

Avv. Guido Anetrini

L'efficacia della sentenza penale di assoluzione nel processo tributario

Il punto di partenza

Punto di partenza $\Rightarrow$ il **doppio binario**

Opzione di politica legislativa che determina la previsione e l'applicazione congiunta di **due sanzioni**

- la sanzione penale
- la sanzione amministrativa

in relazione al **medesimo fatto illecito**.

E' un istituto problematico.

Punto di arrivo $\Rightarrow$ la **L. 111/2023**

Con Legge Delega per la riforma fiscale (L. 111/2023), il Legislatore ha inteso **introdurre alcuni correttivi al doppio binario nella materia tributaria**



esigenze di *"razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione"* e di *"rivedere **i rapporti tra il processo penale e il processo tributario**"* (art. 20, comma I, lett. a), nr. 1) e 3), L. 111/2023).

L'art. 21-bis, comma I, D. Lgs. 74/2000

**EFFICACIA
DELLA SENTENZA PENALE
DI ASSOLUZIONE
NEL PROCESSO TRIBUTARIO**

Art. 21-bis D. Lgs. 74/2000: 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.



L'efficacia del giudicato penale nel processo tributario consiste in un **efficacia probatoria vincolante**: la sentenza penale di assoluzione prova in modo vincolante nel giudizio tributario i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale. (c.d. efficacia extrapenale del giudicato).

La giurisprudenza sull'art. 21-bis D. Lgs. 74/2000

L'art. 21-bis D. Lgs. 74/2000 ha determinato **un contrasto giurisprudenziale** tra due orientamenti:

- primo orientamento: il giudicato penale travolge soltanto la sanzione, non anche l'imposta (Cass. Civ., Sez. V, 7 aprile 2025, nr. 9158)
- secondo orientamento: la sentenza penale dibattimentale assolutoria rende illegittimo l'atto impositivo fondato sul medesimo fatto escluso in sede penale (C.G.T. secondo grado Lazio, Sez. XVIII, 13 maggio 2025, nr. 3039)

Il contrasto ha determinato una remissione della questione alle **Sezioni Unite della Corte di Cassazione**, le quali, con l'**Ordinanza nr. 31961 del 9 dicembre 2025**, hanno a propria volta rinviato la decisione a un momento successivo ad una pronuncia della Corte Costituzionale, che esaminiamo nelle *slides* successive.

Le questioni di legittimità costituzionale

Ordinanza 10.03.2025 C.G.T. Il Piemonte

Società esterovestita i cui amministratori, imputati per il delitto di omessa dichiarazione (art. 5 D. Lgs. 74/2000), erano stati assolti in via irrevocabile nel processo penale perché il fatto non sussiste.



Gli avvisi di accertamento impugnati nel giudizio tributario vengono travolti, ai sensi dell'art. 21-bis D. Lgs. 74/2000, dal giudicato assolutorio?

Profili di incostituzionalità dell'art. 21-bis D. Lgs. 74/2000

- lede il diritto di difesa dell'Agenzia delle Entrate, perchè **non le è consentito di intervenire nel processo penale** per far valere il suo interesse alla riscossione delle imposte, salvo poi subire gli effetti del giudizio penale in quello tributario;
- la sentenza di assoluzione ha, di norma, efficacia di giudicato soltanto nei confronti di chi si costituisce parte civile o è posto nelle condizioni di costituirsi parte civile (art. 652 c.p.p.); in questo caso, invece, **la sentenza di assoluzione ha efficacia di giudicato anche nei confronti dell'A.d.E. non costituita parte civile;**
- non è previsto che **la sentenza penale irrevocabile di condanna** espliciti effetti analoghi nel processo tributario. 5

Le questioni di legittimità costituzionale

**Ordinanza 16.05.2025
C.G.T. I Roma**

Società cooperativa costituita allo scopo di realizzare un meccanismo fraudolento di evasione fiscale (art. 416 c.p.; artt. 2, 4, 5, 8 D. Lgs. 74/2000).

Gli imputati erano stati assolti in via irrevocabile perché il fatto non sussiste e per non avere commesso il fatto.

L'assoluzione era fondata su questioni procedurali, non di merito.

Profili di incostituzionalità dell'art. 21-bis D. Lgs. 74/2000

- crea **diseguaglianza** tra il contribuente assolto nel processo penale e il contribuente non attinto da processo penale: il primo beneficia dell'efficacia della sentenza assolutoria; il secondo, invece, no, pur avendo commesso violazioni meno gravi;
- **limita il sindacato del giudice tributario**, privandolo del potere valutativo sulle situazioni oggetto di assoluzione.

Sentenza nr. 50/2026 della Corte Costituzionale

Sentenza C. Cost nr. 50/2026 (ud. 27 gennaio 2026 - dep. 13 aprile 2026)

I° aspetto: il diritto di difesa dell'Agenzia delle Entrate nel processo penale non è violato

Nelle q.l.c. si affermava che l'art. 21-bis D. Lgs. 74/2000 è illegittimo, poiché la sentenza di assoluzione ha efficacia di giudicato all'esito di un processo (penale) in cui l'Agenzia delle Entrate non può intervenire per tutelare l'interesse fiscale.

La tutela del credito tributario, nel processo penale, spetta al **Pubblico Ministero**, il quale può peraltro avvalersi della polizia giudiziaria, ivi compresa quella avente competenza in materia economica e finanziaria (G.d.F.).

