

La supplenza costituzionale sull'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, consolida l'autonomia del giudice tributario (*)

The constitutional substitution of Article 21-bis of Legislative Decree no. 74/2000 consolidates the autonomy of the tax judge.

di Francesco Tundo - 24 aprile 2026

Abstract

Il contributo analizza la sentenza della Corte costituzionale 13 aprile 2026, n. 50 che si è espressa sulle ordinanze di rimessione delle Corti di merito relative all'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, in un contesto di *empasse* interpretativa sul quale continua ad aleggiare lo spettro della decisione delle Sezioni Unite. La Consulta, all'esito di un'ampia ricostruzione sistematica, svolge un vero e proprio esercizio di supplenza costituzionale, superando alcune imperfezioni nel meccanismo applicativo della disposizione il che, per un verso, porterà ad un'ulteriore convergenza dei processi e, per un altro, a nuove prospettive di autonomia del giudice tributario, che appare consolidata all'esito dell'intervento della Corte.

Parole chiave: assoluzione penale – processo tributario – corte costituzionale

Abstract

The essay analyzes the Constitutional Court's ruling no. 50 of April 13, 2026, which ruled on the lower courts' referral orders regarding Article 21-bis of Legislative Decree 74/2000, amidst an interpretative impasse over which the specter of a decision by the Joint Sections continues to loom. The Constitutional Court, following a broad systematic reconstruction, has conducted a genuine exercise of constitutional substitution, overcoming some imperfections in the provision's application mechanism. This, on the one hand, will lead to further convergence of proceedings and, on the other, to new prospects for the autonomy of tax judges, which appears to be consolidated following the Court's intervention.

Keywords: criminal acquittal – tax proceedings – constitutional court

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive. - 2. L'evoluzione del rapporto fra processi nella prospettiva costituzionale. - 3. La tesi delle ordinanze di remissione: il giudizio tributario come unico *locus* di tutela dell'interesse finanziario. - 4. La contaminazione fra processo tributario e penale come causa ed effetto della soluzione della Corte. - 5. Il difficile punto di equilibrio tra convergenza e autonomia dei giudizi. - 6. Le questioni ancora aperte sullo sfondo del futuro intervento delle Sezioni Unite.

1. La sentenza della Corte costituzionale 13 aprile 2026, n. 50 sulla quale mi accingo a formulare un primo commento “a caldo” era, con ogni evidenza, molto attesa. Non soltanto perché attiene a uno fra gli interventi più discussi tra quelli apportati al sistema sanzionatorio tributario dal D.Lgs. n. 87/2024, ma soprattutto perché investe la questione centrale della progressiva convergenza dei rapporti tra processo penale e processo tributario e, anzi, vi contribuisce attivamente.

Intorno all’art. 21-*bis* D.Lgs. n. 74/2000 si era, come noto, rapidamente addensata un’*empasse* interpretativa di rara intensità. A fronte dell’attenzione della dottrina, la giurisprudenza di legittimità aveva espresso letture divergenti circa l’ambito applicativo della disposizione, rinviando rapidamente la questione alle Sezioni Unite – che ne avevano tuttavia sospeso l’esame in attesa dell’intervento della Corte costituzionale¹ – e, parallelamente, i giudici di merito avevano sollevato a spron battuto molteplici dubbi di costituzionalità che lasciavano immediatamente intuire quanto fosse delicato il pronunciamento della Consulta².

Dico subito che, al netto di quanto osserverò più avanti, occorre riconoscere alla pronuncia qui in esame il merito di restituire alla nostra disposizione una collocazione sistematica (in buona misura) persuasiva, sottraendola – almeno per il momento – non solo al rischio della declaratoria di incostituzionalità ma anche a quello, non meno insidioso, di un’operatività retta da automatismi forse troppo rigidi (che avrebbero dovuto essere oggetto di un più accorto temperamento da parte di un Legislatore che, nel contesto della c.d. “riforma” scaturita con la legge delega n. 111/2023, non ha saputo fare lo sforzo di coordinamento sistematico necessario quando si interviene su una *congerie* così ampia di disposizioni). E ciò nonostante l’intervento della Corte non risulti sufficiente a sciogliere del tutto i dubbi interpretativi che la disposizione in disamina ha sollevato. Come dirò, è ancora incerto l’esito dell’esame delle Sezioni Unite, seppure la pronuncia offra elementi di una certa rilevanza interpretativa – offrendo, al contempo, alcuni spunti per una più ampia riflessione sul rapporto fra processi, che occorrerà vagliare attentamente sulla scorta di quello che è indubbiamente un esercizio di *nomofilachia costituzionale* che si pone a monte rispetto alle singole questioni e, per certi aspetti, addirittura prescinde da esse.

Il tratto più convincente della pronuncia risiede indubbiamente nell’aver evitato di assumere una prospettiva unilaterale, ponendo rimedio ad alcune “rigidità genetiche” dell’art. 21-*bis* cit. – che ora imporranno uno sforzo e un margine di apprezzamento in capo al giudice (e al difensore) tributario – in un’ottica di interpretazione costituzionalmente orientata ma riconoscendo, al contempo, che l’efficacia vincolante del giudicato penale assolutorio nel processo tributario risponde a un’esigenza ordinamentale non eludibile: impedire che, a fronte della medesima vicenda storica, l’ordinamento giunga a formulare verità incompatibili.

Qui si percepisce la *ratio* dell’art. 21-*bis* cit., che non costituisce ovviamente l’attribuzione al contribuente di un privilegio processuale, bensì la ricerca di una più elevata coerenza tra i diversi segmenti della giurisdizione, là dove il giudice penale – al quale la Corte attribuisce espressamente una posizione di peculiare centralità nell’accertamento del fatto storico – abbia definitivamente escluso la sussistenza del

fatto o la sua riferibilità all'imputato. La Consulta riconosce, in definitiva, che l'intervento normativo non si esaurisce nella sola esigenza di conformazione al principio del *ne bis in idem*, ma risponde alla più ampia necessità di preservare la coerenza logica del sistema e di ricondurre ad unità la verità processuale relativa al fatto materiale.

Ma, come anticipato, la pronuncia impone anche una riflessione sull'assetto dei rapporti tra processi, da un lato nella misura in cui utilizza quale criterio interpretativo la spiccata funzione e dimensione riscossiva assunta dal giudizio penale (di cui era stato possibile, invero, già intravedere la verosimile rilevanza nel giudizio *de quo*³), qui "nobilitata" come riprova della tutela del credito fiscale in tale sede e, dall'altro (cogliendo un po' a sorpresa gli interpreti), nel costituire un'ulteriore spinta verso una tendenziale convergenza del rispettivo *standard* probatorio – anche qui, tuttavia, non senza la necessità di alcuni temperamenti.

