

Un fatto, due processi, una res iudicata. Nota a Corte cost. n. 50/2026 (*)

One fact, two proceedings, one res iudicata. Note on Constitutional Court Judgment No. 50/2026

di Luca Petruzzella - 28 aprile 2026

Abstract

Con la sentenza 13 aprile 2026, n. 50, la Corte costituzionale ha dichiarato non fondate le questioni sollevate sull'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, che attribuisce efficacia vincolante alla pronuncia penale dibattimentale di assoluzione nel processo tributario sugli stessi fatti materiali. La disposizione segna l'approdo di un'evoluzione che ha trasformato il rapporto Fisco-contribuente in relazione solidaristica, rafforzando il coordinamento fra giurisdizione penale e tributaria. Perno argomentativo della decisione è il raccordo con il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992. La Consulta, *ope interpretationis*, circoscrive tale automatismo in due ipotesi. Nella prima, quando la pretesa fiscale poggia su presunzioni legali tipiche, il vincolo opera solo se il proscioglimento si fonda su un accertamento positivo dell'insussistenza del fatto; nella seconda, ove l'assoluzione derivi dalla sola inutilizzabilità delle prove, il giudice tributario conserva autonomia valutativa. Restano aperti ulteriori profili. L'ambito oggettivo del giudicato attende la parola delle Sezioni Unite, mentre l'asimmetria fra verdetto liberatorio e condanna e la dimensione temporale dell'istituto rientrano nel dibattito dottrinale e legislativo.

Parole chiave: giudicato penale di assoluzione, processo tributario, doppio binario, interesse fiscale, presunzioni legali tipiche

Abstract

*By judgment no. 50 of 13 April 2026, the Constitutional Court declared unfounded the questions raised concerning Article 21-bis of Legislative Decree no. 74/2000, which attributes binding effect to a criminal trial judgment of acquittal in tax proceedings concerning the same material facts. The provision marks the culmination of an evolution that has transformed the Tax Authority-taxpayer relationship into one of solidarity, strengthening the coordination between criminal and tax jurisdictions. The argumentative linchpin of the decision is its connection with paragraph 5-bis of Article 7 of Legislative Decree no. 546/1992. The Constitutional Court, *ope interpretationis*, circumscribes this automatic effect to two scenarios. In the first, where the tax claim rests on typical legal presumptions, the binding effect operates only if the acquittal is grounded on a positive finding of the non-existence of the fact; in the second, where the acquittal derives solely from the inadmissibility of evidence, the tax judge retains evaluative autonomy. Further issues remain open. The objective scope of *res iudicata* awaits a ruling by the Joint Divisions of the Court of Cassation,*

while the asymmetry between acquittal verdicts and convictions, as well as the temporal dimension of the institute, remain within the scope of doctrinal and legislative debate.

Keywords: *criminal acquittal, tax proceedings, double track, fiscal interest, typical legal presumptions*

SOMMARIO: **1.** Le ordinanze di rimessione e il *decisum* della Corte. - **2.** La ricostruzione storica e il *pactum unionis*. - **3.** L'ambito applicativo dell'art. 21-*bis* e la questione della formula assolutoria. - **3.1.** Il raccordo con l'art. 7, comma 5-*bis*, quale chiave di tenuta sistemica. - **4.** La riconfigurazione dell'interesse fiscale. - **5.** Clausole di salvaguardia. Presunzioni legali tipiche e inutilizzabilità probatoria. - **6.** I profili applicativi impregiudicati. - **7.** L'orizzonte nomofilattico.

1. Con la sentenza 13 aprile 2026, n. 50, la Corte costituzionale ha scrutinato la legittimità dell'art. 21-*bis* D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che attribuisce efficacia di giudicato alla sentenza penale dibattimentale irrevocabile di assoluzione, resa con le formule “*perché il fatto non sussiste*” o “*perché l'imputato non lo ha commesso*”, nel processo tributario avente ad oggetto gli stessi fatti materiali¹.

Il *decisum* interviene su un terreno già ampiamente frequentato dalla giurisprudenza di legittimità e dalla dottrina² con crescente intensità nei mesi immediatamente successivi alla novella. Le Corti di Giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte e di primo grado di Roma, con le ordinanze n. 79 e n. 256 del 2025, hanno rimesso al Giudice delle Leggi un ampio novero di doglianze, evocando – partitamente nelle due ordinanze – i principi di eguaglianza e di ragionevolezza, il diritto di difesa, la capacità contributiva, il buon andamento dell'amministrazione, nonché i canoni dell'esercizio della funzione giurisdizionale e il giusto processo³.

Le censure, pur plurime nei parametri evocati, si concentravano in un nodo unitario: se l'estensione automatica del giudicato penale assolutorio al processo tributario, introdotta dalla disposizione censurata, fosse compatibile con il dettato costituzionale e se la deroga al tradizionale doppio binario rispettasse l'autonomia accertativa del giudice tributario e la tutela dell'interesse erariale.

A entrambi gli interrogativi la Consulta ha risposto in senso positivo, dichiarando non fondate le questioni e confermando, per l'effetto, la compatibilità costituzionale della disposizione.

Nondimeno, *ope interpretationis*, ne ha ridotto l'ambito applicativo automatico in due ipotesi specifiche.

La prima riguarda le fattispecie impositive accertabili mediante presunzioni legali tipiche: in tali casi, il vincolo derivante dal giudicato penale opera in sede tributaria soltanto se l'assoluzione si fonda su un accertamento positivo dell'insussistenza del fatto, non essendo sufficiente una statuizione liberatoria fondata su insufficienza o contraddittorietà della prova.

La seconda attiene all'ipotesi di assoluzione derivante esclusivamente dall'inutilizzabilità delle prove acquisite nel rito penale: in tal caso l'efficacia di giudicato è esclusa e il giudice tributario resta libero di verificare, secondo le regole proprie dell'ordinamento fiscale, se quelle stesse prove siano utilizzabili nel giudizio tributario.

Restano, peraltro, impregiudicati alcuni profili applicativi della norma.

Tra essi rileva, in particolare, l'ambito oggettivo dell'efficacia vincolante del giudicato penale, ossia se tale efficacia si estenda anche al tributo accertato ovvero resti circoscritta alle sanzioni. La questione è attualmente rimessa alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, investite dall'ordinanza interlocutoria 4 marzo 2025, n. 5714⁴. L'attesa del responso nomofilattico produce, nelle more, un effetto sospensivo di fatto su numerose controversie pendenti, come dimostra il recente rinvio a nuovo ruolo disposto da Cass. civ., sez. trib., 14 aprile 2026, n. 9554, che, a fronte dell'invocazione dell'art. 21-*bis* in un giudizio di legittimità, ha ritenuto opportuno differire la decisione in attesa della soluzione delle questioni interpretative pendenti. La decisione del Giudice delle Leggi, pur non incidendo formalmente sull'ambito oggettivo dell'efficacia di giudicato, non è priva di riflessi sistematici sulla futura pronuncia delle Sezioni Unite. La costruzione argomentativa edificata dalla Consulta orienta, infatti, in modo difficilmente reversibile il perimetro entro cui la funzione nomofilattica si troverà ad operare; in particolare, la qualificazione in termini di “*non implausibilità*” dell'interpretazione estensiva, sebbene formulata sul piano della rilevanza, appare già densa di indicazioni sistematiche, che saranno riprese, con più puntuale argomentazione, nel par. 6.

Tanto premesso, conviene delineare l'itinerario della presente trattazione. Muovendo da una ricognizione diacronica dei rapporti tra i plessi giurisdizionali, alla quale la Corte affida la chiave ermeneutica dell'intera pronuncia, il primo snodo di analisi riguarda il raccordo tecnico con il comma 5-*bis* dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992, crocevia imprescindibile della tenuta sistemica della novella del 2024. Segue l'indagine sulla riconfigurazione dogmatica dell'interesse fiscale, ricondotto dalla Corte dalla dimensione di prerogativa dell'ente impositore a quella di dovere solidaristico ex artt. 2 e 53 Cost.; quindi, lo scrutinio delle due clausole di salvaguardia nelle loro ricadute probatorie ed applicative, tutt'altro che ancillari rispetto all'architettura della decisione. Chiudono il percorso i quesiti ancora *sub iudice* e la pronuncia attesa dalle Sezioni Unite.

