GIUSTIZIA INSIEME

Diritto tributario

Il fatto, l'assoluzione e i due processi

La sentenza n. 50/2026 della Corte Costituzionale

di Alessandro Giovannini

11 maggio 2026

ABSTRACT

Recentemente il legislatore è intervenuto con l'art. 21-*bis*, d.lgs. n. 74/2000, per chiarire un punto cruciale dei rapporti fra processo penale e processo tributario: come valutare in questo l'accertamento dell'inesistenza dei fatti materiali compiuto in quello. Alla novella legislativa è seguito un acceso dibattito, con due ordinanze di remissione alla Corte costituzionale e con plurime, contraddittorie sentenze della V sezione della Corte di Cassazione, fino all'ordinanza delle Sezioni unite che ha sospeso il giudizio in attesa dell'esito del processo costituzionale, culminato nella sentenza interpretativa di rigetto n. 50 del 2026. Per mettere ordine alle molte questioni esaminate dalla Corte, il lavoro dà anzitutto conto dei passaggi più significativi della sentenza stessa, per poi soffermarsi sui temi che essa non ha potuto affrontare e su aspetti che possono aprire nuovi dibattiti.

Sommario: 1. **Princìpi guida e unicità del fatto materiale: unità ordinamentale nella pluralità delle giurisdizioni, ragionevolezza, coerenza e non contraddizione, principio personalistico** – 2. **La persona offesa dal reato e le funzioni dell'ufficio del Pubblico ministero** – 3. **Assoluzione e condanna: una ragionevole diversità** – 4. **L'art. 530 c.p.p.: quale assoluzione?** – 5. **I limiti all'espansione degli effetti del giudicato** – 6. **L'assoluzione perché il fatto non è provato nel processo penale e la fondatezza della pretesa impositiva "al di là di ogni ragionevole dubbio": l'annullamento del provvedimento accertativo per insufficienza di prove** – 7. **La prima questione irrisolta: imposta e sanzioni o solo sanzioni?** – 8. **Segue: e il *ne bis in idem* sostanziale di fonte sovranazionale?** – 9. **Segue: e la capacità contributiva reale ed effettiva?** – 10. **La seconda questione irrisolta: il fatto e l'*idem factum* come pertugio demolitorio dell'art. 21-*bis*?** – 11. **La terza questione irrisolta: i riti alternativi e i provvedimenti di "assoluzione" diversi da quelli dibattimentali rimangono esclusi?**

1. Princìpi guida e unicità del fatto materiale: unità ordinamentale nella pluralità delle giurisdizioni, ragionevolezza, coerenza e non contraddizione, principio personalistico

I rapporti fra processo penale e processo tributario hanno da sempre costituito oggetto di un serrato dibattito dottrinale e giurisprudenziale. Recentemente il legislatore è intervenuto per chiarire un punto cruciale: come valutare nel giudizio tributario l'accertamento dell'inesistenza dei fatti materiali avvenuto in ambito penale con sentenza definitiva.

Lo scopo dell'intervento, culminato nell'art. 21-*bis* del d.lgs., n. 74 del 2000, di attuazione dell'art. 20, comma 1, lettera *a)*, n. 3, della legge delega n. 111 del 2023, è semplice, anzi semplicissimo: se i fatti sono identici nella loro materialità, la rilevanza giudiziale che assume il loro accertamento non può che essere identica, quale che sia il processo nel quale essi vengono in considerazione.

Di qui il richiamato art. 21-*bis: «*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 quanto ai fatti medesimi».

Il cuore della norma è facilmente individuabile in quel che ho già detto: un fatto valutato nella sua materialità storica non può essere considerato inesistente in una sede processuale ed essere considerato esistente in un'altra. Un fatto, o esiste oppure non esiste: il rapporto, al medesimo tempo, è fra "essere *o* non essere", non già fra "essere *e* non essere". L'accadimento storico è uno e uno soltanto ed è perciò paradossale che processualmente si pretenda di avere due verità antinomiche ma contemporaneamente valide**[1]**. La nuova disciplina rifiuta questa visione, rifiuta, per dirla con Francesco Antolisei, di allinearsi a una concezione del fatto e del diritto che "è stata portata nelle sfere iperboree dell'astrazione"**[2]**.

L'art. 21-*bis* assegna alla materialità dei fatti un ruolo assorbente. Per la ricerca della loro identità non viene più in considerazione il criterio formale della qualificazione, e per l'estensione degli effetti del giudicato non è più richiesta l'identità dei mezzi probatori, pretesa invece dall'art. 654 c.p.p. Piuttosto, l'accento ora cade solo sulla fattispecie per come accertata nella sua storicità: non più identità dei mezzi di prova, ma dei fatti materiali.

La giustificazione sistematica dell'allineamento dei processi sta nella logica dell'unità ordinamentale, e anzi nel principio immanente e supremo dell'unità ordinamentale, stando al magistrale insegnamento di Francesco Carnelutti, oltreché nel principio di realtà e in quelli di non contraddizione e coerenza.

L'unità ordinamentale non elimina la pluralità delle giurisdizioni, né, dal mio punto di vista, vuole riproporre la teoria dell'unità giurisdizionale. Più semplicemente, vuole sottolineare come per il buon funzionamento del diritto, inteso come complesso di princìpi, norme e regole, sia indispensabile uniformarne l'interpretazione in ragione della sua funzione primaria. Esso non è un sistema disarticolato rivolto a garantire se stesso, piegato su se stesso, ma è un corpo unitario funzionale alla tutela della persona e dei suoi beni della vita, persona che ancor prima di essere una "entità personificata delle norme giuridiche" o un "punto di riferimento per la legittimazione delle conseguenze giuridiche"**[3]**, è un "*sujet de chair*"**[4]**. È questo, in fondo, il principio personalistico che la nostra Costituzione pone assiologicamente sopra tutti gli altri.

Ragionamento semplice, anche questo, eppure alla novella legislativa è seguito un dibattito arroventato, culminato in ordinanze di remissione alla Corte costituzionale da parte di due Corti di giustizia tributaria**[5]**, e in plurime, contraddittorie sentenze della V sezione della Corte di Cassazione**[6]**; fino all'ordinanza delle Sezioni unite che ha sospeso il giudizio in attesa dell'esito del processo costituzionale**[7]**, poi sfociato nella sentenza interpretativa di rigetto n. 50 del 2026 **[8]**.

Per cercare di dipanare i molti fili della matassa, analizzerò anzitutto la sentenza della Corte costituzionale appena richiamata, dando conto dei suoi passaggi più significativi. In seconda battuta, svolgerò delle brevi considerazioni sulle questioni che la Corte non ha potuto affrontare e su aspetti della sentenza che possono aprire nuovi dibattiti, specie in vista della decisione delle Sezioni Unite.

2. La persona offesa dal reato e le funzioni dell'ufficio del Pubblico ministero

I temi principali affrontati dalla Corte costituzionale si possono raggruppare in quattro filoni principali.

Il primo riguarda la difesa dell'Agenzia in seno al processo penale, con possibile violazione, secondo i giudici remittenti, dell'art. 24 Cost.

La Corte svolge una doppia osservazione. Anzitutto, l'amministrazione può essere "fisicamente" presente nel processo come persona offesa dal reato.

A questo proposito è opportuno chiarire un aspetto. Come ebbi a scrivere**[9]**, la persona offesa non è parte processuale in senso tecnico, ma non v'è dubbio che ad essa il codice di rito, specialmente dopo le modifiche recentemente apportate, riconosca una serie di prerogative che possono senz'altro porla nella condizione di far valere in proprio il materiale probatorio relativo ai fatti materiali costitutivi della pretesa impositiva e porla nella condizione di assumere talune iniziative processuali e interlocutorie con il giudice, il procuratore generale e il pm in grado di corredare la sua posizione di significative garanzie difensive.

La Consulta condivide questa posizione e dunque l'amministrazione può senz'altro intervenire come persona offesa dal reato e in questa veste "interloquire" nel processo, risultando così garantito, sostanzialmente, il suo diritto di difesa.