La Corte, dunque, non dissolve pienamente il doppio binario, riconoscendo in alcuni frangenti la specialità del processo tributario, ricomposta però entro un quadro di compatibilità sistemica, sul quale ora è necessario indugiare più da vicino.

2. Per una più compiuta disamina della pronuncia può essere utile richiamare succintamente l'evoluzione normativa che ha portato all'assetto vigente, che è stata oggetto di una premessa da parte della Corte, inattesa quanto alla sua ampiezza (e forse non pienamente convincente quanto ad alcuni suoi passaggi intermedi), nella prospettiva di una progressiva realizzazione dei valori costituzionali nella dinamica del rapporto fra processi. In breve, la disposizione censurata rifletterebbe, in controluce, la trasformazione del rapporto tra autorità pubblica e contribuente nel passaggio dallo Stato autoritario allo Stato costituzionale repubblicano.

Sono note le problematiche tanto applicative che sistematiche riguardanti l'atavico regime della pregiudizialità tributaria, di cui all'art. 21 L. n. 4/1929 – secondo il quale, come noto, «[p]er i reati previsti dalle legge sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrainposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia». Disciplina di cui era diffusamente avvertita, anche sul piano politico, l'incapacità di regolamentare in maniera accettabile i rapporti fra processo penale e tributario⁴ e che, come rileva la Corte, componeva, assieme alla regola del *solve et repete*, un assetto complessivo del sistema «connotato in termini fortemente statalistici, lontani dalla ben diversa configurazione del rapporto tra autorità e libertà che sarebbe stata introdotta dalla Costituzione repubblicana».

L'urgenza di pervenire ad un equilibrio maggiormente rispondente ai valori costituzionali – ma anche, a dire il vero, all'imperativo di impedire accertamenti dissonanti, assicurando al contempo la celerità della riscossione – aveva pertanto determinato l'adozione dell'art. 12 L. n. 516/1982, il cui comma iniziale stabiliva che «in deroga a quanto disposto dall'art. 3 c.p.p. il processo tributario non può essere sospeso; tuttavia la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia d'imposte sui

redditi e d'imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale».

Esattamente come l'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, il cuore pulsante del meccanismo applicativo dell'art. 12 L. n. 516/1982 era costituito dall'identità dei “fatti materiali” accertati dal giudice penale, unici ad “avere autorità di cosa giudicata” anche nel processo tributario. Tale limitazione aveva determinato, come prevedibile, svariate discussioni ermeneutiche, precipuamente in riferimento all'identificazione di quali “fatti materiali” dovessero ritenersi vincolanti⁵.

Il dibattito aveva inoltre investito problematiche di legittimità costituzionale dell'art. 12 cit., sotto molteplici angolazioni, seppure non senza voci contrarie⁶. Ciononostante, come ricorda la Consulta, la giurisprudenza costituzionale aveva sostanzialmente avallato la legittimità della norma, valorizzando le istanze di economia processuale e di coerenza sistemica sottese al meccanismo di raccordo tra i due giudizi.

Tale temperamento all'autonomia del processo tributario sarebbe stato però superato dalla riforma del codice di procedura penale – che aveva portato la Cassazione a ritenere abrogato l'art. 12 cit., stante l'introduzione dell'art. 654 c.p.p.⁷ – e, in via definitiva, dall'art. 20 D.Lgs. n. 74/2000 che, come ricorda la Corte, si basa «*sul principio di specialità e della reciproca autonomia tra i due sistemi (penale e tributario), con l'esclusione di qualsiasi rapporto di pregiudizialità*»; principio al quale si è andato affiancando un modello di circolazione del materiale probatorio⁸ estesosi anche al vaglio della sentenza penale di assoluzione, rimesso al libero convincimento del giudice tributario.

Un modello, quello del “doppio binario”, che, come la Corte osserva, ha prodotto nel tempo effetti problematici: il rischio di decisioni contraddittorie sui medesimi fatti, la possibile coesistenza di verità processuali incompatibili e, soprattutto, la frustrazione delle esigenze di certezza e coerenza dell'ordinamento.

È precisamente in reazione a tali criticità che, nella prospettiva assunta dalla Corte, si colloca l'art. 21-bis cit., che non costituisce una “regressione” rispetto al doppio binario, bensì il tentativo di correggerne gli squilibri più evidenti. Seppure, a dire il vero, con un'enfasi forse eccessiva in riferimento alla coerenza e continuità della novella con l'evoluzione dei rapporti fra Fisco e contribuente che sarebbe stata realizzata grazie alla c.d. riforma tributaria, che a chi scrive non pare di poter intravedere con altrettanta sicurezza – potendosi dubitare dell'esistenza di un disegno sotteso alla medesima “riforma” coerente con le ambizioni che l'hanno accompagnata⁹. Un passaggio, questo della Corte, che sembra segnalare una presa di posizione che, pur raccogliendo sul punto le osservazioni dell'Avvocatura dello Stato (esplicito in tal senso il paragrafo 26.5. della sentenza), parrebbe peraltro essere ridondante rispetto allo specifico oggetto del giudizio di costituzionalità.

Tornando a noi, è sufficiente in questa sede rammentare come nell'attuazione della legge delega n. 111/2023 l'Esecutivo avesse scelto di intaccare nuovamente il principio del doppio binario, seppure con efficacia, per così dire, *asimmetrica*, a seconda che si abbia riguardo agli effetti della sentenza penale nel processo tributario

oppure, all'opposto, delle risultanze del processo (o procedimento) tributario in quello penale.

L'art. 21-bis cit., a differenza di altre scelte del legislatore delegato, riproduce puntualmente la legge delega¹⁰, stabilendo, al primo comma, che *«la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi»*. Il secondo e terzo comma dispongono, rispettivamente, che *«[l]a 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»* e, infine, che le suddette disposizioni si applicano *«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»*.

Per converso, l'art. 20, comma 1-bis, D.Lgs. n. 74/2000 sancisce che *«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»*. La norma si pone quindi in termini nettamente difformi rispetto all'art. 21-bis, attribuendo al giudice penale una mera facoltà di valutazione degli accertamenti fiscali, senza riconoscere ad essi alcuna efficacia vincolante ed apparendo innovativa soltanto con riferimento agli accertamenti definitivi. E ciò poiché, con riferimento alla rilevanza delle sentenze definitive, già la giurisprudenza di legittimità aveva ritenuto che il recepimento, da parte del giudice penale, dell'accertamento sul fatto emergente da una sentenza irrevocabile pronunciata in esito al processo tributario doveva ritenersi sì consentito, ai sensi dell'art. 238-bis c.p.p., ma doveva accompagnarsi (tenuto conto del richiamo agli artt. 187 e 192 c.p.p. ivi contenuto) ad una verifica della sua compatibilità con le risultanze del processo penale¹¹.

