

Processo penale e processo tributario dopo l'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000 e la sentenza della Corte Cost., 13 aprile 2026, n. 50

Il rapporto tra processo penale e processo tributario, storicamente costruito sul paradigma del c.d. doppio binario, ha subito un significativo intervento con l'introduzione dell'art. 21-*bis* nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ad opera dell'art. 1, comma 1, lett. m), del D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87.

La norma stabilisce che la sentenza penale irrevocabile di assoluzione, pronunciata in seguito a dibattimento con le formule “*perché il fatto non sussiste*” o “*perché l'imputato non lo ha commesso*”, ha efficacia di giudicato nel processo tributario, in ogni stato e grado, nei confronti del medesimo soggetto e con riferimento agli stessi fatti materiali oggetto di valutazione; il comma 2 consente inoltre il deposito della sentenza anche nel giudizio di cassazione tributaria fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio, mentre il comma 3 estende, limitatamente alla formula “*perché il fatto non sussiste*”, gli effetti anche alla persona fisica o all'ente nel cui interesse abbia agito l'autore materiale del fatto, nonché ai soci o associati.

La disciplina è destinata a confluire, dal 1° gennaio 2027, nell'art. 119 del D.Lgs. 14 novembre 2024, n. 175 (Testo Unico della giustizia tributaria), collocandola così nel sistema delle impugnazioni e, più precisamente, nella sezione del ricorso per cassazione.

Negli atti pubblicati nella Gazzetta Ufficiale relativi al giudizio di costituzionalità, la Corte Costituzionale richiama l'art. 119 del D.Lgs. n. 175/2024 quale disposizione destinata a operare in via consequenziale rispetto all'art. 21-*bis*. Tale dato conferma che il legislatore ha inteso costruire un raccordo stabile tra la disciplina introdotta nel D.Lgs. n. 74/2000 e la sua futura collocazione nel Testo Unico della giustizia tributaria.

Sotto il profilo sistematico, la disposizione viene ricollocata non più soltanto come tecnica di coordinamento tra illecito penale e rapporto d'imposta, ma come regola interna al processo tributario, destinata a incidere direttamente sul modo in cui il giudice tributario, e segnatamente il giudice di legittimità, deve trattare il sopravvenire del giudicato penale assolutorio.

In questo contesto assume particolare significato la scelta di collocare l'art. 119 nella sezione dedicata al ricorso per cassazione. Tale scelta rivela la volontà del legislatore di rendere strutturale, all'interno del rito tributario, la possibilità che il giudicato penale assolutorio venga fatto valere anche in sede di legittimità, situazione che l'art. 21-*bis*, comma 2, già disciplina consentendo il deposito della sentenza penale irrevocabile fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio. La futura collocazione nel Testo Unico della giustizia tributaria rafforza dunque l'idea che il rapporto tra giudicato penale e processo tributario non appartenga più soltanto all'area dei rapporti esterni tra

ordinamenti processuali distinti, ma entri stabilmente a far parte della dinamica interna delle impugnazioni tributarie.

Sul piano funzionale, tale scelta consente di cogliere con maggiore nitidezza la natura dell'istituto. Non si è in presenza di una semplice regola probatoria, né di una disposizione confinata alla materia sanzionatoria. Si tratta, più propriamente, di una norma sull'efficacia del giudicato che opera dentro il processo tributario. La sua trasposizione nel testo unico conferma, pertanto, che il legislatore del 2024 non ha inteso incidere soltanto sul rapporto astratto tra giudicato penale e pretesa fiscale, ma sul concreto modo di decidere del giudice tributario. In termini più netti, la disciplina cessa di apparire come regola esterna al processo tributario e viene invece incorporata nel suo assetto ordinamentale. È anche per questa ragione che la Corte Costituzionale, nella sentenza n. 50/2026, ha trattato l'art. 21-*bis* e l'art. 119 come disposizioni strettamente coordinate, ritenendo che la questione di costituzionalità investisse il medesimo meccanismo anche nella sua futura collocazione nel testo unico.

