

IL TRAMONTO DEL DOPPIO BINARIO “PIENO”: I LIMITI COSTITUZIONALMENTE ORIENTATI DEL GIUDICATO PENALE ASSOLUTORIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO, TRA PRESUNZIONI LEGALI TIPICHE E INUTILIZZABILITÀ PROBATORIA — CORTE COST., 13 APRILE 2026, N. 50.

A cura di **Maria Chiara MASTRANTONIO***

MASSIMA¹

L'art. 21-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, interpretato in conformità alla Costituzione, attribuisce efficacia di giudicato nel processo tributario alla sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata a seguito di dibattimento a prescindere dal fatto che essa sia stata resa ai sensi del primo o del secondo comma dell'art. 530 cod. proc. pen., in quanto la locuzione «stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario» non richiede un accertamento positivo della insussistenza del fatto; tale efficacia non opera tuttavia: a) quando vengano in considerazione fattispecie riconducibili a presunzioni legali tipiche, essendo in tal caso necessario che la sentenza di assoluzione consegua a un accertamento positivo della non esistenza del fatto, realizzandosi solo allora la medesimezza dei fatti materiali presupposta dalla disposizione; b) quando l'assoluzione sia stata pronunciata esclusivamente in conseguenza dell'inutilizzabilità delle prove nel giudizio penale, le quali siano suscettibili di esserlo, in quanto formate nel rispetto delle regole fiscali, in quello tributario, spettando in tal caso al giudice tributario verificare l'utilizzabilità di tali elementi probatori secondo le proprie regole.

SOMMARIO

1. **Il fatto** 1
2. **La decisione** 3
3. **Conclusioni** 8

1. IL FATTO

La pronuncia in commento trae origine da due giudizi di legittimità costituzionale in via incidentale aventi ad oggetto l'art. 21-bis del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera m), del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, promossi

rispettivamente dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, sezione 3, e dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 13.

La disposizione censurata prevede, nella sua struttura essenziale, che la sentenza irrevocabile di assoluzione “perché il fatto non sussiste” o “l'imputato non lo ha commesso”, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, abbia, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi. La norma prevede altresì che tale sentenza possa essere depositata anche nel giudizio di cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza. I suddetti effetti si estendono, limitatamente all'ipotesi di assoluzione “perché il fatto non sussiste”, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e della società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati.

Con ordinanza del 10 marzo 2025, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 21-bis del d.lgs. n. 74 del 2000 in riferimento agli artt. 3, 24 e 97 Cost. (cfr. §§ 1-9).

Il giudizio *a quo* aveva ad oggetto gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate per gli anni dal 2014 al 2016 nei confronti di una società a responsabilità limitata, ritenuta a ristretta compagine sociale, e dei suoi due soci, ai quali era stata contestata l'omessa dichiarazione degli utili extracontabili percepiti. La pretesa dell'amministrazione finanziaria si fondava sull'assunto che una società di diritto svizzero,

* Avvocato del Foro di Roma. Componente del Comitato Editoriale della Rivista “De Iustitia”.

¹ Massima non ufficiale.

facente capo ai medesimi soci della predetta s.r.l. e unica proprietaria di quest'ultima, fosse fittizia, in quanto costituita al solo fine di sottrarre all'imposizione i profitti realizzati dalla società fiscalmente domiciliata in Italia. Il giudice tributario di primo grado aveva rigettato i ricorsi, ritenendo provato che la sede effettiva della società svizzera fosse situata in Italia.

Il rimettente segnalava che, con riferimento alle annualità 2015 e 2016, il Tribunale penale di Torino aveva assolto, con sentenza passata in giudicato, uno dei soci della s.r.l. dal reato di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, contestatogli sul presupposto dell'esterovestizione della società svizzera, in quanto non si era raggiunta la prova che quest'ultima avesse una stabile organizzazione in Italia. Il rimettente riteneva di essere tenuto a fare applicazione dell'art. 21-*bis*, sussistendone i presupposti: la sentenza penale era passata in giudicato; l'assoluzione era stata pronunciata a seguito di dibattimento con la formula "perché il fatto non sussiste"; i fatti materiali oggetto di valutazione del giudizio penale erano i medesimi di quelli del giudizio tributario, ovvero l'esterovestizione della società svizzera; e gli effetti del giudicato relativo al socio dovevano essere estesi, in forza del comma 3 dell'art. 21-*bis*, alla società e agli altri soggetti interessati.

