
* **n. 12680/2020;**
* **n. 1998/2020;**
* **n. 13096/2023.**

In definitiva, secondo la giurisprudenza citata, deriva che il principio di correlazione fra accusa e sentenza non è violato quando sia stata pronunciata condanna per utilizzazione o emissione di fatture solo oggettivamente, in parte, inesistenti, **o anche soggettivamente** **tali**, a fronte di una originaria contestazione di utilizzazione o emissione di fatture oggettivamente, in tutto, inesistenti, poiché si tratta di condotte che coincidono, quanto al nucleo essenziale dell'antigiuridicità, da individuarsi, per tutte, proprio nella circostanza che il fatto incriminato è quello di avere emesso o annotato una fattura in qualunque modo difforme dalla sottostante realtà economica.

Sicchè non risultano impedite o menomate le possibilità di difesa quando l'imputato, attraverso l'iter del processo, sia venuto a trovarsi nella condizione concreta di difendersi in ordine all'oggetto dell'imputazione, perché, in tali casi, tra il fatto descritto e quello ritenuto in sentenza si rinviene un nucleo comune, identificato dalla condotta, **e si instaura, quindi, un rapporto di continenza tra le fattispecie e non di incompatibilità ed eterogeneità**.

1. **CORTE DI CASSAZIONE – SEZIONE TRIBUTARIA – DISTINZIONE TRA OPERAZIONE OGGETTIVAMENTE E SOGGETTIVAMENTE INESISTENTE – OPERAZIONE SOGGETTIVAMENTE INESISTENTE AI FINI I.V.A.**

**Contrariamente a quanto stabilito dalla Corte di Cassazione in sede penale, invece, in sede tributaria, la Corte di Cassazione ha stabilito una netta distinzione tra operazione oggettivamente e soggettivamente inesistente.**

Infatti, la **Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile –, con l’ordinanza n. 27745/2021** ha precisato che:

*“****in tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizieta' del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta****, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualita' professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta,* ***la diligenza******massima esigibile da un operatore accorto,*** *secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalita' in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, ne' la regolarita' della contabilita' e dei pagamenti, ne' la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (****Cass. n. 27566 del 2018****);*

*in tema di* ***detrazione dell'IVA*** *correlata ad operazioni inesistenti, la prova che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione dei beni si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto,* ***in linea con la giurisprudenza della Corte di giustizia (******Corte giustizia 22 ottobre 2015, C-277/14****), puo' essere fornita dall'Amministrazione anche mediante presunzioni - come espressamente prevede il* *Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 54, comma 2**, - valorizzando, nel quadro indiziario, quali elementi sintomatici della mancata esecuzione della prestazione dal fatturante, l'assenza della minima dotazione personale e strumentale adeguata alla predetta esecuzione, l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente), una conclamata inidoneita' allo svolgimento dell'attivita' economica e la non corrispondenza tra i cedenti e la societa' coinvolta nell'operazione (****Cass. n. 5339 del 2020****).”*

**I suddetti principi sono stati sempre ribaditi dalla Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con le seguenti ordinanze:**

* **n. 28628/2021;**
* **n. 5059/2022;**
* **n. 4563/2023;**
* **n. 14656/2023;**
* **n. 14102/2024, che peraltro ha enunciato il seguente importante e condivisibile principio di diritto:**

***"Ai fini dell'assolvimento dell'onere della prova della conoscenza o conoscibilità, secondo la massima diligenza esigibile da un accorto operatore professionale, dell'esistenza di una frode IVA consumata a monte della catena produttiva o distributiva, le cautele che si richiede che il cessionario sia tenuto ragionevolmente ad adottare, perché si escluda il suo coinvolgimento, anche solo per colpevole ignoranza, nella frode commessa a monte, non possono attingere a verifiche complesse e approfondite, analoghe a quelle che l'amministrazione finanziaria avrebbe i mezzi per effettuare."***

1. **CORTE DI CASSAZIONE – SEZIONE QUINTA CIVILE (TRIBUTARIA) – OPERAZIONE SOGGETTIVAMENTE INESISTENTE AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE**

**Nell’ambito dell’operazione soggettivamente inesistente, sia la normativa fiscale che la giurisprudenza della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – hanno stabilito, in particolare, ai fini delle sole imposte dirette, quanto segue, come ribadito dalla Corte di Cassazione – Sezione Quinta Civile – con l’ordinanza n. 25474/2022:**