Precisato quanto precede, i riflessi della pronuncia penale rimangono condizionati ad un riscontro casistico della compatibilità logico-giuridica tra i "fatti materiali" come ricostruiti dal giudicante penale e quelli posti a base dell'accertamento tributario; riscontro che si rivelerà verosimilmente complesso nell'ipotesi di accertamenti basati su criteri induttivi o sintetici che, per loro natura, tendono a ricostruire dimensioni complessive anziché singole operazioni.

Delineato in tal modo il contenuto dell'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, merita invece soltanto un breve cenno la questione attinente all'efficacia temporale della novella: l'indirizzo della Suprema Corte, che può ritenersi ormai consolidato, attribuisce difatti all'art. 21-bis portata retroattiva, trattandosi di una norma avente, secondo tale giurisprudenza, carattere processuale poiché relativa all'efficacia esterna nel processo tributario del giudicato penale¹².

3. Le due ordinanze di rimessione – provenienti, rispettivamente, dalla CGT di II grado del Piemonte e dalla CGT di I grado di Roma – convergono nel denunciare una serie di criticità che investono il cuore della novella, ma sviluppano censure soltanto parzialmente allineate e, soprattutto, muovono da un retroterra fattuale differente.

Nel primo giudizio, la controversia nasceva da avvisi di accertamento emessi nei confronti di una società italiana (a ristretta base sociale), della correlata società svizzera e dei soci di entrambe, sul presupposto che quest'ultima fosse esterovestita e costituita al solo fine di sottrarre a imposizione in Italia utili in realtà prodotti nel territorio nazionale. Nel frattempo, uno dei soci era stato assolto in sede penale (con sentenza definitiva pronunciata all'esito del dibattimento) dal reato di omessa dichiarazione fondato sulla presunta esterovestizione della società elvetica. Evidente la potenziale rilevanza, *ex art. 21-bis cit.*, della pronuncia penale in sede tributaria, vertendo sui medesimi fatti materiali e tenuto conto della mancata prova del fatto che la società svizzera «*avesse una stabile organizzazione in Italia e [che] ivi fosse localizzata la gestione amministrativa della medesima*».

Maggiore interesse suscita la fattispecie all'esame della CGT di I grado di Roma, che consente di mettere a fuoco un tema destinato ad assumere un ruolo centrale anche nel ragionamento della Consulta: quello dell'eventuale inutilizzabilità, nel processo penale, di elementi probatori che invece potrebbero – il condizionale è d'obbligo, come vedremo meglio – essere posti a fondamento dell'accertamento tributario.

Il giudizio *a quo* trae origine da una vicenda di frode fiscale imperniata sull'utilizzo di una società cooperativa ritenuta meramente cartolare, attraverso la quale sarebbe stato realizzato un articolato meccanismo evasivo. Sul piano tributario, l'Agenzia delle entrate aveva emesso, nei confronti di soci occulti e amministratori di fatto della cooperativa fittizia, svariati avvisi di accertamento spiccati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Parallelamente, in sede penale, gli imputati erano stati assolti con sentenze irrevocabili – in parte perché il fatto non sussiste, in parte perché non lo avevano commesso – relativamente ai medesimi fatti materiali oggetto del giudizio tributario. Tuttavia, come puntualmente esposto dal giudice remittente, «*il giudice penale aveva ritenuto fondata l'eccezione di inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti dai funzionari dell'Agenzia delle entrate in violazione dell'art. 220 delle norme di attuazione del codice di procedura penale*».

Quanto alle censure di incostituzionalità mosse all'art. 21-bis dai giudici remittenti, e soffermandoci per economia di trattazione sulle eccezioni maggiormente significative, la CGT di II grado del Piemonte concentra le proprie censure sugli artt. 3 e 24 Cost.

Con riferimento all'art. 24 Cost., l'automatismo imposto dalla disposizione determinerebbe, secondo la Corte, un'irragionevole compressione della posizione dell'Amministrazione finanziaria, nella misura in cui essa subirebbe gli effetti di un accertamento formatosi in un giudizio rispetto al quale non soltanto è rimasta estranea, ma al quale le sarebbe addirittura preclusa la partecipazione, con conseguente lesione

dell'interesse fiscale cui essa è istituzionalmente portatrice. Tuttavia occorre anticipare come tale conclusione venga raggiunta sulla scorta di quello che, come vedremo, costituisce verosimilmente un profilo equivoco (fors'anche strumentale) e che, comunque, viene fortemente ridimensionato dalla Consulta: la Corte remittente, infatti, si richiama alla sentenza 12 ottobre 2022, n. 29862 delle Sezioni Unite civili della Corte di Cassazione, ove si sarebbe «*affermato che l'Agenzia delle entrate che si costituisce parte civile nel processo penale potrebbe chiedere solo il risarcimento del danno subito e non il pagamento del tributo evaso, poiché il danno risarcibile sarebbe ontologicamente diverso dal credito fiscale*». Né potrebbe risultare sufficiente, secondo la Corte, a sopperire a tale *vulnus* di tutela la presenza, nel giudizio penale, del Pubblico ministero quale portatore dell'interesse pubblico alla corretta riscossione delle imposte – una contro-argomentazione, questa, sulla quale il Giudice remittente si sofferma forse troppo velocemente, stante anche la centralità poi assumerà nella decisione della Consulta.

Quanto al contrasto con l'art. 3 Cost., si sostiene che l'art. 21-*bis* cit., introdurrebbe una non ragionevole disparità di trattamento rispetto ai criteri di operatività dell'art. 652 c.p.p. che, come noto, condiziona l'efficacia della sentenza penale nei giudizi amministrativi e civili al fatto che il danneggiato vi abbia partecipato o sia stato messo nelle condizioni di parteciparvi. Anche qui dunque, viene dedotto il trattamento deteriore dell'Amministrazione finanziaria, a maggior ragione tenuto conto della già segnalata asimmetria applicativa dell'art. 21-*bis*, che impedisce di attribuire efficacia ultrattiva al giudicato penale di condanna.

Le argomentazioni dedotte dalla CGT di I grado di Roma sono, come detto, in larga parte speculari, evocando, tuttavia, ulteriori dubbi di costituzionalità, *in primis* riferiti al combinato disposto degli artt. 3 e 53 Cost., osservando che la disposizione potrebbe condurre ad un trattamento premiante (e paradossale) a favore dei contribuenti raggiunti dal procedimento penale.

Ancora, si deduce la violazione degli artt. 102, comma 1 e 111, comma 1, Cost., nella misura cui la disposizione inibirebbe «*completamente al giudice tributario l'esercizio di ogni potere valutativo-deliberativo sulle statuizioni assolutorie*», alterando poi il principio della parità delle parti nel processo tributario.

