

Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria

Ufficio del Massimario Nazionale

RASSEGNA

RILEVANZA DEL GIUDICATO PENALE ASSOLUTORIO NEL GIUDIZIO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. Introduzione. -2. Il contenuto dell'articolo 21- *bis* d.lgs. n. 74/2000. -3. La disciplina previgente. - 4. Le principali questioni interpretative poste dall'articolo 21-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000 e la rimessione alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione. - 5. Le questioni di legittimità costituzionale.

1. Introduzione

La novella legislativa (in vigore dal 29 giugno 2024) recata dal d.lgs. 14 giugno 2024 n.87, avente ad oggetto la revisione del sistema sanzionatorio tributario, per la parte in cui – aggiungendo l'articolo 21-*bis* al d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74 - ha modificato in maniera significativa i rapporti tra processo penale e processo tributario¹ prevedendo un automatismo tra alcune fattispecie assolutorie in sede penale e la valutazione del fatto da parte del giudice tributario, ha certamente determinato l'insorgenza di numerose questioni interpretative, variamente decise sia in sede di merito che dal giudice di legittimità.

¹ L'intervento legislativo volto a regolare i rapporti tra processo penale e processo tributario è avvenuto in attuazione della previsione di cui all'art. 20, comma 1 n.3, l. 2023 n. 111 (legge delega), che ha indicato al legislatore delegato, tra gli altri, il seguente criterio direttivo: “rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi e adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale”.

Tant' è che, nemmeno dopo un anno dall'entrata in vigore delle nuove disposizioni, sia le Sezioni Unite della Corte di cassazione che la Corte Costituzionale sono state chiamate a dirimere i profili ermeneutici di maggiore complessità e rilevanza.

In particolare, con ordinanza del 4 marzo 2025 n. 5714, la V Sezione della Corte di cassazione ha rimesso gli atti al Primo Presidente, ai fini della assegnazione alle Sezioni Unite di questioni di diritto poste dall'articolo 21-*bis* d.lgs. 74/2000 decise in senso difforme dalle sezioni semplici della Corte, in relazione sia all'individuazione del perimetro entro il quale il contribuente può far valere, nel processo tributario, gli effetti favorevoli ottenuti nel processo penale, sia all'ambito applicativo della norma rispetto alle fattispecie assolutorie previste, rispettivamente, dal primo e dal secondo comma dell'articolo 530 c.p.p.

Successivamente, con ordinanza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte n. 64 del 10 marzo 2025 e con ordinanza della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma n. 1838 del 13 maggio 2025 è stata denunciata l'illegittimità costituzionale del medesimo articolo 21-*bis* d.lgs. 74/2000, per violazione di diversi parametri costituzionali (articoli 3, 53, 24, 97, 111 della Costituzione).

In attesa della pronuncia delle due Corti, appare opportuna una ricognizione delle questioni ermeneutiche di maggiore interesse poste dall'articolo 21-*bis* in parola, preceduta dalla disamina del contenuto precettivo delle sue disposizioni e dalla ricostruzione, seppure in via di sintesi, dell'evoluzione normativa dei rapporti tra processo penale e processo tributario.

2. Il contenuto dell'articolo 21- *bis* d.lgs. n. 74/2000

Il testo dell'articolo 21 – *bis* d.lgs. n. 74/2000 prevede:

“1. 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, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi.

2. La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza 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 società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati".

La novella legislativa ha stabilito, in sostanza, che l'assoluzione del giudice penale, a determinate condizioni, abbia efficacia diretta e vincolante nel giudizio tributario di merito (primo comma) e, purché la sentenza penale irrevocabile sia depositata quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio, anche in quello di legittimità (secondo comma).

L'applicazione della nuova disciplina è subordinata alla ricorrenza di tre condizioni:

-la sentenza penale deve essere stata pronunciata "in seguito a dibattimento": sono, perciò, così esclusi dal perimetro dell'articolo 21-*bis* i decreti di archiviazione; le sentenze c.d. di "patteggiamento", le sentenze pronunciate all'esito dell'udienza preliminare o del giudizio abbreviato;

– la sentenza penale deve avere per oggetto gli stessi "fatti materiali" oggetto di valutazione nel processo tributario;

– le formule assolutorie della sentenza penale rilevanti sono esclusivamente quelle per cui "il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso", con conseguente esclusione sia delle formule assolutorie quali "il fatto non costituisce reato", "l'imputato non è punibile o non è imputabile" sia delle sentenze di non doversi procedere perché il reato è estinto per prescrizione o per amnistia.

