



STUDIOLEGALEVITI
CIVILE E TRIBUTARIO

Dipartimento di Diritto Tributario

EFFICACIA DELLA SENTENZA PENALE
NEL PROCESSO TRIBUTARIO

di Avv. Angelica Ferrulli

La Consulta conferma la legittimità della nuova disciplina sul rapporto tra giudizio penale e processo tributario.

Con la **Sentenza n. 50/2026**, la Corte costituzionale è intervenuta su uno dei profili più dibattuti della riforma del sistema sanzionatorio tributario attuata con il D.Lgs. n. 87/2024, pronunciandosi sulla legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000.

La decisione assume un rilievo sistematico di particolare importanza, poiché chiarisce definitivamente il rapporto tra giudizio penale e processo tributario nell'ambito dei reati tributari, confermando la conformità alla Costituzione circa la scelta legislativa di attribuire efficacia vincolante alla Sentenza penale irrevocabile di assoluzione limitatamente ai fatti materiali definitivamente accertati. La pronuncia rappresenta il primo significativo arresto interpretativo sulla riforma introdotta dal D.Lgs. n. 87/2024 e offre agli operatori del diritto criteri applicativi destinati a incidere



STUDIOLEGALEVITI

CIVILE E TRIBUTARIO

profondamente sulla gestione del contenzioso tributario e penale, delineando un equilibrato punto di incontro tra il **principio di autonomia dei giudizi** e **l'esigenza di evitare decisioni fondate su ricostruzioni fattuali tra loro incompatibili**.

L'art. 21-*bis*, introdotto nell'ambito dell'attuazione della legge delega per la riforma fiscale, costituisce una delle innovazioni di maggiore impatto dell'intervento legislativo, poiché attenua il tradizionale principio del cosiddetto "**doppio binario**" che, per lungo tempo, ha caratterizzato i rapporti tra procedimento penale e giudizio tributario. Secondo l'impostazione consolidatasi nel sistema previgente, i due giudizi risultavano infatti reciprocamente autonomi e indipendenti, con la conseguenza che il giudice tributario conservava piena libertà nella valutazione delle prove e dei fatti, senza essere vincolato alle conclusioni raggiunte dal giudice penale, salvo le limitate ipotesi espressamente previste dall'ordinamento.

Con l'introduzione dell'art. 21-*bis* il Legislatore ha individuato una significativa eccezione a tale principio, prevedendo che la Sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata all'esito del dibattimento con le formule "*perché il fatto non sussiste*" ovvero "*perché l'imputato non lo ha commesso*" faccia stato nel processo tributario relativamente ai medesimi fatti materiali oggetto di accertamento. La *ratio* della disposizione risiede nell'esigenza di evitare che il contribuente, definitivamente prosciolto in sede penale per inesistenza del fatto o per difetto di riferibilità



STUDIOLEGALEVITI

CIVILE E TRIBUTARIO

soggettiva della condotta, possa essere successivamente destinatario di una decisione tributaria fondata su una ricostruzione fattuale incompatibile con quella ormai cristallizzata dal giudicato penale. La norma persegue, pertanto, un obiettivo di coerenza del sistema processuale, rafforzando la certezza del diritto e prevenendo il rischio di giudicati tra loro contraddittori.

L'introduzione della disposizione ha tuttavia suscitato un vivace dibattito interpretativo, inducendo alcuni giudici tributari a dubitare della sua compatibilità con il quadro costituzionale.

In particolare, la Corte di giustizia tributaria di Secondo Grado del Piemonte e la Corte di giustizia tributaria di Primo Grado di Roma hanno sollevato questioni di legittimità costituzionale prospettando una possibile violazione degli artt. 3, 24, 53, 97 e 111 della Costituzione. Secondo i giudici rimettenti, la scelta legislativa di attribuire efficacia vincolante esclusivamente alla Sentenza penale di assoluzione, senza riconoscere analogo effetto alla Sentenza di condanna, determinerebbe un'irragionevole asimmetria processuale, alterando il principio di uguaglianza tra le parti e incidendo negativamente sull'effettività della tutela dell'interesse fiscale.

La Corte costituzionale, con la **Sentenza n. 50/2026**, ha dichiarato che la previsione di efficacia vincolante limitata alle sole Sentenze assolutorie costituisce una precisa scelta di politica legislativa, coerente con gli obiettivi perseguiti dalla riforma fiscale



STUDIOLEGALEVITI

CIVILE E TRIBUTARIO

e orientata al rafforzamento delle garanzie del contribuente nei casi in cui il giudice penale abbia definitivamente escluso l'esistenza del fatto o la sua riferibilità all'imputato. Non si tratta, dunque, di un trattamento privilegiato ingiustificatamente riservato al contribuente, bensì di uno strumento volto ad assicurare la coerenza dell'ordinamento e ad evitare che due diversi giudici possano pervenire a conclusioni inconciliabili sulla medesima vicenda fattuale.

Sul piano pratico, la presenza di una Sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata con una delle formule previste dall'art. 21-*bis* consente infatti di opporre nel giudizio tributario il giudicato formatosi sui fatti materiali, impedendo che essi vengano nuovamente accertati in senso difforme.

Siffatta ricostruzione interpretativa consente di preservare il delicato equilibrio tra due principi di pari rilevanza costituzionale: da un lato, l'esigenza di evitare contrasti tra decisioni giudiziarie concernenti i medesimi fatti materiali; dall'altro, il mantenimento dell'autonomia funzionale del processo tributario, il quale continua a conservare una propria specificità quanto all'applicazione delle norme fiscali e all'accertamento dei presupposti dell'obbligazione tributaria.

La Consulta, tuttavia, ha introdotto due importanti limiti al vincolo del giudicato penale (assolutorio) nel processo tributario, incidendo in maniera significativa sulla applicabilità della norma:



STUDIOLEGALEVITI

CIVILE E TRIBUTARIO

- assoluzioni pronunciate per l'impossibilità di adottare in sede penale, le presunzioni legali utilizzabili invece in sede tributaria;
- assoluzioni pronunciate a seguito di inutilizzabilità di prove da ritenersi, invece, valide nel processo tributario.

In entrambi i casi, le Sentenze di assoluzione - anche con formula piena - pronunciate nel procedimento penale, non devono ritenersi vincolanti nel giudizio tributario.

Ordunque, la decisione rafforza effettivamente la posizione processuale del contribuente?

Resta ora affidato alla giurisprudenza della Corte di legittimità il compito di definire con maggiore precisione i criteri attraverso i quali accertare l'identità dei fatti materiali e delimitare l'effettivo ambito applicativo dell'art. 21-*bis*. Da tale elaborazione interpretativa dipenderà la concreta operatività della riforma e l'equilibrio futuro tra potestà impositiva dello Stato, autonomia del giudizio tributario e tutela effettiva dei diritti del contribuente, in un settore destinato a rappresentare uno dei principali terreni di evoluzione del diritto tributario processuale.