4. Come anticipato, la Corte premette alla disamina delle questioni sollevate dai remittenti un'ampia serie di considerazioni che risulteranno propedeutiche alla risoluzione degli incidenti di costituzionalità, invero solo in parte, non potendosi peraltro non rilevare una qualche astrazione rispetto all'oggetto dell'incidente di costituzionalità.

Fra tali considerazioni risulta di particolare importanza il richiamo – solo apparentemente eccentrico rispetto al *thema decidendum*, poiché rappresenta, a mio avviso, un'ulteriore conferma del filo conduttore che attraversa l'intera motivazione della pronuncia – al comma 5-*bis* dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 che, secondo la Corte, costituisce testimonianza del «*tendenziale allineamento tra il processo penale e quello tributario*».

Si tratta di un elemento che potrebbe risultare a prima vista avulso rispetto alle riflessioni immediatamente successive della Corte, riferite all'evoluzione del dovere tributario come riconducibile ad un "*pactum unionis piuttosto che a quello subiectionis*" ma che, a mio parere, merita di essere valorizzato – unitamente alle parti "motive" della pronuncia – come riprova del complessivo ragionamento della Corte, tutto teso ad inserire l'art. 21-bis in un contesto interpretativo di progressiva contaminazione fra processo penale e tributario – e, più a monte, fra rilevanza penale e tributaria delle singole condotte. Ma sul punto tornerò comunque più avanti.

È proprio questa contaminazione che porta ad escludere la correttezza della premessa da cui muovono entrambe le ordinanze di rimessione, e cioè che «*in forza della prospettata assenza dell'Agenzia delle entrate, il credito fiscale non troverebbe adeguata tutela all'interno del processo penale*»; argomentazione che costituisce, indubbiamente, la più insidiosa fra le censure mosse dai giudici remittenti.

La Corte muove dalla premessa secondo cui le fattispecie penali-tributarie non presidiano semplicemente un interesse patrimoniale dell'Erario inteso in senso riduttivo, bensì il corretto adempimento degli obblighi tributari, che costituisce espressione diretta di quel dovere inderogabile di solidarietà che si dipana dagli artt. 2 e 53 Cost.; l'evasione fiscale, in quest'ottica, non viene in rilievo soltanto come evento lesivo di una ragione creditoria dell'Amministrazione, ma come violazione di un dovere costituzionale di contribuzione.

Da questa prospettiva – di cui si trovano tracce anche assai risalenti nella giurisprudenza della Corte¹³ – discende che la tutela del credito tributario non è affatto estranea alla funzione istituzionale del Pubblico ministero: essa rientra, secondo la Corte, nell'orizzonte dell'interesse pubblico alla repressione dei reati fiscali. Affermazione decisiva, perché consente alla sentenza di superare il presupposto più forte delle ordinanze di rimessione, cioè la radicale separazione tra interesse fiscale e funzione penale. La Consulta, al contrario, insiste sull'idea che il Pubblico ministero, perseguendo il reato tributario, concorre anche alla tutela dell'interesse pubblico al corretto adempimento dell'obbligazione fiscale.

Questa affermazione apparentemente di principio viene immediatamente corroborata da argomenti di ordine processuale. *In primis* l'ipotesi, già presente nell'ordinamento, riguardante la possibilità, per il Pubblico ministero, di disporre ex art. 327 c.p.p. della polizia giudiziaria, ivi inclusa, per quanto qui rileva, la Guardia di Finanza; i cui operatori di P.G. sono spesso chiamati a testimoniare nel corso del dibattimento per contribuire alla formazione della prova, in virtù delle risultanze acquisite nel corso delle indagini.

Ma appare invero decisivo, nell'incedere della Corte, il "*forte raccordo istituzionale*" previsto fra Pubblico ministero e Agenzia delle Entrate dal medesimo D.Lgs. n. 87/2024. In merito la Corte fa riferimento a svariati interventi che hanno complessivamente «*strutturato il processo penale rafforzando fortemente proprio la sua finalizzazione al recupero del tributo – non solo, quindi, all'applicazione delle relative sanzioni – e dunque del credito erariale relativo all'imposta evasa*». Si tratta

di un passaggio che non può svalutarsi in quanto costituisce una delle cifre più significative della pronuncia.

È certamente indubbio che l'Esecutivo abbia inteso enfatizzare (financo con una forza che finisce forse per essere distorsiva della volontà del singolo), dal punto di vista delle ricadute penalistiche, taluni atteggiamenti del soggetto passivo d'imposta manifestati nel decorso del procedimento amministrativo tributario. Senza qui potersi dilungare dettagliatamente, si può citare a titolo esemplificativo la rimodulazione delle ipotesi delittuose rappresentate dall'omessa corresponsione delle ritenute nonché dell'IVA, colpite, per effetto degli artt. 10-*bis* e 10-*ter* D.Lgs. n. 74/2000, «*laddove l'obbligazione tributaria non si trovi in fase di estinzione attraverso rateazione*».

Si pensi, parimenti, alle innovazioni concernenti l'istituto dell'applicazione della pena su richiesta *ex art.* 444 c.p.p. – al quale risulta precluso l'accesso, per disposizione dell'art. 13-*bis*, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, ove l'obbligazione tributaria non sia completamente soddisfatta anteriormente all'apertura del dibattimento di primo grado – ovvero alla fattispecie esimente costituita dalla particolare tenuità del fatto, in ordine alla quale l'organo giudicante deve valutare, tra gli ulteriori parametri, «*il perfezionamento dell'adempimento totale del debito secondo il piano di dilazione pattuito con l'amministrazione finanziaria*», giusta le previsioni del novello comma 3-*ter* dell'art. 13 D.Lgs. n. 74/2000.

Non ci si può però esimere dall'osservare come risulti palese che tutte le volte in cui si correla un vantaggio in ambito penalistico a comportamenti del contribuente assunti in sede amministrativa tributaria, si condizionano fortemente le sue scelte secondo criteri presumibilmente scollegati dalla sostenibilità, nel merito, della propria posizione giuridica.

Su questa scorta, unitamente agli ulteriori innesti processuali richiamati nella pronuncia e sui quali qui non ritengo proficuo dilungarmi, è a mio giudizio tanto più significativo il fatto che la Corte ribadisca – a riprova, quindi, della centralità dell'argomentazione in disamina – come «*il processo penale, ben lungi dal disinteressarsi della pretesa impositiva, come erroneamente sostenuto dai rimettenti, s'incentra, invece, con diversi e significativi istituti, proprio su di essa, rafforzando l'obiettivo della riscossione dell'imposta evasa*».