2. L'esordio della motivazione si segnala per un'impostazione metodologica di particolare interesse. La Corte non si limita a verificare la conformità costituzionale della disposizione scrutinata, ma svolge una vera e propria *indagine archeologica* sui rapporti tra i due plessi giurisdizionali, ricostruendone le stratificazioni nell'ordinamento. Il primo strato è costituito dalla pregiudizialità tributaria dell'art. 21, comma 4, L. 7 gennaio 1929, n. 4, che subordinava l'azione penale per i reati finanziari alla previa definitività dell'accertamento amministrativo, rivelando la matrice autoritaria dell'impianto⁵. Il secondo è costituito dall'art. 28 del codice di

procedura penale del 1930, che attribuiva efficacia vincolante automatica al giudicato penale negli altri giudizi, con l'eccezione dei procedimenti caratterizzati da limitazioni probatorie, tra cui quello tributario. Il terzo strato coincide con la sent. n. 88/1982, che dichiarò l'illegittimità costituzionale della pregiudizialità tributaria. La Corte ritenne tale meccanismo «*certamente incompatibile con il principio del libero convincimento, tanto più rigoroso in sede di giudizio penale*», di cui all'art. 101, comma 2, Cost., e lesivo dell'art. 24 Cost., «*in quanto l'accertamento amministrativo che fa stato nel giudizio penale impedisce l'esercizio del diritto inviolabile della difesa*»⁶.

Il quarto strato si rinviene nell'art. 12, comma 1, D.L. n. 429/1982, convertito dalla L. n. 516/1982, che, a pochi mesi dalla declaratoria del 1982, capovolge il precedente ordine di pregiudizialità e sancisce la prevalenza del giudicato penale nel processo tributario «*per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale*».

In tale sequenza prende forma, *in nuce*, il coordinamento oggi riproposto, in chiave aggiornata, dall'art. 21-*bis*. L'introduzione dell'art. 654 c.p.p. nel codice di rito del 1988, da cui la giurisprudenza di legittimità ha desunto l'abrogazione tacita del citato art. 12, dischiude tuttavia una fase intermedia, nella quale la sentenza penale di assoluzione torna a essere liberamente valutabile dal giudice tributario secondo il principio della libera circolazione delle prove.

Il quinto livello è rappresentato dal regime del doppio binario pieno, sancito dall'art. 20 D.Lgs. n. 74/2000, fondato sul principio di specialità e la reciproca autonomia dei due sistemi, con l'esclusione di qualsiasi nesso di subordinazione; assetto che, pur durato per oltre un ventennio, si è rivelato inidoneo a prevenire esiti contrastanti sui medesimi fatti materiali⁷.

A sostegno di tale ricostruzione, il Giudice delle Leggi richiama propri precedenti: le pronunce che hanno progressivamente superato la regola del *solve et repete*; quelle che hanno espunto dal codice di rito del 1930 l'estensione automatica del giudicato penale; le decisioni che hanno riconosciuto, in via interpretativa, effetti vincolanti al giudicato penale nei confronti dell'Amministrazione finanziaria quanto ai fatti materiali; sino alla più recente giurisprudenza che, valorizzando il *ne bis in idem*⁸ come garanzia individuale, preludeva all'assetto poi codificato dall'art. 21-*bis*.

In questa prospettiva l'art. 21-*bis*, nella lettura offerta dalla Corte, non segna un ritorno alla pregiudizialità tributaria né configura una deroga contingente al doppio binario, ma rappresenta l'approdo sistematico di un'evoluzione di lungo periodo verso una più matura composizione dei rapporti fra le due giurisdizioni.

La Consulta, richiamando la sent. n. 137/2025, colloca infatti la novella nell'«[...] *evoluzione dei rapporti tra "autorità" e "consenso"*» e nel *progressivo superamento della tradizionale «visione autoritaria del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente*», a favore di modelli fondati sulla *compliance*, sul dialogo preventivo, sull'adempimento collaborativo. Il mutamento paradigmatico investe la struttura stessa dell'obbligazione tributaria: dal *pactum subiectionis*, cifra della soggezione del contribuente alla pretesa erariale, al *pactum unionis*, fondato sulla reciproca

partecipazione al patto costituzionale e sulla dimensione solidaristica del concorso alle spese pubbliche⁹.

Se il dovere di concorrere alle spese pubbliche rientra tra i doveri inderogabili *ex artt. 2 e 53 Cost.*, la sua tutela non può essere concepita come prerogativa dell'apparato, ma come oggettiva funzione dell'ordinamento¹⁰.

Da ciò discende il corollario centrale della motivazione: l'art. 21-*bis* non comporta una cessione della pretesa fiscale a una giurisdizione "altra", ma esprime l'esigenza di coerenza dell'ordinamento, imponendo al giudice tributario di conformarsi all'accertamento più rigoroso, ossia quello penale, caratterizzato da standard probatori più stringenti. In tale prospettiva si colloca il rilievo conclusivo della Corte, secondo cui la «*condizione di soggezione del contribuente ha storicamente favorito l'instaurarsi di un patologico rapporto conflittuale*» con il Fisco, alimentando «*un clima culturale propenso a giustificare quella esorbitante evasione fiscale che ancora affligge il nostro Paese*».

Rilievo che, a oltre un secolo dal *Diritto penale finanziario* di Carano Donvito, valorizza il nesso tra percezione di giustizia del prelievo ed effettività della norma fiscale¹¹.

Alla base della riforma si colloca, dunque, il superamento di una patologia sistemica: l'autonomia dei due giudizi poteva condurre «*anche a esiti diversi e contrastanti, perché, qualora il giudice penale avesse escluso l'esistenza di un certo fatto, il giudice tributario sarebbe comunque potuto giungere a una conclusione diversa e ritenerlo esistente*». Il passaggio, nella sua apparente semplicità, fotografa lo scandalo logico del doppio binario pieno, ossia lo sdoppiamento epistemico del medesimo fatto, ora esistente ora inesistente a seconda dell'Autorità giudicante che lo ricostruisce. Nella dimensione storica l'accadimento resta uno e uno soltanto; il paradosso non si annida, dunque, sul piano del fatto, bensì su quello della sua ricostruzione processuale, ove due verità antinomiche pretendono simultanea validità¹².

Il giudicato, in questa prospettiva, non costituisce il riflesso della supremazia tra giurisdizioni, bensì presidio minimo della razionalità dell'ordinamento. L'art. 21-*bis* interviene come rimedio strutturale: non elimina l'autonomia dei percorsi processuali ma ne corregge le possibili derive antinomiche. Non è, dunque, in altri termini, alla sola tutela dell'imputato che l'art. 21-*bis* si rivolge, ma all'ordinamento stesso, al quale restituisce l'elementare esigenza di non dissociare, in sede di giudicato, ciò che la realtà storica tiene insieme.

A sigillo dell'argomentazione, la Corte richiama la propria sent. n. 149/2022, ove il *ne bis in idem* era inteso quale garanzia individuale dell'imputato avverso la prospettiva di un secondo processo sul medesimo fatto, a prescindere dall'esito del primo. Il richiamo non compendia, tuttavia, la *ratio* dell'art. 21-*bis*, che trascende la dimensione individuale di quella garanzia per attingere, *lato sensu*, una finalità ordinamentale, ovvero quella di presidiare la coerenza del sistema e la certezza delle situazioni giuridiche mediante il raccordo strutturale fra le due giurisdizioni.

3. Se la ricostruzione storica costituisce la cornice, la questione della portata applicativa dell'art. 21-*bis* è il nodo più controverso della motivazione, nonché il suo punto di maggiore densità dogmatica. Il quesito, sollevato dalla CGT di primo grado di Roma, è stato nel frattempo rimesso alla Prima Presidente della Corte di Cassazione per l'assegnazione alle Sezioni Unite con l'ordinanza interlocutoria della Sezione tributaria 4 marzo 2025, n. 5714, e si articola in un'alternativa netta: stabilire se la nuova disciplina si applichi soltanto alla sentenza di assoluzione resa con “*formula piena*” ex art. 530, comma 1, c.p.p. – fondata su un accertamento positivo dell'insussistenza del fatto – ovvero se essa si estenda anche alle ipotesi di cui al comma 2, caratterizzate da mancanza, insufficienza o contraddittorietà della prova.

La scelta ermeneutica ha ricadute sull'intero impianto della novella. Un'opzione restrittiva ne ridurrebbe drasticamente il perimetro applicativo, rimettendo al giudice tributario un vaglio caso per caso della motivazione penale; viceversa, un'interpretazione inclusiva consolida l'automatismo vincolante ogniqualvolta il processo penale si concluda con una delle formule previste dall'art. 21-*bis*.

La Consulta opta, com'è noto, per la seconda soluzione, costruendo un'interpretazione costituzionalmente orientata attraverso una sequenza argomentativa che dall'ancoraggio testuale approda a una lettura sistematica, il cui fulcro è rappresentato dal raccordo fra l'art. 21-*bis* e il comma 5-*bis* dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992. Tale disposizione, introdotta dalla riforma della giustizia tributaria di cui alla L. 31 agosto 2022, n. 130, impone al giudice tributario di annullare l'atto impositivo quando la prova della sua fondatezza manchi, sia contraddittoria o insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni della pretesa fiscale. Letta in combinato con il comma 4 del medesimo articolo in tema di testimonianza scritta¹³, tale disposizione ridisegna il ruolo del giudice tributario, sottraendolo al paradigma del *terzo arbitro del duello probatorio* e riconfigurandolo come *custode della giustizia impositiva*, chiamato a sindacare la corrispondenza fra il fatto assunto a presupposto e la sua effettiva realtà materiale.