*“Nel tralasciare di operare una distinzione tra gli effetti della condotta del contribuente in funzione della detraibilita' dell'Iva, da un lato, e delle deducibilita' dei costi sostenuti (e fatturati), dall'altro, il collegio regionale si e' posto in contrasto con il condivisibile indirizzo di questa Corte a tenore del quale "****In tema di imposte sui redditi, a norma della L. n. 537 del 1993 articolo 14, comma 4 bis, nella formulazione introdotta con il Decreto Legge n. 16 del 2012 articolo 8, comma 1, conv. dalla L. n. 44 del 2012, l'acquirente dei beni puo' dedurre i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, non utilizzati direttamente per commettere il reato, anche per l'ipotesi in cui sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che, a norma del Testo Unico delle imposte sui redditi approvato con Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, siano in contrasto con i principi di effettivita', inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilita'" (Cass. n. 11020 del 2022; Cass. n. 8480 del 2022; Cass. n. 25249 del 2016; Cass. 24426 del 2013).***

*Ha soggiunto questa Corte che "****In tema di imposte sui redditi****, a norma della L. n. 537 del 1993 articolo 14, comma 4-bis, nella formulazione introdotta dal Decreto Legge n. 16 del 2012 articolo 8, comma 1, (conv. in L. n. 44 del 2012),* ***poiche' nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente "al fine di commettere il reato, bensi' per essere commercializzati, non e' sufficiente il coinvolgimento anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da un soggetto diverso dall'effettivo venditore per escludere la deducibilita', ai fini delle imposte dirette, dei costi relativi a siffatte operazioni anche ove ricorrano i presupposti di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 articolo 109"*** *(****Cass. n. 27566 del 2018****).”*

1. **CREDITI D’IMPOSTA INESISTENTI E CREDITI D’IMPOSTA NON SPETTANTI**
2. **La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con l’importante e condivisibile sentenza n. 34419/2023 aveva formulato il seguente principio di diritto:**

*“In tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta da parte del contribuente, all'azione di accertamento dell'erario si applica il piu' lungo termine di otto anni, di cui all'articolo 27, comma 16, Decreto Legge n. 185 del 2008, quando il credito utilizzato e'* ***inesistente****, condizione che si realizza - alla luce anche dell'articolo 13, comma 5, terzo periodo, Decreto Legislativo n. 471 del 1997, come modificato dal Decreto Legislativo n. 158 del 2015 -* ***allorche' ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti:******a)*** *il credito, in tutto o in parte, e' il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero e' carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, e' gia' estinto al momento del suo utilizzo;* ***b) l'inesistenza non e' riscontrabile mediante i controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e all'articolo 54-bis Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972****;* ***ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano i termini ordinari per l'attivita' di accertamento.”***

**I suddetti principi sono stati ribaditi sempre dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 34452/2023.**

1. **L’art. 1, primo comma, D.Lgs. n. 74/2000 ha, invece, stabilito dal 29.06.2024 che:**

***“g-quater)******per “crediti inesistenti” si intendono:***

*1) i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;*

*2) i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici;*

***g-quinquies) per “crediti non spettanti” si intendono:***

*1) i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento;*

*2) i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito;*

*3) i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza”.”*

1. **Da ultimo, la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con l’ordinanza n. 25018/2024 ha rilevato che:**

“*Di poi, va evidenziato che il D.Lgs. 14 giugno 2024 n.87 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 150 del 28 giugni 2024) avente ad oggetto la revisione del sistema sanzionatorio tributario, all'art. 1, comma 1, opera una precisa distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti ai fini dell'applicazione della fattispecie di indebita compensazione prevista dall'art. 10 quater del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. n. 74.* ***La distinzione operata nella norma sostanzialmente ripercorre i criteri differenziali enucleati dalle Sezioni Unite di questa Corte ed ulteriormente arricchiti dalle pronunce giurisprudenziali che ne sono seguite****.”*

**Ciò non è esatto, perché, a differenza di quanto stabilito dalle citate sentenze della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, la modifica legislativa non prevede i riferimenti alle specifiche procedure di liquidazione (artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973 e art. 54-bis D.P.R. n. 633/1972), come avevo fatto presente nell’audizione tenuta alla Camera dei Deputati il 26/03/2024.**

1. **Le suddette modifiche legislative quasi sicuramente creeranno problemi interpretativi sia in sede penale che in sede tributaria, per quanto riguarda:**
* **la decadenza (5 anni – 8 anni);**
* **le iscrizioni provvisorie (1/3 – per intero);**
* **le sanzioni penali (pena massima 2 anni o 6 anni);**
* **le sanzioni amministrative (se prima o dopo l’01 settembre 2024); a tal proposito si fa presente che la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria, con la sentenza n. 34909/2024, nel rinviare il procedimento alla C.G.T. di Secondo Grado per un nuovo giudizio, ha rilevato che dovrà anche valutare la questione di legittimità costituzionale sollevata sull’irretroattività del nuovo regime di cui all’art. 5 del D.Lgs. n. 87/2024;**
* **non è escluso che la Corte Costituzionale accolga le prossime condivisibili eccezioni.**

**PARTE QUARTA**

**CONCLUSIONI –** **NUOVA LEGGE DELEGA DI RIFORMA COSTITUZIONALE**

Il principio giuridico del *“ne bis in idem”*, che si traduce in *"non due volte per lo stesso fatto",* rappresenta un pilastro del diritto penale, ma la sua applicazione nel contesto tributario solleva interrogativi significativi.