3.1 La disciplina previgente

I rapporti tra il processo penale e l'accertamento della fattispecie tributaria a seguito di contestazione, da parte del contribuente dell'atto dell'Amministrazione fiscale sono stati regolati in maniera molto diversa nel corso del tempo, con un andamento che si potrebbe descrivere richiamando l'oscillazione del pendolo, nel senso che si sono alternati discipline che prevedevano l'autonomia dei due procedimenti a discipline alternative che ne prevedevano l'interferenza in termini di rilevanza del giudicato formatosi, a seconda dei casi, in sede tributaria o in sede penale.

In epoca antecedente all'ordinamento repubblicano, la l. 7 gennaio 1929 n. 4, recante "Norme generali per la repressione delle violazioni di leggi finanziarie", aveva previsto, in relazione a fattispecie nelle quali veniva in rilievo l'obbligazione tributaria, specifiche ipotesi di reato rientranti nell'alveo del diritto penale sostanziale e processuale. In particolare, l'articolo 21, quarto comma, della l. 4/1929, con riferimento limitato ai reati in materia di tributi diretti, statuiva che "per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovraimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti la materia".

Successivamente, la rilevanza del giudicato penale in sede tributaria era stata sancita in termini di massima espansione dall'articolo 12 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429 (convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516), il quale aveva previsto la rilevanza nel processo tributario del giudicato penale, sia assolutorio sia di condanna, in riferimento ai medesimi fatti materiali.

A seguito della riforma del processo penale nel 1989 e dell'entrata in vigore del d.lgs n. 74/2000, il raccordo tra i due ambiti procedimentali era stato improntato ad un sistema a c.d. "doppio binario", sussistendo una relazione di reciproca autonomia dei due ambiti alla luce di quanto previsto dagli articoli 20 e 25 del d.lgs.

Infatti, l'articolo 20 del d.lgs. n. 74/2000 aveva previsto che "il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non

possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione”, mentre l’articolo 25 dello stesso decreto legislativo aveva disposto, tra le altre, anche l’abrogazione dell’articolo 12 della l. 516/82, eliminando in tal modo, il principio in base al quale la sentenza penale irrevocabile assumeva autorità di cosa giudicata nel processo tributario in relazione ai fatti materiali oggetto del giudizio penale.

Ne derivava, da un lato, l’eliminazione di qualsivoglia rapporto di pregiudizialità tra i due procedimenti (penale e tributario) e, dall’altro, la possibilità di una duplicazione del trattamento sanzionatorio in sede amministrativa e in sede penale, salva la mitigazione prevista dall’articolo 19 del medesimo d.lgs. n. 74 del 2000 (“Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale”).

Per effetto del sistema a “doppio binario”, il giudice tributario non poteva, perciò, limitarsi a rilevare l’esistenza di una sentenza irrevocabile di condanna o di assoluzione resa in sede penale in materia di reati tributari, estendendo automaticamente gli effetti della stessa alla controversia (tributaria) sottoposta al suo esame: nessuna automatica autorità di cosa giudicata poteva, infatti, attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati nel processo penale fossero gli stessi per i quali l’Amministrazione Finanziaria aveva promosso l’accertamento nei confronti del contribuente.

Nella vigenza delle disposizioni in esame, in seno alla Corte di cassazione si era formato un orientamento consolidato, secondo il quale, pur non potendosi riconoscere autorità di cosa giudicata alla sentenza penale, il giudice tributario, nell’esercizio dei propri poteri autonomi di valutazione ai sensi dell’articolo 116 c.p.c., doveva ritenersi, comunque, legittimato a valutare il materiale probatorio proveniente dal procedimento penale e acquisito agli atti,

al fine di verificarne la rilevanza nell'ambito della vicenda tributaria², cosicché il risultato raggiunto in sede penale, pur non rappresentando un qualcosa di completamente avulso dal gravame tributario, non valeva a fondare un obbligo del giudice tributario a conformarvisi, dal momento che quest'ultimo poteva legittimamente fondare il proprio convincimento sulle prove acquisite nel giudizio penale, purché procedesse ad una propria ed autonoma valutazione degli elementi probatori³.