La Corte mette in campo anche un'altra argomentazione, che anche a me apparve decisiva, per sminare definitivamente il terreno dai sospetti di legittimità. Nel processo penale, afferma, l'Agenzia si può considerare "rappresentata" dall'ufficio del pubblico ministero.

Questo è un punto fondamentale. L'azione dell'ufficio della pubblica accusa, infatti, persegue istituzionalmente la tutela di interessi generali, di interessi che vanno oltre il recinto della repressione dei reati**[10]**. E fra questi non può che rientrare quello riferibile all'Erario, che è una

porzione dell'interesse generale alla cui salvaguardia il pubblico ministero può e anzi deve provvedere.

Non si tratta, in questo caso, di evocare la categoria dell'interesse fiscale come *ratio fisci*, categoria per me inesistente dal punto di vista costituzionale, come ho avuto modo di scrivere in più occasioni, giacché mera escrescenza ideologica o politica del potere**[11]**. Piuttosto, l'interesse che qui viene in considerazione è quello sotteso a un credito civilistico. Credito, tuttavia, che ha una particolarità, poiché la sua titolarità è dello Stato (l'Agenzia delle entrate, da questo punto di vista, riprendendo la teoria finemente elaborata da Massimo Severo Giannini, è solo un *munus* di questo). Ecco, dunque, il motivo per cui l'interesse creditorio è riconducibile, in seno al processo penale, all'interesse generale, protetto istituzionalmente dall'ufficio del pubblico ministero.

D'altra parte, come correttamente rileva la Corte, la riforma del 2024 ha stretto ancor di più il rapporto di scambio informativo e di circolazione delle prove fra questo e l'Agenzia. Basti pensare al legame, che va al di là di quanto già previsto dall'art. 331 c.p.p., stabilito dal novellato art. 129 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura o all'ultimo comma dell'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Un presidio, quello dell'ufficio del pubblico ministero, disposto perciò a garantire il corretto adempimento del dovere contributivo espressione diretta dell'art. 2 Cost.

3. Assoluzione e condanna: una ragionevole diversità

Il secondo filone ruota intorno agli artt. 111 e 24 Cost. e al contenimento dell'efficacia del giudicato extrapenale alle sole sentenze d'assoluzione. I giudici costituzionali osservano, condivisibilmente, che la limitazione prevista dall'art. 21-*bis* discende direttamente dalla legge delega e che nella volontà del Parlamento non è ravvisabile una manifesta irragionevolezza, il solo motivo, questo, che potrebbe legittimare un loro intervento demolitorio.

Il tema della sentenza di condanna era fra i più controversi. Non solo era stato sollevato dalle corti di giustizia tributaria nelle ordinanze di remissione, ma aveva costituito oggetto anche dell'ordinanza interlocutoria dalla V sezione della Cassazione n. 5714 del 2025 e dell'ordinanza di sospensione del giudizio n. 31961 del 2025 delle Sezioni Unite, già richiamate.

Il punto è questo. Il diverso regime di efficacia tra sentenza di assoluzione e condanna trova la sua giustificazione nella scelta del Parlamento, espressa nella disposizione oggetto di valutazione, di evitare che l'efficacia extrapenale del giudicato possa danneggiare il

contribuente, considerato probabilmente la parte più debole del rapporto d'imposta. Pertanto, tale scelta non può essere considerata arbitraria o manifestamente irragionevole.

Il pregiudizio per il contribuente, come già misi in evidenza, potrebbe verificarsi se, nonostante un'assoluzione penale, il giudice tributario emettesse una sentenza accertativa della fondatezza della pretesa impositiva, basandosi sugli stessi fatti materiali ritenuti inesistenti nel processo penale. Nessun pregiudizio, invece, si potrebbe prospettare se la sentenza penale fosse di condanna, perché in questo caso il contrasto di giudicati non potrebbe che vedere "vittorioso" il contribuente davanti al giudice tributario. Certo, quella del Parlamento, osserva la Corte, è una scelta garantista, ma esso può senz'altro accordare a una delle parti processuali maggiore protezione se la reputa maggiormente esposta a conseguenze sfavorevoli derivanti dal possibile disallineamento degli esiti processuali.

Infatti, come ho appena scritto, solo se il giudice tributario potesse discostarsi dalla sentenza assolutoria, il contribuente potrebbe subire effetti sfavorevoli dal possibile disallineamento degli esiti dei processi. Non così, invece, se il giudice tributario si discosta – e ne è legittimato – dalla sentenza di condanna. Qualora il suo convincimento lo determinasse ad annullare l'avviso di accertamento o ad accertare l'infondatezza del credito con questo vantato, non si realizzerebbe alcun effetto sfavorevole al contribuente.

D'altra parte, non si può escludere che la tesi della Corte si sia formata anche alla luce della giurisprudenza sovranazionale. Mi sembra, infatti, di percepirvi una eco della sentenza della Corte EDU, sez. II, Gražulevičiūtė c. Lituania, n. 53176/17, del 14 dicembre 2021, dove si afferma che un secondo giudizio sugli stessi fatti già coperti da giudicato, seppure svolto in altra sede giurisdizionale, si risolverebbe in "una seconda possibilità" per lo stato, ipotesi contraria alle regole dello stato di diritto e al giusto processo di cui all'art. 6, § 2, della Convenzione.

Se è così, a me pare che la questione si debba ritenere chiusa in termini definitivi.

4. L'art. 530 c.p.p.: quale assoluzione?

Il terzo filone, il più significativo, attiene alla possibile violazione degli artt. 3 e 53 per la diversità dei sistemi probatori del processo penale e di quello tributario, e per le conseguenze che si potrebbero realizzare se l'imputato fosse assolto per vizi dell'istruttoria penale, ovvero per "insufficienza di prove" secondo la formula dell'art. 530, comma 2, c.p.p.

La disposizione delegante e quella delegata, tuttavia, non si preoccupano di stabilire se la sentenza dibattimentale debba essere individuata in quella pronunciata, per così dire, con "formula piena" ai sensi del primo comma dell'art. 530 c.p.p., o anche in quella d'assoluzione per "insufficienza di prove", adottata ai sensi del comma 2 dello stesso art. 530**[12]**.

In passato avevo sostenuto che solo un'assoluzione pronunciata con "formula piena" potesse dare riscontro "sicuro" della completezza dell'accertamento dei fatti, così da rendere coerente e pienamente ragionevole la riconduzione alla relativa sentenza degli effetti espansivi del giudicato, espansione da intendere come eccezione alla regola del "doppio binario"**[13]**. Tesi che era stata sostenuta anche negli interventi ai margini dell'ordinanza di sospensione delle Sezioni Unite già richiamata e che è comparsa nell'ordinanza stessa come ipotesi interpretativa.

La Corte costituzionale ha sposato un'interpretazione estensiva. Per giustificare la sua decisione, peraltro fondata su argomentazioni che traggono la loro solidità anche dalla giurisprudenza sovranazionale, essa compie una doppia notazione. In primo luogo, osserva che il legislatore ha taciuto sull'esclusione dall'art. 21-*bis* della sentenza di cui al comma 2 dell'art. 530, sembrando così di volerla implicitamente ammettere nel suo ambito applicativo; e poi che le SS.UU. della Cassazione hanno da tempo equiparato le sentenze di cui al comma 1 (assoluzione piena) a quelle di cui al comma 2 (assoluzione per insufficienza di prove), e che per questo motivo nelle sentenze di merito compare talvolta una formula generica, con mero rinvio all'art. 530, senza specificazioni ulteriori.

Per la Corte, perciò, in tutti questi casi sarebbe contrario allo spirito garantistico e semplificatorio della riforma riconoscere a ogni giudice tributario, di volta in volta, «la facoltà di escludere la valenza del giudicato penale senza la formula piena, quando poi il medesimo giudice tributario, a esito del suo giudizio, è comunque tenuto all'annullamento dell'atto impositivo, in caso di insufficienza di prove in forza del comma 5-*bis* dell'art. 7» della legge processuale tributaria.

Il passaggio è centrale per più motivi. Il primo è questo.

