

I limiti all'espansione del giudicato penale assolutorio nel processo tributario^(*)

Limits on the expansion of the effects of a criminal acquittal in tax proceedings

di Alessandra Kostner - 17 settembre 2026

Abstract

Il contributo esamina la portata applicativa dell'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, sull'efficacia del giudicato penale assolutorio dibattimentale nel processo tributario. L'indagine si concentra sulle principali questioni interpretative che emergono dall'esame della disposizione, nonché su quelle generate dall'interpretazione adottata in via giurisprudenziale, all'indomani della pronuncia n. 50/2026 della Corte costituzionale.

Parole chiave: processo penale, processo tributario, giudicato penale assolutorio

Abstract

This paper examines the scope of application of Article 21-bis of Legislative Decree No. 74/2000, concerning the effects of a criminal acquittal – following a full trial – on tax proceedings. The analysis focuses on the main interpretative issues arising from an exegesis of the provision, as well as on those stemming from the judicial interpretation adopted in the wake of Constitutional Court Judgment No. 50/2026.

Keywords: criminal proceedings, tax proceedings, final acquittal judgment in criminal proceedings

SOMMARIO: 1. Brevi considerazioni introduttive. - 2. Spunti problematici sui limiti applicativi dell'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 derivanti dall'analisi esegetica della disposizione. - 3. I limiti applicativi generati dall'attività interpretativa svolta in via giurisprudenziale, all'indomani della pronuncia n. 50/2026 della Corte costituzionale.

1. “La scelta compiuta dal legislatore del 2000 (d.lgs. n. 74/2000), per quanto meditata e logica, è da tempo in crisi nella misura in cui il doppio binario da esso previsto, ossia l'autonomia totale dei processi, conduce a risultati che non trovano una giustificazione razionale e sono difficilmente accettabili dal senso comune [...]. Difficile capire, soprattutto per un non addetto ai lavori, come le stesse fatture possano essere considerate esistenti in un processo e false nell'altro [...]. La giustificazione aprioristica del doppio binario vacilla [...] e giustifica un ripensamento, tanto più possibile e opportuno [...]”.

E – proprio alla luce delle esigenze e delle ragioni, già espresse dal Prof. Basilavecchia nel volume “No man's land. La giustizia tributaria verso la Costituzione”, e, quindi, con l'obiettivo di riformare i rapporti tra i due sistemi – il D.Lgs. 14 giugno 2024, n.

87 è intervenuto sul meccanismo di connessione tra il processo penale ed il processo tributario².

Così, all'interno del D.Lgs. n. 74/2000, è stato introdotto l'art. 21-*bis*, in base al quale, come noto, la sentenza assolutoria dibattimentale – resa al termine del giudizio penale e basata sulle formule “*perché il fatto non sussiste*” o “*l'imputato non lo ha commesso*” – fa stato, in ogni grado, in relazione all'accertamento degli stessi elementi fattuali oggetto di valutazione anche in ambito fiscale. Sempre che ci sia piena coincidenza anche dal punto di vista soggettivo e, altresì, che la pronuncia sia divenuta irrevocabile.

Ma se la *ratio* della disposizione è da rinvenire, nell'ipotesi in cui i fatti combacino, nella necessità di garantire il principio di non contraddizione, giacché la mancata convergenza nei due sistemi costituirebbe un elemento patologico.

E se, ancora, la finalità della norma è quella di dare attuazione al principio di circolarità delle prove, che trova una concreta conferma in varie disposizioni sia in campo tributario³ che in campo penale⁴ e che è improntato alla necessità di favorire l'interazione, dal punto di vista probatorio, dei due sistemi. Senza condurre alla supremazia della giurisdizione penale su quella tributaria e, anzi, dando vita ad un presidio minimo della razionalità dell'ordinamento⁵.

E se, infine – come affermato, di recente, dalla Corte costituzionale⁶ – l'art. 21-*bis* deve essere collocato nell'evoluzione dei rapporti tra “autorità” e “consenso”, con l'abbandono, da parte del legislatore, della risalente visione autoritaria del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, a favore di una progressiva partecipazione di quest'ultimo al procedimento, proprio l'interpretazione della suddetta disposizione è divenuta la causa di molteplici problematiche.

Alcune, derivanti dal dettato normativo, che saranno trattate nel secondo paragrafo. Altre, generate dall'interpretazione adottata in via giurisprudenziale, che saranno oggetto di approfondimento nell'ultimo paragrafo del presente lavoro.

2. Se l'art. 21-*bis* D.Lgs. n. 74/2000, per un verso, consente al contribuente – nel rispetto delle condizioni e dei limiti già esaminati – di invocare, nel processo tributario, l'efficacia del giudicato penale assolutorio dibattimentale; per altro verso, tale disposizione non sembra essere in armonia con l'art. 20 della medesima normativa, rubricato “*Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*”, e non è stata, altresì, coordinata con il regime (generale) della sospensione del giudizio.