Conseguentemente, il giudice tributario che poneva a fondamento della sua decisione una sentenza penale irrevocabile doveva procedere all'apprezzamento del suo contenuto e porlo a confronto con gli altri elementi di prova acquisiti nel giudizio, cosicché la sentenza penale irrevocabile era, quindi, una semplice fonte di prova da valutare unitamente e alla luce delle altre fonti di prova⁴.

Con l'introduzione dell'articolo 21-bis il legislatore ha inteso superare il regime del c.d. "doppio binario" tra giudizio penale e giudizio tributario, nella cui vigenza l'efficacia vincolante del giudicato penale di assoluzione non operava automaticamente e ciò anche in ragione della diversa disciplina dell'istruttoria, dei mezzi di prova e della loro valenza: nel processo tributario infatti - seppure in misura minore dopo le modifiche sul piano dei mezzi di prova apportate dalla legge 1° agosto 2022 n.130 - vigono limitazioni delle prove e, soprattutto, possono valere anche presunzioni semplici, le quali sono insufficienti per un giudizio di responsabilità penale ma adeguate (entro i prescritti limiti, ossia se si presentano gravi, precise e concordanti ai sensi

² Cfr. Cass. 27 giugno 2019, n. 17258; Cass. 22 maggio 2015, n. 10578; Cass. 12 marzo 2007, n. 5720.

³ Bossio V., *Giudicato penale e processo tributario: l'art.21-bis del d.lgs. 74/2000*, in www.salvisjuribus.it, 15 maggio 2025. La novella legislativa in esame è stata oggetto di molteplici commenti da parte della dottrina; sia consentito, però, il rinvio, certamente a carattere non esaustivo, solo ad alcuni di essi: Succio R., *Sorgono dubbi di costituzionalità sulla estensione del giudicato penale al processo tributario in attesa delle Sezioni Unite*, in *Riv. dir. trib.*, 12 giugno 2025; Kostner A., *Sull'ordinanza interlocutoria per l'eventuale rinvio alle Sezioni Unite del nuovo art.21-bis d.lgs. n. 74/2000: prime osservazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 20 marzo 2025; Taddeucci S., *L'efficacia del giudicato penale di assoluzione nel processo tributario: aspetto sanzionatorio e aspetto impositivo*, in www.filodiritto.it, 20 marzo 2025; Scanu G., *Giudicato penale e processo tributario tra standard probatori e riforma del sistema punitivo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024;

⁴ Bossio V., *op. cit.*

dell'articolo 2729 c.c.) a fondare e motivare l'atto di accertamento e la sentenza tributaria⁵.

4. Le principali questioni interpretative poste dall'articolo 21-bis d.lgs. n. 74 del 2000 e la rimessione alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione

La prima questione interpretativa posta dalla nuova disposizione è stata quella relativa alla possibilità che essa trovasse applicazione, nel giudizio tributario pendente o successivamente instaurato, anche nei casi in cui la sentenza penale di assoluzione fosse divenuta irrevocabile prima della sua entrata in vigore.

Al riguardo, la Corte di cassazione, allineandosi a propri consolidamenti orientamenti in tema di *ius superveniens*⁶, ha sancito che “l'articolo 21-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal d.lgs. n. 87 del 2024, che riconosce efficacia di giudicato nel processo tributario alla sentenza penale dibattimentale irrevocabile di assoluzione, è applicabile, quale *ius superveniens*, anche ai casi in cui detta sentenza è divenuta irrevocabile prima della operatività di detto articolo e, alla data della sua entrata in vigore, risulta ancora pendente il giudizio di cassazione contro la sentenza tributaria d'appello che ha condannato il contribuente in relazione ai medesimi fatti, rilevanti penalmente, dai quali egli è stato irrevocabilmente assolto, in esito a giudizio dibattimentale, con una delle