La Corte esalta l'intento della riforma di razionalizzare e semplificare il sistema, così da garantire speditezza ai processi e uniformità delle decisioni rispetto ai fatti materiali. Muovendo da queste esigenze, essa ritiene che il giudice tributario si debba in ogni caso fermare davanti all'assoluzione e debba conformare la propria pronuncia all'accertamento sentenziale dei fatti. E ciò vuoi che la formula adottata dal giudice penale sia quella di semplice rinvio all'art. 530, senza ulteriori specificazioni, vuoi che sia quella di rinvio al comma 1 o al comma 2 dello stesso

articolo.

La Corte, in altre parole, ha compiuto una scelta di campo radicale: se contenuto in una sentenza irrevocabile d'assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento, il solo accertamento del fatto materiale rilevante nel giudizio tributario è quello compiuto nel giudizio penale.

È come se avesse detto, nella sostanza, che il giudicato ha un'efficacia analoga a quella di una "prova legale" (sul fatto materiale, ovviamente).

Sembra evidente che anche per la risoluzione di questo aspetto la Corte si sia ispirata alla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo formatasi intorno all'art. 6 della Convenzione dedicato all'"equo processo".

È da questa disposizione che i giudici di Strasburgo hanno enucleato i principi della certezza del diritto e della stabilità dei rapporti giuridici e hanno individuato nel giudicato sull'*idem factum* e nell'estensione dei suoi effetti ad altro processo svolto davanti ad una diversa autorità giurisdizionale, il presidio di questi diritti a favore della persona. Così la Corte EDU si è pronunciata nella sentenza *Gražulevičiūtėc. Lituania,* sez. II, n. 53176/17, del 14 dicembre 2021; nella sentenza *Langu e al. c. Romania,* sez. III, n. 25129/06, del 21 ottobre 2014, e in termini ancor più estesi e nitidi nella sentenza *Tasoncom srl c. Moldavia,* sez. X, n. 59627/15, del 22 ottobre 2024 (richiamata anche dalla nostra Corte costituzionale al § 29 dei *Considerato in diritto*).

Ebbene, per la Corte EDU e ora – mi sembra di poter affermare – anche per la nostra Corte costituzionale, è la tutela dei diritti della persona, compresi quelli della certezza e della stabilità, a dover guidare interpretazione e applicazione della normativa nazionale: se vi è giudicato, se i fatti materiali sono identici e se vi è identità di persona, si impone sulle valutazioni del giudice speciale l'accertamento effettuato dal giudice penale che ha determinato l'assoluzione.

5. I limiti all'espansione degli effetti del giudicato

L'espansione degli effetti del giudicato, si precisa in motivazione, incontra tuttavia due limiti derivanti della ragionevolezza. Per prima cosa l'efficacia extrapenale non può essere predicata nelle ipotesi bensì di assoluzione ma quando questa deriva dall'accertamento di vizi istruttori, giacché in queste circostanze il giudice di fase non ha potuto esperire neanche una "delibazione" dei fatti**[14]**.

Inoltre, ed ecco la seconda eccezione all'efficacia extrapenale del giudicato, a motivo dello specifico regime probatorio tributario l'estensione non può avvenire quando l'accertamento fiscale si fonda su presunzioni legali relative**[15]**.

Per queste prove, le sole che possono far nascere un problema di raccordo fra sistemi probatori, si potrebbe in effetti porre un problema di disallineamento fra processi, a tutto vantaggio di quello penale, non giustificabile secondo ragionevolezza.

Tuttavia, anche in questo caso – ed ecco un *caveat* di grande pregio sistematico costruito dalla Corte – si può formulare, per così dire, un'eccezione nell'eccezione: la sentenza produce ugualmente effetti extra-penali se il giudice ha accertato positivamente – e solo in questo caso, non anche in caso di insufficienza di prove – l'inesistenza dei fatti materiali in esito alla valutazione delle "controprove" offerte dall'imputato. Certo, si tratta di controprove che il ricorrente potrebbe avere già versato nel processo tributario in forza delle regole sue proprie concernenti le presunzioni legali relative, ma che lo stesso, nella veste di imputato, si può senz'altro determinare a introdurre anche in sede penale**[16]**. Se ciò accade e il giudice fonda la sua sentenza assolutoria sull'accertamento dei fatti ai quali tali prove si riferiscono, l'efficacia extrapenale del giudicato non incontra limitazioni.

Ricapitolando, per la Corte la sentenza definitiva di assoluzione pronunciata a seguito di dibattimento fa sempre stato nel processo tributario quanto "agli stessi fatti materiali": a) indipendentemente dalla formula adottata, che sia, cioè, di rinvio al comma 1 o al comma 2 dell'art. 530 c.p.p., o che sia di rinvio all'art. 530 senza specificazioni ulteriori; b) quale che siano le prove legittimati l'accertamento tributario ed entrate nel processo penale, comprese le presunzioni semplici, quelle "semplicissime" e, per logica conseguenza, quelle c.d. giurisprudenziali, giacché, per la legge, quest'ultime non possono che essere qualificate come presunzioni semplici, a meno che quell'accertamento si fondi su presunzioni legali relative. In questo caso, tuttavia, se l'imputato ha prodotto in controprova nel processo penale elementi rilevanti per l'accertamento dei fatti materiali, dipoi accertati come inesistenti, la sentenza d'assoluzione produce effetti vincolanti nel processo tributario. Vincolatezza che rimane in ogni caso esclusa se l'assoluzione discende da vizi istruttori penali.

6. L'assoluzione perché il fatto non è provato nel processo penale e la fondatezza della pretesa impositiva "al di là di

ogni ragionevole dubbio": l'annullamento del provvedimento accertativo per insufficienza di prove

In continuità con il precedente, il quarto filone argomentativo della sentenza ruota intorno all'art. 7, comma 5-*bis,* del d.lgs. n. 546 del 1992. La Corte – e non è un *obiter dictum* – sembra interpretare questa disposizione con un metro "quasi penalistico": il giudice tributario, posto di fronte a un corredo probatorio mancante, insufficiente o contraddittorio, "deve annullare l'atto impositivo per *insufficienza di prove*". E ciò in quanto il comma 5-*bis* ha "la finalità di configurare un tendenziale allineamento tra il processo penale e quello tributario" (punti 26.5 e 30.1.1 dei *Considerato in diritto*).

É possibile che a questo riguardo la Corte abbia ripreso alcune indicazioni emerse in letteratura che avevano già da tempo ritenuto coerente con la formulazione del nuovo comma 5-*bis* l'uso di lenti interpretative "quasi" penalistiche**[17]**.

Al di là della questione sulla "natura" d'annullamento o d'accertamento del processo tributario **[18]**, che la nuova disposizione sembra riproporre, riesce evidente che il comma 5-*bis* abbia apportato un cambiamento sostanziale non già o non tanto sul piano della ripartizione soggettiva dell'onere della prova, ma sulla "sostanza" probatoria e sugli standard decisionali.

Per il comma 5-*bis* la prova deve avere un livello molto alto di robustezza affinché possa essere considerata decisiva – vien da dire, se non si cadesse in un gioco di parole, per essere considerata "probante" – e quindi idonea a consentire al giudice speciale di adottare una sentenza d'accertamento sulla fondatezza del diritto di credito o d'annullamento dell'atto. Il credito, infatti, deve essere accertato e dichiarato come esistente o l'atto considerato legittimo se le prove su cui il credito o l'atto si radica sono in grado di dimostrarne la fondatezza dei fatti in modo "circostanziato e puntuale".

Queste parole, se non si vogliono considerare come scritte sull'acqua o ridurle ad un esangue esercizio di retorica legislativa, possono assumere un solo significato: quello di legittimare sentenze d'accertamento positive del credito o di conferma dell'atto quando il corredo degli elementi di prova consente al giudice di formarsi il convincimento della fondatezza della pretesa, per così dire, "al di là di ogni ragionevole dubbio". Sicché il giudice dovrà dichiararne l'infondatezza o annullare l'atto quando manca, è insufficiente o contraddittoria la prova dell'esistenza del fatto costitutivo.

