

L'*idem factum* nell'applicazione dell'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000: riflessioni a margine della sentenza n. 50/2026 della Corte costituzionale^(*)

The “idem factum” principle in the application of Article 21-bis of Legislative Decree n. 74/2000: reflections on Constitutional Court Judgment n. 50/2026

di Christian Califano - 13 ottobre 2026

Abstract

La Corte costituzionale con la sentenza n. 50/2026 ha stabilito che l'accertamento dei medesimi “fatti materiali” determina, sulla base di quanto disposto dall'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, l'efficacia del giudicato penale di assoluzione in relazione sia all'imposta, sia alla sanzione, in condivisione con la riforma operata dal D.Lgs. n. 87/2024. I due sistemi, quando hanno ad oggetto i medesimi fatti materiali, infatti, devono determinare un trattamento punitivo ispirato, nel complesso, al principio di proporzionalità, conducendo a prospettive convergenti nei rapporti tra i due processi. In questi termini, la soluzione interpretativa di rigetto adottata dalla Corte costituzionale rispecchia l'esigenza di identificare anche il perimetro di efficacia della prova nei due processi quanto a “pienezza” della stessa, che trova nell'*idem factum* il punto di sintesi cui la pretesa impositiva deve essere conformata per poter essere ritenuta legittima.

Parole chiave: giudicato assolutorio, identità del fatto materiale, prova del fatto evasivo, dinamica probatoria nel rapporto tra processo penale e processo tributario

Abstract

*The Italian Constitutional Court, in Judgment No. 50/2026, held that the determination of the same material facts, pursuant to Article 21-bis of Legislative Decree No. 74/2000, confers binding effect on a final criminal acquittal with respect to both the tax assessment and the related administrative penalties, in line with the reform introduced by Legislative Decree No. 87/2024. Where criminal and tax proceedings concern the same material facts, the two enforcement systems must ensure an overall punitive response consistent with the principle of proportionality, thereby promoting convergent outcomes in the interaction between the two proceedings. From this perspective, the Constitutional Court's interpretative dismissal reflects the need to delineate the scope and evidentiary force of proof in both proceedings, including the degree of evidentiary completeness required. In this regard, the concept of *idem factum* constitutes the common point of reference to which the tax claim must conform in order to satisfy the requirements of legality.*

Keywords: final criminal acquittal, identity of the material facts (*idem factum*), proof of tax evasion, evidentiary standards in the relationship between criminal and tax proceedings

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. I rilievi delle ordinanze di rimessione nell'ambito del sindacato di costituzionalità. - 3. Il richiamo agli istituti del Codice di rito penale. - 3.1. (Segue). Il parallelismo con l'art. 652 c.p.p. - 4. L'identità del fatto materiale e *ne bis in idem* nella giurisprudenza della Corte EDU e della Corte costituzionale. - 4.1 (Segue). Il richiamo all'art. 654 c.p.p. - 5. Osservazioni conclusive.

1. Con la sentenza interpretativa di rigetto 13 aprile 2026, n. 50 la Corte costituzionale stabilisce che l'accertamento dei medesimi "fatti materiali" determina, sulla base di quanto stabilito dall'art. 21-*bis* D.Lgs. n. 74/2000, l'efficacia del giudicato penale di assoluzione in relazione sia all'imposta, sia alla sanzione.

La linea interpretativa adottata dalla Consulta si pone in chiara condivisione con la riforma operata dal D.Lgs. n. 87/2024 in cui i due sistemi punitivi, quando hanno ad oggetto i medesimi fatti materiali, dovrebbero oltre che convergere, anche determinare un trattamento punitivo ispirato, nel complesso, al principio di proporzionalità.

La Corte, in più punti del suo sviluppo argomentativo, pone in luce come la dinamica probatoria amministrativa e quella penale in materia indiziaria sia del tutto omogenea: in particolare, il passaggio in cui la insufficienza di prove penalistica (art. 530, comma 2, c.p.p.) viene correlata all'art. 7, comma 5-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992, definisce un sistema ove la prova del fatto evasivo deve essere piena.

La soluzione adottata dalla Corte, con sentenza interpretativa di rigetto, riflette il contenuto delle ordinanze di rimessione nella scelta degli istituti del rito penale da porre al vaglio di costituzionalità; una approfondita analisi delle opzioni adottate dai rimettenti, infatti, nell'ottica delle soluzioni statuite dalla Consulta, conduce anche ad ulteriori e prospettiche valutazioni nei rapporti tra i due processi, ad iniziare da come la Corte costituzionale ha qualificato l'*idem factum*.

2. Con l'ordinanza di rimessione 12 giugno 2025, n. 1838/13/2025 la Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Roma aveva rinviato alla Corte costituzionale la questione di legittimità dell'art. 21-*bis* D.Lgs. n. 74/2000, introdotto dall'art. 1 D.Lgs. n. 87/2024, per violazione degli artt. 3, comma 1, 53, 24, comma 2, 97, 111, comma 1 e 2, Cost.