Ciò, nel senso che il Legislatore – non avendo apportato alcuna modifica all'art. 39 D.Lgs. n. 546/1992 – non ha previsto che il processo tributario debba essere sospeso in attesa della conclusione del giudizio penale ed, anzi, al già richiamato art. 20 D.Lgs. n. 74/2000, ha confermato la regola opposta, in base alla quale il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale, avente ad oggetto i medesimi fatti, o fatti dal cui accertamento comunque dipenda la relativa definizione.

Come se il Legislatore, quindi, avesse considerato soltanto l'ipotesi in cui il processo penale abbia avuto un *iter* più rapido di quello tributario – tale da riuscire ad evitarlo o

farlo concludere rapidamente – e non anche il caso opposto in cui sia il processo tributario ad aver avuto un inizio ed una conclusione più celere. Ciò in quanto, nell'ipotesi da ultimo richiamata, potrebbe essere, in concreto, preclusa al contribuente la possibilità di far valere, e/o di far valere tempestivamente, in materia fiscale, il risultato favorevole ottenuto al termine del processo penale.

Pertanto, tale considerazione appare ancora più suggestiva se si considera un'altra circostanza: mentre l'art. 21-*bis* ha previsto, nel rispetto delle condizioni esaminate, l'attribuzione dell'efficacia di giudicato alla sentenza penale assolutoria dibattimentale; l'art. 20 della stessa normativa, al comma 1-*bis*⁷, ha stabilito 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 – ma non devono necessariamente – essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato.

E, però, a fronte di tale diversa rilevanza attribuita alle pronunce favorevoli ottenute rispettivamente in campo penale e tributario, contraddittoriamente, se l'art. 20, comma 1, impedisce la sospensione del processo tributario in attesa della conclusione del processo penale (ove potrebbe formarsi il giudicato vincolante), non esiste una disposizione, all'interno del sistema processual-penalistico, che impedisca la sospensione del processo penale nelle more del giudizio di natura fiscale (ove potrebbe formarsi il giudicato non vincolante).

L'art. 21-*bis*, poi, non sembra essere stato coordinato con la norma che disciplina la revocazione nel processo tributario, giacché l'art. 64, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 – nel rinviare, ai fini dell'individuazione dei motivi di revocazione straordinaria, all'art. 395 c.p.c. – esclude l'ipotesi del contrasto di giudicato (di cui al motivo n. 5 della già richiamata norma processual-civilistica) che sarebbe rilevante ove il contribuente ottenesse, con riferimento ai medesimi fatti materiali, un provvedimento tributario sfavorevole, cui faccia seguito una pronuncia assolutoria penale.

Pertanto, allo stato dell'arte, non vi è la certezza che si possa evitare, rispetto agli stessi fatti, un conflitto di giudicati.

E non solo.

La norma, difatti, ha negato la forza attrattiva in campo tributario dei provvedimenti resi al termine dei procedimenti speciali e/o alternativi: è il caso del decreto di archiviazione e delle sentenze di assoluzione pronunciate al termine del rito abbreviato, ordinario e/o condizionato.

Ebbene, questa esclusione non appare convincente per vari ordini di motivi.

Innanzitutto, l'attuale impostazione dell'art. 21-*bis* si pone, con ogni evidenza, in contrasto con l'interpretazione proposta della Corte di Giustizia in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo (c.d. CEDU) ed all'art. 50 della Carta europea dei diritti fondamentali (c.d. Carta di Nizza-Strasburgo), secondo cui la norma del *ne bis in idem* opererebbe allorquando ci sia identità dei fatti e quando possa essere invocata la sussistenza di una pronuncia definitiva (precedente dal punto di vista temporale), anche ove quest'ultima non assuma la forma di una

sentenza, sulla base del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, non potendo la diversa denominazione (decreto e/o ordinanza e non sentenza) rappresentare un limite.

Ed, ancora, l'impianto dell'art. 21-*bis* non sembra essere allineato con la posizione assunta, in relazione al suddetto tema, dalla Corte EDU⁸, secondo cui l'avvenuta conclusione del processo penale in senso favorevole al contribuente è da valorizzare sempre e, quindi, pure nell'ipotesi in cui il processo si sia concluso per il decorso della prescrizione.

La suddetta esclusione, inoltre, non sembra essere supportata da una reale e concreta giustificazione di natura giuridica.

In particolare, per quel che concerne il provvedimento di archiviazione⁹, esso è emesso, a seguito di una valutazione, effettuata dal giudice competente – soggetto terzo – di tutti gli atti ed i documenti rientranti nel fascicolo delle indagini preliminari, formato dal Pubblico ministero.

Tale profilo diviene, peraltro, ancora più significativo se l'archiviazione non è connessa allo svolgimento di una qualsivoglia attività da parte dell'interessato e se, quindi, l'indagato non viene a conoscenza dell'esistenza di un procedimento a proprio carico¹⁰ o se, pur avendolo appreso, decide di non presentare memorie ex art. 121 c.p.p.

E non solo.