Non si tratta qui di riprendere le teorie processual-penalistiche sulle prove per calarle di peso nel processo tributario e men che meno di voler torcere l'art. 27 Cost. Il referente costituzionale, ai nostri fini, è semmai l'art. 2, primo alinea, della Costituzione**[19]**. Si tratta, invece, di valorizzare adeguatamente il significato delle espressioni accolte nella nuova disposizione in coerenza con l'intero ordito nel quale è calata. Ed è per questo che a me sembra di poter sostenere che la prova del fatto posto a fondamento del diritto si può considerare decisiva solo se supera una soglia molto alta di attendibilità ricostruttiva, che non deve lasciare margini apprezzabili di dubbio: la prova deve essere "circostanziata" e quindi riferibile, soggettivamente, al contribuente accertato e, oggettivamente, corredata di tutti i particolari necessari per determinare la fattispecie alla quale la stessa prova si riferisce. E deve essere "puntuale", ossia esatta, precisa, univoca, in modo da fugare ogni significativa incertezza sull'esistenza del fatto.

È logico ritenere, perciò, che la nuova previsione abbia, se non integralmente cambiato lo standard probatorio del giudizio speciale, sostituendo quello del "più probabile che non", mutuato dal processo civile, con quello "al di là di ogni ragionevole dubbio", proprio del processo penale, almeno innalzato il grado di probabilità sull'esistenza dei fatti sino a un livello di verosimiglianza molto simile a quello che deve raggiungere la prova nel processo penale.

L'indicazione della Corte costituzionale sull'annullamento dell'atto per "insufficienza di prove" va, proprio, in questa direzione. Se si imposta il discorso utilizzando la ragionevolezza, intesa come principio giuridico, il legame che la Corte stringe tra il comma 5-*bis* dell'art. 7 e il comma 2 dell'art. 530 del codice di rito penale, non può che essere interpretato nel senso appena indicato, a meno che non si ritenga che i giudici di palazzo della Consulta si dilettino a esercitarsi in fantasiose acrobazie interpretative, per di più senza rete ordinamentale.

7. La prima questione irrisolta: imposta e sanzioni o solo sanzioni?

La sentenza della Corte costituzione non scioglie tutti i nodi, indipendentemente se alcuni di essi siano frutto, per dirlo come le parole di Franco Batistoni Ferrara, in "epiche orge mentali" per indebolire la porta della riforma, oppure se siano davvero esistenti in termini di ragionevolezza e coerenza sistematica.

La prima questione attiene all'estensione dell'efficacia extrapenale dell'accertamento sentenziale all'imposta e alle sanzioni, o soltanto alle sanzioni, sorta in seno alla V sezione della Cassazione e

che le Sezioni unite dovranno risolvere.

La Corte costituzionale non ha potuto affrontarla *ex professo* perché i remittenti non l'avevano sollevata. Ma, nel rispetto dell'autonomia degli organi istituzionali, ha dato una risposta sufficientemente chiara, che scorre, si può dire, in tutta la motivazione.

La si legge espressamente al punto 23.1 dei *Considerato in diritto,* dove la Corte parla di non implausibilità dell'interpretazione che vuole l'estensione del giudicato tanto alle sanzioni, quanto al tributo; là dove collega, per ben due volte, l'art. 21-*bis* all'art. 7, comma 5-*bis*, d.lgs 546/92, sul regime delle prove e sul contenuto della sentenza tributaria rispetto all'atto impositivo, echeggiando, come ho già posto in evenienza, la teoria che ha avvicinato lo standard probatorio del processo tributario relativo all'imposta a quello del processo penale per "l'annullamento dell'atto impositivo per insufficienza di prove" (punti 26.5 e 30.1.1); là dove, e sono punti essenziali, richiama espressamente l'art. 53 Cost., sottolineando che il nuovo sistema non si pone in contrasto con il principio di capacità contributiva (punti 27.1.1 e 30.1.3), e dove ricorda che il processo penale per "effetto di questa complessiva disciplina, sostanziale e processuale [...], ben lungi dal disinteressarsi della pretesa impositiva, come erroneamente sostenuto dai rimettenti, s'incentra, invece, con diversi e significativi istituti, proprio su di essa, rafforzando l'obiettivo della riscossione dell'imposta evasa" (punto 27.1.1).

A questo punto, sarebbe almeno singolare se a Palazzo di piazza Cavour si scegliesse di privilegiare l'interpretazione, per così dire, restrittiva, difficilmente giustificabile in termini di ragionevolezza, coerenza e non contraddittorietà. Certo, le sentenze interpretative della Consulta non sono formalmente vincolanti al di fuori del giudizio *a quo* e senz'altro non lo sono per la suprema Corte di Cassazione. Infatti, proprio per questo motivo, già in passato si è realizzato un contrasto istituzionale fra le due corti che sfociò in una sentenza molto dibattuta delle Sezioni unite**[20]**. Ma nel nostro caso sarebbe davvero difficile comprendere un conflitto interpretativo, quando invece, con una piana ed equilibrata opera di "cucitura" e di cooperazione, si potrebbe razionalizzare il sistema assicurandone coerenza e assenza di contraddizioni.

È indubbio che il passaggio istituzionale fra le corti rappresenti un momento molto delicato. Senza ripetere osservazioni già svolte all'inizio di questo lavoro sul concetto di unitarietà dell'ordinamento e sull'unicità del fatto materiale, mi sembra che un contributo aggiuntivo alla riflessione possa aiutare, se non a risolvere, almeno a chiarire ulteriormente i termini della questione.

Se è vero, come affermato nelle sentenze "restrittive" della V sezione, che legge delega e decreto delegato racchiudono la disposizione in corpi normativi dedicati alla revisione del sistema sanzionatorio, è indubbio che dando spazio adeguato al criterio letterale indicato nell'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale ("nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse …") il risultato interpretativo non può che essere quello di escludere ogni limitazione. Nessun limite è posto dalla disposizione all'estensione degli effetti della sentenza e volerlo introdurre in via interpretativa porterebbe a un risultato contrastante, io credo, con il senso "fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse".

D'altra parte, a identica conclusione si deve pervenire muovendo dalla volontà del legislatore ("… e dell'intenzione del legislatore"). Anche senza scomodare le più moderne teorie su questo criterio tese ad ampliare il ventaglio dei soggetti dai quali poter dedurre la reale *voluntas***[21]**, per convincersi della correttezza della soluzione indicata basta avere l'accortezza di valorizzare la scelta compiuta dal legislatore con la redazione del testo unico sulla giustizia tributaria, che si è risolta nell'introduzione in seno ad esso dell'articolo 119, con la conseguente abrogazione, proprio, dell'art. 21-*bis***[22]**.

8. Segue: e il *ne bis in idem* sostanziale di fonte sovranazionale?

Vi è un altro argomento di stretta interpretazione da prendere in considerazione per verificare la fondatezza della tesi restrittiva.

A favore di questa si potrebbe sostenere che l'art. 21, comma 2, primo alinea, del d.lgs. n. 74, dopo aver collegato, per i soggetti diversi da quelli indicati nell'art. 19, comma 2 (persone fisiche, quando la violazione è stata commessa dai loro rappresentanti o dipendenti; enti e società), la eseguibilità della sanzione amministrativa irrogata ma non riscossa, giacché sospesa *ex lege*, alle ipotesi in cui il procedimento penale sia stato definito con "provvedimento di archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento per irrilevanza penale del fatto", precisa, nel secondo alinea, che "Resta fermo quanto previsto dagli articoli 21-*bis* e 21-*ter*".

Ora, sulla base di questo riferimento si potrebbe argomentare che l'estensione degli effetti della sentenza assolutoria prevista dall'art. 21-*bis* costituisce, semplicemente, una deroga al regime della riscossione solo della sanzione amministrativa a favore di enti e società ovvero a favore

della persona fisica nel cui interesse ha agito il dipendente o il rappresentante, quando la sentenza stessa accerti l'insussistenza materiale del fatto.