Tale ordinanza aveva fatto seguito ad un'altra precedente della Corte di Giustizia del Piemonte, 10 marzo 2025, n. 64 che aveva sollevato dubbi di costituzionalità per violazione del principio della "*parità delle armi*" e "*parità delle parti*" nei procedimenti tributario e penale, giacché la parte pubblica, per effetto di quanto previsto dall'art. 21-*bis* D.Lgs. n. 74/2000, avrebbe potuto dover subire un irrimediabile pregiudizio, patendo in via immediata e diretta, nel processo tributario, l'esito di un giudizio al quale è rimasta estranea e sul quale non è mai stata in condizione di influire, con lesione del suo diritto di difesa (art. 24 Cost.) e, conseguentemente, dell'interesse primario dello Stato al prelievo (art. 53 Cost.).

La disposizione di cui all'art. 21-*bis*, infatti, riconosce efficacia vincolante nel processo tributario al giudicato penale assolutorio, a condizione che abbia ad oggetto gli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario e che l'assoluzione sia avvenuta secondo la formula *“perché il fatto non sussiste”* oppure *“per non aver commesso il fatto”*¹.

Entrambi i collegi remittenti, per fondare i ragionamenti di rilevanza e non immediata infondatezza della questione posta, pongono in evidenza che l'art. 21-*bis* avrebbe immediati effetti caducatori sull'accertamento fiscale, a differenza del sistema previgente che consentiva al giudice tributario di prendere in considerazione il giudicato penale come fonte di prova nell'esercizio dei propri poteri di valutazione; il rischio prospettato dell'intervento di riforma voluto dal Legislatore, pertanto, sarebbe stato anche quello di una mutazione dei rapporti tra processo tributario e processo penale.

I passaggi argomentativi, inoltre, facevano ampio riferimento agli arresti della Corte di Cassazione che, dapprima, ha considerato applicabile il giudicato penale anche ai casi in cui la sentenza è divenuta irrevocabile prima della operatività dell'art. 21-*bis*², salvo poi successivamente limitarne gli effetti alle sole sanzioni³ e, infine, rilevato il contrasto, ha rinviato poi alle Sezioni Unite per definire l'ambito a cui limitare o estendere l'operatività della novella⁴.

I rilievi di costituzionalità erano quindi stati posti, da entrambi i collegi, in relazione agli istituti propri del codice di rito penale che regolano l'efficacia dei giudicati e i limiti di circolazione della prova nelle diverse giurisdizioni.

Il punto di partenza su cui si articolava l'ordinanza di rimessione della Corte di Giustizia di Roma n. 1838/2025, si incentrava sul contrasto nomofilattico rimesso alle Sezioni Unite dal giudice di legittimità relativamente all'ambito di efficacia del giudicato penale, ai sensi di quanto disposto dall'art. 21-*bis* D.Lgs. n. 74/2000.

Il percorso argomentativo si collegava con la precedente ordinanza di rimessione della Corte di Giustizia di secondo grado del Piemonte n. 64/2025, la quale proponeva un passaggio, fatto poi proprio nell'ordinanza n. 1838/2025, che specificamente rilevava la supposta irragionevolezza nella violazione del principio della *“parità delle armi”* e della *“parità delle parti”* nei procedimenti tributario e penale.

La parte pubblica, infatti, sarebbe stata limitata laddove *«la pretesa tributaria non può costituire oggetto dell'azione risarcitoria da esercitare in sede penale mediante la costituzione di parte civile dell'Agenzia delle entrate, il che la espone, per effetto di quanto previsto dall'art. 21-*bis* d.lgs. n. 74/2000, a dover subire un irrimediabile pregiudizio, subendo nel processo tributario in via diretta ed immediata l'esito di un giudizio al quale è rimasta estranea, e sul quale non è mai stata in condizione di influire, con evidente lesione del suo diritto di difesa (art. 24 Cost.) e, conseguentemente, dell'interesse primario dello Stato alla riscossione delle imposte in coerenza con il principio della capacità contributiva (art. 53 Cost.)»* (ord. 1838/2025, punto 7.2).

A tal riguardo, CGT Piemonte n. 64/2025 aveva già rilevato sul punto che *«l'effetto dell'art. 21-*bis* sarebbe quello di produrre un “irrimediabile pregiudizio” in capo*

all'Amministrazione finanziaria, che non potrebbe ottenere i maggiori tributi, oltre agli interessi e alle sanzioni di cui agli atti impositivi, in quanto tali pretese non potrebbero formare oggetto della cognizione del giudice penale».

La Corte piemontese aveva dunque poggiato il suo percorso argomentativo sulla circostanza che la pretesa tributaria non poteva costituire oggetto dell'azione risarcitoria nel processo penale mediante la costituzione di parte civile dell'Agenzia delle Entrate che, di conseguenza, avrebbe subito gli effetti di un giudizio su cui non sarebbe stata in condizioni di influire, con lesione del suo diritto di difesa e, conseguentemente, dell'interesse primario dello Stato al recupero dell'illecita sottrazione di materia imponibile.

Entrambe le ordinanze, per fondare i propri rilievi, avevano dunque fatto riferimento all'art. 652 c.p.p. il quale, nel prevedere che la sentenza penale irrevocabile di assoluzione, pronunciata in seguito a dibattimento, ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo per le restituzioni e il risarcimento del danno promosso dal danneggiato o nell'interesse dello stesso, stabilisce che se il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, o ancora che il fatto è stato compiuto nell'adempimento di un dovere o facoltà legittima; ciò a condizione che il danneggiato si sia costituito o sia stato posto in condizione di costituirsi parte civile, salvo che il danneggiato dal reato abbia esercitato l'azione in sede civile a norma del precedente art. 75, comma 2, c.p.p.