Muovendo da questa premessa, la Corte richiama in primo luogo l'insegnamento delle Sezioni Unite penali (sent. 29 maggio-28 ottobre 2008, n. 40049), secondo cui la regola di giudizio contenuta nell'art. 530, comma 2, c.p.p. impone l'adozione delle formule “*il fatto non sussiste*” o “*l'imputato non lo ha commesso*” sia «*nel caso che sia stata raggiunta la prova positiva della insussistenza del fatto o della sua non commissione da parte dell'imputato, sia anche nel caso di mancanza, o di insufficienza o di contraddittorietà della relativa prova, dal momento che la diversa entità della prova non può riverberarsi sulla formula assolutoria da utilizzare, che deve rimanere uguale in entrambi i casi*».

Coerentemente, l'art. 21-*bis* non differenzia la pronuncia assolutoria in base alla sua genesi probatoria, positiva o negativa, sicché il dato testuale si presenta come intrinsecamente inclusivo.

Su tale base si innesta, in seconda battuta, l'argomento differenziale rispetto al precedente delle Sezioni Unite civili (sent. 26 gennaio 2011, n. 1768), le quali avevano stabilito, in relazione all'art. 652 c.p.p., che «*la sentenza di assoluzione è idonea a*

produrre gli effetti di giudicato ivi indicati non in relazione alla formula utilizzata, bensì solo in quanto contenga, in termini categorici, un effettivo e positivo accertamento circa l'insussistenza del fatto o l'impossibilità di attribuirlo all'imputato». Tale principio non è ritenuto replicabile rispetto all'art. 21-bis, stante «una terminologia differente»: ove gli artt. 651-654 c.p.p. parlano di «accertamento» dei fatti o di «fatti accertati», l'art. 21-bis si limita a disporre che la sentenza di assoluzione abbia riguardo agli «stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario». La diversità terminologica riflette, come osservato in dottrina, il passaggio dal criterio dell'identità dei mezzi di prova a quello dell'identità del fatto materiale¹⁴, segnando una netta discontinuità rispetto al regime previgente.

A corroborare la soluzione inclusiva, la Corte aggiunge l'argomento del silenzio eloquente, *topos* classico della ricostruzione ermeneutica della *ratio legis*; secondo i giudici costituzionali, qualora il legislatore «avesse voluto escludere l'ipotesi del comma 2 dell'art. 530 c.p.p. lo avrebbe fatto espressamente», come avvenuto per le decisioni pronunciate con riti speciali, escludendole dal campo applicativo dell'art. 21-bis. L'asimmetria fra il silenzio sul comma 2 e l'esclusione esplicita sui riti alternativi costituisce, pertanto, un indice interpretativo decisivo nel senso dell'inclusione¹⁵.

L'argomento sgombra il campo dalla tesi inaugurata da Cass. n. 3800/2025 e ribadita da Cass. n. 21595/2025, secondo cui la formula dell'art. 530, comma 2, c.p.p. non produce effetti nel giudizio tributario per difetto di accertamento positivo sull'insussistenza del fatto. Pretendere dal giudice tributario uno scrutinio sulla motivazione penale, volto a saggiarne il carattere positivo o dubitativo significherebbe reintrodurre, per via interpretativa, una distinzione che il legislatore del 2024 ha consapevolmente escluso e che neppure le Sezioni Unite penali hanno mai ritenuto rilevante ai fini della formula assolutoria.

La soluzione adottata appare, del resto, coerente con quanto era stato anticipato dalla stessa Consulta in sede di scrutinio della rilevanza, ove la scelta del giudice rimettente di applicare la norma anche alle ipotesi di cui al comma 2 era stata qualificata come «non implausibile».

3.1. Acquisiti i dati testuali, la Consulta sviluppa l'argomento sistematico che ne assicura la coerenza complessiva, individuandolo nel raccordo con il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992. Se il giudice tributario, all'esito del proprio autonomo scrutinio probatorio, è comunque tenuto ad annullare l'atto impositivo in presenza di prova mancante, insufficiente o contraddittoria, «risulterebbe non in sintonia rispetto alle enunciate finalità di semplificazione e di certezza dei rapporti giuridici» ritenere che l'art. 21-bis rimetta al singolo giudice la possibilità di disattendere l'efficacia della sentenza penale di assoluzione «senza la formula piena».

Consentire al giudice tributario di riaprire la valutazione sottesa alla pronuncia assolutoria penale si tradurrebbe, infatti, in un passaggio privo di reale utilità: ove egli applicasse coerentemente il parametro probatorio di cui al comma 5-bis, perverrebbe comunque all'annullamento dell'atto impositivo. L'autonomia valutativa finirebbe

così per risolversi in un esercizio retorico, generando un inutile aggravio procedimentale e moltiplicando le occasioni di contenzioso senza incidere sull'esito finale.

La costruzione della Corte poggia, va sottolineato, su un duplice registro argomentativo.

Sotto il profilo testuale, viene valorizzata la differenza lessicale dell'art. 21-*bis* rispetto agli artt. 651-654 c.p.p.; sotto il profilo sistematico, il raccordo con il comma 5-*bis* rende difficilmente sostenibile qualsiasi interpretazione che consenta al giudice tributario di neutralizzare gli effetti dell'assoluzione per insufficienza di prove.

È nella convergenza fra le due disposizioni che risiede, e si realizza, il presidio della razionalità complessiva del sistema: quando opera il giudicato penale, l'annullamento consegue in via automatica; quando esso non opera, resta la regola della necessaria caducazione dell'atto impositivo in difetto di prova circostanziata e puntuale.

In questa prospettiva, le riforme del 2022 e del 2024, pur distinte sul piano genetico, si compongono in un disegno unitario di rafforzamento della tutela del contribuente. Tale esito è ulteriormente consolidato dalla qualificazione, in termini di “*diritto vivente*”, dell'indirizzo della giurisprudenza di legittimità che attribuisce natura processuale alla disposizione, con la conseguente applicabilità della stessa in ogni stato e grado alle controversie pendenti¹⁶. Il principio di conservazione, «*principio generale insito nel sistema, anche e soprattutto in tema di interpretazione della legge*»¹⁷, trova qui applicazione non come mera suggestione ermeneutica, ma come vincolo sistemico, poiché le due disposizioni, se lette isolatamente, produrrebbero effetti contraddittori, mentre, se lette insieme, si integrano reciprocamente, secondo un rapporto di implicazione funzionale.

A ben vedere, l'impianto argomentativo sotteso a Cass. n. 3800/2025 poggia su una premessa priva di adeguato riscontro normativo. L'assunto di una strutturale divergenza degli standard probatori fra processo penale e processo tributario, presupposto indispensabile per escludere l'efficacia di giudicato in materia di imposta, è stato eroso proprio dall'intervento riformatore che, con l'introduzione del comma 5-*bis*, prescrive uno standard probatorio pieno, circostanziato e puntuale, unitariamente applicabile tanto al tributo quanto alle sanzioni¹⁸. Venuta meno tale premessa, l'intera costruzione argomentativa perde consistenza, senza che sia necessario evocare il principio del *ne bis in idem*: è la stessa esigenza di coerenza interna del sistema probatorio, come ridisegnato dalla L. n. 130/2022, ad imporre la soluzione accolta dalla Corte.

4. Se il raccordo con il comma 5-*bis* costituisce il cuore argomentativo della sentenza, l'operazione teorica sull'interesse fiscale ne rappresenta il vero punto di svolta concettuale. La questione, formalmente incardinata sull'art. 24 Cost. e sulla dedotta lesione del diritto di difesa dell'Agenzia delle Entrate, diventa infatti occasione per riconfigurare una delle categorie più risalenti della materia tributaria, sottraendola alla tradizionale configurazione di prerogativa soggettiva dell'ente impositore per ricondurla alla dimensione oggettiva del dovere solidaristico ex artt. 2 e 53 Cost. I

giudici *a quibus* prospettavano una censura solo apparentemente processuale: l'Agenzia, in forza dell'orientamento tracciato da Cass., Sez. Un., 12 ottobre 2022, n. 29862, non potrebbe intervenire nel giudizio penale per tutelare l'interesse al pagamento del tributo evaso, essendole consentita la costituzione di parte civile unicamente per il risarcimento del danno, con la conseguenza di subire il giudicato assolutorio in una sede di cui è rimasta estranea.