Nondimeno, il giudice *a quo* sollevava rilevanti perplessità in ordine alla legittimità costituzionale della disposizione. Sotto il profilo dell'art. 24 Cost., sosteneva che l'estensione degli effetti del giudicato penale nel giudizio tributario comportasse la lesione del diritto di difesa dell'Agenzia delle entrate, posto che a questa non sarebbe consentito di intervenire nel giudizio penale per far valere la tutela dell'interesse fiscale, subendo in via diretta e immediata l'esito di un giudizio cui è rimasta estranea; e ciò anche alla luce dell'orientamento delle Sezioni unite civili della Corte di cassazione (sentenza n. 29862 del 2022), che avrebbe escluso la possibilità per l'Agenzia delle entrate di chiedere, attraverso la costituzione di parte civile nel processo penale, il pagamento del tributo evaso anziché il mero risarcimento del danno. Quanto alla violazione dell'art. 3 Cost., il rimettente lamentava un'irragionevole disparità di

trattamento tra gli effetti assolutori extra penali per reati non tributari e quelli per reati tributari: mentre l'art. 652, comma 1, c.p.p. condiziona l'efficacia di giudicato della sentenza penale di assoluzione nei giudizi civili o amministrativi alla previa costituzione del danneggiato come parte civile, la disposizione censurata consentirebbe l'estensione automatica del giudicato penale nel processo tributario a prescindere dalla partecipazione dell'Agenzia. Un'ulteriore ragione di disparità veniva individuata nel fatto che l'Agenzia non potrebbe giovare con analogo automatismo della sentenza penale di condanna.

Con ordinanza del 16 giugno 2025, la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 13, ha sollevato questioni di legittimità costituzionale del predetto art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 in riferimento ad un più ampio ventaglio di parametri: artt. 3, comma 1, 24, 53, 97, 102, comma 1, e 111, commi 1 e 2, Cost. (cfr. §§ 10-12).

Il giudizio *a quo* aveva ad oggetto gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate per maggiori importi dovuti a titolo di IVA e IRAP per l'anno 2013 nei confronti di soci occulti e amministratori di fatto di una società cooperativa ritenuta fittiziamente costituita al fine di realizzare un complesso meccanismo fraudolento di evasione fiscale. Per i fatti penalmente rilevanti posti alla base degli avvisi era intervenuta sentenza penale di assoluzione emessa dalla Corte d'appello di Milano con le formule "perché il fatto non sussiste" o "per non avere commesso il fatto"; il giudice penale aveva, peraltro, ritenuto fondata l'eccezione di inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti dai funzionari dell'Agenzia delle entrate in violazione dell'art. 220 delle norme di attuazione del codice di procedura penale. Per i fatti per i quali, all'esito del giudizio di appello, era stata accertata la penale responsabilità di due imputati, la Cassazione aveva successivamente annullato senza rinvio la sentenza d'appello, avendo nelle more maturato la prescrizione.

Il secondo rimettente prospettava, in primo luogo, la violazione dell'art. 3, comma 1, Cost., denunciando un'irragionevole disparità di trattamento rispetto all'art. 652 c.p.p., identica a quella già lamentata dalla CGT Piemonte.

Prospettava, in secondo luogo, la violazione degli artt. 3 e 53 Cost. per violazione del principio di capacità contributiva, poiché la disposizione avrebbe determinato *«una situazione di disuguaglianza tributaria tra il contribuente assolto in sede penale il quale ottiene l'automatico annullamento giudiziale dell'avviso di accertamento quand'anche egli manifesti una propria capacità contributiva, mentre eguale sorte non è assicurata al contribuente che non sia mai stato attinto da procedimento penale, nonostante abbia commesso violazioni tributarie, giustappunto, meno gravi»*. In terzo luogo, denunciava la violazione degli artt. 102, comma 1, e 111, commi 1 e 2, Cost., ritenendo che la disposizione inibisse completamente al giudice tributario ogni potere valutativo sulle statuizioni assolutorie del giudice penale e alterasse il principio della parità delle parti nel processo tributario: mentre il contribuente potrebbe avvalersi della sentenza di assoluzione e invocarne gli effetti di giudicato, l'Amministrazione finanziaria non potrebbe produrre dinanzi al giudice tributario la sentenza penale di condanna per farne valere i medesimi effetti.