Nei percorsi argomentativi delle due ordinanze, viene poi evidenziato ulteriormente come la stessa efficacia ha la sentenza irrevocabile di assoluzione pronunciata a norma dell'art. 442 c.p.p., se la parte civile ha accettato il rito abbreviato, che, letto unitamente all'art. 654 c.p.p., produrrebbe una evidente disparità di trattamento. Secondo tali disposizioni, la sentenza penale di assoluzione può incidere – nella prospettiva del giudice remittente – nei giudizi civili o amministrativi solo se il danneggiato si sia costituito o sia stato posto in condizione di costituirsi parte civile, mentre nel caso in cui trovi applicazione l'art. 21-bis, ciò non avviene, con disparità tra situazioni comparabili.

Infine, veniva posto in rilievo che l'art. 651 c.p.p., laddove disciplina l'efficacia extra-penale della sentenza di condanna irrevocabile, non può trovare applicazione in ambito tributario, come pacificamente riconosciuto dalla consolidata giurisprudenza legittimità⁵.

3. Le ordinanze di rimessione si erano entrambe poste in una prospettiva di *«intrinseca irragionevolezza ed irrazionalità dell'automatismo processuale»* voluto dall'art. 21-bis, per contrasto con l'art. 3, comma 1, Cost., in quanto inidoneo ad assicurare il confronto dialettico tra le parti ed operante ad esclusivo vantaggio del contribuente, senza che sia garantita alcuna possibilità di “resistenza” da parte dell'Amministrazione finanziaria. Sarebbe stata inoltre limitata la *potestas iudicandi* del giudice tributario, *«deprivato di qualsivoglia possibilità valutativa in ordine ai (residuali) profili (esclusivamente) tributari emergenti, come possibile fonte di prova, dalla sentenza penale»*.

Un altro aspetto, evidenziato dai Giudici remittenti, era che l'esigenza di assicurare il principio del *ne bis in idem* ed il coordinamento tra sistemi ex art. 20, comma 1, lett. a), n. 3, legge delega 9 agosto 2023, n. 111 che ha introdotto l'art. 21-bis, fosse avvertita solo a favore dell'imputato e non anche, in caso di condanna, a favore dell'Agenzia. In questo senso, secondo tale prospettazione, la nuova norma si sarebbe inserita, in primo luogo, nei principi mirati alla nuova determinazione dell'assetto sanzionatorio e penale, al solo scopo di rafforzare l'integrazione dei sistemi sanzionatori nella prospettiva del rispetto del principio del *ne bis in idem*⁶.

In secondo luogo, la relazione illustrativa al D.Lgs. n. 87/2024, indica che l'art. 21-bis debba ricollegarsi sistematicamente con le modifiche legislative intervenute, con specifico riferimento alla locuzione contenuta in detta norma secondo cui «*resta fermo quanto previsto dagli articoli 21-bis e 21-ter*»; da tale elemento, secondo il ragionamento del collegio remittente, si sarebbe dovuto desumere che la disposizione avesse natura strumentale, delineando lo stesso contenuto del principio di specialità introdotto con l'art. 19, poiché si stabilisce, in termini univoci, che la sanzione tributaria deve essere irrogata anche se il medesimo fatto sia di rilievo penale e costituisca oggetto di notizia di reato. Il principio di specialità, infatti, si riferisce alla fase della materiale applicazione della sanzione, senza incidere sulla fase, anteriore, dell'accertamento.

Per dimostrare la rilevanza della questione costituzionale posta, i collegi remittenti hanno sviluppato le loro argomentazioni attraverso un parallelismo tra l'art. 21-bis D.Lgs n. 74/2000 e l'art. 652 c.p.p.

3.1. Afferma l'ordinanza 1838/2025 che «*affiora in tutta evidenza la qui denunciata disparità di trattamento: mentre la sentenza penale di assoluzione, secondo la norma generale del codice di rito, può incidere nei giudizi civili o amministrativi solo se il danneggiato si sia costituito o sia stato posto in condizione di costituirsi parte civile, nel processo tributario, per effetto dell'art. 21-bis cit., ciò non avviene, con irragionevole disparità tra situazioni assolutamente comparabili, tali da violare, su un fronte correlato, anche l'art. 24 Cost. e [...] l'art. 111, commi primo e secondo, Cost.*».

Un primo aspetto che viene in evidenza è che l'ordinanza non ha considerato che l'art. 652 c.p.p. nasce per regolare gli effetti della libera scelta di esercitare o meno l'azione civile nel processo penale (che è un'opzione rimessa alla libera volontà del danneggiato), mentre l'art. 21-bis ha lo scopo, secondo quanto emerge dalla relazione illustrativa, di regolare due procedimenti giurisdizionali (tributario e penale) che nascono in conseguenza allo stesso atto impositivo emesso dall'Amministrazione finanziaria, nella verosimile ottica di scongiurare il *bis in idem*.