La Consulta respinge la censura con un'argomentazione che trascende la mera confutazione della premessa. Nel passaggio dirimente della motivazione si legge che *«le fattispecie penal-tributarie non attengono tanto all'interesse fiscale, quanto piuttosto sono rivolte a presidiare il corretto adempimento degli obblighi e delle obbligazioni tributarie, a loro volta espressione del dovere inderogabile di solidarietà di concorrere alle spese pubbliche di cui agli artt. 2 e 53 Cost., compromesso dall'evasione fiscale»*. Il bene giuridico tutelato cessa così di identificarsi con la posizione dell'apparato amministrativo e si configura come funzione oggettiva dell'ordinamento, proiezione di un dovere costituzionalmente presidiato.

Conviene, sul punto, ricordare la distinzione dottrinale ricorrente¹⁹: l'interesse fiscale può essere inteso come interesse dello *Stato-apparato*, riferito alla funzionalità organizzativa dell'Amministrazione e al sollecito controllo dei contribuenti, ovvero come interesse dello *Stato-comunità*, riferito all'esigenza collettiva di acquisire le risorse necessarie al funzionamento del sistema impositivo e al finanziamento dei diritti costituzionalmente riconosciuti.

È questa seconda dimensione che la Corte assume a parametro, traendone due conseguenze fondamentali. Sul piano argomentativo, la tutela dell'interesse erariale, riletto come proiezione del dovere di concorso alle spese pubbliche, non richiede la partecipazione dell'Agenzia quale parte formale del rito penale. Essa è già garantita dall'azione del Pubblico ministero, cui l'art. 112 Cost. impone l'obbligatorietà dell'azione e che si avvale, *ex art. 327 c.p.p.*, della polizia giudiziaria, inclusa la Guardia di Finanza. In quanto preposto alla cura dell'interesse generale, il Pubblico ministero presidia anche la corretta acquisizione dei tributi. Venuta meno tale premessa, la censura si priva di fondamento.

Sul piano sistemico, la Corte valorizza il *«forte raccordo istituzionale»* introdotto dal D.Lgs. n. 87/2024 fra Pubblico ministero e Agenzia delle Entrate, sia nella dimensione informativa sia in quella sostanziale²⁰. Lo scambio bidirezionale di dati consente all'Amministrazione finanziaria di contribuire alla formazione del quadro istruttorio del procedimento, supportando l'organo requirente nel reperimento delle fonti di prova. Sul versante sostanziale, il legislatore ha rimodellato istituti quali la confisca, le cause di non punibilità, le attenuanti e il patteggiamento come strumenti funzionali al recupero dell'imposta evasa, secondo una logica che la dottrina ha definito di *«proporzionalità premiale»*²¹. La conclusione cui perviene la Corte è netta. Per effetto di questa complessiva disciplina, sostanziale e processuale, 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». L'assunto dei rimettenti risulta così rovesciato: non è il processo penale a marginalizzare l'interesse fiscale, ma è proprio in tale sede che esso trova una forma di tutela anticipata ed efficace, orientata non al risarcimento *ex post* ma al recupero *in corso d'opera* del tributo evaso.

Un argomento ulteriore completa la motivazione.

L'Agenzia può comunque partecipare al giudizio penale quale parte civile per il risarcimento del danno, in quanto qualificabile come persona offesa (Cass. pen., sez. II, n. 4583/2022): *ex art. 90, comma 1, c.p.p.*, può presentare memorie e indicare elementi di prova in ogni stato e grado, con l'unica esclusione del giudizio di cassazione. Erronea, di conseguenza, anche la dedotta preclusione dell'avviso *ex art. 419 c.p.p.* La posizione dell'Ente impositore non è di esclusione radicale, ma di partecipazione circoscritta.

La ricollocazione dell'interesse fiscale entro la cornice del dovere solidaristico non si esaurisce, tuttavia, nella confutazione della singola censura, ma assurge a chiave di lettura dell'intera pronuncia. Essa consente di superare l'interpretazione tradizionale, che identificava l'interesse fiscale con la posizione soggettiva dell'ente impositore e, per questa via, concepiva il processo tributario come sede esclusiva del presidio della pretesa impositiva. Nel quadro ricostruito dalla Corte, l'interesse fiscale riceve una protezione multilivello, amministrativa, penale e tributaria, fondata su meccanismi di coordinamento reciproco. In questa prospettiva, l'art. 21-*bis* non comprime l'autonomia del processo tributario a vantaggio di quello penale, ma suggerisce un percorso che ha distinto due dimensioni un tempo sovrapposte: da un lato l'interesse dell'apparato impositore al corretto esercizio delle proprie funzioni, dall'altro, l'interesse della collettività al concorso di tutti alle spese pubbliche secondo il dovere solidaristico di cui agli artt. 2 e 53 Cost. È questa seconda dimensione che la Corte pone al centro della propria costruzione.

La medesima impronta concettuale si riflette, infine, nella risposta alla censura formulata in riferimento all'art. 3 Cost., che assume quale *tertium comparationis* l'art. 652 c.p.p. I rimettenti rilevavano che la sentenza penale di assoluzione produce effetti nei giudizi civili o amministrativi solo ove il danneggiato si sia costituito o sia stato posto in condizione di farlo, mentre analoga garanzia non è prevista dall'art. 21-*bis*. La replica della Corte poggia sulla diversità ontologica dei due terreni: l'art. 652 c.p.p. tutela un diritto individuale – quello del danneggiato a non essere pregiudicato da un accertamento formatosi senza il suo contraddittorio – mentre nell'art. 21-*bis* viene in rilievo «*non già un diritto individuale, bensì l'interesse generale all'assolvimento del dovere tributario*». Il parallelismo evocato risulta, pertanto, non pertinente.

5. Nella parte finale della motivazione, la Corte introduce due clausole di salvaguardia che costituiscono la *ratio decidendi* della declaratoria di non fondatezza «*nei sensi di cui in motivazione*» delle questioni sollevate in riferimento agli artt. 3, comma 1, 53, 102, comma 1, e 111, commi 1 e 2, Cost. Esse riguardano, rispettivamente, le fattispecie accertabili mediante presunzioni legali tipiche, e le ipotesi in cui l'assoluzione penale sia conseguita esclusivamente all'inutilizzabilità delle prove.

Quanto alla prima, la Corte distingue le presunzioni rilevanti in tre categorie, individuando solo nella terza il punto di frizione. Nessuna criticità, difatti, si registra rispetto alle presunzioni semplici, riconosciute sia dall'ordinamento penale (art. 192 c.p.p.) sia da quello tributario (art. 39, comma 1, lett. *d*), D.P.R. n. 600/1973), né rispetto alle presunzioni c.d. semplicissime (artt. 39, comma 2, e 41, comma 2, D.P.R. n. 600/1973), riservate al solo giudice tributario in caso di assoluta mancanza o falsità della contabilità. In tali fattispecie l'evasione è certa nell'*an*, la presunzione serve solo a determinarne il *quantum*, e l'inesistenza della soglia di punibilità – qualificata dalla Cassazione penale come elemento costitutivo del reato (Cass. pen., sez. III, n. 35611/2016) – comporta l'assoluzione per diversità dei fatti accertati, sicché manca la coincidenza dei fatti materiali che l'art. 21-*bis* pretende.

La criticità si concentra, invece, nella terza categoria, quella delle presunzioni legali tipiche, nelle quali il legislatore inverte l'onere probatorio ponendolo a carico del contribuente. La Corte enumera, «*a titolo esemplificativo*», il catalogo delle fattispecie rilevanti, costituito dalla redditività delle movimentazioni bancarie (art. 32 D.P.R. n. 600/1973), dalla residenza fiscale delle persone fisiche (art. 2, commi 2 e 2-*bis*, TUIR), dalla residenza dei trust (art. 73, comma 3, TUIR), dalla residenza delle società (art. 73, commi 5-*bis* e 5-*quater*, TUIR), dalla determinazione dei redditi di lavoro dipendente (art. 52 TUIR), dagli investimenti esteri non dichiarati (art. 12 D.L. n. 78/2009) e dalle presunzioni di cessione e di acquisto di beni (art. 53 D.P.R. n. 633/1972). Si tratta, non casualmente, del nucleo più rilevante del contenzioso fiscale di massa.

In tali fattispecie si produce l'asimmetria che la Corte intende governare. Il giudice penale, vincolato allo standard «*al di là di ogni ragionevole dubbio*» ex art. 533, comma 1, c.p.p., non può applicare la presunzione legale e potrebbe dunque escludere la sussistenza del fatto in fattispecie nelle quali il giudice tributario, applicando quella stessa presunzione, sarebbe giunto – in difetto di prova contraria – a ritenere fondata la pretesa impositiva. Una lettura inclusiva dell'art. 21-*bis* produrrebbe «*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*», sbilanciando «*eccessivamente la regola della prevalenza del giudicato penale di assoluzione a detrimento dell'autonomia di valutazione del giudice tributario*»²².