Nel giudizio è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, che ha chiesto di dichiarare inammissibili o manifestamente infondate le questioni in entrambi i giudizi (cfr. § 13). In via preliminare, l'Avvocatura ha evidenziato che la disposizione censurata dovrebbe essere esaminata alla luce di *«un ben più ampio disegno legislativo volto a rivedere funditus i rapporti tra contribuente e Fisco»*, tracciato dalla legge n. 111 del 2023, il cui obiettivo sarebbe stato quello di semplificare e ridurre la pressione fiscale e di instaurare un rapporto collaborativo tra contribuente e fisco.

Si è altresì costituito in giudizio il contribuente A. R., il quale ha sostenuto che l'intervento del legislatore risponderebbe a precisi criteri volti a rafforzare l'integrazione dei sistemi sanzionatori nella prospettiva del rispetto del principio del *ne bis in idem*, assicurando una maggiore conformità dell'ordinamento interno ai principi del diritto sovranazionale, ivi inclusa la presunzione di innocenza (cfr. §§ 14-15).

2. LA DECISIONE

La Corte costituzionale, stante la medesimezza della disposizione censurata e la larga coincidenza delle questioni prospettate, dispone preliminarmente la riunione dei giudizi per una loro trattazione congiunta.

Sul piano processuale, la Consulta affronta alcune eccezioni di inammissibilità sollevate dall'Avvocatura. In primo luogo, dichiara fondata l'eccezione di inammissibilità per difetto di motivazione delle questioni sollevate da entrambi i rimettenti in riferimento all'art. 97 Cost.: sebbene in entrambe le ordinanze sia stato fatto espresso riferimento a tale parametro, nelle motivazioni è *«totalmente mancante la spiegazione della pertinenza del parametro, con conseguente inammissibilità della relativa questione per difetto di motivazione»* (cfr. § 21). Respinge, invece, l'eccezione di inammissibilità per difetto di rilevanza proposta dall'Avvocatura nel giudizio di cui all'ordinanza CGT Piemonte, rilevando che il giudice rimettente aveva chiaramente descritto i fatti alla base della contestazione fiscale e i fatti di reato per i quali era intervenuta la sentenza di assoluzione, ponendo in evidenza che sia il giudizio penale che quello tributario si basavano sui medesimi fatti materiali, ovvero sull'esterovestizione della società svizzera (cfr. § 22). Non è altresì implausibile, ai fini del giudizio di rilevanza, la scelta interpretativa del rimettente di ritenere applicabile la disposizione censurata anche in caso di assoluzione con la formula "perché il fatto non sussiste" senza necessità di verificare se il giudice penale avesse compiuto un accertamento positivo della non esistenza del fatto, alla luce anche del contrasto interpretativo rimesso alle Sezioni unite della Cassazione con ordinanza interlocutoria del 4 marzo 2025, n. 5714 (cfr. §§ 22 e 23).

Prima di affrontare il merito delle questioni, la Corte ritiene opportuno premettere una sintetica ricostruzione dell'evoluzione storico-normativa del regime dei rapporti tra processo penale e processo tributario, ritenuta necessaria per contestualizzare adeguatamente la disposizione censurata (cfr. § 25-26).

Il punto di partenza è individuato nell'originaria *«pregiudizialità tributaria»* sancita

dall'art. 21, comma 4, della legge n. 4 del 1929, che imponeva che per i reati tributari l'azione penale avesse corso solo dopo che l'accertamento dell'imposta fosse divenuto definitivo in via amministrativa, espressione di un assetto complessivo del sistema *«connotato in termini fortemente statalistici, lontani dalla ben diversa configurazione del rapporto tra autorità e libertà che sarebbe stata introdotta dalla Costituzione repubblicana»*. Tale assetto fu progressivamente eroso da una rapida sequenza di dichiarazioni di incostituzionalità: dapprima delle regole riconducibili al *solve et repete*, poi, con la sentenza n. 88 del 1982, della pregiudizialità tributaria medesima, ritenuta incompatibile con il principio del libero convincimento del giudice penale e con il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost. Il legislatore del 1982 reagì con l'art. 12, comma 1, del decreto-legge n. 429 del 1982, prevedendo, da un lato, la non sospensione del processo tributario — configurando l'ormai noto c.d. doppio binario tra i due processi — e, dall'altro, la prevalenza dell'autorità del giudicato penale nel processo tributario per quanto riguardasse l'accertamento dei fatti materiali, con estensione degli effetti vincolanti tanto della sentenza di condanna quanto di quella di assoluzione.