Sul punto si può aggiungere che, come norma che regola gli effetti extrapenalici del giudicato, l'art. 652 c.p.p. si riferisce unicamente alla specifica categoria dei giudizi di danno; dunque, il richiamo operato dai rimettenti è, a maggior ragione, inconferente.

Rispetto a tale ragionamento, emerge che si pongono sullo stesso piano, per affermarne una disparità, due norme diverse, con finalità processuali ugualmente differenti.

Come già evidenziato, il decreto delegato attribuisce efficacia di “giudicato” esclusivamente alla sentenza penale di assoluzione, non menzionando che possa rilevare nel processo tributario la sentenza penale di condanna.

Fermo il richiamo all’identità dei “fatti materiali” come criterio identificativo dell’efficacia della sentenza penale (di assoluzione), vale la pena ragionare intorno al fatto che non si rinviene nella disposizione alcun riferimento alle ipotesi di reato che devono essere oggetto del processo penale.

Tale scelta, in sé, pone univocamente al centro della dinamica fra processo penale e tributario il fatto materiale, senza ulteriori condizionamenti che potrebbero precludere la possibilità di fruire dell’assoluzione penale in sede tributaria per l’assenza di una condizione di per sé estranea alla finalità ed alla logica della disposizione.

Posto il ruolo di criterio applicativo attribuito al concetto di “fatto materiale”, l’efficacia della sentenza penale resta subordinata a una verifica, caso per caso, della compatibilità logica fra i “fatti materiali” così come accertati dal giudice penale con quelli posti a fondamento dell’accertamento tributario; verifica che resterà particolarmente complessa nel caso di accertamenti fondati su metodi induttivi o sintetici e che, in quanto tali, mirano a ricostruire grandezze complessive piuttosto che specifiche operazioni, come invece più spesso accade in sede penale.

Ad identità del fatto materiale, pare utile affrontare anche il tema relativo alla natura, sostanziale o processuale, della disposizione.

Nella sentenza Cass. 2 dicembre 2024, n. 30814 del(richiamata più di recente dalla sentenza 16 gennaio 2025, n. 1021) si legge che la disposizione appare *«avere carattere processuale, incidendo sulla efficacia esterna nel processo tributario del giudicato penale (il primo comma) e sulle modalità di produzione nel giudizio di cassazione (il secondo comma)»*.

A sostegno della qualificazione della norma come processuale, viene richiamato (non a caso, evidentemente) il previgente orientamento della Cassazione riferito all’efficacia dell’art. 654 c.p.p.⁷ che, tuttavia, si scontra con un principio richiamato dalla stessa Corte nella sentenza n. 30814/2024 secondo il quale *«sono sostanziali le norme che consistono in regole di giudizio la cui applicazione ha una diretta ricaduta sulla decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda, mentre hanno carattere processuale le disposizioni che disciplinano i modi di deduzione, ammissione e assunzione delle prove»*.

Certamente il secondo comma dell’art. 21-bis, inerendo esclusivamente sulle modalità di assunzione della sentenza penale, come prova legale nel processo, assume i caratteri di norma processuale; alla stessa conclusione si può addivenire anche per il primo comma, in quanto l’attribuzione di un valore di “giudicato” ai fatti materiali così come accertati nella sentenza penale non può che definire la decisione di merito.

La prospettiva di considerare l’art. 21-bis una norma processuale sulla scorta della giurisprudenza formata sull’art. 654 c.p.p. ma con effetti sostanziali, in quanto idonea

ad impattare sulla decisione di merito, passa dalla considerazione della diversa natura delle due disposizioni: la seconda mira a regolare l'esercizio dell'azione civile nel processo penale, facendo in ogni caso propendere, alla luce della deroga rappresentata dall'ultimo capoverso della norma («*purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa*»), per il principio di autonomia dei processi.

Tale principio di autonomia viene evidenziato anche dall'art. 652 c.p.p., sempre in tema di effetti *extra*-penali del giudicato (norma a cui ha fatto espressamente richiamo il giudice rimettente nel porre la questione di legittimità sull'art. 21-*bis*), che assume una *ratio* completamente diversa sulla scorta del combinato disposto con l'art. 75 c.p.p. («*se l'azione civile, per scelta, non viene esercitata nel processo penale il giudicato non si estende*»), il che escluderebbe il rapporto da genere (artt. 652; 654 c.p.p.) a specie (art. 21-*bis*) ove quest'ultima mira a prevenire, invece, il *ne bis in idem* processuale⁸.

Sul giudicato di condanna la prospettiva, sulla scorta della giurisprudenza europea, si sposta sul tema del *ne bis in idem* sostanziale e sul rimedio del principio di proporzionalità.

La nuova norma introduce, nel sistema punitivo tributario, il divieto del *bis in idem* sostanziale inteso in senso proprio ed è formulata in stretta aderenza alle sentenze della Corte EDU⁹ e della Corte costituzionale¹⁰; in più, in ordine al prospettato *vulnus di garanzie* in ordine al diritto di difesa per l'Agenzia delle Entrate nel rapporto tra 652 c.p.p. e 21-*bis*, come anticipato, ciò che il giudice remittente non ha considerato è la riconosciuta facoltà processuale per l'Amministrazione finanziaria di essere sempre messa nelle condizioni di costituirsi parte civile nel processo penale.