⁵ Sul tema degli effetti del giudicato in ambiti esterni ai giudizi in cui si è formato, che la Corte di giustizia dell'Unione Europea, pur prendendo atto delle diverse tradizioni processuali degli Stati membri e riconoscendo che il giudicato è principio coerente con esigenze di certezza del diritto, ha evidenziato come l'estensione specifica della *res iudicata*, tra cui i suoi effetti al di fuori del processo in cui si è formato (Corte giust., 2 aprile 2020, cause riunite C-370/17 e C-37/18), può e deve essere ridimensionata qualora induca limitazioni di giudizio potenzialmente idonee a pregiudicare interessi unionali (Corte giust., 18 luglio 2007, causa C-119/05). In materia tributaria la Corte (Corte giust., 18 luglio 2007, in causa C-2/08) ha escluso, inoltre, che siano invocabili effetti di giudicato in relazione ad annualità diverse da quelle sulle quali esso si è formato, se ne deriva pregiudizio agli interessi dell'Unione in tema di IVA; ha, poi, ulteriormente escluso effetti extrapenal del giudicato riferibili ad accertamenti di fatto o qualificazioni giuridiche operate dal giudice penale che potrebbero, in un distinto giudizio, tradursi nella reiterazione di applicazioni errate in pregiudizio delle prerogative dell'Unione, in quanto la propagazione di un possibile errore non sarebbe giustificata neppure da esigenze di certezza del diritto (Corte giust., 2 aprile 2020, in cause riunite C-370/17 e C-37/18).

⁶ Cfr. Cass. 3 aprile 2017, n. 8590; Cass. 30 dicembre 2014, n. 27525; Cass. 12 settembre 2014, n. 19270.

formule di merito previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non l'ha commesso)⁷.

L'indirizzo interpretativo è stato condiviso anche dai giudici di merito: “l'efficacia di giudicato nel processo tributario della sentenza penale dibattimentale irrevocabile di assoluzione, prevista dal novellato articolo 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal d.lgs. n. 87 del 2024, è applicabile, quale *ius superveniens*, anche ai casi in cui detta sentenza è divenuta irrevocabile prima dell'operatività di detto articolo e alla data della sua entrata”⁸.

La giurisprudenza ha poi avuto cura di segnare il confine esterno dell'ambito applicativo della norma, escludendo l'applicazione dell'articolo 21-*bis* nel caso in cui: a) la sentenza di assoluzione divenuta definitiva sia stata pronunciata dal giudice per le indagini preliminari, ancorché recante la formula “perché il fatto non sussiste”⁹; b) la sentenza di assoluzione sia stata pronunciata dal giudice dell'udienza preliminare¹⁰; c) il procedimento penale si sia concluso nella fase delle indagini preliminari con un provvedimento di archiviazione¹¹; d) sia stata pronunciata una sentenza di applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 c.p.p. (c.d. patteggiamento)¹²; e) la sentenza sia stata pronunciata a seguito di giudizio abbreviato¹³.

Altra questione ampiamente dibattuta è quella che nasce dall'esigenza di un coordinamento tra la portata dell'articolo 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 con le formule assolutorie indicate nei primi due commi dell'articolo 530 c.p.p.

È noto che, ai sensi dell'articolo 530, primo comma, c.p.p., “se il fatto non sussiste, se l'imputato non lo ha commesso, se il fatto non costituisce reato o non è previsto dalla legge come reato ovvero se il reato è stato commesso da persona non imputabile o non punibile per un'altra ragione, il giudice pronuncia

⁷ Cass. civ., 16 gennaio 2025, n. 1021; Cass. civ., sez. trib., 15 gennaio 2025, n. 936; Cass. civ., sez. trib., 2 dicembre 2024, n. 30814; negli stessi termini anche Cass. civ., sez. trib., 3 settembre 2024, n. 23570.

⁸ Corte di giustizia tributaria di secondo grado Friuli Venezia Giulia, sez. III, 6 febbraio 2025, n. 52.

⁹ Cass. civ., sez. trib., 16 gennaio 2025, n. 1144.