Difatti, il decreto di archiviazione appare ancora più significativo se si considera che, mentre l'emissione della sentenza dibattimentale di assoluzione avviene al termine di un giudizio, instaurato e svoltosi, regolarmente, per tutta la propria fisiologica durata, nel caso del provvedimento di archiviazione, che peraltro può essere oggetto di opposizione, è lo stesso Pubblico ministero che – dopo aver effettuato, ai sensi dell'art. 408 c.p.p.¹¹, una valutazione, precisa ed incisiva, degli elementi esistenti e delle concrete prospettive di successo – decide di non esercitare l'azione penale, non dando, quindi, neppure inizio al processo penale.

Non appare, peraltro, sufficiente a giustificare, o comunque a motivare, la disparità di trattamento, riservata al provvedimento di archiviazione, neppure la sua inidoneità, in senso tecnico, a passare in giudicato. Se è vero, infatti, che il provvedimento di archiviazione è, in astratto, revocabile, è altrettanto vero che – poiché la revocabilità è subordinata alla riapertura delle indagini e, quindi, all'ipotesi in cui emergano nuovi e decisivi elementi – il suddetto provvedimento gode di una propria, ancorché atipica, stabilità.

Pure l'avvenuta esclusione della sentenza assolutoria resa al termine del procedimento abbreviato¹² crea molteplici perplessità.

Ciò, alla luce della circostanza che sono ravvisabili, anche nel rito abbreviato, quelle formule *“perché il fatto non sussiste”* e *“perché l'imputato non lo ha commesso”*, valorizzate dall'art. 21-*bis* D.Lgs. n. 74/2000. Nonché in ragione della natura del suddetto rito che, nella sua forma semplice (giudizio abbreviato sulla base degli atti), è caratterizzato, al pari di quello ordinario, da un grado elevato di approfondimento della valutazione fatta da un organo giudicante terzo ed imparziale che svolge, con le

medesime modalità, le sue attività. E che, nella forma più articolata (abbreviato condizionato *ex art.* 438 c.p.p.)¹³, è contraddistinto da un impianto probatorio più che completo e complesso.

3. Ai profili problematici sinora esaminati, si sono aggiunti – sin dalla data di entrata in vigore dell’art. 21-*bis* – dubbi interpretativi di matrice giurisprudenziale, ossia derivanti dalla lettura della disposizione fornita dalla Corte di Cassazione.

Ci si riferisce, innanzitutto, alla circostanza che i Giudici di legittimità hanno affermato, con talune pronunce¹⁴, che l’art. 21-*bis* D.Lgs. n. 74/2000 atterrebbe esclusivamente al profilo sanzionatorio – nel senso che dovrebbe condurre all’annullamento, in ambito fiscale, dei soli importi richiesti a titolo di sanzioni – e non riguarderebbe, invece, le imposte, giacché, per queste ultime, dovrebbe essere riconosciuta al Giudice tributario la propria autonomia di valutazione, a prescindere dalla decisione assunta dall’organo giudicante nel processo penale.

Con la conseguenza che – abbracciando questa impostazione – per uno stesso fatto, esaminato sia in campo penale che in campo tributario – in presenza di una sentenza penale assolutoria, resa al termine della fase del dibattimento, si giungerebbe ad un risultato “atipico”: all’annullamento (automatico), in ambito fiscale, delle sanzioni ed all’autonoma valutazione, da parte del Giudice tributario, della parte dell’obbligazione di natura fiscale relativa all’imposta, richiesta con l’atto impositivo, emesso dall’Amministrazione finanziaria ed impugnato dal contribuente.

Ebbene, tale ricostruzione non appare convincente, sotto vari profili.

Innanzitutto, le sanzioni, senza imposta, non hanno ragione di esistere, dal momento che l’accertamento del fatto ai fini sanzionatori deriva, sulla base di un rapporto di pregiudizialità-dipendenza, dall’accertamento del fatto ai fini dell’imposta.

Il terzo comma dell’art. 21-*bis*, poi, consentendo l’estensione del giudicato anche al soggetto rappresentato (contribuente) – unico ad essere tenuto al pagamento dell’imposta¹⁵ – riconosce, ancorché implicitamente, la propria operatività ben oltre il profilo sanzionatorio.

Ancora, diversamente operando, si giungerebbe ad un duplice standard probatorio¹⁶: la valorizzazione del principio del “più probabile che non” in relazione alle imposte, e l’applicazione del principio “dell’oltre ogni ragionevole dubbio”, di matrice penalistica, con riferimento alle sanzioni.

Infine, è innegabile la portata generale della disposizione, se si considera che l’art. 21-*bis* è confluito nel Testo Unico della giustizia tributaria (*id est* T.U. n. 175/2024) – e, precisamente, nell’art. 119 – e giammai nel Testo Unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali (*id est* T.U. n. 173/2024).

Ma della validità e della tenuta di tale ricostruzione si occuperanno le Sezioni Unite e, nelle more, si sta assistendo ad un effetto sospensivo di molteplici controversie¹⁷.