Seguendo questa ipotesi interpretativa, la restrizione dell'efficacia extrapenale della sentenza assolutoria troverebbe conferma, proprio, nell'inciso contenuto nel comma 2, secondo alinea, dell'art. 21. E questa sorta di inciso alla cui luce interpretare l'art. 21-*bis* trarrebbe giustificazione dal divieto del *bis in idem* di fonte sovranazionale, comprensivo del divieto di plurimi procedimenti e delle pronunce assolutorie. Anzi, si potrebbe dire che la disciplina domestica così composta supererebbe perfino i limiti imposti dalla giurisprudenza convenzionale, giacché quel divieto, in forza dell'art. 21-*bis*, sarebbe applicabile anche quando tra fattispecie e procedimenti sussiste una "stretta connessione materiale o temporale", essendo l'identità materiale del fatto il centro della riforma.

La ricostruzione è senz'altro ingegnosa, ma a mio parere infondata. Per prima cosa la locuzione "resta fermo quanto previsto dall'art. 21-*bis*" non esclude affatto che questa disposizione si riferisca anche al tributo. Pure ad ammettere che l'inciso sia stato introdotto per derogare all'esecuzione dell'obbligazione sanzionatoria, ciò non significa che l'efficacia extrapenale della sentenza d'assoluzione non possa estendersi all'obbligazione d'imposta: per l'art. 21-*bis*, l'una cosa non esclude l'altra.

Quell'inciso, in realtà, risponde però a una diversa esigenza, un timore del legislatore, di cui ora scriverò. La deroga alla riscossione della sanzione amministrativa nell'ipotesi di sentenza irrevocabile d'assoluzione, infatti, opera direttamente sia per le persone fisiche in forza del comma 1 dell'art. 21-*bis*, sia per gli enti e società, loro soci o associati, ovvero per le persone fisiche la cui violazione è stata commessa da un loro rappresentante o dipendente, in forza del comma 3 dello stesso articolo. Ma per la determinazione degli effetti della sentenza assolutoria ai sensi dell'art. 21-*bis*, ciò non impedisce affatto, lo ripeto, di affiancare a quelli relativi alla sanzione amministrativa, gli effetti relativi all'imposta.

È verosimile, piuttosto, che la proposizione: "Resta fermo quanto previsto dagli articoli 21-*bis* e 21-*ter*", debba essere interpretata come espressiva di una specifica preoccupazione del legislatore, che attraverso di essa ha inteso risolvere. Considerata l'importanza del criterio dell'identità materiale dei fatti nella logica della riforma, per il legislatore delegato non dovevano sorgere o permanere incertezze sull'applicazione dell'art. 21-*bis* anche alle violazioni escluse dal primo alinea del comma 2 dell'art. 21 riferite a enti e società per i quali non "può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato ai sensi dell'articolo 25-*quinquiesdecies* del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231"; e ciò in forza del richiamo allo stesso comma 2

compiuto dal successivo comma 2-*bis*.

Con quella proposizione, dunque, si è voluto sigillare, per così dire, il sistema, per garantire questo risultato: anche le violazioni riferibili agli enti per le quali non avrebbe operato la sospensione della riscossione, se i corrispondenti fatti materiali fossero stati accertati in sede penale come inesistenti, avrebbero dovuto essere sempre "cancellate" in ragione dell'efficacia extrapenale della sentenza d'assoluzione. Così come, in caso di condanna, il carico punitivo complessivo avrebbe dovuto essere sempre ridotto secondo la disciplina dell'art. 21-*ter*, indipendentemente dal meccanismo previsto dal primo alinea del comma 2 dell'art. 21. Di qui l'espresso richiamo delle due disposizioni (art. 21-*bis* e art. 21-*ter*) nell'art. 21, comma 2, secondo alinea**[23]**.

Ebbene, a me sembra che voler limitare l'ambito applicativo di una disposizione, ossia dell'articolo 21-*bis*, che al suo interno non contiene limitazione alcuna, mediante una diversa norma che può avere significati estranei a una simile limitazione e comunque può avere plurimi significati, sarebbe un'operazione di dubbia correttezza metodologica in punto interpretativo. Come tale da respingere.

9. Segue: e la capacità contributiva reale ed effettiva?

Vi sono poi due considerazioni d'ordine costituzionale che corroborano ulteriormente la tesi da me sostenuta e consentono, dal mio punto di vista, di ritenere definitivamente risolto il dilemma sull'estensione del giudicato all'imposta.

Anzitutto, se davvero l'efficacia extrapenale riguardasse solo il profilo sanzionatorio, la riforma avrebbe partorito, per così dire, un topolino, o più esattamente un sistema ancor più schizofrenico del precedente**[24]**, per il quale già poteva valere il dettato evangelico "non sappia la tua mano sinistra quel che fa la tua destra" (Mt 6,3).

Rispetto al passato l'asimmetria sarebbe ancor più ingiustificabile. Perfino quel sacro insegnamento risulterebbe inadeguato e lo dovremmo modificare in questo: "non sappia il pollice della tua mano sinistra quel che fa l'indice di quella tua stessa mano".

La schizofrenia, infatti, sarebbe non solo esterna, fra processi, come senz'altro era nel passato, ma perfino interna, in seno all'*idem factum* oggetto della cosa giudicata. Una soluzione simile

eliderebbe alla radice lo scopo perseguito dal legislatore e chiaramente desumibile sia dai princìpi e criteri direttivi della delega, sia dalle disposizioni dei decreti delegati, tutti orientati a garantire la più estesa omogeneità possibile fra procedimenti e fra procedimenti e processi.

Restringere l'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 21-*bis,* dunque, finirebbe per lasciare sul campo un cadavere normativo, un sistema censurabile sia per irragionevolezza, sia per incoerenza e contraddittorietà della qualificazione dei fatti e degli effetti. E inoltre lo sarebbe per incongruenza, per come si vorrebbe forgiare la norma estrapolandola dalla disposizione per il tramite di quell'interpretazione.

Vi è un ulteriore ordine di motivi, sempre di rilievo costituzionale, che depone incontrovertibilmente a favore della tesi qui propugnata. La via d'uscita definitiva la offre l'art. 53, comma 1, Cost., letto alla luce del principio personalistico per come pacificamente dedotto dall'articolo 2 della Carta stessa. Principio che sovrasta assiologicamente tutti gli altri e che, per questo motivo, guida, sorregge o limita l'interpretazione di tutti i princìpi e di tutti gli interessi costituzionalmente previsti, compreso quello della capacità contributiva.

Ebbene, "realtà" ed "effettività" del presupposto, proprio perché legati al principio personalistico, sono ormai considerati requisiti strutturali del concetto di capacità contributiva. Sul punto non è lecito nutrire dubbi**[25]**. E allora, come sarebbe possibile, con una torsione interpretativa, considerare tassabile una ricchezza che si vorrebbe espressa da fatti materialmente inesistenti giacché così accertati per il tramite di un giudizio che al fine della loro ricerca storica è stato reputato dal Parlamento il più attendibile fra quelli previsti dall'ordinamento?

La tassazione – questo è il nocciolo del discorso – si deve sempre approssimare alla capacità contributiva ricostruita il più conformemente possibile alla realtà storica**[26]**. Solo così si omaggia l'art. 53 della Carta: l'inesistenza del fatto materiale accertata con un procedimento istruttorio e dibattimentale in grado di garantire la migliore verifica possibile della corrispondenza del fatto processuale alla sua storicità, elide di per sé il fondamento del dovere contributivo**[27]**.

Lo ripeto a scanso di equivoci: nella dimensione della storicità dei fatti e alla luce dei princìpi costituzionali richiamati, i fatti materiali costitutivi del presupposto d'imposta e contestualmente determinanti la reazione punitiva dello Stato, non possono che "essere" *o* "non essere"; non possono, invece, "essere" *e* "non essere".

Se s'intendesse sostenere la scelta di collegare al medesimo fatto materiale effetti giuridici di segno diverso o opposti, la contraddizione che si instaurerebbe non produrrebbe conseguenze soltanto processuali, ma riverbererebbe sul piano costituzionale, con riguardo vuoi e come ho appena indicato all'art. 2 e all'art. 53, vuoi all'art. 3 Cost., ovvero al canone della razionalità normativa dal quale discendono i vincoli di ragionevolezza, coerenza e non contraddittorietà delle qualificazioni dei fatti e degli effetti, nonché di congruità delle norme per come risultanti dall'opera interpretativa.