In ogni caso, che l'Amministrazione finanziaria debba ottemperare al giudicato penale è affermato con chiarezza dalla Corte costituzionale¹¹ e sussistono, inoltre, previsioni normative di doverosità dell'annullamento d'ufficio, legate all'esigenza di conformare l'operato dell'Amministrazione finanziaria ad accertamenti di fatto perfezionatisi in sedi giurisdizionali extratributarie: l'assai risalente, ma tuttora in vigore, art. 4, comma 2, L. 20 marzo 1865, n. 2248, All. E impone che, in presenza di atti di accertamento definitivi, è doveroso il recepimento del giudicato di accoglimento in tema di tributi, qualora vi sia identità del fatto e non emergano variazioni quantitative o qualitative¹²; in questo senso, anche la giurisprudenza di Cassazione riafferma, *apertis verbis*, la portata dell'art. 4 L. n. 2248/1865, All. E, sull'obbligo di conformarsi al giudicato¹³.

Al riguardo, può essere utile evidenziare che di tale norma il Legislatore ha dichiarato indispensabile la permanenza in vigore attraverso l'art. 1, comma 1, D.Lgs. 1° dicembre 2009, n. 179; questa disposizione rappresenta un principio generale in materia di attività amministrativa che impone il potere-dovere attribuito all'Amministrazione finanziaria di verificare l'eventuale rilevanza fiscale del fatto penalmente accertato con sentenza penale definitiva assolutoria e, nel caso, di conformarsi al giudicato stesso. Ciò trova conferma soprattutto in due sentenze della

Corte costituzionale, chiamata in entrambi i casi a pronunciarsi sull'oggi ormai abrogato art. 12, comma 2, D.L. n. 429/1982.

Con la sentenza 23 marzo 1992, n. 120 la Consulta, dopo aver chiarito che l'art. 12 non riconosce una facoltà agli Uffici ma un obbligo di uniformarsi, previa verifica della rilevanza dei fatti accertati in sede penale, ha chiarito che tale disposizione «*va naturalmente inquadrata [...] nel sistema normativo vigente, il quale contiene il principio generale desumibile dall'art. 4 della legge 20 marzo 1865 n. 2248, All. E, dell'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di conformarsi al giudicato dei tribunali*».

Con una successiva sentenza del 23 luglio 1997, n. 264, relativa sempre alla legittimità dell'art. 12 citato, la Corte ha ulteriormente chiarito che la norma deve essere inquadrata sistematicamente in conformità al “*principio di ordine generale*” di cui all'art. 4, All. E, e che, in ogni caso, «*l'Amministrazione finanziaria deve comunque uniformarsi, in sede di autotutela, nell'adozione dei provvedimenti ivi previsti*», aggiungendo poi la Corte che «*l'adeguamento della fattispecie tributaria all'accertamento dei fatti operato dal giudice penale va compiuto, dietro eventuale sollecitazione del contribuente, senza soggiacere al limite temporale della scadenza del termine per l'accertamento tributario: limite che – secondo una lettura della norma conforme a Costituzione, e condotta alla stregua del principio generale come sopra enunciato – è da ritenersi vincolante in modo assoluto soltanto con riguardo all'attività degli organi fiscali diretta a modificare in pejus la posizione del contribuente. Sicché lo svolgimento di tale attività conformativa avviene a prescindere dal momento in cui si forma il giudicato. Né assume rilevanza la mancata partecipazione dell'amministrazione al giudizio penale, stante il diverso ambito decisionale di questo rispetto al procedimento amministrativo*».

Già nel 1997, dunque, il principio di cui all'art. 4, All. E, oltre ad essere riconosciuto quale principio di ordine generale, viene dalla Consulta svincolato dai limiti di cui all'art. 654 cpp, non assumendo rilevanza la partecipazione dell'Amministrazione finanziaria al giudizio penale.

Il rilievo del principio così stabilito dalla Consulta ha successivamente trovato ulteriori conferme anche nella giurisprudenza di legittimità: in particolare, Cass. 25 maggio 1999, n. 5064, ha ribadito che la pronuncia penale assolutoria assume rilevanza, indipendentemente dalla efficacia di giudicato tra le parti, per l'obbligo che incombe alla Pubblica Amministrazione di conformarsi al giudicato dei tribunali, in conformità al principio desumibile dall'art. 4 L. n. 2248/1865, All. E, in particolare, di verificare la rilevanza fiscale del fatto accertato in sede penale.

4. La giurisprudenza della Corte costituzionale ha costantemente affermato che «*il diritto al ne bis in idem riconosciuto dall'art. 4 Prot. n. 7 CEDU mira infatti, in primo luogo, a tutelare la persona contro le sofferenze e i costi di un nuovo procedimento per i medesimi fatti già oggetto di altro procedimento definitivamente concluso*»¹⁴.

In questa prospettiva, *ne bis in idem* sostanziale e processuale hanno confini ed ambiti applicativi parzialmente diversi: infatti, il primo concerne le ipotesi di qualificazione

normativa multipla di un medesimo fatto e mediante il criterio regolativo della specialità; diversamente, il *ne bis in idem* processuale, concerne il rapporto tra il fatto ed il giudizio, vietando l'esercizio di una nuova azione penale dopo la formazione del giudicato, ex art. 649 c.p.p.¹⁵.

