

L'EDITORIALE DI ANDREA GIOVANARDI 17 APRILE 2026

Ogni cosa (quasi) al suo posto, parte prima: la Consulta respinge l'attacco all'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000

Andrea Giovanardi - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trento

Con la sentenza n. 50 del 2026, la Corte costituzionale respinge il primo attacco all'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000, sancendone la legittimità costituzionale e stabilendo l'importante principio secondo cui l'efficacia nel processo tributario della sentenza penale di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso pronunciata a seguito di dibattimento opera anche con riferimento ai fatti materiali oggetto di valutazione di cui non è stata data compiuta dimostrazione in ambito penale, così da indurre il giudice ad assolvere l'imputato ai sensi dell'art. 530, comma 2, c.p.p. Anche se l'importante principio, per il vero, è poi discutibilmente circoscritto con riferimento al caso in cui vengano in considerazione fattispecie riconducibili a presunzioni legali tipiche e all'evenienza in cui l'assoluzione sia stata pronunciata esclusivamente in conseguenza dell'inutilizzabilità delle prove nel giudizio penale, resta che la pronuncia costituisce un buon viatico per le Sezioni Unite della Cassazione, le quali hanno la possibilità di dichiarare l'infondatezza della tesi secondo la quale l'art. 21-bis, D.Lgs. n. 74/2000 opererebbe esclusivamente con riguardo alle sanzioni tributarie, consentendo in tal modo al giudice tributario di (ri)valutare le questioni fattuali già esaminate nel giudizio penale per decidere se l'imposta sia comunque dovuta.

1. Con la [sentenza n. 50 depositata il 13 aprile 2026](#) la Corte costituzionale ha ricostruito, con l'ormai abituale tecnica redazionale della **sentenza-trattato** (motivazione molto estesa, ricostruzione storica, ampi riferimenti sistematici), i **rapporti** tra il **processo penale** e il **processo tributario** quali risultano dall'[art. 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000](#) [introdotto dall'[art. 1, comma 1, lett. m\)](#), del [D.Lgs. n. 87/2024](#), recante "[Revisione del sistema sanzionatorio tributario ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111](#)", il cui comma 1 prevede 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, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi".

La [Corte di giustizia tributaria di II grado del Piemonte](#) e la [Corte di giustizia tributaria di I grado di Roma](#), rispettivamente con ordinanze del 10 marzo 2025 e del 16 giugno 2025, avevano infatti rimesso gli atti alla Consulta sull'assunto che l'art. 21-bis violerebbe:

- l'[art. 24 Cost.](#), "poiché l'**Agenzia delle entrate** [...] sarebbe soggetta agli **effetti assolutori della sentenza penale nel giudizio tributario**, senza avere, tuttavia, la possibilità di tutelare il credito fiscale nel processo penale costituendosi parte civile, atteso che, secondo la [sentenza Cass., SS.UU. civ., n. 29862 del 2022](#), di questo strumento processuale l'Agenzia delle entrate potrebbe avvalersi solo per richiedere il risarcimento del danno subito, non il pagamento del tributo evaso";

- l'[art. 3 Cost.](#), "perché introdurrebbe una **non ragionevole disparità di trattamento** fra gli **effetti assolutori extra penali** per reati non tributari e quelli per **reati tributari**", considerato che "mentre l'art. 652 cp.p. prevede che la sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata a seguito di dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo solo se il danneggiato si sia costituito o sia stato posto in condizione di

costituirs parte civile nel processo penale, analoghi limiti non sarebbero previsti nella disposizione censurata, posto che la stessa consentirebbe l'estensione del giudicato penale di assoluzione nel giudizio tributario a prescindere dal fatto che l'amministrazione finanziaria abbia preso, o abbia potuto prendere, parte al processo penale”;

- gli [articoli 3 e 53 Cost.](#), perché si verrebbe a determinare “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”, potendo quindi anche accadere che si dia “automatico ingresso nel processo tributario alla sentenza irrevocabilmente assolutoria, anche quando la stessa [...] sia fondata su vizi procedurali o di inutilizzabilità probatoria” (solo CGT I gr. Roma);