Vi è, poi, un ulteriore profilo ermeneutico che merita di essere sottolineato. Affermare che la disciplina confluirà nell'art. 119 non significa postulare una cesura netta tra un vecchio e un nuovo regime. Al contrario, la continuità di funzione tra art. 21-*bis* e art. 119 induce a ritenere che l'elaborazione giurisprudenziale e costituzionale già maturata sul primo accompagnerà inevitabilmente anche l'interpretazione del secondo. In particolare, la lettura costituzionalmente orientata offerta dalla Corte Costituzionale con la sentenza 13 aprile 2026, n. 50, fondata sull'identità dei fatti materiali e sulla compatibilità dei regimi probatori, è destinata a proiettarsi integralmente sul futuro art. 119, poiché quest'ultimo non introduce un istituto diverso, ma riceve e ricolloca la medesima disciplina nel testo unico della giustizia tributaria. Ne consegue che il passaggio dal D.Lgs. n. 74/2000 al D.Lgs. n. 175/2024 non interrompe il diritto vivente formatosi nel frattempo, ma lo assorbe e lo trasporta nella nuova sede codificata.

Dal punto di vista pratico-applicativo, la confluenza nell'art. 119 comporta almeno due conseguenze di immediata percezione. La prima è di chiarezza sistematica, perché dal 2027 gli operatori del processo tributario potranno rinvenire la disciplina del giudicato penale assolutorio direttamente nel testo unico processuale, senza doverla ricercare in una norma collocata nel decreto penale-tributario. La seconda è di coerenza processuale, giacché la collocazione nella parte dedicata al ricorso per cassazione rende più immediato il raccordo con il meccanismo del deposito della sentenza penale irrevocabile in sede di legittimità e conferma che il legislatore considera questa materia come componente strutturale della disciplina delle impugnazioni tributarie.

In definitiva, la confluenza nell'art. 119 realizza l'internalizzazione dell'istituto nel sistema della giustizia tributaria. Una regola nata come tecnica di coordinamento tra processo penale e processo

tributario viene così stabilmente assorbita entro l'ordinamento processuale tributario, assumendo il valore di regola interna di giudizio e di organizzazione del sindacato giurisdizionale sui fatti materiali già scrutinati in sede penale.

Ciò premesso, già nella prima applicazione giurisprudenziale dell'art. 21-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000 si sono manifestati due aspetti problematici distinti: da un lato, l'efficacia intertemporale della norma; dall'altro, l'ambito oggettivo dell'efficacia vincolante del giudicato penale.

Quanto al primo aspetto, la Cassazione ha rapidamente consolidato un orientamento favorevole all'applicazione dell'art. 21-*bis* quale *ius superveniens* processuale anche ai giudizi di cassazione pendenti alla data della sua entrata in vigore, purché la sentenza penale fosse già irrevocabile e ricorressero gli altri presupposti di legge; l'ordinanza interlocutoria Cass., sez. trib., 4 marzo 2025, n. 5714 dà atto che questo approdo era ormai divenuto “*pressoché unanime*”, richiamando, *ex multis*, Cass. n. 23570/2024, n. 23609/2024, n. 21584/2024, n. 30814/2024 e n. 1021/2025.

Più profondo e teoricamente assai più delicato è stato, invece, il contrasto relativo agli effetti del giudicato penale assolutorio sull'imposta. La stessa Cass. n. 5714/2025 ha ricostruito due orientamenti incompatibili. Il primo, inaugurato dalle coeve Cass. n. 23570/2024 e Cass. n. 23609/2024, poi ribadito da Cass. n. 21584/2024, n. 30675/2024, n. 30814/2024, n. 936/2025 e n. 1021/2025, riteneva che l'art. 21-*bis*, riferendosi ai “*fatti materiali*”, imponesse di riconoscere efficacia vincolante dell'assoluzione non solo sul versante sanzionatorio, ma anche sul presupposto impositivo, con la conseguenza che, se il fatto è stato escluso in sede penale, viene meno anche il fondamento della ripresa fiscale. Il secondo orientamento, avviato da Cass. n. 3800/2025 e seguito da Cass. n. 4916/2025, n. 4921/2025, n. 4924/2025 e n. 4935/2025, sosteneva invece che l'art. 21-*bis* dovesse essere letto in chiave restrittiva, come norma riferita essenzialmente al trattamento sanzionatorio, lasciando ferma, con riguardo all'imposta, la tradizionale autonomia del giudizio tributario e la mera rilevanza probatoria della sentenza penale. La stessa ordinanza interlocutoria segnalava poi un ulteriore contrasto circa la rilevanza delle assoluzioni ex art. 530, comma 2, c.p.p., richiamando in senso restrittivo Cass. n. 3800/2025, n. 4291/2025 e n. 4294/2025.

In questo quadro è intervenuta la Corte Costituzionale, con la sentenza 13 aprile 2026, n. 50, che ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* attraverso una pronuncia interpretativa di rigetto che ne delimita l'ambito operativo.