¹⁰ Cass. civ., sez. trib., 10 ottobre 2024, n. 26482.

¹¹ Cass. civ., sez. trib., ord. 7 agosto 2024, n. 22321.

¹² Cass. civ., sez. V, 7 aprile 2025 n. 9157; Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, sez. V, 11 marzo 2025, n. 306.

¹³ Cass. civ., sez. V, 7 aprile 2025 n. 9157.

sentenza di assoluzione indicandone la causa nel dispositivo”; mentre, ai sensi dell’articolo 530, secondo comma, “il giudice pronuncia sentenza di assoluzione anche quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova che il fatto sussiste, che l’imputato lo ha commesso, che il fatto costituisce reato o che il reato è stato commesso da persona imputabile”.

Si tratta di formule di assoluzione differenti, elencate in ordine d’importanza per l’imputato: sono infatti graduate da quelle più favorevoli a quelle a lui meno favorevoli.

È noto, altresì, che, a seguito dell’abrogazione della formula assolutoria “per insufficienza di prove”, la prova positiva dell’innocenza dell’imputato, e la prova negativa della sua responsabilità, sono considerate di pari valore agli effetti del giudizio di colpevolezza.

Ciò posto, in relazione alla portata applicativa dell’articolo 21-*bis* rispetto alla duplice tipologia delle formule assolutorie, si sono formati due orientamenti: secondo un primo orientamento, pur dovendosi considerare che nel giudizio penale la prova positiva dell’innocenza dell’imputato (articolo 530, comma 1) e la prova negativa della sua responsabilità (articolo 530, comma 2) hanno pari valore, nell’interpretazione degli articoli 651-654 c.p.p. vanno distinte le due situazioni, dovendosi attribuire differente valore alle ipotesi di assoluzione pronunciate a norma del primo comma rispetto a quelle pronunciate a norma del secondo comma, tenuto conto dell’indirizzo ermeneutico consolidato della giurisprudenza della Corte di Cassazione, confermato anche dalle Sezioni Unite¹⁴, secondo il quale con riguardo all’articolo 652, ma anche agli artt. 651, 653 e 654 c.p.p., “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”¹⁵. Principio fatto proprio anche dal giudice amministrativo, secondo il quale “l’efficacia vincolante del giudicato penale è configurabile solo allorché la

¹⁴ Cass. civ., sez. un., 26 gennaio 2011, n.1768.

¹⁵ Cass. civ. sez. V, 14 febbraio 2025, n.3800; Cass., sez. trib., 19 febbraio 2025 n. 4294; *contra*: Cass. civ., 3 settembre 2024 n. 23570; Cass. civ., sez. trib., 3 settembre 2024, n. 23609.

sussistenza dei reati contestati sia stata esclusa ai sensi dell'articolo 530, comma 1, c.p.p.”¹⁶.

La giustificazione logica e giuridica dell'orientamento che distingue la rilevanza ai fini civili tra i due commi viene altresì colta nel fatto che il fondamento sostanziale della scelta di attribuire efficacia di giudicato alla sentenza penale di assoluzione (per le formule assolutorie di insussistenza del fatto e per non aver commesso il fatto, qui in rilievo) deriva dal maggior approfondimento istruttorio che caratterizza il processo penale rispetto a quello civile (e tributario) e dalla possibilità, propria del processo penale, di ricostruire la situazione fattuale con estrema certezza.

Il secondo orientamento formatosi sulla questione è, invece, favorevole alla estensione degli effetti dell'articolo 21-*bis* anche alle sentenze di assoluzione con formula di merito pronunciate ai sensi dell'articolo 530, comma 2, c.p.p.¹⁷, sul rilievo che l'articolo 21-*bis* del d.lgs. n. 74/2000 sfuggirebbe al sistema degli artt. 651-654 c.p.p., ponendosi come regola autonoma e speciale, rispetto alla quale risulterebbero inconferenti gli esiti della giurisprudenza di legittimità formatasi al riguardo, sia quanto ai presupposti di applicabilità (rilevandosi, ad esempio, che l'articolo 21-*bis* cit., a differenza della disciplina dettata dall'articolo 652 c.p.p., non equipara, *quoad effectum*, alla sentenza dibattimentale la sentenza irrevocabile di assoluzione pronunciata a norma dell'articolo 442 c.p.p., anche se la parte civile abbia accettato il rito abbreviato), sia al dato di rilevanza euristica per cui la disciplina dell'articolo 21-*bis* cit. elude la clausola di compatibilità con le limitazioni alla prova imposte dalla “legge civile” predicata dall'articolo 654 c.p.c.