10. La seconda questione irrisolta: il fatto e l'*idem factum* come pertugio demolitorio dell'art. 21-*bis*?

Vi è un secondo nodo da sciogliere, che coinvolge il concetto di fatto e quello di *idem factum*.

Ho scritto in altri lavori e l'ho ripetuto in apertura di questo, che la riforma del 2024 si è ispirata ad alcuni principi fondamentali: ai principi di realtà ed effettività, a quelli di unità dell'ordinamento, di coerenza e non contraddittorietà, al principio di personalità e partecipazione, e al principio di democraticità del rapporto fiscale, che rovesciano il tradizionale modo di intendere questo rapporto secondo i paramenti autoritari del potere e dell'interesse fiscale.

La Corte, in questa come in precedenti sentenze, ha senz'altro sposato una visione democratica del rapporto d'imposta, scardinando, auspicabilmente in maniera definitiva, teorie statalistiche d'origine ottocentesca, ma ancora persistenti in parte della dottrina e della giurisprudenza.

Il fondo concettuale della sentenza n. 50 a me pare possa essere individuata proprio in questi basilari aspetti. Ciò ha consentito alla Corte di affermare che il fatto oggetto d'accertamento in sede penale, condizionante l'esito del processo tributario in forza della preclusione derivante dal giudicato sul fatto stesso, non può che essere quello "fenomenico". Si legge in sentenza: il "processo tributario" non può "attestare una diversa e contraria realtà fenomenica" rispetto a quella venuta in considerazione nel giudizio penale e consacrata con l'accertamento sentenziale (§ 30.1 dei *Considerato in diritto*).

In questo modo i giudici costituzionali hanno, per un verso, chiarito il significato della locuzione "fatti materiali" inserita nell'articolo. 21-*bis*; da un altro, è possibile che abbiano tentato di chiudere o forse prevenire la discussione su come debbano essere considerati i fatti che entrano nel processo ai fini del loro accertamento: fatti intesi come espressione di una realtà materiale,

per come ricostruibile, è ovvio, con gli strumenti cognitivi a disposizione del giudice e delle parti; oppure fatti per come qualificati dal diritto?

Tema, questo, troppo impegnativo e ampio per essere affrontato in questa sede. Mi limito ad osservare che probabilmente la Corte, proprio in ragione di quei superiori principi poc'anzi indicati e alla luce della giurisprudenza della Corte EDU in precedenza richiamata, ha ritenuto di accogliere una visione "realistica" e quindi i fatti che si affacciano sulla scena processuale e sui quali si deve appuntare l'accertamento sentenziale non possono che essere, per l'appunto, quelli fenomenici**[28]**.

È vero che in sentenza la Corte ha anche affermato che quando l'assoluzione consegue al mancato raggiungimento della soglia di punibilità, poiché questa costituisce "elemento costitutivo del fatto di reato", non sussisterebbe quella medesimezza che, invece, è il presupposto applicativo dell'articolo 21-*bis* (§ 30.1.2, dei *Considerato in diritto*).

Un'attenta dottrina da ciò ha dedotto una sorta di contraddizione nella quale sarebbero caduti i giudici: qui il fatto è ripreso nella sua qualificazione giuridica, si è scritto, mentre il fatto al quale essi fanno generalmente riferimento nell'interpretazione dell'art. 21-bis non è quello qualificato, ma quello fenomenico**[29]**.

A me pare che non si tratti di un diverso e contraddittorio approccio. Il riferimento compiuto alle soglie di punibilità vuole indicare che, ove l'assoluzione derivasse dal mancato loro raggiungimento, l'accertamento sentenziale avrebbe ad oggetto non il fatto materiale di evasione, fondamento del reato e al tempo stesso dell'atto impositivo, ma un elemento costitutivo del reato o, in una diversa prospettiva teorica, un elemento obiettivo di punibilità. In circostanze simili, perciò, non vi può essere identità del fatto perché il fatto di evasione non è stato accertato in positivo nella sua inesistenza, e dunque non si può parlare di medesimezza. L'accertamento è caduto, piuttosto, solo sulla sua entità, determinando, semplicemente, la non configurazione del reato o l'obiettiva non punibilità.

La questione dell'identità del fatto della quale si è fin qui parlato a me sembra possa avere anche un ulteriore risvolto che potrebbe, per così dire, inceppare il procedimento di convergenza fra i due processi.

La Corte, a proposito della verifica della formula assolutoria da parte del giudice tributario, ha affermato 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". Ed ha poi aggiunto che "l'interpretazione costituzionalmente orientata dell'articolo 21-*bis* impone di ritenere che la

sentenza penale di assoluzione cui si riferisce a tale disposizione abbia sempre efficacia di giudicato il processo tributario "salve le ipotesi in cui, come già si è visto, il giudice speciale non rimane vincolato all'accertamento. Ma aldilà di queste circoscritte fattispecie, il giudice tributario si deve sempre fermare davanti alla sentenza penale e, quanto all'accertamento dei fatti, recepirla tal quale, senza che sia legittimato a "riaprire" la formula assolutoria di volta in volta utilizzata in quest'ultima.

Fin qui la tesi impedisce al giudice tributario di esercitare autonome valutazioni. Se si porta il ragionamento più in profondità ci si avvede, però, che questa preclusione non può valere per la verifica dell'identità dei fatti. La loro medesimezza, invero, non si può considerare acquisita sol perché il loro accertamento è contenuto nella sentenza assolutoria coperta dal giudicato, essendo piuttosto un requisito fondativo della sua estensione. Stando così le cose, a me pare che il giudice tributario sia pienamente legittimato, se non a riaprire la formula assolutoria, ad entrarvi per così dire dentro per verificare, proprio, l'identità di quei fatti.

In questa complessa opera di cucitura fra giudizi, si può annidare il rischio di vanificare quelle esigenze di semplificazione e razionalizzazione perseguite dalla riforma e che la Corte costituzionale ha posto a base della sua decisione. Rischio concreto, specialmente se dovesse affermarsi – e mi auguro che così non sia – un orientamento interpretativo che, svalutando il carattere fenomenologico dei fatti, esalti la loro qualificazione giuridica e dunque finisca per mettere a confronto fatti bensì identici nella loro radice, ma processualmente diversi per la loro diversa costruzione che si potrebbe assumere aver compiuto il diritto tributario. Portando il discorso alle estreme conseguenze, si potrebbe così ridurre in cenere l'articolo 21-*bis* operando su un diverso piano interpretativo, ossia su quello del concetto di "fatto" e di "identità del fatto".

Ipotesi assolutamente implausibile? Seguendo i principi fondativi prima ricordati e seguendo l'indicazione che proviene da tutta la dottrina costituzionalistica sull'efficacia sostanzialmente conformativa, ancorché formalmente non vincolante, delle sentenze interpretative della Corte costituzionale**[30]**, la domanda dovrebbe trovare risposta senz'altro positiva: un simile slabbramento del sistema non è compatibile con tali principi. L'auspicio è che questo slabbramento non avvenga nella concretezza della giurisprudenza.

11. La terza questione irrisolta: i riti alternativi e i provvedimenti di "assoluzione" diversi da quelli

dibattimentali rimangono esclusi?

La terza questione irrisolta attiene ai provvedimenti diversi da quelli pronunciati in esito a dibattimento, ai quali la legge di riforma non collega effetti espansivi nel processo tributario. Mi riferisco in particolare alla sentenza conseguente al giudizio abbreviato di cui all'art. 442 c.p.p., a quelle di proscioglimento adottate ai sensi degli artt. 129 e 469, a quelle di non luogo a procedere o di non doversi procedere disciplinate dagli artt. 425, 529 e 531, e infine alle ordinanze di cui all'art. 408 sull'archiviazione.

Anche alla luce dell'interpretazione "estensiva" della Corte sull'efficacia extrapenale delle sentenze assolutorie *ex* art. 530 c.p.p., a me parrebbe ragionevole riconoscere l'efficacia extrapenale ai provvedimenti che, sebbene non dibattimentali, sono comunque disposti ad accertare in positivo i fatti materiali, come si può sostenere per la sentenza nel giudizio abbreviato (art. 442 c.p.p.). Ma per raggiungere un obiettivo siffatto, vi sono solo due strade: quella della modifica legislativa oppure un intervento della Corte costituzionale.