- l'[art. 102](#), comma 1, Cost., perché risulterebbe lesa la **funzione giurisdizionale** esercitata dal **giudice tributario**, e l'[art. 111](#), comma 1, Cost., perché quest'ultimo non potrebbe esercitare “il proprio potere di valutare autonomamente se e quali effetti avrebbe nel processo tributario la sentenza penale di assoluzione” (solo CGT I gr. Roma);

- gli [articoli 111](#), commi 1 e 2, e [24 Cost.](#), perché i **poteri processuali delle parti non risulterebbero omogenei**, non potendo contare l'Amministrazione finanziaria sull'automatica trasposizione nel processo tributario dei fatti materiali accertati in quello penale in caso di sentenza di condanna resa nei confronti del contribuente (solo CGT I gr. Roma).

Si tratta di questioni tutt'altro che consistenti e persuasive che, era facile prevederlo, non potevano essere accolte dalla Corte costituzionale. Lo **scontato esito**, tuttavia, non rende meno interessante la pronuncia, atteso che la Corte ha colto l'occasione per prodursi in un'azione che, in disparte le perplessità metodologiche in merito all'opportunità di dismettere i panni del legislatore negativo per assumere quelli di chi, interpretando dall'alto scranno del giudice delle leggi, finisce per **svolgere funzioni di indirizzo politico-legislativo**, restituisce soluzioni che, nella consapevolezza della problematicità del “doppio binario”, valorizzano dell'azione riformatrice l'“obiettivo di garanzia e di semplificazione nell'ambito del complesso rapporto tra il processo penale e quello tributario” e l'avvertita necessità di rendere “concreta, anche a livello processuale, l'esigenza di tutela della posizione soggettiva del contribuente” (par. 26.5). Finalità/necessità, queste, in alcun modo sentite dai giudici remittenti, i quali, vittime, per usare le parole della Corte (ma l'opinione è del tutto personale), della “risalente visione autoritaria del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente” (26.5), hanno sostenuto la tesi, così **schierandosi** decisamente dalla parte del **fisco**, dell'**incoerenza** rispetto ai **principi costituzionali** di una **norma** che, impedendo di rimettere in discussione fatti materiali la cui esistenza emerga nel processo penale chiusosi con sentenza di assoluzione avente le caratteristiche surricordate, andrebbe ingiustificatamente a **detrimento del ruolo del giudice tributario**, il cui compito, nell'evidenziata prospettazione, sarebbe quello di verificare l'esistenza dell'illecito secondo metriche probatorie più idonee, perché meno rigorose, a far emergere la capacità contributiva da assoggettare a tassazione. In tal senso, peraltro, si era **già pronunciata la Cassazione** (di cui i remittenti sono zelanti epigoni) nella controversa [sentenza n. 3800 del 2025](#) (su cui il mio Editoriale “[Sull'efficacia delle sentenze penali di assoluzione solo per le sanzioni: una pioggia di critiche, in attesa delle SS.UU.](#)”), laddove si legge che, mentre “sulla sanzione (penale e amministrativa-tributaria) è preminente la necessità che il regime sanzionatorio, in applicazione del principio del ne bis in idem, sia unitario, non contraddittorio e proporzionato”, sull'imposta, invece, “l'**accertamento** mira ad assicurare l'attuazione delle norme impositive in funzione dell'obiettivo di attuare la “**giusta imposizione**” nell'equilibrio tra dovere contributivo e principio della capacità contributiva, che viene realizzato con gli strumenti previsti dall'ordinamento tributario e secondo i criteri di riparto della prova tra il contribuente e il fisco”.

2. Nella prospettiva garantistica di cui si è detto (già fatta propria dalla [Consulta nella sentenza n. 137 del 2025](#)), che non può non tener conto della correlazione, il passaggio è importantissimo, tra l'art. 21-bis e l'[art. 7](#), comma 5-bis, del [D.Lgs. n. 546/1992](#), norma cardine in tema di ripartizione e valutazione della prova introdotta con la riforma di cui alla [legge n. 130/2022](#) (sempre 26.5), la Corte ha ritenuto non fondate le questioni poste dai giudici remittenti per i motivi che qui di seguito sinteticamente si espongono.