Con l'introduzione del codice di procedura penale del 1988 — e in particolare degli artt. 651, 652, 653 e 654 — la giurisprudenza di legittimità ritenne che l'art. 654 cod. proc. pen. avesse comportato l'abrogazione del citato art. 12 del d.l. n. 429 del 1982. Si affermò, in quegli anni, il cosiddetto principio della c.d. circolarità delle prove, in base al quale il giudice tributario non poteva limitarsi a recepire automaticamente gli effetti della pronuncia penale irrevocabile, ma doveva in ogni caso vagliarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui il compendio probatorio era destinato a operare: la statuizione penale definitiva di assoluzione poteva dunque essere considerata quale possibile fonte di prova, liberamente valutabile dal giudice tributario in rapporto alle ulteriori risultanze istruttorie, anche

di natura presuntiva (cfr. § 26.2, con richiamo a Cass., sez. V, sentenza 13 febbraio 2015, n. 2938).

Con il d.lgs. n. 74 del 2000 venne poi sancito il regime del c.d. doppio binario pieno, basato sul principio di specialità e della reciproca autonomia tra i due sistemi, con l'esclusione di qualsiasi rapporto di pregiudizialità e con l'esplicita abrogazione dell'art. 12 del d.l. n. 429 del 1982. Tale assetto di piena autonomia non si è tuttavia mostrato privo di problematicità: nella prassi, l'imputato definitivamente assolto in sede penale poteva ottenere l'annullamento della pretesa impositiva solo alla fine dell'altrettanto lungo e parallelo processo tributario, e l'autonomia dei due giudizi poteva condurre a esiti diversi e contrastanti.

È in considerazione di questo contesto che la Corte giunge ad affermare che l'art. 21-bis *«persegue indubbiamente un obiettivo di garanzia e di semplificazione nell'ambito del complesso rapporto tra il processo penale e quello tributario, rendendo in tal modo concreta, anche a livello processuale, l'esigenza di tutela della posizione soggettiva del contribuente»*. Tali obiettivi si pongono in linea di continuità, nella materia tributaria, con il *«più ampio contesto dell'evoluzione dei rapporti tra "autorità" e "consenso" e del tentativo di un graduale abbandono, da parte del legislatore tributario italiano, della risalente visione autoritaria del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente»*, riflettendo la visione secondo cui *«il dovere tributario, nella concezione costituzionale, attiene al pactum unionis piuttosto che a quello subiectionis»*, in quanto funzionale al finanziamento dei diritti civili e sociali garantiti dalla Costituzione².

Passando all'esame del merito, viene affrontata, in primo luogo, la questione prospettata da entrambe le ordinanze in riferimento all'art. 24 Cost., relativa alla lesione del diritto di difesa dell'Agenzia delle entrate, che — in forza di quanto affermato dalle Sezioni unite civili della Cassazione con la sentenza n. 29862 del 2022 — non potrebbe intervenire nel processo penale per tutelare il credito fiscale, potendosi costituire parte civile solo

² In tal senso, si vedano Corte cost., 23 giugno 2025, n. 137, e Corte cost., 20 novembre 2019, n. 288.

per il risarcimento del danno e non anche per il pagamento del tributo evaso (cfr. § 27).

La questione non è fondata. La Consulta afferma con nettezza che *«non è peraltro corretta, da più punti di vista, la premessa logica da cui muovono entrambe le ordinanze di remissione, cioè che, in forza della prospettata assenza dell'Agenzia delle entrate, il credito fiscale non troverebbe adeguata tutela all'interno del processo penale»*. In primo luogo, le fattispecie penal-tributarie non attengono tanto all'interesse fiscale in senso stretto, quanto piuttosto sono rivolte a presidiare il corretto adempimento degli obblighi e delle obbligazioni tributarie, espressione del dovere inderogabile di solidarietà di cui agli artt. 2 e 53 Cost.: la tutela del credito tributario non è dunque estranea all'azione del pubblico ministero, che dispone di adeguati strumenti processuali e della polizia giudiziaria, ivi inclusa la Guardia di finanza.