Ciò in quanto la Cassazione, con l’ordinanza interlocutoria 4 marzo 2025, n. 5714 aveva rimesso gli atti al Primo Presidente della Corte di Cassazione, ai fini dell’assegnazione della questione alle Sezioni Unite, che, con la pronuncia 9 dicembre 2025, n. 31961 hanno “deciso di non decidere”.

I Giudici hanno, difatti, rinviato la trattazione del ricorso a nuovo ruolo, ritenendo necessario attendere la decisione della Corte costituzionale, che però – giunta in data 13 aprile 2026¹⁸ – non ha affrontato tale profilo, limitandosi, al punto 23.1.¹⁹, a ritenere “non implausibile” la scelta interpretativa del giudice rimettente, tesa ad estendere l’efficacia del giudicato al rapporto impositivo (non limitandola alle sanzioni).

La Corte costituzionale ha, invece, esaminato la questione – sulla quale non vi era stata convergenza di orientamento da parte della Corte di Cassazione²⁰ – dell’applicabilità dell’art. 21-*bis*, non solo alle pronunce rese ai sensi del primo comma dell’art. 530 c.p.p. (*id est* sentenza assolutoria basata sulla prova positiva dell’innocenza dell’imputato), ma anche a quelle emesse ai sensi del secondo comma della medesima disposizione (*id est* sentenza assolutoria fondata sulla prova negativa della responsabilità dell’imputato).

La Consulta, con una motivazione ricca di riflessioni e di spunti critici, ha affermato l’operatività della norma, di là dalle sentenze rese con “formula piena”, pure in relazione alle ipotesi di assoluzione caratterizzate da insufficienza, mancanza e contraddittorietà della prova.

Tale conclusione appare condivisibile, alla luce della circostanza che è chiaro come il Legislatore – valorizzando una locuzione generica, che non fa riferimento alla genesi probatoria (positiva o negativa), e non prevedendo, espressamente, alcuna causa di esclusione²¹ – abbia inteso valorizzare, indistintamente, la sentenza irrevocabile di assoluzione, pronunciata ai sensi dell’art. 530 c.p.p.

Senza tralasciare che la piena equiparazione tra le due tipologie di pronunce assolutorie – che già discende dall’impossibilità, per l’imputato, di ravvisare un interesse a proporre opposizione avverso ad una sentenza di assoluzione priva della “formula piena” – è stata, di fatto, affermata dalla pronuncia²², a Sezioni Unite penali, richiamata dalla Corte costituzionale, che ha chiarito la necessità di adottare le formule “*perché il fatto non sussiste*” o “*l’imputato non lo ha commesso*” sia nelle ipotesi di sentenza resa ai sensi del primo comma dell’art. 530 c.p.p., sia nel caso di pronuncia di cui al secondo comma della suddetta disposizione.

Peraltro, come era stato già precedentemente evidenziato²³, l’applicabilità dell’art. 21-*bis* alle sentenze assolutorie fondate sulla prova negativa della responsabilità dell’imputato rinviene una propria conferma nel dettato normativo dell’art. 7, comma 5-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992²⁴ che fa, espressamente, riferimento alla doverosità, per l’organo giudicante operante in materia fiscale, di provvedere all’annullamento dell’atto in caso di mancanza, contraddittorietà o insufficienza della prova, ponendosi, così, in perfetta sintonia con il secondo comma dell’art. 530 c.p.p.

Ma se la pronuncia della Corte appare condivisibile per gli aspetti sinora esaminati, qualche perplessità sorge con riferimento alla conclusione rassegnata in ordine alla questione²⁵ dell’efficacia, nel processo tributario, del solo giudicato penale assolutorio.

La Consulta – ritenendo che la limitazione prevista dall’art. 21-*bis* derivi dalla *ratio* e dal tenore normativo della legge delega e sostenendo che non sarebbe ravvisabile quella manifesta irragionevolezza che avrebbe consentito un intervento demolitorio –

ha rigettato la questione di legittimità costituzionale sollevata²⁶. Una conclusione, questa, che lascia perplessi se si considera che – se è vero che la riforma ha inteso attribuire all’identità dei fatti il ruolo di orientare il sistema di interazione tra il processo tributario e quello penale – il presupposto della coincidenza dei fatti dovrebbe essere valorizzato, in un’ottica logico-giuridica, sia nell’ipotesi di sentenza di assoluzione, sia nel caso di pronuncia di condanna. Così come era previsto dall’art. 12 D.L. 10 luglio 1982, n. 429 abrogato dall’art. 25 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Al pari, crea qualche perplessità la previsione – contenuta nell’ultima parte della pronuncia, nella quale la Corte costituzionale si è spinta al di là delle questioni sollevate dalle Corti di Giustizia nelle ordinanze di remissione – di due limiti all’espansione degli effetti del giudicato penale assolutorio, derivanti, rispettivamente, dall’ipotesi in cui la sentenza assolutoria dibattimentale derivi da vizi penali istruttori che hanno precluso all’organo giudicante la valutazione del merito ed il caso in cui l’avviso di accertamento tributario sia fondato su presunzioni legali tipiche.