In particolare, la Consulta non ha accolto né la tesi dell'automatismo generalizzato né quella del radicale ridimensionamento della norma a favore delle sole sanzioni. Ha invece costruito una lettura costituzionalmente orientata, fondata su due idee-guida: la prima è che il nuovo art. 21-*bis* riguarda realmente il processo tributario in senso pieno e non può essere svuotato; la seconda è che la sua operatività dipende dalla effettiva identità dei fatti materiali e dalla compatibilità dei regimi probatori

che sorreggono i due giudizi. In questa prospettiva, l'efficacia del giudicato penale non nasce da un automatismo formale collegato al solo dispositivo, ma da una verifica di omogeneità sostanziale tra il fatto scrutinato in sede penale e quello assunto a fondamento della pretesa tributaria.

La nozione di “*stessi fatti materiali oggetto di valutazione*” diventa così il vero perno sistematico della riforma. La Corte Costituzionale esclude che sia sufficiente una generica contiguità tra contestazione penale e ripresa fiscale, o anche la sola derivazione da una medesima vicenda economica. Occorre, invece, una vera sovrapposibilità del nucleo storico-naturalistico rilevante nei due giudizi. Il fatto penale e il fatto tributario debbono coincidere non in senso meramente descrittivo, ma in termini di effettivo oggetto dell'accertamento. Ne consegue che, quando il processo penale e quello tributario si muovano su piani solo apparentemente comuni, ma in realtà governati da presupposti costitutivi diversi, l'art. 21-*bis* non può operare. La Consulta, in tal modo, ha trasformato la formula normativa in una clausola di verifica concreta, destinata a impedire sia l'estensione indiscriminata del giudicato, sia il suo svuotamento nominalistico.

Un passaggio di grandissimo rilievo riguarda il coordinamento tra art. 21-*bis* e art. 7, comma 5-*bis*, del D.Lgs. n. 546/1992.

La Corte Costituzionale afferma espressamente che la disposizione vale sia quando l'assoluzione segua a un accertamento positivo della non esistenza del fatto, sia quando essa dipenda dalla insufficienza di prove, in coerenza con la regola tributaria secondo cui l'atto deve essere annullato se l'Amministrazione non raggiunge la prova della violazione contestata. Questo significa che le assoluzioni riconducibili all'art. 530, comma 2, c.p.p. non sono, in via di principio, escluse dall'ambito applicativo dell'art. 21-*bis*. Proprio qui si coglie il superamento della lettura più restrittiva che confinava la norma alle sole assoluzioni “piene” ex art. 530, comma 1, c.p.p. Tuttavia, la Corte non si ferma alla formula: la rilevanza dell'assoluzione per insufficienza probatoria resta subordinata alla verifica che il difetto probatorio penale si collochi in un quadro effettivamente omogeneo rispetto allo statuto probatorio del processo tributario.

È appunto sul terreno del regime probatorio che la sentenza n. 50 del 2026 introduce la delimitazione più fine.

La Consulta distingue, anzitutto, le ipotesi nelle quali il giudizio penale e quello tributario si fondano su presunzioni semplici. In tali casi l'art. 21-*bis* può operare senza particolari difficoltà, perché vi è sostanziale omogeneità degli strumenti di prova: la Corte richiama l'art. 192 c.p.p. per il versante penale e, per il versante tributario, la disciplina dell'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973. Diverso è invece il caso delle presunzioni semplicissime di cui agli artt. 39, comma 2, e 41, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, le quali servono essenzialmente a ricostruire il *quantum* della pretesa e non coincidono con gli elementi costitutivi del fatto-reato; perciò, quando l'assoluzione penale dipenda

dalla mancata integrazione di una soglia di punibilità, manca la necessaria identità del fatto materiale, perché il fatto fiscalmente rilevante resta più ampio del fatto penalmente rilevante.

La delimitazione più incisiva riguarda, però, le presunzioni legali tipiche, che il giudice penale non può utilizzare nello stesso modo del giudice tributario. La sentenza n. 50/2026 richiama, in via esemplificativa, la presunzione collegata alle movimentazioni bancarie ex art. 32 del D.P.R. n. 600/1973, le presunzioni in materia di residenza fiscale delle persone fisiche e delle società ex art. 2, commi 2 e *2-bis*, TUIR e art. 73, commi 3, *5-bis* e *5-quater*, TUIR, la presunzione sugli investimenti esteri non dichiarati ex art. 12 del D.L. n. 78/2009, nonché la presunzione di cessione o acquisto di beni ex art. 53 del D.P.R. n. 633/1972.