In secondo luogo, si valorizza il forte raccordo istituzionale tra il pubblico ministero e l'Agenzia delle entrate strutturato dal medesimo d.lgs. n. 87 del 2024: in forza del nuovo comma 3-*quater* aggiunto all'art. 129 disp. att. c.p.p., il pubblico ministero, quando esercita l'azione penale per i reati tributari, informa la competente direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate, dando notizia dell'imputazione; l'Agenzia, a sua volta, risponde trasmettendo l'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria, contribuendo così a costruire il quadro istruttorio del procedimento penale. Su un piano più generale, il medesimo decreto legislativo ha strutturato il processo penale rafforzando la sua finalizzazione al recupero del tributo: l'istituto della confisca è stato modificato per tenere conto dell'estinzione rateale del debito tributario; è stata prevista la non punibilità di taluni reati tributari ove il debito venga estinto in pendenza del giudizio penale; sono state introdotte circostanze attenuanti in caso di estinzione del debito; e il patteggiamento è consentito solo quando il debito tributario sia stato integralmente soddisfatto. Il Giudice delle leggi conclude, pertanto, che *«al processo penale, ben lungi dal disinteressarsi della pretesa impositiva [...] s'incentra, invece, con diversi e significativi istituti, proprio su di essa, rafforzando l'obiettivo della riscossione dell'imposta evasa»*. Sotto un ulteriore profilo, la Corte osserva che

l'Agenzia delle entrate è comunque qualificabile come persona offesa e può non solo costituirsi parte civile, ma anche presentare memorie e indicare elementi di prova in ogni stato e grado del procedimento; circostanza che rende, peraltro, erronea anche la dedotta esclusione del diritto di ricevere l'avviso di fissazione dell'udienza.

Si esamina poi la questione di eguaglianza prospettata da entrambe le ordinanze mediante il *tertium comparationis* dell'art. 652, comma 1, c.p.p. (cfr. § 28).

Anche questa questione non è fondata. La Corte, premessa l'ampia discrezionalità che spetta al legislatore in materia di norme processuali - la cui configurazione è censurabile soltanto nei limiti della manifesta irragionevolezza o arbitrarietà - evidenzia come il confronto con l'art. 652 c.p.p. non fa emergere un'arbitraria rottura della coerenza dell'ordinamento. L'art. 652 c.p.p., invero, è costruito intorno alle posizioni di soggetti che agiscono per il risarcimento del danno e mira a tutelare il diritto al contraddittorio del soggetto danneggiato, imponendo quale condizione prodromica all'efficacia vincolante della sentenza irrevocabile la sua partecipazione o quantomeno la concreta possibilità della stessa. L'art. 21-*bis*, invece, presenta una *«diversità di prospettiva»* radicale: in esso *«non vengono in gioco in via prioritaria il risarcimento del danno e la relativa posizione giuridica del soggetto leso, bensì il profilo relativo all'assoluzione penale rispetto all'imputazione di inadempimento di un dovere inderogabile di solidarietà»*, venendo in rilievo *«non già un diritto individuale, bensì l'interesse generale all'assolvimento del dovere tributario»*, con una diversità di prospettiva che rende ragione della diversità di regime.

Vengono poi esaminate le questioni attinenti all'asserita irragionevolezza per mancata simmetria tra gli effetti della sentenza di assoluzione e quelli della sentenza di condanna, nonché — come ulteriore profilo sollevato dalla sola CGT di Roma — la violazione del principio di parità delle parti di cui all'art. 111, commi 1 e 2, Cost. (cfr. § 29).

Anche tali questioni non sono fondate. La Consulta ricorda l'ampia discrezionalità del legislatore e osserva che l'art. 21-*bis* attua una precisa indicazione del legislatore delegante: l'art.

20, comma 1, lettera a), numero 3), della legge n. 111 del 2023 prescrive espressamente di rivedere i rapporti tra i due processi prevedendo efficacia di giudicato nel processo tributario per i soli casi di assoluzione “perché il fatto non sussiste” o “l'imputato non lo ha commesso”. Viene richiamata, a sostegno di tale scelta, la recente sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, Tasoncom s.r.l. contro Moldavia, del 22 ottobre 2024, che ha ritenuto sussistente la violazione dell'art. 6, par. 1, CEDU in quanto la Corte suprema di giustizia della Moldavia aveva respinto la revocazione della sentenza di condanna nel processo tributario nonostante fosse intervenuto il giudicato penale di assoluzione sugli stessi fatti materiali accertati. Ciò posto, *«la circostanza che l'art. 21-bis del d.lgs. n. 74 del 2000 abbia limitato alla sola sentenza di assoluzione la deroga al principio del doppio binario, che per lungo tempo ha caratterizzato i rapporti tra il processo penale e quello tributario, non appare oltrepassare la soglia della manifesta irragionevolezza»*.