Le ulteriori affermazioni della Corte appaiono conseguenti o, comunque, ancillari rispetto a questa riflessione di fondo. Così come quando si sostiene che l'Agenzia può, in ogni caso, partecipare al processo penale come parte civile per fare valere il risarcimento dell'eventuale danno subito in conseguenza dell'evasione fiscale – né, del resto, si potrebbe attribuire un ruolo diverso all'Agenzia nel procedimento penale, risultando in questo senso meramente suggestiva l'eccezione sollevata dai giudici di merito. O, ancora, quando si ribadisce che «*al processo penale, come si è visto, non è per nulla estranea la tutela del credito erariale derivante dall'imposta evasa*» per rigettare la disparità di trattamento fra il contribuente assolto in sede penale «*rispetto all'imputazione di inadempimento di un dovere inderogabile di solidarietà*» e la

generalità dei soggetti cui è applicabile l'art. 652 c.p.p., che tutela invece la «posizione giuridica del soggetto leso» portatore di un interesse privato.

Appaiono coerenti con questa impostazione anche le considerazioni che sorreggono il rigetto delle censure formulate dalla CGT di I grado di Roma che, come detto *retro*, aveva denunciato una lesione degli artt. 3 e 53 Cost., nonché degli artt. 102, comma 1, e 111, commi 1 e 2, Cost.; anche in questo caso, la Corte ribadisce nuovamente il forte avvicinamento – *rectius*, il reciproco condizionamento – fra il processo penale e quello tributario.

Intanto riconoscendo – ma questo è stato già ampiamente sottolineato tanto in dottrina¹⁴ quanto in giurisprudenza¹⁵ – la maggiore attitudine del processo penale «a garantire la verifica degli accadimenti materiali controversi» non potendo quindi «il processo tributario attestare una diversa e contraria realtà fenomenica». Qui non ci si può sottrarre ad un breve inciso, poiché si tratta di una constatazione che la Corte evita di portare alle sue logiche conseguenze, quando ritiene non manifestamente irragionevole l'asimmetria insita nella struttura della norma che, come detto, non contempla le sentenze di condanna. Struttura che, a parere della Corte, «non appare oltrepassare la soglia della manifesta irragionevolezza», parametro col quale essa «è solita giudicare la scelta discrezionale del legislatore in materia di norme processuali». Conclusione alla quale si accompagna il richiamo alla giurisprudenza della Corte EDU che, a dire il vero, non ci pare del tutto pertinente rispetto al tema della disparità di trattamento; oltre ad un riferimento al criterio direttivo di cui alla legge delega n. 111/2023, che certamente non può da solo attestare la ragionevolezza del decreto attuativo poiché, a ritenere altrimenti, si tratterebbe di un parametro facilmente aggirabile dal legislatore.

Ad ogni modo, appare centrale la considerazione secondo cui la disposizione censurata «ha accordato al contribuente il medesimo livello di garanzia che viene assicurato all'imputato nel processo penale, in termini di standard probatorio e di presupposti per un giudizio di colpevolezza che deve avvenire, secondo quanto recita l'art. 533, comma 1, cod. proc. pen. “al di là di ogni ragionevole dubbio”»: è una premessa che è gravida di conseguenze tanto pratiche che sistemiche, e sulla quale occorre pertanto svolgere qualche ulteriore riflessione.

Intanto, la Corte ne sviluppa immediatamente le ricadute concrete, riconoscendo che la disposizione «non differenzia a seconda che la pronuncia di assoluzione sia resa a seguito di un accertamento positivo della insussistenza del fatto ovvero di un accertamento negativo basato sulla insufficienza di prove», così distinguendosi significativamente dall'interpretazione opposta¹⁶ dell'art. 652 c.p.p.

Al già significativo riconoscimento dell'operatività della formula assolutoria ex art. 530, comma 2, c.p.p. – che, peraltro, sottrae almeno momentaneamente alle Sezioni Unite uno dei profili oggetto di rinvio da parte della Sezione V¹⁷, salvo una differenza di vedute da parte della Suprema Corte, che non mi sentirei di poter escludere del tutto – nell'automatismo della disposizione si accompagna poi un ulteriore impulso al riavvicinamento fra processi, quando la Corte afferma che il «contenuto dell'art. 21-bis, si pone sistematicamente in linea con il già ricordato comma 5-bis dell'art. 7 del

d.lgs. n. 546 del 1992, che ha previsto l'obbligo del giudice tributario di annullare l'atto impositivo in caso di insufficienza di prove».

Dunque, a me pare che la Corte si sia fermata ad un passo dall'ammettere esplicitamente che l'avvento dell'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992 abbia comportato il recepimento, nel giudizio tributario, dello *standard* probatorio del processo penale¹⁸. La Consulta ha qui offerto un rilevante elemento argomentativo per la valorizzazione della norma che invece corre, come noto, il rischio di una svalutazione ad opera di alcune pronunce della giurisprudenza di legittimità, ove si era ritenuto, già all'indomani della sua introduzione, che la nuova formulazione legislativa *«non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale»*¹⁹.

Una conclusione, quella della Consulta, che riconosce e dà linfa al *quid novi* apportato dal comma 5-bis nella misura in cui questo sottende, sul piano ordinamentale, il definitivo consolidamento della natura di giurisdizione speciale della Giustizia tributaria e dunque l'emancipazione anche dalle improprie ibridazioni nel rito che sono state talvolta (solo) un utile pretesto (per quanto sofisticato) per (una parte del)la giurisprudenza, per far prevalere un malinteso interesse fiscale²⁰. Ma non si tratta dell'unico passaggio della pronuncia dal quale traspare un riconoscimento sempre maggiore della funzione e dell'operato del giudice tributario, come dirò a breve.

5. A fronte di questo quadro interpretativo, che parrebbe sottendere un'applicazione pressoché trasversale della norma, la Corte è però costretta, come anticipato, a temperare alcune "asperità" dell'automatismo disposto dal legislatore, sul presupposto che una sua efficacia incondizionata porterebbe al *«rischio di un eccessivo disallineamento dei due processi»*. A me pare, tuttavia, che il punto sia semmai quello di evitare un eccesso *allineamento* fra processi, come avrò modo di dimostrare, con un assetto i cui esiti appaiono tuttavia incerti.