Quanto alla prima, concernente la **violazione del diritto di difesa dell'Agenzia delle entrate**, che, in tesi, non potrebbe intervenire nel processo penale in modo da tutelare adeguatamente il credito fiscale, non è stato difficile per la Consulta evidenziare, seppur sulla scorta di ambigua premessa, quella secondo cui “le **fattispecie penal-tributarie** non attengono tanto all'interesse fiscale, quanto piuttosto sono **rivolte** a presidiare il **corretto adempimento degli obblighi e delle obbligazioni tributarie**” (quale la differenza?), che: i) la **tutela del credito tributario**, tanto più dopo la riforma di cui al **D.Lgs. n. 87/2024**, “non è certamente **estranea** al perseguimento dell'**interesse pubblico** cui è istituzionalmente rivolta l'azione del pubblico ministero, che è dotato di adeguati strumenti processuali e dispone, ai sensi dell'**art. 327** cod. proc. pen., della polizia giudiziaria, ivi inclusa quella avente competenza generale in materia economica e finanziaria, ovvero la Guardia di finanza”; ii) la **disciplina del processo penale** è sicuramente **funzionale**, la Corte si sofferma anche su questo (27.1.1), ad assicurare tutela al credito erariale (cfr. gli **articoli 12-bis, 13 e 13-bis** del **D.Lgs. n. 74 del 2000**); iii) l'**Agenzia delle entrate** può comunque **partecipare al processo penale** come **parte civile** (27.1.2).

Argomenti, questi, che, a ben vedere, giustificano dal punto di vista costituzionale anche la differenza, stigmatizzata con la seconda questione di legittimità posta dai rimettenti, tra l'**art. 652** c.p.p., che limita l'**effetto delle sentenze penali di assoluzione nei giudizi civili o amministrativi** ai soli casi in cui il danneggiato si sia costituito parte civile, e l'**art. 21-bis**: se ci pensa il **pubblico ministero a tutelare** le “**ragioni del fisco**” nel **processo penale**, per quale ragione la mancata previsione della costituzione di parte civile dell'Agenzia delle entrate quale condizione di efficacia del giudicato penale nel processo tributario dovrebbe considerarsi irragionevole e, quindi, contrastante con il principio di cui all'**art. 3** Cost.?

A ciò potrebbe aggiungersi che la deroga all'**art. 652** c.p.p. si giustifica anche perché l'**art. 21-bis** del **D.Lgs. n. 74/2000** mira all'**eliminazione del bis in idem** in un contesto in cui la pretesa tributaria comprende anche sanzioni che non differiscono, tanto più se ci si pone in una prospettiva unionale, da quelle penali. Non persuade del tutto, quindi, la scelta di fondare il rigetto della seconda questione di legittimità principalmente sulla natura processuale dell'**art. 21-bis** del **D.Lgs. n. 74/2000** e, quindi, sul limite rappresentato dalla possibilità (per il vero discutibile, ancorché condivisa dalla giurisprudenza consolidata della Corte) di censurare le sole scelte legislative in materia processuale che si connotino per una irragionevolezza/arbitrarietà “manifesta” (lo stesso argomento, peraltro, è utilizzato anche in risposta alla pretesa violazione del principio di ragionevolezza per la non automatica efficacia a favore dell'amministrazione della sentenza penale di condanna del contribuente, ma, vista la funzione della norma censurata, non ce n'era nemmeno bisogno). Suscita **qualche dubbio** anche l'affermazione, quanto meno imprudente, secondo la quale nell'**art. 21-bis** del **D.Lgs. n. 74/2000**, a differenza che nell'**art. 652** c.p.p., verrebbe in rilievo “non già un diritto individuale, bensì l'**interesse generale all'assolvimento del dovere tributario**” (28.1): essa, infatti, contraddice quanto affermato dalla stessa Corte pochi paragrafi prima (26.5), laddove, se ne è già dato conto, si è specificato che l'istituto mira a rendere “concreta, anche a livello processuale, l'esigenza di tutela della posizione soggettiva del contribuente”.