In tutte queste ipotesi, afferma la Corte Costituzionale, il giudicato penale assolutorio non opera automaticamente quando la sentenza penale non consegua a un accertamento positivo della non esistenza del fatto oppure non faccia emergere quella prova contraria che il contribuente avrebbe dovuto offrire in sede tributaria. In altri termini, se il giudice penale si arresta perché non è raggiunta la prova oltre ogni ragionevole dubbio, ma non viene superata la presunzione legale che governa il giudizio tributario, il giudice fiscale resta libero di decidere diversamente.

La Consulta individua inoltre una seconda ipotesi-limite, destinata a incidere notevolmente sulla prassi: l'art. 21-*bis* non opera quando l'assoluzione penale sia pronunciata esclusivamente in ragione dell'inutilizzabilità delle prove nel giudizio penale, mentre quelle stesse prove restino invece utilizzabili nel processo tributario perché acquisite secondo le regole proprie del diritto tributario. In tale evenienza, la sentenza penale non si fonda su un giudizio di inesistenza del fatto, neppure in termini negativi, ma si arresta prima, alla soglia processuale della inutilizzabilità. Anche qui, dunque, manca l'omogeneità del vaglio probatorio richiesta per l'estensione del giudicato. Questo passaggio è essenziale perché raccorda l'art. 21-*bis* non solo al problema dell'identità del fatto, ma anche alla differenza strutturale tra regole di utilizzabilità delle prove nei due processi.

Giova evidenziare che l'indirizzo della giurisprudenza di legittimità è coerente con questa lettura costituzionalmente orientata. Da un lato, resta fermo che l'art. 21-*bis* riguarda soltanto le sentenze dibattimentali irrevocabili e non si estende ai provvedimenti emessi in forme processuali diverse (restano esclusi decreti di archiviazione, patteggiamenti, sentenze dell'udienza preliminare e decisioni del giudizio abbreviato); nello stesso senso la giurisprudenza ha escluso l'efficacia vincolante di decisioni non dibattimentali (Cass. n. 1144/2025 e Cass. n. 21594/2025). Dall'altro lato, fuori dall'ambito operativo dell'art. 21-*bis* continua a valere il principio tradizionale secondo cui la decisione penale costituisce elemento di prova, ma non vincola automaticamente il giudice tributario. Sul piano dottrinale, il dibattito si è articolato, almeno, in tre direttrici principali.

Una prima linea, favorevole a una lettura estensiva dell'art. 21-*bis*, ha valorizzato l'univocità dell'accertamento dei fatti materiali e la necessità di evitare che il medesimo fatto storico venga ritenuto inesistente in sede penale e, nondimeno, assunto come esistente in sede tributaria.

Una seconda impostazione teorica, più restrittiva, ha sostenuto che la norma sarebbe soprattutto funzionale al coordinamento sanzionatorio e al *ne bis in idem*, e che con riguardo all'imposta dovrebbe permanere l'autonomia del giudizio tributario; questa tesi è stata ampiamente discussa nella letteratura critica sviluppatasi attorno alla rimessione operata da Cass. n. 5714/2025.

Una terza tesi, oggi sostanzialmente recepita dalla Corte Costituzionale, propone una soluzione intermedia e costituzionalmente orientata: l'art. 21-*bis* riguarda davvero il processo tributario in senso pieno, ma la sua operatività è condizionata dalla concreta identità del fatto materiale e dalla compatibilità dei regimi probatori.

Ne discende che il doppio binario non è stato abolito, ma profondamente rimodulato. Fuori dai casi coperti dall'art. 21-*bis* continua a operare la regola tradizionale dell'autonomia del giudizio tributario; dentro quell'area, però, il giudice tributario non può ignorare il giudicato penale assolutorio quando vi sia identità del fatto materiale e omogeneità del vaglio probatorio. Per la difesa del contribuente ciò comporta un duplice onere: produrre tempestivamente la sentenza irrevocabile e argomentare in modo analitico perché i fatti materiali e il compendio probatorio scrutinati in sede penale coincidano con quelli rilevanti nel giudizio tributario. Solo in questo modo l'art. 21-*bis* può operare nel senso voluto dal legislatore e delimitato dalla Consulta: non come scorciatoia automatica, ma come regola di razionalizzazione del rapporto tra due giudizi che restano distinti, pur non essendo più reciprocamente indifferenti.