Sul punto la Corte costituzionale, con la sentenza del 21 luglio 2016, n. 200, nel dichiarare illegittimo l'art. 649 c.p.p. nella parte in cui esclude che il fatto sia il medesimo per la sola circostanza che sussiste un concorso formale tra il reato già giudicato con sentenza divenuta irrevocabile e il reato per cui è iniziato il nuovo procedimento penale, ha ridefinito il principio del *ne bis in idem* processuale, affermando il criterio dell'*idem factum* e non dell'*idem* legale ai fini della valutazione dell'identità del fatto storico oggetto di nuovo giudizio. La successiva sentenza Corte EDU, 15 novembre 2016 (*A e B c. Norvegia*) ha poi censito una propensione alla lettura del *ne bis in idem* sotto il profilo del principio di proporzionalità.

Sul punto, le Sezioni Unite hanno messo in evidenza la «necessità di una comparazione concreta e complessiva delle fattispecie con particolare distinzione – quanto alla verifica del presupposto processuale di cui all'art. 649 c.p.p. e del suo corrispondente convenzionale dell'art. 4 Prot. 7 CEDU – al fatto oggetto di contestazione e, quanto all'individuazione dell'unitarietà della fattispecie contestata, agli elementi costitutivi della stessa, caratterizzati come sempre dalla correlazione azione - evento - elemento psicologico, e dalla loro concreta attribuzione, attraverso il capo di imputazione, alla persona sottoposta a giudizio»¹⁶.

Di conseguenza, anche nella costante interpretazione della giurisprudenza costituzionale, le disposizioni di diritto interno che disciplinano e tutelano il *ne bis in idem* sostanziale e processuale richiedono che l'interprete adotti un criterio volto a valutare se tali norme risultino, o meno, conformi all'interpretazione consolidata nella giurisprudenza della Corte EDU che «rende meno probabile l'applicazione del divieto convenzionale di *bis in idem* alle ipotesi di duplicazione dei procedimenti sanzionatori per il medesimo fatto, ma non è affatto da escludere che tale applicazione si imponga di nuovo, sia nell'ambito degli illeciti tributari, sia in altri settori dell'ordinamento, ogni qual volta sia venuto a mancare l'adeguato legame temporale e materiale, a causa di un ostacolo normativo o del modo in cui si sono svolte le vicende procedurali»¹⁷.

4.1. In questo quadro di riferimento, l'eccezione di incostituzionalità riteneva che l'art. 21-bis esprimesse una scelta legislativa “arbitraria” ed operasse «ad esclusivo vantaggio del contribuente assolto in sede penale senza garantire alcuna possibilità di “resistenza” all'Amministrazione finanziaria»; infine viene evidenziato come essa appaia limitativa della *potestas iudicandi* del giudice tributario, argomentando sul punto con la mancanza di un'esplicita normativa di raccordo con il disposto dell'art. 654 c.p.p., che disciplina la rilevanza del giudicato penale nelle cause civili e amministrative (ord. n. 1838/2025).

Su tale richiamo alla disposizione di rito penale, la consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione, relativa alla non automatica valenza applicativa dell'art. 654

c.p.p. in materia tributaria, evidenzia che nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente ma deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare¹⁸.

La connessione esistente tra i due procedimenti, tributario e penale, i quali abbiano alla base i medesimi fatti materiali oggetto di accertamento e dal cui definitivo accertamento in sede giudiziale derivino le conseguenze differenti ai fini penali e tributari, sostanzierebbe, secondo i remittenti, una «*illegittima intromissione del legislatore in un ambito, quello della valutazione del compendio probatorio, riservato esclusivamente all'autorità giudiziaria*» (ord. n. 1838/2025, punto 8).

Va precisato sul punto che, mentre l'art. 654 c.p.p. riguarda l'efficacia della sentenza penale, l'art. 21-bis concerne invece l'efficacia dei fatti materiali, così come accertati con la sentenza penale di assoluzione con formula piena; non si tratta di identità del mezzo di prova, ma di identità del fatto materiale accertato¹⁹.

Sul punto paiono dirimenti le osservazioni di attenta dottrina che ha evidenziato come, sebbene non sempre il processo penale sia in grado di fotografare la realtà facendo emergere la verità storica pur utilizzando prove piene, ma che, pur con possibilità di errore, il processo penale rimane «*il sistema storicamente più accreditato per accertare gli accadimenti materiali controversi*», con un livello di ricostruzione tale da far recedere la specialità probatoria del procedimento amministrativo in favore della «*pienezza qualitativa*» delle prove confluite nella sentenza d'assoluzione²⁰.

L'art. 21-bis, è limitato ai rapporti tra la sentenza penale assolutoria con formula piena e il processo tributario, mentre, come noto, l'art. 654 c.p.p. si riferisce all'efficacia extraprocessuale della sentenza penale in generale, anche con riferimento al processo civile e amministrativo²¹.