3. Ma veniamo alla **parte più rimarchevole della sentenza**, quella in cui si riscontrano le **questioni di costituzionalità** basate sulla **assunta disuguaglianza tra chi subisce un processo penale e chi, invece, riesce a evitarlo** perché ha commesso illeciti meno gravi, in un contesto in cui potrebbero produrre **effetti nel processo tributario** anche **sentenze** che fondano l'**assoluzione su vizi procedurali** o di **inutilizzabilità probatoria**.

La Consulta muove, anche qui, dall'**impostazione garantista** della riforma: “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”. Conclusione, questa, tuttavia, che, secondo la Corte, rischierebbe di collidere con il principio di ragionevolezza se non si adotta l'interpretazione costituzionalmente orientata che qui di seguito si descrive.

La Corte costituzionale parte dall'evidenziazione di un'ulteriore differenza della norma scrutinata rispetto all'**art. 652** c.p.p., il quale **collega gli effetti del giudicato assolutorio in ambito extrapenale all'effettivo accertamento** circa l'**insussistenza del fatto** o riguardo all'impossibilità di attribuirlo all'imputato. L'**art. 21-bis** del **D.Lgs. n. 74/2000**, invece,

prevede che la **sentenza** debba avere riguardo “agli stessi **fatti materiali oggetto di valutazione del processo tributario**”, non escludendo, quindi, la pronuncia di assoluzione fondata sull’insufficienza di prove e resa ai sensi dell’art. 530, comma 2, c.p.p.

Si tratta di **interpretazione condivisibile**, sia perché non tradisce la lettera della legge, che si pone inequivocabilmente in tal senso, sia perché, dal punto di vista sistematico, una diversa conclusione sarebbe irragionevole in presenza di una norma, l’art. 7, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 546/1992 (le cui assonanze con l’art. 530, comma 2, c.p.p. sono evidentissime), che ha equiparato lo standard probatorio richiesto nel processo tributario a quello prescritto in ambito penale.

Di qui le prime **importanti conclusioni**: (i) risulta inattuale il riferimento a criteri di **riparto dell’onere della prova** propri del diritto tributario in quanto diversi, perché meno rigorosi, rispetto a quelli invalsi nel dibattimento penale; (ii) sono infondate le letture svalutative della **norma processual-tributaria** ancora prevalenti nella giurisprudenza della Corte di cassazione; (iii) la valutazione dell’**insussistenza del fatto per insufficienza delle prove** operata dal giudice penale non è dissimile da quella a cui è obbligato il giudice tributario, con conseguente automatica efficacia del giudicato nel processo tributario in forza dell’art. 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000.

Tale regola, però, soffre di **due consistenti (e discutibili per come sono state formulate) limitazioni**.

La **prima** promana dall’esigenza di **evitare che**, nei casi in cui l’ufficio finanziario possa servirsi di presunzioni legali, così avendo la possibilità di sfruttare la posizione di vantaggio che deriva dall’inversione dell’onere della prova voluta dal legislatore, la **sentenza penale di assoluzione** determini uno **sbilanciamento** eccessivo a danno dell’autonomia di **valutazione del giudice tributario**, che è preservata, rispetto al processo penale, dalla stessa scelta legislativa a favore dell’amministrazione. Alla perentoria lettura della non operatività dell’art. 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000 in tutti i casi, per il vero circoscritti, in cui entrano in gioco le presunzioni legali, il Giudice delle leggi, alla costante ricerca della ragionevolezza, preferisce altra soluzione: l’**efficacia del giudicato** secondo le prescrizioni della norma censurata **continua a sussistere** qualora nel **processo penale** venga positivamente **accertata l’inesistenza del fatto** su cui si regge la **deduzione legale**. “A titolo esemplificativo” - sostengono i Giudici delle leggi - “qualora il contribuente fornisca nel processo penale la prova contraria richiesta dall’art. 73, comma 5-bis, del D.P.R. n. 917 del 1986, introdotto per contrastare le esteroestrazioni, 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**, perché i fatti valutati sono i medesimi e non si è verificato alcun irragionevole disallineamento tra i due processi” (30.1.2). Il che costituisce, tuttavia, un’ingiustificata deroga alla condivisibile regola fatta emergere poco prima dalle nebbie dell’interpretazione adeguatrice, quella secondo la quale anche il fatto materiale non sufficientemente provato nel processo penale fa stato nel processo tributario in presenza dei presupposti di cui all’art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000: perché mai, quindi, se il pubblico ministero, per restare all’esempio, non si sia curato di dimostrare che la maggior parte dei componenti del consiglio di amministrazione della società ritenuta esteroestrita erano residenti nel territorio dello Stato, tale fatto, insussistente perché non dimostrato, dovrebbe essere sottoposto all’ulteriore vaglio della giustizia tributaria? Non è forse vero che anche nel processo tributario la mancata dimostrazione della residenza italiana della maggior parte degli amministratori farebbe “saltare” la presunzione legale? Perché si è sentito il bisogno di salvaguardare, con grave impatto sul rigore dogmatico della precedente acquisizione, la presunzione anche laddove non si sia data dimostrazione dell’esistenza del fatto noto su cui si impernia il ragionamento inferenziale?