Con riferimento alla prima clausola di salvaguardia, la Corte sembra aver trascurato l’impatto determinato, nel sistema tributario, dall’avvenuta introduzione dell’art. 7-*quinquies* all’interno della L. n. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente)²⁷. Tale disposizione è, difatti, caratterizzata dall’utilizzo di una locuzione generica, “*violazione di legge*”, che si presenta come omnicomprensiva e, come tale, da riferire, non soltanto alle violazioni delle leggi tributarie – perché, in questo caso, il Legislatore avrebbe parlato espressamente di “*violazione di legge tributaria*” – ma pure alle violazioni provenienti dagli altri rami dell’ordinamento giuridico, compreso quello penale.

Con la conseguenza che – se la sentenza assolutoria dibattimentale è basata sulla violazione di una norma istruttoria penale – la stessa, recepita nel procedimento tributario, alla luce della più ampia portata che l’art. 7-*quinquies* presenta rispetto all’art. 191 c.p.p., dovrebbe essere rilevante anche in ambito fiscale, anche se dovessero essere stati rispettati i requisiti propri dell’ordinamento tributario.

In relazione, infine, alla seconda clausola, la Corte esamina tre ipotesi: il caso dell’utilizzo di presunzioni semplici (per le quali ritiene non ravvisabile alcuna criticità, dal momento che sussiste nei due processi un’identità di strumenti probatori ed è, quindi, possibile ricorrere a questo particolare regime di prova sia in ambito penalistico *ex art.* 192 c.p.p., sia in ambito tributario, ad esempio ai sensi dell’art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973); il caso dell’utilizzo di presunzioni semplicissime (in relazione alle quali rileva che – essendo certo l’*an* dell’evasione – giacché le stesse sono funzionali a determinarne il *quantum* e ove non si raggiunga la soglia di punibilità vi è la conseguenza dell’assoluzione, i fatti accertati, ai fini penali, non coincidono con quelli rilevanti in materia tributaria, con la conseguente esclusione dell’operatività dell’art. 21-*bis*) ed, infine, il caso dell’utilizzo delle presunzioni legali tipiche.

Per queste ultime, la Corte – facendo riferimento espressamente ad un catalogo di casi, valorizzati a titolo esemplificativo²⁸ – afferma che l’organo giudicante in materia penale, non avendo la facoltà di utilizzare le presunzioni legali, potrebbe giungere ad

escludere la sussistenza del fatto, affermabile, invece, da parte del Giudice tributario, proprio mediante la valorizzazione delle presunzioni legali.

Ebbene, pur condividendone la conclusione, non convince pienamente la motivazione che ha condotto la Corte costituzionale ad escludere criticità rispetto alle presunzioni semplici, essendo stato valorizzato il profilo dell'omogeneità degli strumenti probatori e giammai il presupposto dell'identità dei fatti materiali. Elemento, quest'ultimo, che è costituito esclusivamente dai fatti sottoposti al vaglio dell'organo giudicante (penale e tributario) e che – pur costituendo l'unico presupposto individuato dal Legislatore ai fini dell'operatività della disposizione – sembra non essere stato preso in considerazione anche ai fini della valutazione fatta per quel che concerne le presunzioni legali tipiche. A maggior ragione se si considera che – allorquando l'imputato abbia, nel corso del processo penale, fornito la prova contraria – l'art. 21-*bis* torna, a parere della Corte, ad operare.

Non appare, poi, condivisibile quanto sostenuto per quel che concerne le presunzioni semplicissime, nella parte in cui è stata affermata la certezza dell'*an* dell'evasione, giacché la stessa non può essere certamente interpretata alla stregua di un elemento assodato²⁹. È, invece, chiaro che, ove non si raggiunga la soglia di punibilità, i fatti accertati, ai fini penali, non possono essere ritenuti coincidenti, almeno sotto il profilo del *quantum*, con quelli rilevanti in materia tributaria.

Ma di là dalle questioni trattate e dai tanti altri interessanti profili problematici che, in questa sede, non è stato possibile esaminare, occorrerà meditare sulla portata della pronuncia n. 50/2026 della Corte costituzionale che ha affermato la necessità di una prova forte della pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente. E sarà, altresì, necessario attendere l'intervento delle Sezioni Unite e la reazione, sul campo, delle Corti di merito per poter cogliere pienamente l'ambito applicativo di questa norma, l'art. 21-*bis*, la cui introduzione ha segnato, senza dubbio alcuno, un concreto avvicinamento di due processi, quello penale e quello tributario, che tendono, fisiologicamente, ad amalgamarsi indissolubilmente.

() Il saggio è destinato al *Liber Amicorum* per il prof. Massimo Basilavecchia, in corso di pubblicazione per i tipi di Giappichelli. È Stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 2/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

¹ Così BASILAVECCHIA M., *La frequente concomitanza con il processo penale*, in *No man's land. La giustizia tributaria verso la Costituzione*, Milano, 2023, 65 - 68.