Le questioni più articolate, sollevate in via esclusiva dalla CGT di Roma, attengono alla violazione degli artt. 3 e 53 Cost. sotto il profilo della capacità contributiva e alla violazione degli artt. 102 e 111 Cost. per la supposta compromissione dell'autonomia valutativa del giudice tributario (cfr. § 30).

Anche tali questioni non sono fondate, ma richiedono l'elaborazione di un'interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione. La Consulta osserva che il legislatore ha ritenuto che, quando nei due processi i fatti sono i medesimi e le valutazioni raggiunte nel processo penale conducono all'assoluzione con le formule “il fatto non sussiste” o “l'imputato non lo ha commesso”, *«il processo tributario non può attestare una diversa e contraria realtà fenomenica»*. In questa prospettiva, l'art. 21-bis ha accordato al contribuente il medesimo livello di garanzia che viene assicurato all'imputato nel processo penale, in termini di standard probatorio e di presupposti per un giudizio di colpevolezza che deve avvenire “al di là di ogni ragionevole dubbio”: si tratta, afferma il Giudice delle leggi, di *«una scelta garantista, che non può essere ritenuta manifestamente irragionevole, qualora*

inquadrata nei limiti di una interpretazione costituzionalmente orientata».

L'interpretazione costituzionalmente orientata viene sviluppata secondo un duplice ordine di argomentazioni.

In primo luogo, la Corte affronta il nodo relativo alla formula assolutoria rilevante (cfr. § 30.1.1). Richiamando l'orientamento delle Sezioni unite penali della Cassazione (sentenza n. 40049 del 2008), secondo cui la regola di giudizio di cui all'art. 530, comma 2, c.p.p. impone le medesime formule “il fatto non sussiste” o “l'imputato non lo ha commesso” sia *«nel caso che sia stata raggiunta la prova positiva della insussistenza del fatto o della sua non commissione da parte dell'imputato, sia anche nel caso di mancanza, o di insufficienza o di contraddittorietà della relativa prova, dal momento che la diversa entità della prova non può riverberarsi sulla formula assolutoria da utilizzare, che deve rimanere uguale in entrambi i casi»*, la Consulta conclude che l'art. 21-bis, in conformità a tale assunto, non differenzia a seconda che l'assoluzione sia resa a seguito di un accertamento positivo della insussistenza del fatto ovvero di un accertamento negativo fondato sulla insufficienza di prove.

La disposizione censurata si distingue, sotto questo profilo, dall'art. 652 c.p.p., in relazione al quale le Sezioni unite civili della Cassazione (sentenza n. 1768 del 2011) hanno affermato che *«la sentenza di assoluzione è idonea a produrre gli effetti di giudicato ivi indicati non in relazione alla formula utilizzata, bensì solo in quanto contenga, in termini categorici, un effettivo e positivo accertamento circa l'insussistenza del fatto o l'impossibilità di attribuirlo all'imputato»*. A parere del Giudice delle leggi, tale orientamento non è replicabile in riferimento all'art. 21-bis, che utilizza una terminologia differente, non riferendosi a un “accertamento” dei fatti ma limitandosi a disporre che la sentenza deve avere riguardo agli *«stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario»*. Tale contenuto si pone, del resto, sistematicamente in linea con il comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, che prevede l'obbligo del giudice tributario di annullare l'atto impositivo in caso di insufficienza di prove.

In secondo luogo, e con argomento più originale, il Giudice delle leggi riconosce il rischio di un eccessivo disallineamento dei due processi

quando vengano in considerazione alcune fattispecie tributarie tipiche, difficilmente accertabili senza il ricorso a presunzioni legali, che il giudice penale non può applicare ai fini della formazione del suo convincimento (cfr. § 30.1.2).