Il **secondo limite** riguarda l’ipotesi in cui l’**assoluzione consegua** “esclusivamente [...] 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**” (30.1.2), ipotesi nella quale, secondo la Corte, l’**automatismo non opererebbe**, di tanto che “spetterà al giudice tributario la verifica, secondo le regole dell’ordinamento fiscale, in ordine all’eventuale utilizzabilità di tali elementi probatori all’interno del processo tributario” (30.1.2). Si tratta, anche qui, di **soluzione tutt’altro che convincente** visto che l’art. 7-quinquies dello Statuto dei diritti del contribuente, anch’esso introdotto dalla riforma, stabilendo che “non sono utilizzabili ai fini dell’accertamento

amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti [...] in violazione di legge”, non consente l’utilizzo degli elementi probatori illegittimamente acquisiti in ambito penale: la “**legge processuale penale**”, infatti, è certamente da ricomprendersi nella “legge” di cui alla norma da ultimo citata, sicché la sua violazione non può che dare luogo, analogamente a quanto accade in ragione dell’applicazione dell’[art. 191 c.p.p.](#), alla sanzione di inutilizzabilità prevista dalla norma statutaria. L’[art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000](#) dovrebbe quindi pienamente operare anche in un contesto come quello descritto.

4. Come è noto, le **Sezioni Unite della Cassazione** sono state chiamate a pronunciarsi sul **contrasto giurisprudenziale**:

- in merito agli effetti della **sentenza penale irrevocabile di assoluzione** che risponda ai requisiti previsti dall’[art. 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000](#) anche ai fini dell’accertamento del presupposto impositivo (cfr. [Cass., Sez. trib., ord. n. 5714 del 2025](#) e [Cass., SS.UU, ord. n. 31961 del 2025](#));

- in merito alla rilevanza nel **giudizio tributario** delle sentenze emesse ai sensi dell’[art. 530](#), comma 2, c.p.p.

Quali potranno essere gli **effetti** dell’importante sentenza n. 50/2026 della **Consulta** sulla **decisione delle Sezioni Unite**?

Ora, quanto alla seconda questione la Corte si è chiaramente espressa specificando che l’interpretazione adeguatrice dell’[art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000](#) impone di **non escludere**, in perfetta aderenza alla lettera della legge, le **sentenze di assoluzione per insufficienza di prove**.

Meno chiare, ma comunque orientate nel senso dell’**impossibilità di limitare gli effetti del giudicato alle sole sanzioni**, le indicazioni sull’**altra questione controversa**: non solo si è definita **non implausibile** la tesi dell’**estensione del giudicato penale** anche all’**imposta** (23.1), ma, soprattutto, valorizzando, come si è visto, i profili di novità dell’[art. 7](#), comma 5-bis, del [D.Lgs. n. 546/1992](#), si è **messo in crisi** il presupposto su cui si fonda l’infondatissima ricostruzione, quello, più che inquietante, secondo il quale le **metriche probatorie tra i due processi** dovrebbero comunque **considerarsi**, a prescindere dal chiarissimo dato testuale della nuova norma sull’onere della prova nel procedimento/processo tributario, **diverse** perché le minori garanzie di cui, in tesi, disporrebbe il contribuente consentirebbero di meglio realizzare il principio di capacità contributiva.