La soluzione ermeneutica consiste nel circoscrivere l'operatività dell'art. 21-*bis*, in tali fattispecie, all'ipotesi in cui l'assoluzione consegua a un accertamento positivo dell'insussistenza del fatto. Il meccanismo opera per simmetria con il regime probatorio tributario, poiché quando il contribuente fornisce la prova contraria nel giudizio penale il giudice penale ha svolto la stessa valutazione che il giudice tributario sarebbe tenuto a condurre, e l'art. 21-*bis* torna ad applicarsi. L'esempio della Corte è la presunzione di esterovestizione (art. 73, comma 5-*bis*, TUIR), ove, se dal dibattito emerge che il consiglio di amministrazione non è composto in prevalenza da residenti nel territorio dello Stato, i fatti coincidono e il giudicato si forma. Diversamente, quando la prova contraria non emerge e il giudice penale

assolva per mancato raggiungimento della certezza oltre ogni ragionevole dubbio, il disallineamento, potenzialmente idoneo a coprire fattispecie evasive, diventa irragionevole, non per effetto della formula assolutoria, ma perché le presunzioni legali, utilizzabili in sede tributaria, sono inutilizzabili in quella penale. La clausola realizza così, in questa prospettiva, un bilanciamento tra garanzie del contribuente ed effettività della funzione impositiva, evitando che lo standard penale del ragionevole dubbio si trasferisca nel giudizio tributario, ove la presunzione legale opera come regola di giudizio che esclude, strutturalmente, tale parametro.

La clausola, tuttavia, presenta una tensione interna che merita di essere segnalata. Al punto 30.1.1 la Corte ha riconosciuto, in via generale, che la sentenza assolutoria *ex art. 530, comma 2, c.p.p.*, anche se pronunciata per insufficienza o contraddittorietà della prova, fa stato nel processo tributario senza che il giudice tributario debba scrutarne la genesi probatoria, mentre al punto 30.1.2, per la sola categoria delle presunzioni legali tipiche, quella stessa Corte reintroduce lo scrutinio della formula assolutoria pretendendo l'accertamento positivo dell'insussistenza. Ne deriva, sul piano applicativo, un doppio binario strisciante proprio nelle fattispecie quantitativamente più rilevanti del contenzioso di massa, in cui il giudice tributario è chiamato a riaprire la motivazione penale che la regola generale gli avrebbe sottratto. Se il giudice penale ha assolto per mancata dimostrazione del fatto noto su cui si regge la presunzione, la residenza italiana della maggioranza del consiglio di amministrazione nell'esempio dell'esterovestizione, non è agevole spiegare perché lo stesso fatto, non provato in sede penale, debba essere riesaminato in sede tributaria, ove la mancata prova del fatto noto farebbe del pari cadere la presunzione. La clausola, a mio avviso, finisce per salvaguardare la presunzione legale anche dove il suo presupposto di innesco non risulti provato, introducendo un'eccezione che la regola generale della Corte non tollererebbe.

Quanto alla seconda clausola, la soluzione si colloca su un piano diverso, coerente con l'autonomia probatoria del giudizio tributario. Quando l'assoluzione consegue *«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»*, l'art. 21-bis non trova applicazione, poiché il giudice penale non si è pronunciato sulla sussistenza del fatto essendosi *«meramente fermato alla "soglia" processuale della loro non utilizzabilità nel giudizio»*, sicché il presupposto stesso della norma, ossia la coincidenza dei *«fatti materiali oggetto di valutazione» nei due processi, viene meno in radice. La clausola trova riscontro nel caso da cui muove l'ordinanza della CGT di Roma, ove l'assoluzione era fondata sull'inutilizzabilità degli elementi acquisiti in violazione dell'art. 220 disp. att. c.p.p., e per tali ipotesi «spetterà al giudice tributario la verifica, secondo le regole dell'ordinamento fiscale, in ordine all'eventuale utilizzabilità di tali elementi probatori»*. L'autonomia probatoria del giudizio tributario resta intatta dove la sede penale, per ragioni di rito, non abbia prodotto alcun accertamento di merito. Nella restituzione di questo margine si coglie, in filigrana, la risposta alla censura *ex art. 102 Cost.*, evocata dal rimettente di Roma sul terreno della

lesione della funzione giurisdizionale tributaria, poiché le due clausole, lungi dal comprimerla, ne salvaguardano il nucleo essenziale nelle ipotesi in cui il rischio sarebbe altrimenti più concreto.

Resta, tuttavia, un profilo problematico che la soluzione non affronta. Il nuovo art. 7-*quinquies* dello Statuto dei diritti del contribuente, introdotto dallo stesso D.Lgs. n. 87/2024, stabilisce che «*non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti [...] in violazione di legge*». La norma, generale nell'oggetto, non distingue fra legge processuale penale e legge processuale tributaria, sicché la violazione delle regole probatorie del rito penale dovrebbe produrre inutilizzabilità anche in sede tributaria, in coerenza con il modello dell'art. 191 c.p.p. La tesi della Corte, che rimette al giudice tributario un autonomo vaglio «*secondo le regole dell'ordinamento fiscale*», andrebbe ripensata almeno nelle fattispecie in cui la regola violata nel rito penale sia presente, con medesima funzione garantistica, nell'ordinamento tributario, ove l'autonomia rischia altrimenti di tradursi in un aggiramento della garanzia statutaria, concepita proprio per presidiare la legalità dell'accertamento.

6. La sent. n. 50/2026, pur avendo definito il profilo della legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis*, lascia aperti tre profili applicativi di rilievo sistematico, destinati verosimilmente ad alimentare il prossimo dibattito interpretativo.

La prima questione riguarda l'ambito oggettivo dell'efficacia di giudicato, ossia se essa si estenda al rapporto impositivo o resti circoscritta alle sole sanzioni. La Consulta non l'ha affrontata direttamente, non essendo stata evocata dai rimettenti, ma offre indicazioni sistemiche non neutre: al punto 23.1 della motivazione, nel valutare l'ammissibilità della questione, qualifica come «*non implausibile*» l'interpretazione estensiva prescelta dal rimettente, quella secondo cui l'art. 21-*bis* opera anche sull'imposta. La formula, solo apparentemente prudente, segnala la disponibilità della Corte a non pregiudicare la tesi estensiva e, se coordinata con i passaggi della motivazione che valorizzano il rafforzamento della riscossione dell'imposta evasa nel processo penale, assume un peso argomentativo tutt'altro che trascurabile. In questa direzione si muove anche la prassi della Sezione tributaria, che mostra un atteggiamento attendista, fatto di sospensioni e rinvii, come dimostra il recente rinvio a nuovo ruolo disposto da Cass., sez. trib., 14 aprile 2026, n. 9554, depositata lo stesso giorno della sent. n. 50/2026²³.

La seconda questione, prospettata in dottrina, concerne l'asimmetria fra sentenza penale di assoluzione e sentenza penale di condanna. La Corte la dichiara non fondata facendo leva sull'ampia discrezionalità del legislatore in materia di istituti processuali, sul contenuto della delega, che all'art. 20, comma 1, lett. a), n. 3), L. n. 111/2023 riferiva il criterio direttivo alla sola sentenza di assoluzione, e sul richiamo al precedente *Tasoncom* della Corte EDU²⁴, ove l'ordinamento convenzionale aveva imposto l'allineamento dell'accertamento tributario alla sopravvenuta assoluzione penale sugli stessi fatti. La scelta si iscrive coerentemente nella logica del *ne bis in*

idem come garanzia individuale dell'imputato, già valorizzata dalla sent. n. 149/2022, e non opera, con pari forza, a tutela della pretesa erariale.

L'assetto rende l'art. 21-*bis* strumento di protezione del contribuente, non dell'Erario: il contribuente condannato in sede penale conserva integre le difese nel processo tributario, mentre quello assolto beneficia dell'automatismo caducatorio. Lungi dal costituire una contraddizione sistemica, l'asimmetria riflette la scelta legislativa di fare del giudicato penale di assoluzione un presidio garantistico unilaterale, in linea con la direttrice convenzionale.

La terza questione, meno dibattuta ma non meno rilevante, concerne la dimensione temporale dell'istituto. L'art. 21-*bis*, come rilevato, si applica «*in ogni stato e grado*» del processo tributario, e il comma 2 consente il deposito della sentenza penale irrevocabile nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza, termine qualificato come perentorio da Cass., sez. trib., 27 luglio 2025, n. 21595.

Permane, tuttavia, un problema strutturale.

La mancata contestualità fra definitività penale e definitività tributaria produce effetti economici rilevanti, poiché quando la sentenza penale sopraggiunge in fase avanzata del giudizio tributario e la riscossione provvisoria si è consolidata, il contribuente ha sostenuto, e spesso non potrà recuperare integralmente, un esborso che il successivo annullamento dell'atto impositivo riconoscerà come non dovuto. Il fenomeno incide sulla sostenibilità stessa delle realtà economiche coinvolte, e più in generale sulla competitività degli operatori di rilievo imprenditoriale.