Nessuna criticità è ipotizzabile quando il giudice penale esclude l'esistenza del fatto facendo ricorso a presunzioni semplici, né con riguardo alle presunzioni semplicissime di cui agli artt. 39, comma 2, e 41, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, le quali sono funzionali solo a determinare il *quantum* dell'evasione e non l'*an*, sicché in tali casi i fatti accertati ai fini penali sono diversi da quelli rilevanti in sede tributaria e difetta l'identità fattuale presupposta dall'art. 21-bis. Una seria criticità si verifica, invece, quando oggetto dell'accertamento penale siano determinate fattispecie tipiche in relazione alle quali il diritto tributario fa entrare in gioco il regime probatorio delle presunzioni legali: ipotesi circoscritte, come quelle relative alla redditività delle movimentazioni bancarie, alla residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e dei trust, alla determinazione dei redditi di lavoro dipendente, all'evasione per investimenti esteri non dichiarati e alla presunzione di cessione e di acquisto di beni.

La Corte evidenzia come nelle fattispecie in cui operano tali presunzioni legali, potrebbe verificarsi che il giudice penale, non potendole applicare, giunga a escludere la sussistenza di un determinato fatto (ad esempio, l'esterovestizione di una società) proprio quando il giudice tributario, applicando quella presunzione legale, sarebbe potuto arrivare — in assenza della prova contraria da parte del contribuente — a ritenere legittima la pretesa tributaria. Tale interpretazione, che *«sbilancia eccessivamente la regola della prevalenza del giudicato penale di assoluzione a detrimento dell'autonomia di valutazione del giudice tributario, non è tuttavia l'unica praticabile»*. Il Giudice delle leggi la esclude, ritenendo *«possibile e doverosa una diversa interpretazione della disposizione censurata, orientata alla conformità alla Costituzione e che ne precluda l'applicabilità solo quando, da un lato, vengano in considerazione fattispecie riconducibili a presunzioni legali tipiche, e dall'altro, la sentenza penale di assoluzione non consegua a un accertamento positivo della non esistenza del fatto»*.

Tale interpretazione si fonda sul presupposto che in questo caso non si configura quella medesimezza dei fatti materiali in valutazione su cui si sviluppa il meccanismo della norma censurata; medesimezza che invece si realizza quando nel processo penale emerge la prova contraria: se il giudice penale ha assolto l'imputato valorizzando quegli elementi di prova che, nel processo tributario, costituirebbero la prova contraria a una presunzione legale, ciò comporta che ha compiuto, in sostanza, quella stessa valutazione dei fatti che il giudice tributario sarebbe comunque tenuto a fare qualora il contribuente avesse fornito la prova contraria. *«Non vi sarebbe, allora, alcuna ingiustificata interferenza sul regime probatorio del giudizio tributario»*.

A titolo esemplificativo, la Consulta chiarisce il funzionamento del meccanismo con riferimento all'art. 73, comma 5-bis, del d.P.R. n. 917 del 1986. Ove il contribuente fornisca nel processo penale la prova contraria ivi richiesta — dimostrando che il consiglio di amministrazione non è composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato — la sentenza penale farà stato nel processo tributario, poiché i fatti valutati sono i medesimi e non si è verificato alcun irragionevole disallineamento tra i due processi. Ove, per converso, tale prova contraria non emerga nel processo penale e il giudice assolva unicamente per non aver raggiunto la certezza “al di là di ogni ragionevole dubbio”, il disallineamento — potendo giungere a coprire un fenomeno di evasione fiscale — diverrebbe irragionevole, non in ragione della formula assolutoria bensì dell'inapplicabilità nel processo penale delle presunzioni legali che la legge, invece, consente in quello tributario.

Il medesimo ragionamento viene svolto per il caso in cui l'assoluzione nel processo penale consegua esclusivamente — come nella fattispecie riferita dall'ordinanza di rimessione CGT Roma — alla verifica che la totalità degli elementi probatori è stata acquisita in violazione di specifiche regole stabilite dalla legge processuale penale, non previste però nell'ambito del diritto tributario: anche in questo caso l'art. 21-bis non trova applicazione, in quanto il giudice penale non si è basato sulla considerazione degli elementi di

prova, ma si è meramente fermato alla “soglia” processuale della loro non utilizzabilità; spetterà pertanto al giudice tributario la verifica, secondo le regole dell’ordinamento fiscale, circa l’eventuale utilizzabilità di tali elementi probatori all’interno del processo tributario.