In ragione della autonomia della nuova disciplina, andrebbe dunque valorizzato l'elemento testuale della mancata esplicita esclusione, nell'articolo 21-*bis* cit., dell'efficacia extra-penale della sentenza di assoluzione pronunciata ai sensi del secondo comma dell'articolo 530 c.p.p., laddove è difficilmente contestabile che la *ratio* della novella sia dichiaratamente semplificatoria

¹⁶ Cons. stato, sez. II, 15 marzo 2024 n. 2509.

¹⁷ Cass. civ., 3 settembre 2024 n. 23570; Cass. civ., sez. trib., 3 settembre 2024, n. 23609.

(mirando alla integrazione completa dei due sistemi e alla uniformazione degli esiti penali e tributari sui medesimi fatti accertati), cosicché è ragionevole ipotizzare che, se il legislatore avesse voluto escludere dall'applicazione dell'articolo 21-*bis* in parola il secondo comma dell'articolo 530 c.p.p., lo avrebbe espressamente dichiarato, così come avvenuto per le assoluzioni a seguito di giudizi non dibattimentali.

Altra questione dibattuta che ha registrato la formazione di due orientamenti contrapposti è quella relativa all'individuazione agli effetti che genera con riguardo alla fattispecie impositiva, nel processo tributario (anche di cassazione), la sentenza penale irrevocabile di assoluzione che risponda ai requisiti previsti all'articolo 21-*bis*, essendosi formati a tale riguardo due orientamenti non conciliabili: il primo indirizzo riconosce l'efficacia del giudicato penale anche ai fini dell'accertamento del presupposto impositivo, e dunque ai fini del rapporto tra contribuente ed erario¹⁸; la seconda posizione opera invece una lettura riduttiva della novella legislativa, la quale verrebbe ad esplicare i suoi effetti esclusivamente con riguardo alle sanzioni irrogate, laddove, con riguardo all'imposta, la sentenza penale, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, continuerebbe ad essere una possibile fonte di prova, autonomamente valutabile dal giudice tributario, esattamente come avveniva prima della recente riforma¹⁹.

Come già evidenziato, sui due contrasti giurisprudenziali appena segnalati - in punto di coordinamento tra l'articolo 21-*bis* del d.lgs. n. 74/2000 e le formule assolutorie previste, rispettivamente, dal primo e dal secondo comma dell'articolo 530, nonché in ordine alla portata applicativa della novella legislativa rispetto alla fattispecie impositiva - la Sezione V della Corte di Cassazione, previa un'approfondita ricognizione degli istituti coinvolti sia in

¹⁸ Cass. n. 23570/2024, *cit.*, e Cass. n. 23609/2024, *cit.*; in senso conforme Cass. civ., sez. trib., 31 luglio 2024, n. 21584; Cass. civ., sez. trib., 28 novembre 2024 n. 30675; Cass. civ., sez. V. 2 dicembre 2024 n. 30814, Cass. civ., sez. trib., 15 gennaio 2025 n. 936/2025; Cass. civ., sez. trib., 15 gennaio 2025 n. 1021; in tal senso anche la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, sez. III, 1° aprile 2025, n. 497.

¹⁹ Cass.civ., sez. trib., 28 luglio 2025, n. 21594; Cass.civ., sez. trib., 14 febbraio 2025 n. 3800; in senso conforme anche Cass. civ. 25 febbraio 2025 n. 4916; Cass. n. 4921; Cass. civ., sez. trib., 25 febbraio 2025 n. 4924; Cass. civ., sez. trib., 25 febbraio 2025 n. 4935.

chiave normativa che di evoluzione giurisprudenziale, ha rimesso gli atti al Primo Presidente della Corte di cassazione affinché investa delle anzidette questioni le Sezioni Unite della Corte nell'esercizio della funzione nomofilattica²⁰.