² Sul tema del rapporto tra processo tributario e processo penale, senza alcuna pretesa di completezza, con riferimento ai lavori monografici ed alle collettanee, *ex multis*, SAMMARTINO S. - COPPA D., (voce) *Sanzioni tributarie*, in *Enc. dir.*, 1989, 415 ss.; DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, *passim*; CORDEIRO GUERRA R., *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, *passim*; PERRONE A., *Fatto fiscale e fatto penale: parallelismi e convergenze*, Bari, 2012, *passim*; GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E. (a cura di), *Trattato di Diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, *passim*; GIOVANNINI A., *Per principi. Dodici saggi di diritto tributario e oltre*, Torino, 2022, 175 ss.; BASILAVECCHIA M., *La frequente concomitanza con il processo penale*, in *No man's land. La giustizia tributaria verso la Costituzione*, cit., 65 ss.; MELIS G., *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie e il principio di proporzionalità*, in MANZON E. - MELIS G. (a cura di), *Il diritto tributario nella stagione delle riforme. Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023*, Pisa, 2024, 227 ss. In relazione agli altri contributi, NICOTINA L., *Le interferenze tra processo tributario e processo penale: pregiudizialità, autonomia o coordinazione critica*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 10, II, 455 ss.; MARELLO E., *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 12, III, 269 ss.; PISTOLESI F., *Crisi e prospettive del principio del doppio binario nei rapporti tra processo e procedimento tributario e giudizio penale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 1, I, 29 ss.; TABET G., *Collegamento tra fattispecie tributaria e fattispecie penale. Riflessioni di diritto processuale*, in *Rass. trib.*, 2015, 2, 303 ss.; TESAURIO F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. trib.*, 2015, 2, 323 ss.; DORIGO S., *Il doppio binario nella prospettiva penale. Crisi del sistema e spunti per una riforma*, in *Rass. trib.*, 2017, 2, 436 ss.; GIANONCELLI S., *Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2019, 2, I, 177 ss.; GIOVANARDI A., *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 1/2024 e pubblicata online il 20 aprile 2024; GIOVANNINI A., *Sui rapporti fra principio di proporzionalità, ne bis in idem e specialità nel riformato sistema punitivo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 2/2024 e pubblicata online il 20 luglio 2024; ID., *Diritto punitivo tributario: residualità applicativa del ne bis in idem e rapporti tra processi*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 2/2024 e pubblicata online il 4 settembre 2024; SALVATI A., *Riflessioni sulla mancata considerazione del ruolo dell'archiviazione nel decreto legislativo sulle sanzioni tributarie*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 3, 546 ss.; MANFRIN F.E., *La tormentata esistenza del nuovo art. 21-bis d.lgs. 74/2000 tra contrasti giurisprudenziali e dubbi di legittimità costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, 3, 53 ss.; TOMBESI G., *Sul ridimensionamento dell'efficacia del giudicato penale assolutorio nel processo tributario, fra nomofilachia e sconfinamento nella sfera riservata al potere legislativo (Parte prima)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 2/2025 e pubblicata online il 18 novembre 2025 e (Parte seconda), n. 2/25 e pubblicata online il 20 novembre 2025; TUNDO F., *La supplenza costituzionale sull'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, consolida l'autonomia del giudice tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 1/2026 e pubblicata online il 24 aprile 2026.

³ Ci si riferisce a all'art. 32, ultimo comma (inserito dal D.Lgs. n. 87/2024), del D.P.R. n. 600/1973, che coincide con il comma inserito all'art. 51 D.P.R. n. 633/1972; all'art. 63 D.P.R. n. 633/1972.

⁴ Si tratta dell'art. 331 c.p.p. e dell'art. 129, ultimo comma, delle disposizioni di attuazione c.p.p.

⁵ Cfr. PETRUZZELLA L., *Un fatto, due processi, una res iudicata. Nota a Corte cost. n. 50/2026*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 1/2026 e pubblicata online il 28 aprile 2026.

⁶ Ci si riferisce alla pronuncia 13 aprile 2026, n. 50 che richiama, a sua volta, la sentenza 28 luglio 2025, n. 137.

⁷ Il comma 1-bis è stato introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. i), D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87.

⁸ Ci si riferisce alla pronuncia, emessa in data 19 dicembre 2024, nella causa *Episcopo e Bassani c. Italia*.

⁹ Cfr., su tale tema, per tutti, SALVATI A., *Riflessioni sulla mancata considerazione del ruolo dell'archiviazione nel decreto legislativo sulle sanzioni tributarie*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 3, 546 ss. Sia consentito anche il rinvio alle riflessioni contenute in KOSTNER A., *I limiti (non condivisibili) alla circolazione della prova nei rapporti tra procedimenti penale e tributario dopo la recente riforma*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, 2, 205 ss.

¹⁰ Ciò può avvenire, nella pratica, mediante la ricezione, più rara, di un avviso di garanzia o, più di frequente, della richiesta di interrogatorio.