Si tratta di un principio che mira a tutelare i diritti degli individui, impedendo che possano essere perseguiti più volte per la medesima violazione, sia essa di natura penale che tributaria.

Le Corti di giustizia tributaria hanno il compito specifico di dirimere le controversie che sorgono tra i Contribuenti e l'Amministrazione finanziaria. La loro giurisdizione abbraccia questioni che riguardano esclusivamente la materia fiscale.

**Tuttavia, l'idea di estendere il loro ambito di competenza per includere anche il penale tributario potrebbe rappresentare un modo per garantire una maggiore coerenza e razionalità nel sistema giuridico ed evitare i contrasti, le confusioni e le problematiche individuate succintamente nel presente scritto.**

Le violazioni fiscali possono comportare sanzioni di tipo amministrativo, ma possono anche integrare reati di natura penale. In tal senso, se un contribuente subisce una sanzione in sede tributaria e successivamente viene perseguito penalmente per la medesima condotta, si potrebbe configurare una violazione del principio di *ne bis in idem*, creando una situazione di ingiustizia sostanziale.

**Consentire alle riformate Corti di giustizia tributaria di trattare anche le questioni penali potrebbe garantire una maggiore uniformità nelle decisioni, riducendo così il rischio di sanzioni doppie e contrastanti per lo stesso fatto** (**come, per esempio, oggi avviene nella magistratura militare ai sensi dell’art. 103, comma 3, della Costituzione e Corte Costituzionale, con sentenza n. 207 del 28 maggio 1987).**

Un’unica Corte, specializzata nel settore tributario, che si occupa della questione potrebbe offrire una protezione più efficace dei diritti del contribuente, evitando situazioni di incertezza e confusione giuridica che possono derivare da procedimenti paralleli gestiti oggi da giudici ordinari (***c.d. doppio binario***).

**Con la riforma della citata Legge n. 130/2022 e la nascita della Quinta Magistratura Tributaria, i prossimi magistrati tributari dovranno superare per la prima volta un difficile e selettivo concorso pubblico** (la prova preselettiva si svolgerà il 14 febbraio 2025), **nelle cui prove orali è previsto anche il diritto penale tributario, e pertanto garantiscono competenza e professionalità anche nel settore penale – tributario.**

**Pertanto, anche in vista della prossima importante riforma generale della giustizia (tra cui, la separazione delle carriere), è fondamentale riflettere se l'inclusione del penale tributario nelle Corti di giustizia tributaria possa effettivamente condurre ad un sistema giuridico più equo e coerente.**

**In conclusione, alla luce di tutto quanto sopra esposto e dimostrato, a parere dello scrivente, *de iure condendo,* l’auspicata legge delega di riforma costituzionale degli artt. 102, 103, 104 e 105, della Costituzione, come principi ispiratori, dovrebbe:**

* **intanto, prevedere una legislazione chiara, coerente e meno confusionaria per evitare i citati contrasti tra il penale ed il tributario;**
* **affidare il dibattimento penale dei soli reati previsti dal Decreto Legislativo n. 74/2000 alle Corti di Giustizia Tributaria di Primo e Secondo Grado, rispettando le norme del codice di procedura penale;**
* **prevedere che il giudice monocratico e quello collegiale siano scelti soltanto tra i magistrati tributari professionali a tempo pieno (per opzione o vincitori di pubblico concorso);**
* **prevedere che il processo tributario in primo grado sia sempre sospeso, anche per la riscossione provvisoria, in attesa della sentenza del giudizio penale, anche se non passata in giudicato.**

**Vorrei concludere questo mio articolo ricordando il pensiero del grande giurista Pietro Calamandrei a proposito del rapporto tra legge e popolo:**

***“leggi dello Stato che il popolo senta come le sue leggi, come scaturite dalla sua coscienza, non come imposte dall’altro. Affinchè la legalità discenda dai codici del costume bisogna che le leggi vengano dal di dentro non dal di fuori: le leggi che il popolo rispetta perché esso stesso le ha volute così.”***

**Per la suddetta necessaria modifica legislativa è importante non dover aspettare altri 160 anni !!!**

**Lecce, 07 gennaio 2025 Avv. Maurizio Villani**

***Studio Tributario Villani***

***www.studiotributariovillani.it***

***E-mail:*** ***avvocato@studiotributariovillani.it***

***P.E.C.*** ***avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it***