Sul versante del processo tributario, le controversie di secondo grado si definiscono in un tempo medio di circa un anno e sette mesi, cui si aggiunge la durata del giudizio di legittimità dinanzi alla Corte di Cassazione. Entro il perimetro dell'appello nelle Corti di Giustizia di II grado, le fattispecie di valore superiore al milione di euro concentrano il 76% del valore complessivo del contenzioso e registrano una propensione all'impugnazione del 54,5%, dato che rivela come la lite in fascia alta coinvolga strutturalmente imprese di dimensione significativa. Sul versante del processo penale, la durata media dei tre gradi di giudizio si attesta, nel primo semestre 2025, a due anni e quattro mesi²⁵.

In un orizzonte temporale di questa ampiezza la riscossione provvisoria della pretesa tributaria si consolida e diventa un esborso pluriennale che, per le imprese di media e piccola dimensione, rischia di compromettere la tenuta finanziaria ben prima che il sopraggiungere del giudicato penale di assoluzione possa, per il tramite dell'art. 21-*bis*, riequilibrare i conti. Il problema, dunque, non è soltanto quello della difficoltà di un recupero *ex post* di somme versate e non dovute, bensì quello dell'irreversibilità di conseguenze economiche che possono compromettere l'operatività stessa dell'impresa prima del suo accertamento come innocente.

Si tratta di un profilo che eccede il *thema decidendum* della pronuncia, ma che il legislatore farebbe bene a considerare in sede di eventuale revisione, predisponendo meccanismi di sospensione della riscossione nelle fattispecie di pendenza sincrona dei due giudizi sui medesimi fatti materiali.

7. La sent. n. 50/2026 non chiude, né poteva chiudere, il discorso aperto dall'art. 21-*bis*. La Corte ha tracciato la via, ma la vetta resta da guadagnare, e il tratto decisivo tocca alle Sezioni Unite.

La pronuncia della Consulta non vincola formalmente il supremo Consesso, poiché il controllo di costituzionalità e la funzione nomofilattica operano su piani distinti e non sovrapponibili. La sent. n. 50/2026 è, tuttavia, una sentenza interpretativa di rigetto, con la conseguenza che la lettura costituzionalmente orientata da essa consegnata costituisce la condizione stessa di permanenza dell'art. 21-*bis* nell'ordinamento. Le Sezioni Unite si troveranno, pertanto, ad operare entro un quadro sistematico i cui snodi portanti sono ormai definiti.

Eventuali scostamenti non sono preclusi, ma esigono un onere argomentativo tanto più rigoroso quanto più incisiva sia la deviazione dall'impianto ricostruttivo accolto dalla Consulta.

Il collegio si accinge al compito consapevole che la prova più insidiosa non è la definizione del caso di specie, bensì la formulazione di un orientamento capace di reggere il peso del contenzioso di massa che al giudicato penale assolutorio si riconnette. Occorrerà comporre in un'unica sintesi nomofilattica le istanze della certezza del diritto, dell'autonomia del processo tributario e della tutela del dovere solidaristico di concorrere alle spese pubbliche.

Sta in questa sintesi il vero banco di prova della pronuncia nomofilattica attesa: non tanto l'accoglimento dell'una o dell'altra lettura dell'art. 21-*bis*, quanto la capacità del supremo Consesso di tradurre il portato garantistico della pronuncia costituzionale in una regola operativa stabile, capace di reggere il contenzioso di massa senza sacrificarne la coerenza interna.

Al di là della specifica questione ermeneutica, la decisione dischiude all'interprete un orizzonte che eccede la fattispecie incidentale. L'art. 21-*bis*, così inteso, non è concessione del diritto tributario al processo penale, bensì manifestazione di un assetto ordinamentale che riconosce la dignità dei diritti del contribuente quale parte della stessa funzione impositiva. Il traguardo ora raggiunto, di rilievo dottrinale non trascurabile, sposta il baricentro dalla tenuta costituzionale della norma, ormai accolta, alla sua concreta applicazione, e dal conflitto fra i due processi alla costruzione di un assetto effettivamente integrato di tutela.

Il cammino, come sovente accade nel diritto tributario, è appena cominciato.

() 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 L'art. 21-bis è stato introdotto nel *corpus* del D.Lgs. n. 74/2000 dall'art. 1, comma 1, lett. m), D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, in attuazione del criterio di delega di cui all'art. 20, comma 1, lett. a), n. 3), L. 9 agosto 2023, n. 111. La disposizione è stata successivamente trasposta, con identica formulazione, nell'art. 119 Testo Unico della Giustizia tributaria, di cui al D.Lgs. 14 novembre 2024, n. 175, la cui efficacia, originariamente fissata al 1° gennaio 2026, è stata differita al 1° gennaio 2027 dall'art. 4, comma 3, D.L. 31 dicembre 2025, n. 200, recante “*Disposizioni urgenti in materia di termini normativi*”. Nelle more dell'entrata in vigore del Testo Unico, l'art. 21-bis continua pertanto a costituire, fino al 1° gennaio 2027, la disposizione vigente in materia di efficacia delle sentenze penali nel processo tributario. Per un primo commento sulla pronuncia in epigrafe, 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 *Ipsa Quotidiano*, 17 aprile 2026.

² Il dibattito dottrinale, nello spazio di pochi mesi, ha registrato prese di posizione di notevole spessore. Nella linea critica verso la lettura restrittiva di Cass., sez. trib., 14 febbraio 2025, n. 3800, si collocano GIOVANNINI A., *Processo penale e processo tributario: l'efficacia di giudicato della sentenza di assoluzione*, in *Giustizia Insieme*, 2025, 2, 169 ss.; DI SIENA M., *Le asimmetrie parallele e l'efficacia del giudicato penale*, in *Corr. trib.*, 2025, 6, 531 ss.; SALVATI A., *Innocenti e evasori, la Cassazione verso il terzo binario e oltre*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 1, 329 ss.; MARCHESELLI A., *Dal doppio binario al capolinea giusto processo*, *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 1, 235 ss.; CARINCI A., *Quer pasticciaccio brutto del nuovo articolo 21-bis del d.lgs. 74/2000*, in *il fisco*, 2025, 16, 1421 ss.; COLAIANNI F., *Prime osservazioni sulla sentenza della Cassazione civile n. 3800/2025 in tema di efficacia del giudicato penale nel processo tributario*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2025, 3; INGRAO G., *Sui retroscena processuali della sentenza di Cassazione n. 3800/2025 (con postilla di Raffaello Lupi)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 1, 319 ss.; PIANTAVIGNA P., “*Ne ter in idem*” *penal-tributario: la parola alle Sezioni Unite*, in *Ipsa Quotidiano*, 7 marzo 2025. Per gli antecedenti sistemati sul principio del *ne bis in idem* e sui rapporti fra i due plessi giurisdizionali, GIOVANNINI A., *Diritto punitivo tributario: residualità applicativa del ne bis in idem e rapporti fra processi*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 2, 768 ss.; ID., *Sui rapporti fra principio di proporzionalità, ne bis in idem e specialità nel riformato sistema punitivo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 2, 836 ss. Nella giurisprudenza di legittimità, in senso diametralmente opposto alla linea restrittiva inaugurata da Cass. n. 3800/2025, si collocano, della medesima Sezione in diversa composizione collegiale, Cass., sez. trib., n. 23570/2024; n. 936/2025; n. 1021/2025, che ancorano l'efficacia di giudicato anche all'accertamento dell'imposta. Nell'orientamento dottrinale opposto alla lettura estensiva, COCIANI S.F., *Gli effetti della sentenza penale di assoluzione nel processo tributario. Tra creazionismo giudiziario, normalizzazione ed effettiva separazione dei poteri*, in *Tax News*, 2025, 1, 352 ss.

³ L'ord. CGT Piemonte n. 79/2025 prospettava la violazione degli artt. 3, 24 e 97 Cost.; l'ord. CGT Roma n. 256/2025, ben più articolata nei parametri, censurava la disposizione sotto il profilo degli artt. 3, comma 1, 24, 53, 97, 102, comma 1, e 111, commi 1 e 2, Cost. Per un commento delle ragioni della rimessione al Giudice delle Leggi, segnatamente delle doglianze prospettate dai giudici piemontesi, SUCCIO R., *Sorgono dubbi di costituzionalità sulla estensione del giudicato penale al processo tributario in attesa delle Sezioni Unite*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 1, 249 ss.