¹¹ La norma, rubricata "*Richiesta di archiviazione per infondatezza della notizia di reato*" – a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 10 ottobre 2022, n. 150 (c.d. Decreto Cartabia) – parla, espressamente, di ragionevole previsione di condanna, così recitando testualmente «*Quando gli elementi acquisiti nel corso delle indagini preliminari non consentono di formulare una ragionevole previsione di condanna o di applicazione di una misura di sicurezza diversa dalla confisca, il pubblico ministero, presenta al giudice richiesta di archiviazione*».

¹² Cfr., in giurisprudenza, Cass. civ., sez. trib., 10 ottobre 2024, n. 26482; Id., 17 gennaio 2025, n. 1148; Id., 27 luglio 2025, n. 21594.

¹³ Tale forma di giudizio abbreviato è subordinata alla condizione che il Giudice assuma, ritenendole necessarie per la decisione, ulteriori prove rispetto a quelle raccolte dal Pubblico ministero.

¹⁴ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 14 febbraio 2025, n. 3800 (si vedano, per tutti, per i commenti alla suddetta pronuncia, 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.*, n. 1/2025, e pubblicata online il 20 gennaio 2025; CARINCI A., *Il difficile bilanciamento tra sistematica e realtà applicativa nel ragionamento della Suprema Corte in tema di operatività dell'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000*, in *www.ius-giuffre.it*, 25 febbraio 2025; MARCHESELLI A., *Dal doppio binario al capolinea giusto processo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 1/2025 e pubblicata online il 1° marzo 2025; PIANTAVIGNA P., *"Neter in idem" penal-tributario: la parola alle Sezioni Unite*, in *Ipsos Quotidiano*, 8 marzo 2025; Id., 25 febbraio 2025, n. 4916; Id., 25 febbraio 2025, n. 4921; Id., 25 febbraio 2025, n. 4924; Id., 25 febbraio 2025, n. 4935/2025.

¹⁵ Cfr. CARINCI A., *Il difficile bilanciamento tra sistematica e realtà applicativa nel ragionamento della Suprema Corte in tema di operatività dell'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000*, cit.

¹⁶ Cfr. MARCHESELLI A., *Imposta evasa, profitto del reato tributario, il mito del doppio binario della prova tra penale e amministrativo e le nuove frontiere del profitto confiscabile*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 1/2024 e pubblicata online il 1° giugno 2024. Sia consentito anche il rinvio a KOSTNER A., *Sull'ordinanza interlocutoria per l'eventuale rinvio alle Sezioni Unite del nuovo art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000: prime osservazioni*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 1/2025 e pubblicata online il 20 marzo 2025.

¹⁷ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 14 aprile 2026, n. 9554. Per la giurisprudenza di merito, si vedano Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Calabria-Catanzaro, 18 marzo 2026, nn. 130 e 131.

¹⁸ Per i primi commenti alla pronuncia della Corte costituzionale, 13 aprile 2026, n. 50, cfr. GIOVANNINI A., *A margine della Corte costituzionale su sentenza d'assoluzione e processo tributario*, in *Tax News*, 23 aprile 2026; TUNDO F., *La supplenza costituzionale sull'art. 21 bis D.Lgs. n. 74/2000, consolida l'autonomia del giudice tributario*, cit.; PETRUZZELLA L., *Un fatto, due processi, una res iudicata. Nota a Corte cost. n. 50/2026*, cit.; DI SIENA M., *Prova penale e tributaria avvicinate dalla Consulta*, in *NT Fisco, Norme & tributi Plus*, 28 aprile 2026.

¹⁹ La Corte costituzionale, con la pronuncia 13 aprile 2026, n. 50 così si è espressa su tale profilo, al punto 23.1: «Resta l'ulteriore profilo, evidenziato dalla difesa statale, circa la mancata considerazione del contrasto di giurisprudenza sull'ambito di estensione della disposizione censurata: se, cioè, il giudicato penale abbia effetto nel processo tributario solo relativamente alle sanzioni (come si sarebbe orientata una parte della giurisprudenza di legittimità a seguito dell'indirizzo inaugurato dalla Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 14 febbraio 2025, n. 3800) ovvero anche alla pretesa fiscale. A tal proposito, va ribadito il principio che, ai fini della valutazione della rilevanza, "questa Corte non è chiamata a sindacare la fondatezza delle diverse interpretazioni delle disposizioni censurate che si contendono il campo, ma è tenuta solo a vagliare la plausibilità della premessa ermeneutica da cui muove l'ordinanza di remissione per avvalorare la pertinenza al caso esaminato del dubbio di legittimità costituzionale espresso (ex plurimis, sentenze n. 207, n. 183, n. 181, n. 59, n. 32, n. 22 e n. 15 del 2021)" (sentenza n. 27 del 2022). Da questo punto di vista, 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, risulta essere non implausibile».