La prima ipotesi critica²¹ è costituita dall'operatività, nel processo tributario, delle presunzioni legali previste da numerose disposizioni dell'ordinamento fiscale, ben potendo accadere che il giudice penale, non potendo avvalersi della presunzione legale nel processo di formazione del proprio convincimento, pervenga a negare la sussistenza di un determinato fatto proprio in quei casi in cui il giudice tributario, facendo applicazione di quella medesima presunzione e in difetto di prova contraria offerta dal contribuente, avrebbe invece potuto ritenere fondata la pretesa impositiva. La Corte riconosce che applicare anche a queste fattispecie l'art. 21-bis cit. determinerebbe *«un'eccessiva compressione dello standard probatorio di cui dispone il giudice tributario al fine di verificare il corretto assolvimento del dovere inderogabile di concorrere alle spese pubbliche»*, e finirebbe per *«sbilanciare] eccessivamente la regola della prevalenza del giudicato penale di assoluzione a detrimento dell'autonomia di valutazione del giudice tributario»*. Il citato passaggio costituisce un pregevole riconoscimento dell'autonomia del giudice tributario che, a mio giudizio, emerge per certi versi rafforzata dalla sentenza in disamina – anche se

ciò potrebbe apparire a prima vista paradossale – nella misura in cui gli viene attribuito un ruolo, come dirò a breve, di penetrante vaglio del contenuto della sentenza penale²². A mio parere, è quindi (anche) per evitare una compressione di tale autonomia che la Corte offre un’interpretazione costituzionalmente conforme della disposizione²³, che ne preclude l’applicabilità quanto *«da un lato, vengano in considerazione fattispecie riconducibili a presunzioni legali tipiche, e dall’altro, la sentenza penale di assoluzione non consegua a un accertamento positivo della non esistenza del fatto»*. In questo frangente l’opzione interpretativa sposata dalla Corte dischiude, verosimilmente, la necessità di uno sforzo tanto del difensore quanto del giudice (tributario) che, come detto, sarà tenuto a vagliare attentamente le risultanze del giudizio penale. Difatti, a fronte di un ordinamento che conosce numerose ipotesi di presunzioni legali – dalle indagini finanziarie, al monitoraggio, all’esterovestizione, e così via – il difensore sarà portato a spendersi in sede penale ricercando quella prova contraria di cui sarebbe però onerato, a rigore, soltanto in sede tributaria: con la conseguenza di un paradossale riavvicinamento in senso opposto dei processi, per poter usufruire pienamente del giudicato penale.

In questo senso, è vero che, così interpretato, *«il sistema delineato dall’art. 21-bis non si pone in contrasto con l’autonomia del giudizio tributario e le sue peculiarità probatorie»*, ma è altrettanto verosimile che proprio le peculiarità probatorie del processo tributario rifluiranno “controcorrente” nel giudizio penale. Del resto, anche la Corte costituzionale riconosce che *«si deve ritenere difficilmente ipotizzabile che il contribuente non sia spinto, al fine di evitare la prosecuzione o l’avvio del processo tributario, a fornire, se esiste, la prova contraria già all’interno del processo penale»*; anche qui, comportando la necessità di un ulteriore sforzo di coordinamento e contaminazione fra difensore penale e tributario.

Ulteriori interrogativi, poi, suscita il secondo “correttivo” disposto dalla Corte, secondo la quale lo stesso ragionamento dev’essere svolto *«quando l’assoluzione nel processo penale consegua esclusivamente [...] alla verifica che la totalità degli elementi probatori è stata acquisita in violazione di specifiche regole stabilite dalla legge processuale penale, non previste però nell’ambito del diritto tributario»* come nel caso rappresentato dalla CGT di I grado di Roma.

Se vogliamo – ma è riconosciuto anche dalla sentenza – in questi frangenti non potrebbe nemmeno operare l’art. 21-bis cit., se interpretato rigorosamente, poiché *«il giudice penale non si è basato sulla considerazione degli elementi di prova [...] ma si è meramente fermato alla “soglia” processuale della loro non utilizzabilità nel giudizio»*.

Qui il ragionamento è (fin troppo) sintetico, poiché la Corte si limita a considerare che *«spetterà al giudice tributario la verifica, secondo le regole dell’ordinamento fiscale, in ordine all’eventuale utilizzabilità di tali elementi probatori all’interno del processo tributario»*. Dischiudendo, in verità, una serie di interrogativi sulla concreta operatività dell’art. 7-quinquies L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente)²⁴ sui quali, forse, sarebbe stato auspicabile qualche considerazione ulteriore seppure, chiaramente, di contorno rispetto al *thema decidendum*²⁵.

Poiché la disposizione statutaria si riferisce, come noto, alla nozione di “violazione di legge”, sarà da verificare il concreto perimetro delle inutilizzabilità probatorie, poiché la formulazione normativa, pur ricalcando la struttura dell’art. 191 c.p.p.²⁶, finisce per essere (almeno apparentemente) più ampia, considerato che la disposizione da ultimo citata subordina l’inutilizzabilità ad un vero e proprio “divieto probatorio” (si pensi, ad esempio, all’art. 240, comma 2, c.p.p.).

L’aver escluso, in questi frangenti, l’operatività dell’art. 21-bis – con un ragionamento forse troppo *tranchant*, quantomeno nella parte in cui non tiene conto della norma dello Statuto – condurrà, verosimilmente, ad un notevole contenzioso in sede tributaria, ove si assisterà ad ampie (e condivisibili, a nostro parere) prospettazioni di applicabilità dell’art. 7-*quinquies* cit. per “compensare” l’inefficacia del giudicato penale.

6. Sullo sfondo dell’opera di bilanciamento sul quale la Corte si è esercitata – la quale, pur con alcune incertezze, rinfranca le prerogative di tutela del contribuente – aleggia, evidentemente, lo “spettro” della decisione delle Sezioni Unite, sul cui futuro intervento occorre spendere qualche considerazione di chiusura, per valutare il possibile impatto della sentenza qui in disamina.

Come noto, con una sequenza di pronunce²⁷, e smentendo svariati interventi nei quali, a dire il vero, la questione in disamina veniva implicitamente data per assodata, la Corte di cassazione ha elaborato un’eggesi fortemente restrittiva dell’art. 21-*bis* cit., limitandone significativamente la portata operativa.

Secondo tale orientamento, l’efficacia vincolante della pronuncia penale nel contenzioso fiscale sarebbe circoscritta al solo versante sanzionatorio, senza estendersi alla determinazione del tributo. In altri termini, mentre l’accertamento dei fatti materiali racchiuso nella sentenza penale vincolerebbe l’organo giudicante tributario ai fini dell’applicazione delle sanzioni amministrative, esso non rileverebbe – quantomeno automaticamente – ai fini della quantificazione dell’imposta. Come ho già detto²⁸, si tratta di un orientamento tecnicamente fragile e inopportuno, equivalendo ad una vera e propria sostituzione all’operato del legislatore.