⁴ Per un primo commento sistematico dell'ord. interl. n. 5714/2025, URICCHIO A.F. - PETRUZZELLA L., *Sentenza penale assolutoria nel processo tributario: l'art. 21-bis del d.lgs. 74/2000 tra giudicato e valore probatorio*, in *Il Processo*, 2025, 1, 294 ss., ove si è posto in luce come la Sezione tributaria, a fronte della frattura ermeneutica aperta da Cass. n. 3800/2025, abbia rimesso la questione alla Prima Presidente della Corte di Cassazione per l'assegnazione alle Sezioni Unite. Sull'evoluzione successiva, segnatamente sulla natura perentoria del termine di cui al secondo comma dell'art. 21-bis, sancita da Cass., sez. trib., 27 luglio 2025, n. 21595, cfr. PETRUZZELLA L., *Il giudicato penale nel processo tributario: questioni controverse*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2025, 3, II, 119 ss. Sul profilo dell'applicabilità *ratione temporis* dell'art. 21-bis alle controversie pendenti innanzi al giudice tributario e alla Corte di Cassazione, si è consolidato un indirizzo della Sezione tributaria, costituito, *ex multis*, da Cass. nn. 21584/2024, 23570/2024, 23609/2024, 16584/2024, 30814/2024, 30900/2024, 1021/2025, che l'ord. interl. n. 5714/2025 ha qualificato, per l'uniformità delle soluzioni raggiunte sulla retroattività della norma, come “*diritto vivente*”. Tali pronunce incidono esclusivamente sul versante intertemporale e non involgono lo scrutinio della portata oggettiva del giudicato penale nel giudizio tributario, che resta questione controversa rimessa al supremo consesso.

⁵ Sulla progressione dall'originaria pregiudizialità tributaria al modello delle “*convergenze parallele*”, mediato dalla rimozione del divieto di prova testimoniale ad opera della l. n. 130/2022 e culminante nell'automatismo circolatorio introdotto dal D.Lgs. n. 87/2024, DE BONIS V., *La circolazione e la rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario: le ricadute della l. n. 130 del 2022 e gli approdi del d.lgs. n. 87/2024*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, 6, 2091 ss., ove l'Autore coglie il «*chiaro rapporto di specialità dell'art. 21-bis del d.lgs. n. 74/2000 rispetto all'art. 654 c.p.p.*» conseguito all'eliminazione dei limiti probatori storicamente operanti nel processo tributario. Sul tema, SCHIAVOLIN R., *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, 555 ss.

⁶ La ricostruzione è svolta dalla Corte con dovizia di richiami autocitativi che ripercorrono un secolo di giurisprudenza costituzionale in materia. Oltre a Corte cost. n. 88/1982, che dichiarò l'illegittimità della pregiudizialità tributaria in quanto «*certamente incompatibile con il principio del libero convincimento, tanto più rigoroso in sede di giudizio penale*» e con l'art. 24 Cost., emergono le declaratorie di illegittimità del *solve et repete* (Corte cost. nn. 21/1961 e 79/1961, nn. 75/1962, 86/1962 e 89/1962, nn. 100/1969 e 125/1969), con cui il giudice delle leggi aveva demolito, con successive scosse, l'architettura autoritaria della L. 7 gennaio 1929, n. 4. Vengono pure richiamate, nel prosieguo della motivazione, Corte

cost. n. 55/1971 sull'illegittimità dell'art. 28 del codice di procedura penale del 1930, Corte cost. n. 6/1969 sulla limitazione della cognizione giudiziale nella materia imponibile, Corte cost. n. 349/1987 sulla legittimità dell'art. 12 D.L. n. 429/1982, e Corte cost. nn. 120/1992 e 264/1997, che orientarono costituzionalmente la medesima disposizione vincolando l'Amministrazione finanziaria al giudicato penale.

⁷ Sul doppio binario quale espressione della pluralità dei plessi giurisdizionali e sui limiti oggettivi che tale pluralità pone all'estensione del giudicato, resta fondamentale la riflessione di ROCCO U., *L'autorità della cosa giudicata e i suoi limiti soggettivi*, I, Roma, 1917, ove la struttura sillogistica della sentenza, con premessa maggiore costituita dalla norma, premessa minore dal singolo rapporto e conclusione da una norma speciale desunta dalla generale, fonda la corrispondente articolazione dei limiti oggettivi della cosa giudicata; per la ricostruzione storica del paradigma nella cultura giuridica italiana del primo Novecento, NITSCH C., *Il giudice e la legge. Consolidamento e crisi di un paradigma nella cultura giuridica italiana del primo Novecento*, Milano, 2012, 43 ss. e 108 ss.

⁸ Sul principio del *ne bis in idem*, nelle sue accezioni sostanziale e procedimentale, e sulle radici storiche dall'Institutio oratoria di Quintiliano al Digesto, dall'orazione di Demostene contro Leptine all'elaborazione moderna, *ex multis*, RAFARACI T., voce *Ne bis in idem*, in *Enc. dir.*, Annali III, Milano, 2010, 858 ss.; MENARDO N., *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia tributaria. Analisi de iure condito e riflessioni de iure condendo*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 5, 1983 ss.; PISTOLESI F., *Il principio del doppio binario e l'utilizzabilità delle prove penali nel processo tributario*, in AA.VV., *Fisco e reato*, Pisa, 2016, 201 ss.; ID., *Il principio del ne bis in idem nella dialettica fra la Corte costituzionale, i giudici italiani e le Corti Europee*, in *Rass. trib.*, 2018, 3, 518 ss.; MANGIARACINA A., *Il ne bis in idem*, Torino, 2021; MELIS G., *Il ne bis in idem*, in CARINCI A. - TASSANI T. (a cura di), *I diritti del Contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, 617 ss.

⁹ La formula del *pactum unionis* quale categoria di riconfigurazione costituzionale del rapporto tributario affonda le proprie radici nella tradizione costituzionalistica medievale dell'universitas e trova nel classico di KANTOROWICZ E.H., *The King's Two Bodies. A Study in Mediaeval Political Theology*, Princeton, 1957 (rist. 1997), l'analisi archetipica della depersonalizzazione del potere che la sent. n. 50/2026 implicitamente invoca quando stacca l'interesse fiscale dalla prerogativa soggettiva dell'Agenzia delle Entrate per ricollocarlo nella dimensione oggettiva del dovere solidaristico. Sul rapporto fra Autorità e libertà in materia tributaria quale chiave di volta dell'ordinamento contemporaneo, GRIZIOTTI B., *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, 1953, 417 ss., e BERLIRI A., *Appunti sul rapporto giuridico d'imposta e sull'obbligazione tributaria*, in *Giur. Imp.*, 1954, III, 509 ss., ove l'obbligazione tributaria è già ricostruita in chiave non autoritaria.

¹⁰ Il richiamo è a Corte cost. n. 137/2025 e, prima, a Corte cost. n. 288/2019, ove si afferma la riconducibilità del dovere tributario «a quei doveri inderogabili di solidarietà che l'art. 2 pone accanto al riconoscimento dei diritti inviolabili, come lati scindibili di una stessa medaglia». La costruzione si iscrive nella più ampia prospettiva che riconduce il concorso ex art. 53 Cost. al novero dei doveri inderogabili, con il correlato passaggio dalla logica dello scambio fiscale a quella del dovere solidaristico; il tributo cessa di essere *do ut des* tra contribuente ed Erario per divenire forma partecipativa al patto costituzionale. Il fondamento costituzionale del principio di capacità contributiva, ricostruito nella sua evoluzione storica sino al momento della costituzionalizzazione, è profondamente analizzato in AULENTA M., *Capacità contributiva ed equilibri finanziari dei soggetti attivi*, Bari, 2022, 11 ss.

¹¹ CARANO-DONVITO G., *Diritto penale finanziario*, Torino, 1904, 15 ss., ove, con anticipo di oltre un secolo, l'Autore denuncia il cortocircuito per cui «la persuasione che il tributo sia una spogliazione fomenta naturalmente [nel cittadino] il senso della frode, del mendacio e dello spergiuoro». L'osservazione, svolta nella temperie autoritaria dell'epoca liberale, affondava le proprie radici nella più risalente tradizione economica meridionale: già CAGNAZZI L.S., *Elementi di Economia Politica*, Napoli, 1813, ammoniva che «la volontà di travagliare nasce principalmente dalla sicurezza di poter godere il frutto del proprio travaglio», sicché «è vano dunque il pretendere che un popolo aggravato sommamente da imposte debba essere per forza industrioso» (passaggi ripresi da CARANO-DONVITO G., *Le teorie economiche e finanziarie dell'abate Cagnazzi*, in *Riv. Int. Sc. Soc. Disc. Aus.*, 1930, 346). Il nesso fra percezione sociale della giustizia del prelievo ed effettività della norma fiscale, intuito in forma pre-costituzionale dalla dottrina pugliese fra Settecento e Novecento, trova oggi nella sent. n. 50/2026 la propria proiezione entro il quadro degli artt. 2 e 53 Cost.

¹² Sulla distinzione tra fatto storico e verità processuale, TARUFFO M., *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*, Roma-Bari, 2009, 83, ove si osserva che «la verità processuale è sempre una verità "relativa" al contesto in cui essa viene determinata», mentre il fatto, nella sua accadibilità storica, resta uno; nella stessa direzione ROSONI I., *Verità storica e verità processuale. Lo storico diventa perito*, in *Acta Histriae*, 2009, 17, 127 ss. L'unicità storica del fatto materiale è argomentata con rigore sistematico da GIOVANNINI A., *Processo penale e processo tributario*, cit., spec. parr. 2-5, ove l'Autore conclude che «nella dimensione concettuale indicata, i fatti non possono che "essere" o "non essere"; non possono, invece, "essere" e "non essere"» (176).