²⁰ La Corte di Cassazione, difatti, con alcune pronunce, ha affermato l'irrelevanza delle due formule contenute, rispettivamente, al primo ed al secondo comma dell'art. 530 c.p.p.: cfr., ex multis, Cass. civ., sez. trib., 3 settembre 2024, n. 23570; Id., 3 settembre 2024, n. 23609. Mentre, con altre pronunce, ha escluso l'applicabilità dell'art. 21-bis nell'ipotesi di sentenza assolutoria basata sul secondo comma dell'art. 530 c.p.p.: cfr., ex multis, Cass. civ., 14 febbraio 2025, n. 3800; Id., 25 febbraio 2025, n. 4921; Id., 25 febbraio 2025, n. 4924; Id., 27 luglio 2025, n. 21595.

²¹ Secondo la Consulta, difatti, allorché il legislatore «avesse voluto escludere l'ipotesi del comma 2 dell'art. 530 c.p.p. lo avrebbe fatto espressamente».

²² Ci si riferisce alla pronuncia delle Sezioni Unite penali, 29 maggio-28 ottobre 2008, n. 40049.

²³ Cfr. KOSTNER A., *Sull'ordinanza interlocutoria per l'eventuale rinvio alle Sezioni Unite del nuovo art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000: prime osservazioni*, cit.

²⁴ Cfr., per tutti, MULEO S., *Il principio europeo dell'effettività della tutela e gli anacronismi delle presunzioni legali tributarie alla luce dei potenziamenti dei poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 3, 685 ss.; ID., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 3, 603 ss.; ID., *Onere della prova, disponibilità delle prove e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in CARINCI A. - F. PISTOLESI F. (a cura di), Milano, 2022, 83 ss.; ID., *L'onere della prova a proposito della deducibilità dei costi*, ANELLI F. - BRIGUGLIO A. - DE POLI M. - GRAGNOLI E. - ORLANDI M. - TOSI L. (a cura di), *L'onere della prova*, Padova, 2024, 1327 ss.

²⁵ Tale tema era stato sollevato, nelle varie ordinanze di remissione, dalle Corti di Giustizia ed era stato esaminato dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza di remissione 4 marzo 2025, n. 5714 e dell'ordinanza delle Sezioni Unite 9 dicembre 2025, n. 31961.

²⁶ La suddetta conclusione è stata salutata con favore da GIOVANNINI A., *A margine della Corte costituzionale su sentenza d'assoluzione e processo tributario*, cit.

²⁷ Cfr., per tutti, al fine di un inquadramento della nuova disciplina dell'inutilizzabilità in materia tributaria, 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, 715 ss.; MARCHESELLI A., *La prova nel nuovo processo tributario*, Milano, 2024; ID., *La Corte EDU e il diritto "canzonatorio" dei diritti fondamentali: le garanzie durante gli accessi e il diritto al silenzio*, in *il fisco*, 2025, 3, 743 ss.; DEL FEDERICO L., *Procedimento e vizi degli atti impositivi: il quadro teorico a seguito della Riforma Leo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2025, 2, 313 ss.; ESCALAR G., *Sentenza Italgomme e legittimità degli atti impositivi*, in *Corr. trib.*, 2025, 10, 840 ss.; FRANSONI G., *Appunti sistematici sull'invalidità nel diritto tributario*, Milano, 2025; MASTELLONE P., *La nuova figura dell'inutilizzabilità degli elementi probatori nel contesto della riformata disciplina sulle invalidità tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 5, 672 ss.; MERCURI G., *Sul rifiuto dell'illegalità utile nelle nuove invalidità tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2025, 3, 343 ss.; SCHIAVOLIN R., *La disposizione dello Statuto del contribuente sull'inutilizzabilità di prove raccolte "in violazione di legge" non è chiara come sembra*, in RAGUCCI G. - SELICATO P. (a cura di), *Liber amicorum. L'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani per Francesco Moschetti*, Bari, 2025, 351 ss.; ID., *Considerazioni sull'inutilizzabilità di prove viziose previste dall'art. 7-quinquies dello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, 6, I, 640 ss.; STEVANATO D., *Accessi, ispezioni e verifiche violano i diritti di libertà secondo la Corte EDU*, in *Corr. trib.*, 2025, 5, 417 ss.

²⁸ Così si legge al punto 30.1.2. della pronuncia «Si tratta di ipotesi circoscritte, come, ad esempio, quelle relative alla redditività delle movimentazioni bancarie (art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973); alla residenza fiscale (art. 2, commi 2 e 2-bis, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, recante "Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi"); alla residenza dei trust (art. 73, comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986); alla residenza delle società (art. 73, commi 5-bis e 5-quater, del d.P.R. n. 917 del 1986); alla determinazione dei redditi di lavoro dipendente (art. 52 del d.P.R. n. 917 del 1986); all'evasione per gli investimenti esteri non dichiarati (art. 12 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, recante "Provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini", convertito, con modificazioni, in legge 3 agosto 2009, n. 102); alla disciplina sulla presunzione di cessione e di acquisto di beni (art. 53 del d.P.R. n. 633 del 1972)».

²⁹ È il caso dell'utilizzo di un accertamento induttivo extra-contabile di cui all'art. 39, comma 2, D.P.R. n. 600/1973.