Era allora da riguardare con favore – nella misura in cui costituisce una “reazione” rispetto ad un orientamento svalutativo che si stava affermando nella Suprema Corte senza incontrare particolari ostacoli – l’ordinanza n. 5714/2025 della Cassazione²⁹ con la quale era stata rimessa alle Sezioni Unite la decisione in merito all’ambito di efficacia dell’art. 21-*bis*, sia in relazione al profilo della estensione anche al rapporto impositivo (e quindi oltre il piano sanzionatorio) degli effetti della sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, sia – profilo che, come detto, appare acclarato dalla sentenza della Consulta – alla applicabilità della nuova disciplina alla ipotesi di assoluzione con la formula prevista dal secondo comma dell’art. 530 c.p.p. Può essere opportuno, allora, ripercorrere brevemente le argomentazioni a fondamento dei contrapposti orientamenti ora all’esame delle Sezioni Unite.

L’orientamento più restrittivo si fonda su una (non condivisibile) lettura sistematica della riforma che valorizza la distinzione tra il versante impositivo e quello

sanzionatorio. Secondo la Suprema Corte, essa avrebbe inteso realizzare una convergenza tra sanzioni penali e amministrative, senza però incidere sulla determinazione della pretesa tributaria, che resterebbe sottoposta alle regole proprie del diritto tributario. Segnatamente, nella sentenza n. 3800/2025, la Corte ha affermato che «*il rapporto di imposta che intercorre tra il contribuente e l'erario – incardinato tra dovere contributivo e capacità contributiva in funzione della giusta imposizione – non partecipa, in quanto tale, al rapporto penale*».

Inoltre, il citato orientamento fa leva sull'utilizzo, nell'art. 21-bis, dell'avverbio "anche" – riferito alla persona fisica o alla società, nonché ai soci o associati – che si spiegherebbe soltanto in chiave sanzionatoria, poiché l'accertamento del tributo è naturalmente riferito al soggetto passivo, che è l'imprenditore individuale o la società, non certo alla persona che abbia agito per loro, né ai soci e agli associati, che rispondono ad altro titolo.

Viceversa, secondo l'orientamento inizialmente sposato dalla Suprema Corte e maggiormente estensivo³⁰, la riforma costituirebbe concreta attuazione ai principi di non contraddizione e di coerenza dell'ordinamento, incidendo sulla configurazione del cosiddetto doppio binario al fine di renderne la disciplina maggiormente armonica rispetto ai principi generali del sistema, primo fra tutti l'art. 53, comma 1, della Costituzione, che individua nell'effettività e nella reale sussistenza del presupposto impositivo un elemento strutturale indefettibile dell'obbligazione tributaria.

Inoltre, un'esegesi che limiti l'efficacia vincolante della pronuncia penale alle sole sanzioni appare difficilmente conciliabile con l'attività valutativa delle Corti tributarie, che dovrebbero nondimeno considerare la sentenza penale ai fini del tributo, per quanto come "mera" prova. Ne deriverebbe un assetto in cui il giudice tributario sarebbe tenuto a reputare accertato un fatto ai fini sanzionatori, ma potrebbe al contempo disconoscerlo ai fini impositivi: una soluzione paradossale che legittimerebbe una frattura tra accertamento dell'evento materiale ai fini sanzionatori e ai fini impositivi³¹, che difficilmente sarebbe conciliabile con una motivazione che dovrebbe (auspicabilmente) risultare coerente sotto il profilo logico.

Orbene, mi pare che il pronunciamento della Corte costituzionale aggiunga ulteriori "freccie" all'interpretazione che estende anche all'imposta l'efficacia del giudicato assolutorio; ciò anzitutto nella misura in cui, da un lato, conferma che l'intervento normativo non si esaurisce nella sola esigenza di conformazione al principio del *ne bis in idem*, ma risponde altresì alla più ampia necessità di preservare la coerenza logica del sistema e di ricondurre ad unità la verità processuale relativa al fatto storico.

Non solo. Pur non potendo prendere esplicita posizione sulla questione – non solo in quanto estranea ai quesiti dei remittenti ma anche, aggiungiamo noi, per ragioni di "sensibilità" istituzionale, che avrebbero altrimenti portato a sottrarre alle Sezioni Unite le proprie prerogative nomofilattiche³² – la Consulta afferma testualmente che «*risulta essere non implausibile*» «*la scelta interpretativa del giudice rimettente, che privilegia l'orientamento secondo cui la disposizione censurata troverebbe applicazione anche in relazione alle imposte e non solo alle sanzioni*».

Infine, mi pare³³ che la Consulta abbia implicitamente sgombrato il campo dal dubbio di incostituzionalità di un'interpretazione dell'art. 21-*bis* cit. estesa all'imposta, nella misura in cui ha affiancato, come detto, a tale disposizione l'art. 7, comma 5-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992, così confermando che non è incompatibile col processo tributario l'efficacia di giudicato di una sentenza penale anche nel caso di formula assolutoria ex art. art. 530, comma 2, c.p.p. e, ancora, riconoscendo la tutela, anche nel giudizio penale, dell'interesse finanziario.

Escludendo che l'art. 21-*bis* comporti, come denunciato dai remittenti, una «*rinuncia ingiustificata alla pretesa tributaria verso chi, sebbene assolto per vizi procedurali o inutilizzabilità probatoria, sarebbe in realtà tenuto al pagamento delle imposte in base alla sua capacità contributiva*» – affermazione che logicamente postula, come detto, l'applicazione anche all'imposta della disposizione censurata.

Proprio per questo, vi è da auspicare che le Sezioni Unite, nel definire l'ultimo (per ora) nodo interpretativo residuo dell'art. 21-*bis*, non alterino il punto di bilanciamento faticosamente raggiunto dalla Corte costituzionale: un approdo ermeneutico che dovesse restringere la portata della norma finirebbe per riaprire quelle fratture tra giudizio penale e giudizio tributario che la pronuncia della Consulta ha tentato di ricomporre.

() Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 1/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

¹ Con ordinanza interlocutoria 9 dicembre 2025, n. 31961.

² CGT II grado Piemonte, ordinanza n. 64/2025; CGT I grado Roma, ordinanza n. 1838/2025.

³ Sia consentito rinviare a TUNDO F., *Il complesso dialogo tra giustizia penale e fiscale, tra carenze sistematiche e controffensive giurisprudenziali*, in *Diritto penale economia e impresa*, 2025, 2, 5 ss.

⁴ SCHIAVOLIN R., *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, 563; NOBILI M., *Il rapporto fra procedimenti*, in AA.VV., *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, Milano, 1986, 461 ss.; GROSSO C.F., *Aspetti processuali della legge 7 agosto 1982, n. 516*, in AA.VV., *Modifiche al sistema penale tributario*, Roma, 1983, 57 ss.