Se investita – ed è molto probabile che ciò avvenga – non si può escludere che la Corte possa adottare una sentenza additiva e affianchi alla pronuncia assolutoria a seguito di dibattimento quella ugualmente assolutoria posta al termine del giudizio abbreviato. In altre parole, è possibile che la Consulta qualifichi la scelta raccolta nell'art. 20 della legge delega n. 111 del 2023 e poi ripresa, tal quale, dall'art. 1 del decreto delegato n. 87 del 2024, come manifestamente irragionevole perché fondante una discriminazione in senso proprio, non giustificabile, mi pare, né col metro della ragionevolezza e neanche ricorrendo al criterio della discrezionalità parlamentare.

L'estensione si deve invece escludere per tutti gli altri procedimenti, ossia per quelli di archiviazione, di proscioglimento e di non luogo a procedere. In queste ipotesi, infatti, non opera un vero e proprio accertamento di merito del fatto storico o di valutazione della sufficienza di tutto il corredo probatorio posto a disposizione del giudice di fase**[31]**. La decisione del pubblico ministero o del giudice, piuttosto, si radica su questioni processuali o procedimentali, oppure si basa su una valutazione bensì dei fatti, ma meramente prognostica, ispirata anche da esigenze di economia processuale, senza particolari approfondimenti probatori**[32]**.

[1] M. Taruffo, *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*, Roma-Bari, Laterza, 2009, 83.

[2] F. Antolisei, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, Milano, Giuffrè, 1997, 149.

[3] A. Falzea, *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici,* Milano, Giuffrè, 1939, *passim*, e se si vuole, per una ricostruzione più ampia di questi temi, A. Giovannini, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, CEDAM, 1996.

[4] D. Sales, *Sujet de chair et sujet de droit*, Paris, 1994. La Corte europea dei diritti dell'uomo, d'altra parte, ha da tempo indicato la necessità di recuperare queste dimensioni di unitarietà e fattualità del diritto in ragione di quelle tutele che ho appena indicato e a favore della persona in carne e ossa. Mi limito solo a richiamare la sentenza *Gražulevičiūtė c. Lituania,* sez. II, n. 53176/17, 14 dicembre 2021, relativa agli effetti esterni del giudicato alla luce della art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'Uomo sull'equo processo, o la sentenza della medesima Corte *Tasoncom srl c. Moldavia,* sez. X, n. 59627/15, 22 ottobre 2024, formatasi sempre intorno all'art. 6. Su queste sentenze avrà modo di tornare nelle prossime pagine.

[5] Hanno sollevato questione di legittimità dell'art. 21-*bis* sia la Corte di giustizia tributaria di II grado del Piemonte (ord. 10 marzo 2025, n. 64/2025), sia la Corte di giustizia di I grado di Roma (ord. 13 maggio 2025), con argomentazioni sostanzialmente identiche. Identità che si riscontra anche nelle argomentazioni della V sezione della Corte di Cassazione, nella composizione del Collegio che limita l'efficacia applicativa dell'art. 21-*bis* al profilo sanzionatorio (nota successiva).

[6] Si veda, fra le altre, Cass., Sez. V, n. 3800/2025, con note critiche di M. Di Siena, *Le asimmetrie parallele e l'efficacia del giudicato penale*, in *Corr. trib.*, 2025, 531 ss.; A. Salvati, *Innocenti e evasori, la Cassazione verso il terzo binario e oltre,* in *Riv. dir. trib. online*, 20 febbraio 2025; A. Marcheselli, *Dal doppio binario al capolinea giusto processo*, *ivi*, 1° marzo 2025; A. Carinci, *Quer pasticciaccio brutto del nuovo articolo 21-bis del d.lgs. 74/2000*, in *Il fisco*, 2025, n. 16; F. Colaianni, *Prime osservazioni sulla sentenza della cassazione civile N. 3000800 22025 in tema di efficacia del giudicato penale nel processo tributario*, in *Giur. pen.*, 5 marzo 2025. In senso diametralmente opposto, della medesima sezione, in diversa composizione collegiale, si vedano, fra le altre, Cass.,

Sez. V., n. 23570/2024; n. 936/2025; n. 1021/2025. Per una ricostruzione complessiva dell'art. 21-*bis* sia consentito rinviare fin d'ora a A. Giovannini, ***Processo penale e processo tributario: l' efficacia di giudicato della sentenza di assoluzione***, in *Giustizia Insieme*, 2025, 169 ss.

[7] Ord. n. 31961 del 2025. Il contrasto è riepilogato nell'ord. interlocutoria dalla V sezione n. 5714 del 2025 con la quale fu richiesto alla prima Presidente di valutare la remissione della questione alle Sezioni unite.

[8] La sentenza è stata generalmente accolta favorevolmente dai primi commentatori, anche se su specifici, limitati aspetti non sono mancate note critiche. Cfr. F. Tundo, *La supplenza costituzionale sull'art. 21-bis, d.lgs. 74/2000, consolida l'autonomia del giudice tributario*, in *Riv. telem. dir. trib.,* 24 aprile 2026; A. Giovanardi, *Ogni cosa (quasi) al suo posto, parte prima: la Consulta respinge l'attacco all'art. 21-bis del d.lgs. n. 74 del 2000*, in *www.ipsoa.it*, 17 aprile 2026; L. Petruzzella, *Un fatto, due processi, una res iudicata,* in *Riv. telem. dir. trib.*, 27 aprile 2026; G. Fransoni, *Processo tributario, l'automatismo del giudicato penale assolutorio,* in *Norme e tributi, il Sole 24 Ore,* 30 aprile 2026.

[9] Così in *Processo penale e processo tributario: l'efficacia di giudicato della sentenza di assoluzione,* loc già cit.

[10] Segnalo a questo riguardo la sentenza n. 58/2026, praticamente coeva alla n. 50, nella quale la Corte esamina le funzioni dell'ufficio del pubblico ministero, ribadendo, proprio, che esso non è il garante dell'accusa, ma il garante dell'interesse generale.

[11] Da ultimo, se si vuole, *Sapresti spiegarmi cos'è la giustizia? (Un discorso su interesse fiscale e IA)*, in *Dir. prat. trib.*, 2025, I, 1803 ss.

[12] Uso volutamente espressioni improprie, come ha fatto anche la Corte costituzionale, così da semplificare l'esposizione, consapevole che con la riforma del 1988 tali formule non appartengono più al diritto positivo.

[13] Per approfondimenti rinvio al mio *Processo penale e processo tributario: l'efficacia di giudicato della sentenza di assoluzione*, già cit.

[14] Mi sembra di non poter condividere le pur benevole critiche sollevate da Tundo e Giovanardi, nei lavori citati in precedenza, su questo punto della sentenza. A me pare che la Corte non abbia voluto escludere o tenere in non cale la previsione sulla inutilizzabilità delle prove nel procedimento e nel processo tributario acquisite in violazione della legge secondo l'art. 7-*quinquies* dello Statuto dei diritti del contribuente, ma abbia piuttosto dato risposta alla fattispecie specificatamente indicata dal giudice remittente (CGT di Roma), ossia al caso di acquisizione delle prove durante le indagini tributarie in violazione dell'art. 220 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale. Va da sé che se il vizio istruttorio si è formato in sede penale, la prova in tal modo acquista, qualora versata nel procedimento e nel processo tributario, sarebbe inutilizzabile secondo la disposizione dello Statuto. Cfr. per la disposizione dello Statuto dei diritti del contribuente, S. Muleo, *Il regime delle prove,* in *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti,* vol. II, a cura di A. Giovannini, Pisa, 2024, 275 ss.

[15] A. Marcheselli, *La prova nel nuovo processo tributario*, Milano, Giuffrè, 2024, 44 ss.

[16] La distinzione soggettiva tra ricorrente e imputato, che pure può esistere, è ininfluente in questo ragionamento.