Infine, sul punto, la costante giurisprudenza della Corte EDU, valorizzando l'art. 6, ha stabilito il principio secondo cui una sentenza definitiva passata in giudicato risolve definitivamente (con «*effetto finale*») la controversia tra le parti, così solo garantendo il fondamentale diritto a un equo processo; non vi sarebbe, dunque, secondo l'art. 6 della CEDU, irragionevolezza nella decisione del Legislatore di stabilire una rilevanza cogente e impeditiva per il giudizio autonomo del giudice tributario in tema di accertamento del fatto, qualora «*il procedimento fiscale e quello penale riguardino la stessa questione che è stata decisiva per il loro esito*»²².

5. La Corte costituzionale precisa come il supporto probatorio nell'identificazione del fatto materiale non possa essere connotato da elementi solo di verosimiglianza o probabilità ma debba essere, anche nel procedimento e nel processo tributario, adeguatamente persuasivo. In sede penale ed in sede amministrativa il contribuente può essere considerato responsabile di un fatto evasivo solo alle medesime condizioni, impedendo, dunque, che la prova di natura amministrativa possa essere apprezzata in termini depotenziati rispetto a quanto avviene nel diritto penale.

Tale impostazione, che pure è espressiva di una generalizzata forma di pregiudizialità, segna un mutamento di direzione rispetto alle conseguenze a cui il doppio binario puro ha dato luogo e che hanno reso spesso, sinora, il sistema sanzionatorio complessivamente poco proporzionale²³.

In questa prospettiva, la giurisprudenza CEDU sull'*idem factum* e sul *ne bis in idem*²⁴, posta anche a fondamento di altre recenti sentenze della Corte costituzionale, fissa dei vincoli nell'ottica del riscontro dell'identità dei fatti materiali fra i due giudizi: occorre tenere presente, infatti, che ai fini della valutazione, da parte del giudice, della legittimità del recupero del tributo, appare imprescindibile che lo stesso appuri se il fatto è già stato ritenuto, in sede penale, inesistente oppure non commesso. È lo stesso art. 53 Cost. che, attraverso il carattere dell'effettività, induce a valorizzare il fatto materiale (nella sua essenza storico-naturalistica) in quanto espressivo, o meno, dell'attitudine alla contribuzione.

La valorizzazione da parte della sentenza n. 50/2026 degli istituti del rito penale come meccanismi di ricerca della piena prova e la centralità dell'*idem factum*, dimostrano come siano state le stesse basi di sviluppo interpretativo poste dai Giudici rimettenti a consentire alla Consulta di identificare i presupposti di effettiva legittimità costituzionale dell'art. 21-bis.

In questi termini, la soluzione interpretativa di rigetto, rispecchia l'esigenza di identificare anche il perimetro di efficacia della prova nei due processi quanto a "pienezza" della stessa, che trova nell'*idem factum* il punto di sintesi cui la pretesa impositiva deve essere conformata per poter essere ritenuta legittima. In ogni caso, relativamente ad una valutazione del corretto bilanciamento dei valori costituzionalmente protetti e delle garanzie che devono essere assicurate in fase di attuazione del prelievo, non si potrà prescindere dall'art. 47 della Carta dei Diritti fondamentali UE e dall'art. 6 della Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo, come ha già posto in rilievo, in plurime decisioni, la Corte costituzionale.

La lettura della sentenza n. 50/2026, anche sotto questo specifico profilo, dovrà poi fungere da stabile criterio interpretativo ispirando le soluzioni che saranno poi adottate, sul tema, dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

() Il saggio 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 L'attuazione dell'art. 20 della legge delega è avvenuta tramite il D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 ("Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111").

² Cass., sez. trib., n. 30814/2024.

³ Cass., sez. trib., n. 3800/2025.

⁴ Cass., sez. trib., n. 5714/2025; da ultimo, hanno sospeso il giudizio in attesa dell'intervento delle Sezioni Unite, n. 20996/2025 e n. 21969/2025.

⁵ Cass., n. 2115/2024; sul punto si v. SUCCIO R., *Sorgono dubbi di costituzionalità sulla estensione del giudicato penale al processo tributario in attesa delle Sezioni Unite*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 1/2025, pubblicata online il 12 giugno 2025.

⁶ SUCCIO R., *Sorgono dubbi di costituzionalità sulla estensione del giudicato penale al processo tributario in attesa delle Sezioni Unite*, cit., 4 ss., secondo cui, in aderenza all'ultimo indirizzo della Cassazione (cfr. nota 3), la portata applicativa dell'art. 21-bis, si riferirebbe solo al trattamento sanzionatorio e non all'imposta.

⁷ Sul punto si v., in chiave ricostruttiva, 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, 216 ss.; COCIANI S., *I rapporti tra processo penale e processo tributario. La giurisprudenza di legittimità tra Antigone e Creonte*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2025, 2, 411 e 424 ss.; in più ampi termini generali, GIOVANNINI A., *I rapporti tra sanzioni e tra processi: il fatto materiale nuovo paradigma ordinamentale*, in MANZONI I. - MELIS G. (a cura di), *Il diritto tributario nella stagione delle riforme*, Pisa 2024, 246 ss.

⁸ Sulla natura di norma speciale dell'art. 21-bis, cfr. DE BONIS V., *La circolazione e la rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario: le ricadute della l. 130/2022 e gli approdi del D.lgs 87/2024*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, 6, 2091 ss.