In definitiva, la Corte fissa l’ermeneutica costituzionalmente conforme dell’art. 21-bis: *«la sentenza penale di assoluzione cui si riferisce tale disposizione abbia sempre efficacia di giudicato nel processo tributario, salve le ipotesi in cui: a) vengano in considerazione fattispecie riconducibili a presunzioni legali tipiche, essendo necessario, in questi casi, che la suddetta sentenza consegua a un accertamento positivo della non esistenza del fatto; b) l’assoluzione sia stata pronunciata esclusivamente in conseguenza dell’inutilizzabilità delle prove nel giudizio penale, le quali siano suscettibili però di esserlo, in quanto formate nel rispetto delle regole fiscali, in quello tributario»* (cfr. § 30.1.3).

Tale lettura adeguatrice si fonda sul principio di ragionevolezza di cui all’art. 3 Cost. e su quello di eguaglianza tributaria di cui agli artt. 3 e 53 Cost., e non reca pregiudizio al principio di capacità contributiva né agli artt. 102, primo comma, e 111, primo e secondo comma, Cost. Essa appare, inoltre, *«funzionale a un equilibrato raccordo tra il processo penale e quello tributario, dal momento che si deve ritenere difficilmente ipotizzabile che il contribuente non sia spinto, al fine di evitare la prosecuzione o l’avvio del processo tributario, a fornire, se esiste, la prova contraria già all’interno del processo penale, risultando salvaguardate in tale modo le esigenze fisiologiche di semplificazione cui l’art. 21-bis è rivolto»*.

3. CONCLUSIONI

All’esito del percorso argomentativo sviluppato nella parte motiva, la Corte costituzionale, riuniti i giudizi, si pronuncia con un dispositivo articolato in cinque punti distinti.

Con il punto 1), dichiara inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell’art. 21-bis del d.lgs. n. 74 del 2000 sollevata da entrambe le Corti di giustizia tributaria in riferimento all’art. 97 Cost., per totale difetto di motivazione in ordine alla pertinenza del parametro costituzionale.

Con il punto 2), dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 21-

bis sollevata da entrambe le Corti in riferimento all’art. 24 Cost., ritenendo erronea la premessa logica dei rimettenti secondo cui il credito fiscale non troverebbe adeguata tutela nel processo penale, alla luce del forte raccordo istituzionale tra pubblico ministero e Agenzia delle entrate e degli istituti processuali introdotti dal d.lgs. n. 87 del 2024 a presidio del recupero dell’imposta evasa.

Con il punto 3), dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 21-bis sollevata da entrambe le Corti in riferimento all’art. 3 Cost. sotto il profilo della disparità di trattamento rispetto all’art. 652 c.p.p., rilevando la diversità di prospettiva tra le due norme: l’art. 652 c.p.p. tutela il diritto individuale del danneggiato al contraddittorio nel processo penale, mentre l’art. 21-bis presidia l’interesse generale all’assolvimento del dovere tributario.

Con il punto 4), dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell’art. 21-bis sollevate dalla sola CGT di Roma in riferimento agli artt. 24 e 111, primo e secondo comma, Cost. — concernenti rispettivamente la lesione del diritto di difesa dell’Agenzia per mancata simmetria tra gli effetti della sentenza di condanna e quelli della sentenza di assoluzione, e la violazione della parità delle parti nel processo tributario — confermando l’ampia discrezionalità del legislatore in materia processuale e la conformità della scelta ai principi sovranazionali, ivi inclusa la giurisprudenza CEDU.

Con il punto 5), dichiara infine non fondate, nei sensi di cui in motivazione, le questioni di legittimità costituzionale dell’art. 21-bis sollevate dalla sola CGT di Roma in riferimento agli artt. 3, comma 1, 53, 102, primo comma, e 111, primo e secondo comma, Cost., relative alla capacità contributiva e all’autonomia valutativa del giudice tributario. La non fondatezza è dichiarata *«nei sensi di cui in motivazione»* in quanto la conformità costituzionale della disposizione è assicurata attraverso la sopra illustrata interpretazione adeguatrice: l’art. 21-bis trova piena applicazione ogniqualvolta i fatti materiali valutati nei due processi siano effettivamente i medesimi, mentre ne è esclusa l’operatività quando vengano in considerazione fattispecie riconducibili a

presunzioni legali tipiche senza che il *dictum* assolutorio consegua a un accertamento positivo della non esistenza del fatto, ovvero quando l'assoluzione sia stata pronunciata esclusivamente per l'inutilizzabilità delle prove nel giudizio penale, le quali siano tuttavia suscettibili di impiego in quello tributario in quanto formate nel rispetto delle regole fiscali. In tali ipotesi, l'autonomia valutativa del giudice tributario rimane integra.