⁵ Cfr. SCHIAVOLIN R., *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., 571; RUSSO P., *L'efficacia del giudicato penale nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 618 ss.; FANTOZZI A., *Note critiche e non sui mutati rapporti tra processo penale e accertamento tributario*, in *Giurisprudenza di merito*, 1987, 563 ss.; CONSOLO C., *Legittima acquisizione delle risultanze di una istruttoria penale (ex artt. 2 e 7 D.P.R. n. 463/1982) e loro sufficienza o meno, in particolare ove consistenti in prove orali, a sorreggere un accertamento tributario; una decisione del massimo interesse*, in *Rass. trib.*, 1987, II, 279 ss.; GLENDI C., *Intervento al Convegno di Torino del 7-8 marzo 1981*, in AA.VV., *Evasione fiscale e repressione penale. Atti del Convegno di Torino (7-8 marzo 1981)*, Padova, 1982, 280 ss.

⁶ GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 798, il quale aveva escluso l'incostituzionalità dell'art. 12 cit. in quanto esso sarebbe stato connotato da una *ratio* "elastica" quale quella dell'economia processuale, che non richiederebbe una necessaria sospensione del processo tributario.

⁷ Cass. civ., sez. V, sent. 29 settembre 2004, n. 19481.

⁸ AMATUCCI F., *Doppio binario e "connessione sufficiente" tra procedimento tributario e penale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 2, 271 ss.

⁹ Sulle cui criticità, a partire dalla legge delega, sia consentito di rinviare a quanto evidenziato in TUNDO F., *La legge delega per la riforma tributaria e la ragionevolezza del sistema fiscale nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. Dott. Comm.*, 2023, 3, 541.

¹⁰ L'art. 20, comma 1, lett. a), n. 3) di quest'ultima, con una disposizione già pressoché omnicomprendente, prevedeva infatti che il Governo avrebbe dovuto «rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi».

¹¹ Cfr. Cass. pen., n. 14855/2012.

¹² Cfr. ad esempio Cass., sez. V, 2 dicembre 2024, n. 30814.

¹³ Si abbia riguardo, ad esempio, a Corte Cost., sent. n. 91/1964, ove si rilevava come «l'interesse alla riscossione dei tributi è protetto dalla Costituzione all'art. 53, sullo stesso piano di ogni diritto individuale».

¹⁴ GIOVANNINI A., *I rapporti tra sanzioni e tra processi: il fatto materiale nuovo paradigma ordinamentale*, in MANZONI E. - MELIS G. (a cura di), *Il diritto tributario nella stagione delle riforme*, Pisa, 2024, 239 ss.; sia consentito di rinviare anche a TUNDO F., *Il complesso dialogo tra giustizia penale e fiscale, tra carenze sistematiche e controffensive giurisprudenziali*, cit.;

¹⁵ Ad esempio, in Cass. pen., n. 14855/2012.

¹⁶ Resa delle Sezioni Unite civili della Cassazione nella sentenza 26 gennaio 2011, n. 1768.

¹⁷ Cass. civ., Sez. V, ord. 4 marzo 2025, n. 5714.

¹⁸ Seppure col (non secondario) temperamento relativo alla persistenza delle presunzioni legali, sulle quali tornerò a breve.

¹⁹ Cfr. Cass. civ., sez. V, ord. 27 ottobre 2022, n. 31878 del.

²⁰ Sia consentito rinviare a TUNDO F., *La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto? (Parte prima)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, novembre 2023, 2, 742 ss.

²¹ Non è però nemmeno da sottovalutare l'indicazione della Corte riferita all'operatività delle presunzioni semplicissime in materia fiscale, che parrebbero restare al di fuori del meccanismo ex art. 21-bis, non sussistendo un'identità dei fatti materiali oggetto del giudicato penale. Ciò nella misura in cui «la soglia di punibilità configuri «un elemento costitutivo del fatto di reato», con la conseguenza che la sua mancata integrazione comporta l'assoluzione [...] sicché, in questi casi, i fatti accertati ai fini penali sono diversi da quelli rilevanti in sede tributaria».

²² Oltre, come detto poc'anzi, di soggetto il cui ruolo è reso certamente più centrale dalla rinnovata linfa che la Consulta attribuisce alla portata applicativa dell'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992.

²³ Critico rispetto a questa scelta della Consulta, invece, GIOVANARDI A., *Ogni cosa (quasi) al suo posto, parte prima: la Consulta respinge l'attacco all'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000*, in *Ipsos Quotidiano*, 17 aprile 2026.

²⁴ In merito, cfr. per tutti MULEO S., *Note sull'inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti in violazione di legge nella riforma dello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 6, I, 715 ss.; FRANSONI G., *L'inutilizzabilità: appunti sull'art. 7-quinquies dello Statuto*, in *Rass. trib.*, 2024, 4, 745 ss.

²⁵ Similmente, cfr. GIOVANARDI A., *Ogni cosa (quasi) al suo posto, parte prima: la Consulta respinge l'attacco all'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000*, cit.

²⁶ MULEO S., *Note sull'inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti in violazione di legge nella riforma dello Statuto del contribuente*, cit.

²⁷ Conseguenti a quanto statuito inizialmente da Cass., sez. V, 14 febbraio 2025, n. 3800, commentata in senso critico da SALVATI A., *Innocenti evasori: la Cassazione verso il triplo binario e oltre. Osservazioni a Cass. Civ., sez. V, 14 febbraio 2025, n. 3800*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 1, 329 ss. che evidenziano anche le perplessità sulla limitazione operata dalla norma con riferimento al decreto di archiviazione o all'esito del giudizio abbreviato; CARINCI A., *Il difficile bilanciamento tra sistematica e realtà applicativa nel ragionamento della suprema corte in tema di operatività dell'articolo 21-bis Del.lgs. n. 74/2000*, in *G.IUS*, 25 febbraio 2025.

²⁸ TUNDO F., *Il complesso dialogo tra giustizia penale e fiscale, tra carenze sistematiche e controffensive giurisprudenziali*, cit.

²⁹ KOSTNER A., *Sull'ordinanza interlocutoria per l'eventuale rinvio alle SS.UU. del nuovo art 21-bis D.Lgs. 74/2000: prime osservazioni*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 1, 222 ss.

³⁰ Cass. n. 23570/2024 e Cass. n. 23609/2024, successivamente ribadito, *inter alia*, da Cass. 21584/2024, Cass. n. 30675/2024, Cass. n. 30814/2024 e, da ultimo, ancora da Cass. n. 936/2025 e n. 1021/2025.

³¹ GIOVANNINI A., *Processo tributario ed efficacia extrapenale della sentenza di assoluzione*, in *Rass. trib.*, 2025, 3, 524.

³² Incise, a dire il vero, stante la già ricordata presa di posizione della Consulta in relazione alla valenza della pronuncia di assoluzione ex art. 530, comma 2, c.p.p.

³³ Similmente, GIOVANNINI A., *Il ragionamento della Corte costituzionale si articola su tre livelli*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 aprile 2026.