¹³ Sulla compiuta sistemazione del comma 5-bis quale presidio strutturale della «presunzione di onestà» del contribuente, e sul suo raccordo con la testimonianza scritta, GIOVANNINI A., *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 2, 327 ss.

¹⁴ Sul passaggio dal criterio dei mezzi di prova a quello dell'identità del fatto materiale, GIOVANNINI A., *Diritto punitivo tributario*, cit., ove si rileva che il processo penale resta «il sistema storicamente più accreditato per accertare gli accadimenti materiali controversi, consentendo alla ricostruzione conseguente di raggiungere un livello di verosimiglianza tale da poter essere ragionevolmente considerata come la sola rilevante per il diritto, giacché la migliore

possibile nel momento storico dato». Sul concetto di *material identity of the facts* elaborato dalla Corte EDU, sent. 10 febbraio 2009, *Zolotukhin c. Russia*, ric. n. 14939/03.

¹⁵ L'argomento a contrario è valorizzato da INGRAO G., *Sui retroscena processuali*, cit., ove si rileva come Cass. n. 3800/2025 abbia «palesamente forzato l'interpretazione dell'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000»; in termini coincidenti PIANTAVIGNA P., «*Ne ter in idem*», cit.; nella postilla al contributo di Ingraio, LUPI R. stigmatizza i «*dispersivi riferimenti a materiali normativo-giurisprudenziali*» della motivazione, in luogo di «*autentiche argomentazioni giuridiche*».

¹⁶ La lettura unitaria della delega fiscale del 2023, che distingue fra «*razionalizzare il sistema sanzionatorio [...] ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem*» (art. 20, comma 1, lett. a), n. 1, L. n. 111/2023) e «*rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario*» (n. 3), esclude che la riforma si sia esaurita nell'adeguamento convenzionale, come invece paventato da Cass. n. 3800/2025. In tal senso SALVATI A., *Innocenti evasori*, cit., par. 3.

¹⁷ Cass., Sez. Un., 4 giugno 2014, n. 12644.

¹⁸ La confutazione sillogistica dell'orientamento di Cass. n. 3800/2025, fondata sull'uniformazione dello standard probatorio operata dal comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992, è sviluppata in MARCHESELLI A., *Dal doppio binario al capolinea*, cit., par. 2-4. L'Autore rileva, al par. 3, che il comma 5-bis prescrive «*uno standard probatorio pieno e assimilabile a quello del giudizio penale*», «*unitario per tributi e sanzioni amministrative tributarie*», così erodendo la premessa minore del sillogismo della Suprema Corte sull'asserita asimmetria strutturale. Scandagliando, al par. 4, le quattro tipologie di presunzioni, l'Autore conclude che il residuo disallineamento si riduce alle sole presunzioni legali e, anche in tale ambito, in modo marginale. Già al par. 2, del resto, osserva che «*né l'art. 53 Cost., né il diritto unionale o internazionale obbligano l'Italia a tassare gli innocenti*».

¹⁹ La duplice articolazione dell'interesse fiscale dello Stato-comunità e dell'interesse fiscale dello Stato-apparato è tematizzata, nella sua sistemazione dogmatica più matura, da BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, spec. parte II, capitolo II, 129 ss. L'Autore riconduce l'interesse dello Stato-comunità all'art. 3, comma 2, Cost. e alla prospettiva progressista dell'eguaglianza sostanziale, svolgendolo nei profili dell'efficienza del sistema tributario e della «*certezza*» dell'adempimento, del contrasto all'evasione e dell'attenuazione dell'elusione e della promozione dell'adempimento spontaneo dei contribuenti attraverso forme di deterrenza; riconduce, per converso, l'interesse dello Stato-apparato all'art. 97 Cost. e alla ricerca di moduli di efficienza dell'agire amministrativo. Per la matrice organizzativa dell'interesse dello Stato-apparato, FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 1998, 124 ss.; per la riconduzione del dovere tributario alla dimensione costituzionale dei diritti inviolabili e dei doveri inderogabili, ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996; per la fiscalità di massa quale contesto operativo della categoria, LUPI R., *Le illusioni finanziarie*, Bologna, 1996; per la capacità contributiva come premessa della prospettiva progressista, MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, 27 ss.

²⁰ Il raccordo sintetizzato nella motivazione si articola su due versanti. Sul versante informativo, l'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 87/2024 inserisce nell'art. 129 disp. att. c.p.p. il comma 3-*quater*, che obbliga il Pubblico ministero, nell'esercizio dell'azione penale per i delitti del D.Lgs. n. 74/2000, a dare notizia dell'imputazione alla competente direzione provinciale dell'Agenzia; specularmente, i commi 3 e 4 dello stesso articolo introducono il n. 4-*bis* nell'art. 32, comma 1, D.P.R. n. 600/1973 e il n. 4-*ter* nell'art. 51, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, imponendo all'Agenzia di trasmettere senza ritardo al Pubblico ministero e al comando della Guardia di Finanza l'attestazione sullo stato di definizione della violazione. Sul versante sostanziale, il medesimo decreto modifica l'art. 12-*bis* D.Lgs. n. 74/2000, escludendo confisca e sequestro prodromico in caso di rateizzazione regolare; riformula l'art. 13 come causa di non punibilità per integrale estinzione del debito e introduce il nuovo comma 3-*ter* sulla particolare tenuità; ridisegna l'art. 13-*bis* come attenuante per adempimento in pendenza di giudizio; da ultimo, subordina l'accesso al patteggiamento all'integrale estinzione del debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado.

²¹ La formula è di GIOVANNINI A., *Diritto punitivo tributario*, cit., par. 4.

²² La regola dell'«*oltre ogni ragionevole dubbio*», codificata al primo comma dell'art. 533 c.p.p., costituisce soglia probatoria sistematicamente incompatibile con le presunzioni legali relative del diritto tributario, le quali, operando come regole di giudizio che invertono l'onere probatorio, sono, per struttura, sottratte al libero convincimento del giudice e incompatibili con lo standard penalistico. Per una sistemazione del tema, RUSSO P., *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 375 ss.; più recentemente, MARCHESE A., *Le presunzioni tributarie tra prova penale e prova tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, I, 267 ss.

²³ Sulla tesi estensiva, che radica l'efficacia del giudicato penale anche nell'accertamento del tributo e non nella sola materia sanzionatoria, LOVISOLO A., *Processo tributario ed efficacia delle sentenze penali di assoluzione: alcune considerazioni critiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2025, 2, 642, osserva come sia «*assai difficile immaginare che un giudice tributario si senta vincolato, solo ai fini dell'applicazione delle sanzioni e non anche ai fini della debenza del tributo, da un giudicato penale intervenuto su fatti anche fiscalmente rilevanti*»; nella medesima direzione, PIANTAVIGNA P., «*Ne ter in idem*», cit., e SALVATI A., *Innocenti evasori*, cit., par. 7, ove si sottolinea «*lo stretto nesso tra la capacità contributiva e l'accertamento della effettiva realtà dei fatti che la manifesta*».

²⁴ Corte EDU, sez. II, 22 ottobre 2024, *Tasoncom S.R.L. c. Repubblica di Moldova*, ric. n. 59627/15. La società, condannata nel processo tributario per deduzioni IVA sugli stessi fatti poi oggetto di assoluzione penale, si era vista rigettare la revocazione della decisione tributaria. La Corte di Strasburgo, qualificate di natura penale le sanzioni e il giudizio di revocazione, ha ravvisato la violazione dell'art. 6, par. 1, e dell'art. 1 Protocollo n. 1, poiché il mantenimento

della condanna tributaria «*priva l'assoluzione definitiva di cui questa società ha beneficiato in sede penale di almeno una parte dei suoi effetti utili e vi si pone così in contrasto*», in contrasto con il principio di sicurezza dei rapporti giuridici.

²⁵ Per i dati sul processo tributario, *Rapporto trimestrale sul contenzioso tributario*, IV trimestre 2025, n. 56, marzo 2026, a cura del Dipartimento della Giustizia Tributaria del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Il tempo medio di definizione in secondo grado è calcolato rapportando le pendenze al 31 dicembre 2025, pari a 80.412 controversie, agli appelli definiti nell'intero 2025, pari a 50.589. Per i dati sul processo penale, *Osservatorio sui Conti Pubblici Italiani, Tempi, risorse e risultati della giustizia italiana*, 16 gennaio 2026, su dati del Ministero della Giustizia, che segnalano una riduzione del 38% della durata complessiva dei tre gradi penali rispetto al 2019.