5.1 Le questioni di legittimità costituzionale

Oltre alle enunciate questioni ermeneutiche sulle quali si attende la pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di cassazione, in relazione all'articolo 21-*bis* d.lgs. n. 74/2000 sono stati sollevati anche profili di possibile illegittimità costituzionale.

In particolare, la Corte di Giustizia Tributaria del Piemonte ha prospettato dubbi di legittimità costituzionale, per il possibile contrasto con gli articoli 3 e 24 della Carta, del nuovo regime del giudicato penale assolutorio nel processo tributario, evidenziando le incongruenze sistematiche dallo stesso indotte in un contesto in cui, da tempo, risultava superata la pregiudiziale penale mentre si era sviluppata una elevata sensibilità verso le garanzie difensive e la dialettica del contraddittorio. Secondo il giudice remittente, la contraddizione sarebbe aggravata dalla strutturale carenza di legittimazione dell'Agenzia a reclamare il pagamento dei tributi in sede penale (con connesso dovere di coltivarne il recupero secondo i propri compiti funzionali) e dalla disforme disciplina degli effetti extrapenalici delle sentenze di assoluzione nei restanti ambiti dell'ordinamento, nonché dalla necessità del giudice tributario di effettuare una autonoma valutazione di eventuali condanne definitive (autonomia predicata, prima della modifica normativa, anche per le sentenze di assoluzione), esigenza giustificata tra l'altro dai diversi criteri di valutazione della prova che governano i due processi²¹.

A sua volta, la Corte di Giustizia Tributaria di primo Grado di Roma, sez. XIII, n. 1838, nel denunciare il possibile contrasto dell'articolo 21-*bis* con gli articoli 3, comma primo, 53, 24, 97, 111, primo e secondo comma, della

²⁰ Cass. civ., sez. V, 4 marzo 2025, n. 5714.

²¹ Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Piemonte, sez. II, ord. 10 marzo 2025, n.64.

Costituzione, ha osservato che la disposizione esprimerebbe una scelta legislativa del tutto arbitraria che ineluttabilmente andrebbe a perturbare il canone costituzionale dell'eguaglianza. In particolare, la Corte tributaria ha evidenziato che “senza indulgere in un inammissibile sindacato di opportunità o di plausibilità della scelta legislativa, non può non evidenziarsi che il disposto di cui all'*articolo* 21-bis d.lgs. n. 74/2000 nella sua interezza (e siccome applicabile immediatamente anche ai giudizi in corso), si connota per un'assenza di *ratio* intrinseca coerente a un criterio di razionalità pratica, che è matrice dell'equità (cfr. Corte cost. n. 74 del 1992; Id. n. 172 del 1996). 5.3. Invero, al di là dell'esatto ambito di applicazione da riconoscere alla norma indubbiata – questione rimessa alle Sezioni Unite civili della Cassazione, in forza dell'ord. interl. n. 5714 del 2025 cit., essendosi sul punto già manifestati orientamenti contrapposti – a prescindere dalle soluzioni che saranno offerte dal giudice massimamente nomofilattico, quand'anche fossero le più restrittive (ovvero: applicabilità alle sole sanzioni e alle sole ipotesi assolutorie ex articolo 530, comma 1, cod. proc. pen.), esse non farebbero venire meno il profilo di intrinseca irragionevolezza ed irrazionalità che connota l'automatismo processuale introdotto dalla norma indubbiata, strutturalmente inidonea ad assicurare il confronto dialettico tra le parti, siccome operante ad esclusivo vantaggio del contribuente assolto in sede penale senza garantire alcuna possibilità di “resistenza” all'Amministrazione finanziaria, ed al contempo limitativa della *potestas iudicandi* del giudice tributario, privato di qualsivoglia possibilità valutativa in ordine ai (residuali) profili (esclusivamente) tributari emergenti, come possibile fonte di prova, dalla sentenza penale”.

Rassegna redatta a cura della Dott.ssa Ida Raiola, Presidente di Sezione della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, Componente dell'Ufficio del Massimario Nazionale presso il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.