⁹ Corte EDU, spec. 15 novembre 2016 (*A e B c. Norvegia*) e 18 maggio 2017 (*Jóhannesson ed altri c. Islanda*); sul punto, se in precedenza le diverse sentenze della Corte EDU parevano evidenziare una netta presa di posizione nell'interpretazione sostanzialistica con una indicazione che appariva di netta alternatività fra le due tipologie sanzionatorie, si ritiene, ora, di dover procedere ad un'analisi critica caso per caso, al fine di verificare l'effettiva esistenza di una "connessione sufficientemente stretta" tra i profili sostanziali e temporali di attivazione dei procedimenti tributari sanzionatori amministrativo e penale (c.d. «*sufficiently close connection in substance and time*»); si v. MARINO G., *Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza CEDU*, in GLENDI C. - CORASANITI G. - CORRADO OLIVA C. - DE' CAPITANI DI VIMERCATE P. (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Milano, 2019, 623 ss.; PERRONE A., *Il criterio della "sufficiently close connection" ed il suo rapporto con il principio del ne bis in idem sanzionatorio nella giurisprudenza della Corte EDU*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 3, 1128 ss.; GALLO F., *Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle Alte Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. trib.*, 2017, 4, 915 ss.; SCHIAVOLIN R., *Alcune considerazioni sul contrasto tra CEDU e disciplina italiana dei rapporti tra procedure sanzionatorie amministrative e penali*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 3, 385 ss.

¹⁰ Corte cost., sent. n. 149/2022.

¹¹ Corte cost. 23 marzo 1992, n. 120 (in *Foro It.*, 1993, I, 1060); Corte cost. 23 luglio 1997, n. 264, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 101, con nota di FICARI V., *Art. 12, comma 1, l. n. 516/1982 e potere di autotutela negativa dell'amministrazione finanziaria*.

¹² La tematica è stata autorevolmente approfondita da DEL FEDERICO L., *I nuovi procedimenti sanzionatori di cui al D.Lgs 472/1997*, in *Rass. trib.*, 1999, 4, 1041 e ID., *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie; i principi sostanziali del D.lgs. 472-1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, IX, 107 ss.

¹³ Cass., sez. trib., 24 febbraio 2001 n. 2728.

¹⁴ Corte cost., 16 giugno 2022, n. 149.

¹⁵ Cfr. Cass. pen., 12 gennaio 2022, n. 663; in precedenza, Cass. pen., 6 giugno 2018, n. 25651.

¹⁶ Cass., Sez. Un., 23 febbraio 2017, n. 20664; da ultimo si v. Cass., sez. pen. III, 31 gennaio 2024, n. 4201.

¹⁷ Così Corte cost., 2 febbraio 2018, n. 43, par. 9 ma si v. anche, parimenti, Corte cost., 10 maggio 2019, n. 122, par. 8; Corte cost., 24 ottobre 2019, n. 222, par. 2.1, e Corte cost., 1° luglio 2021, n. 136.

¹⁸ Cfr. Cass., sez. trib., ord. 27 novembre 2019, n. 30941.

¹⁹ Così GIOVANNINI A., *I nuovi principi del sistema punitivo tributario: proporzionalità e identità del fatto materiale*, in GIOVANNINI A. (a cura di), *La riforma fiscale, I diritti e i procedimenti*, vol. III, Pisa, 2024, 149; ID., *I rapporti fra processo penale e processo tributario*, *ibidem*, vol. III, 161.

²⁰ Così 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, pubblicata online il 1° giugno 2024.

²¹ Cfr. COCIANI S., *I rapporti tra processo penale e processo tributario*, cit, 424.

²² Corte EDU, caso *Gražulevičiūtė contro Lituania*, Domanda n. 53176/17, par. 74; si v. inoltre Corte EDU, caso *Lungu e altri c. Romania*, Domanda n. 25129/06, par. 40 e, recentemente, Corte EDU, *Bădescu et Autres c. Roumanie*, Domanda n. 22198/18 del 25 giugno 2025, par. 140.

²³ In questi termini DI SIENA M., *Prova penale e tributaria avvicinate dalla Corte Costituzionale*, in *NT Fisco, Norme & Tributi Plus*, 27 aprile 2026.

²⁴ Sul principio del *ne bis in idem*, con particolare riguardo al rapporto tra sistema sanzionatorio nazionale e art. 4, prot. agg.to n. 7, CEDU, si v. GIANONCELLI S., *Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*, in *Riv. dir. fin.*, 2019, 2, 177 ss.; FLORA G., *Sistema penale tributario, le possibili linee guida di riforma*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 289 ss.; ALFANO R., *Il principio del ne bis in idem: la prospettiva europea*, in ALFANO R. - AMATUCCI F. (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti sanzionatori*, Torino, 2022, 90 ss. In differente prospettiva, è anche da tenere in considerazione che la nozione ampia di “sanzione penale” proposta dalla giurisprudenza della Corte EDU ha configurato una violazione del divieto di *ne bis in idem* altresì nel caso di congiunta applicazione di una sanzione penale e di una sovrattassa applicata per via della trasgressione fiscale, sui cui si v. Corte EDU, 20.05.2014, *Nykanen c. Finlandia*, n. 11828/11.