[17] Se si vuole, cfr. A. Giovannini, ***La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"***, in *Giustizia Insieme,* 14 marzo 2023, e Id., *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove,* in *Riv. trim. dir. trib.,* 2023, I, 327 ss.; tesi ripresa da molti studiosi e recentemente sviluppata da F. Gallo, ***L'onere della prova nel processo tributario a seguito della riforma ex lege 130/2022***, in *Giustizia Insieme,* 4 novembre 2025.

[18] Per un'ampia ricostruzione e per riferimenti bibliografici, mi permetto di rinviare a A. Giovannini, *Per principi*, Torino, Giappichelli, 2022, 127 ss.

[19] Le ragioni di teoria generale, di teoria costituzionale e tributaria che spingono in questa direzione non possono essere qui affrontate. Mi limito solo a indicare che il principio fondamentale del nostro stato costituzionale e che assiologicamente sta sopra tutti gli altri, è quello personalistico. E che è da questo che discendono le protezioni non solo delle libertà individuali intese in chiave penalistica (art. 27 Cost.), ma anche, seppure con modalità e gradazioni diverse, delle libertà valutate in chiave economica, sulle quali l'imposizione reagisce giocoforza.

[20] Cfr. Corte Cass., Sez. un. pen., 17 maggio 2004, n. 23016.

[21] Cfr. V. Velluzzi, *Le preleggi e l'interpretazione*, Pisa, Edizioni ETS, 2013, 40 ss.

[22] Questo "passaggio" merita una riflessione. Siccome, in generale, le "parole" inscritte nelle leggi delega sono sempre da considerare (almeno) d'interpretazione e siccome, in particolare, per l'art. 21 della legge n. 111 del 2023 il Governo, nell'esercizio della delega sulla redazione dei testi unici, poteva adottare le soluzioni più idonee a garantire "coerenza logica e sistematica" al sistema, mi sembra innegabile la forza orientativa che assume la preferenza manifestata con la nuova collocazione sistematica della disciplina. Del resto, come insegna la Corte costituzionale, nell'esercizio della delega il "coordinamento non può essere solo formale", ma può anche condurre ad "emanare norme che rappresentino un coerente sviluppo e un completamento delle scelte espresse dal legislatore delegante" in altri corpi normativi, tenuto anche conto "degli indirizzi generali della stessa delega" e dei suoi scopi. Corte Cost. n. 341 del 2007 ed anche n. 98 del 2008 e n. 153 del 2014. Per un'analisi molto ampia della giurisprudenza della Corte cfr. R. Nevola, D. Diaco, *La delega della funzione legislativa nella giurisprudenza costituzionale*, in *cortecostituzionale.it,* 2018, 18 ss.

[23] Va detto che il meccanismo applicativo derivante dalla riforma presenta una certa complessità, richiedendo un'interpretazione combinata – non sempre lineare – di diverse disposizioni. Fra queste il comma 2 *bis* dello stesso art. 21, per il quale la "disciplina del comma 2 si applica anche se la sanzione amministrativa pecuniaria è riferita a un ente o società quando

nei confronti di questi può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato ai sensi dell'articolo 25-*quinquiesdecies* del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231". In ragione di questa norma, il timore del legislatore è stato quello, io credo, che la sanzione amministrativa per le violazioni tributarie per le quali non fosse prevista una sanzione dipendente da reato rimanesse esclusa dagli effetti extrapenali della sentenza d'assoluzione perché il fatto non sussiste. E ciò in quanto le società o gli enti responsabili di siffatte violazioni, per un verso non appaiono "coperti" dal medesimo comma 2 *bis* dell'art. 21, e per un altro verso, tuttavia, rimangono responsabili per la sanzione amministrativa tributaria in forza del comma 2 dell'art. 19, che, derogando al principio di specialità disciplinato nel comma 1, stabilisce il permanere della loro responsabilità per la sanzione amministrativa. Seguendo questa ricostruzione, si può spiegare anche il richiamo compiuto all'art. 21-*ter* dal più volte citato comma 2, secondo alinea, dell'art. 21. Nel caso di sentenza di condanna, mentre per le società ed enti ai quali è riferibile una violazione sanzionata anche dalla legge n. 231, la riscossione della sanzione amministrativa tributaria è esclusa automaticamente per il combinato disposto del comma 2, primo alinea, e del comma 2 *bis* del medesimo art. 21, per le società ed enti ai quali sono riferibili violazioni escluse dalle pene comminate dalla legge n. 231, la mitigazione del carico punitivo è affidata all'art. 21-*ter*. E dunque, nel rispetto del principio di proporzionalità e del *ne bis in idem* convenzionale, sarà l'ultimo giudice chiamato alla decisione, oppure l'Agenzia delle entrate, a valutare la riduzione del suddetto carico.

[24] G. Melis, *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzio*ni, in *Rass. trib*., 2023, 502 ss.

[25] La letteratura sul punto è sterminata. *Ex pluribus*, cfr. F. Batistoni Ferrara, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, III, Milano, 1999, 345 ss.

[26] Considerazioni importanti in A. Perrone, *Fatto fiscale e fatto penale: parallelismi e convergenze,* Bari, Cacucci, 2012, 343 ss.

[27] In questo sta il significato da attribuire alla locuzione “in coerenza con i principi generali dell’ordinamento” contenuta nell’art. 20, comma 1, lettera *a)*, n. 3, della legge delega numero 111/2023, fra i quali non può che primeggiare quello di personalità di cui all’art. 2 Cost., alla cui luce è doveroso leggere l’art. 53.

[28] In questo senso si v. anche Corte EDU, *Zolotukhin* c. *Russia* (Grande Camera, 10 febbraio 2009) che è il leading case della Corte sul tetto di materialità del fatto.

[29] Fransoni, *Processo tributario, l’automatismo del giudicato penale assolutorio,* cit.

[30] Fra i molti, cfr. G. Gorla, *I «consideranda» nelle sentenze della Corte costituzionale*, in *Foro it.*, 1956, I, 938 ss.; C. Mortati, *Sulla inammissibilità del conflitto di attribuzioni sollevato dalla Corte di cassazione*, in *Giur. cost.*, 1965, 1282 ss.; M. Luciani, *Le decisioni processuali e la logica del giudizio costituzionale incidentale*, Padova, CEDAM, 1984; M. D’Amico, *Sui limiti dell’efficacia delle sentenze interpretative di rigetto*, in *Giur. cost.*, 1993, 3119 ss.; R. Romboli, *Il giudizio di costituzionalità delle leggi in via incidentale*, in *Aggiornamenti in tema di processo costituzionale (1999-2001)*, a cura di E. Romboli, Torino,, 2002; G. Zagrebelsky, *La giustizia costituzionale*, Bologna, Il Mulino, 1988, 287 ss.; A. Cerri, *Corso di giustizia costituzionale plurale*, Milano, Giuffrè, 2012, 112 ss.

[31] Non mi sfugge che questa conclusione mal si concilia, almeno apparentemente, con la previsione del comma 4 *bis* dell’art. 14 della legge n. 537 del 1993 sulla deducibilità dei costi da reato, la quale consente il recupero a favore del contribuente dei suddetti costi quando è intervenuta non soltanto una sentenza d’assoluzione ai sensi dell’art. 530 c.p.p., ma anche una sentenza di non luogo a procedere (art. 425), o di non doversi procedere (art. 529). L’ipotesi normativa dell’art. 14 è però profondamente diversa da quella qui presa in considerazione e dunque si può ritenere “speciale” rispetto a quella generale disciplinata nell’art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 e nell’art. 119, T.U.G.T. Un coordinamento fra queste disposizioni è tuttavia auspicabile, magari in sede di un possibile decreto correttivo.

[32] Su questi aspetti esiste una letteratura vastissima, Mi limito a richiamare Camon, Daniele, Negri, Cesari, Di Bitonto, Paulesu, *Fondamenti di procedura penale,* Padova, 2024, 514 ss.;

Chiavario, Perduca, Galgani, Marzaduri e al., *Diritto processuale penale*, Torino, 2023; G. Giostra, *L'archiviazione,* Torino, 1994, 26 ss.