La riforma fiscale del 2024 ha peraltro accentuato il **raccordo informativo tra il Pubblico Ministero e l'Agenzia delle Entrate**: in questo modo, l'A.d.E. può contribuire a costruire il quadro istruttorio del procedimento penale (fermo restando che l'A.d.E. può costituirsi **parte civile** nel processo penale).

Sentenza nr. 50/2026 della Corte Costituzionale

Sentenza C. Cost nr. 50/2026 (ud. 27 gennaio 2026 - dep. 13 aprile 2026)

II° aspetto: non vi è disparità di trattamento tra le sentenze penali assolutorie

I sostenitori dell'illegittimità affermavano che vi è una **disparità di trattamento** tra gli effetti delle sentenze penali di assoluzione:

- **relative a reati tributari**, possiedono efficacia di giudicato anche senza costituzione di parte civile dell'A.d.E. (art. 21-bis D. Lgs. 74/2000);
- **relative a reati non tributari**, possiedono efficacia di giudicato soltanto nel caso di costituzione di parte civile del danneggiato (art. 652 c.p.p.).

La Consulta rileva però che gli interessi in gioco sono di natura differente:

- nel caso di sentenze assolutorie relative a **reati non tributari**, è tutelato **l'interesse individuale del danneggiato** a non essere pregiudicato da un accertamento penale al quale è rimasto estraneo;
- nel caso di sentenze assolutorie relative a **reati tributari**, è tutelato **l'interesse collettivo** all'annullamento di un'obbligazione tributaria non dovuta.

Sentenza nr. 50/2026 della Corte Costituzionale

Sentenza C. Cost nr. 50/2026 (ud. 27 gennaio 2026 - dep. 13 aprile 2026)

III° aspetto: è legittimo che l'A.d.E. non possa giovare della sentenza penale di condanna

I sostenitori dell'illegittimità affermavano che l'art. 21-bis è costituzionalmente illegittimo poiché:

- da un lato, tutela l'interesse del contribuente ad estendere gli effetti della sentenza penale di assoluzione al processo tributario;
- dall'altro lato, non tutela l'opposto interesse dell'Agenzia delle Entrate ad estendere gli effetti della sentenza penale di condanna al processo tributario.

La Consulta rileva però che:

- rientra nella discrezionalità del legislatore disciplinare in modo differente l'interesse del contribuente e quello dell'A.d.E.;
- peraltro, **l'art. 21-bis è finalizzato a garantire coerenza tra due settori dell'ordinamento (penale e tributario)** e non è pertanto irragionevole, anche alla luce della recente giurisprudenza della Corte Edu (Tasoncom Srl contro Moldavia, X Sez., 22 ottobre 2024).

Sentenza nr. 50/2026 della Corte Costituzionale

Sentenza C. Cost nr. 50/2026 (ud. 27 gennaio 2026 - dep. 13 aprile 2026)

IV° aspetto: non vi è disparità tra il contribuente assolto e quello non sottoposto a processo penale

Nelle q.l.c. si affermava che la disposizione è illegittima poiché:

- da un lato, **il contribuente assolto in sede penale** beneficia del giudicato assolutorio nel giudizio tributario;
- dall'altro lato, **il contribuente non giudicato in sede penale** non beneficia del giudicato assolutorio e deve quindi prendere parte a un processo tributario in cui il fatto è provato con strumenti probatori meno garantisti.

La Corte Costituzionale rileva che **estendere l'esito assolutorio al processo tributario è una scelta garantista e non irragionevole**, che non crea alcun privilegio ingiustificato in capo al contribuente imputato.

Ma vi sono **due situazioni problematiche**:

- a) le assoluzioni fondate esclusivamente sull'inutilizzabilità delle prove;
- b) le presunzioni legali nel giudizio tributario.

Sentenza nr. 50/2026 della Corte Costituzionale

Sentenza C. Cost nr. 50/2026 (ud. 27 gennaio 2026 - dep. 13 aprile 2026)

IV° aspetto: a) le sentenze fondate sull'inutilizzabilità delle prove

Le assoluzioni esclusivamente fondate sull'inutilizzabilità delle prove **non determinano un accertamento sui fatti materiali** (cioè non entrano nel merito) e, pertanto, non producono efficacia nel giudizio tributario.



Di conseguenza, **il giudice tributario non sarà vincolato alla sentenza penale e potrà autonomamente valutare i fatti materiali** che non sono stati oggetto di valutazione in sede penale a causa dell'inutilizzabilità della prova.

Sentenza nr. 50/2026 della Corte Costituzionale

Sentenza C. Cost nr. 50/2026 (ud. 27 gennaio 2026 - dep. 13 aprile 2026)

IV° aspetto: b) il caso delle presunzioni legali

Vi sono fatti che, nel processo tributario, sono oggetto di presunzioni legali (-> fatti complessi da provare; la legge presume quindi che siano esistenti, alleviando l'onere probatorio dell'A.F.; vd. il settore delle esterovestizioni):

- **se, nel processo penale, l'esistenza di questi fatti è positivamente esclusa con una prova contraria, allora l'esito assolutorio produce effetti nel giudizio tributario** (ad esempio: l'imputato dimostra che il c.d.a. della società esterovestita non è composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato) → **Si all'efficacia del giudicato assolutorio**
- **se, nel processo penale, l'esistenza dei fatti è esclusa in via dubitativa, allora l'esito assolutorio non produce effetti nel giudizio tributario** (ad esempio, all'esito del processo penale permane il dubbio che il c.d.a. della società esterovestita sia composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato) → **No all'efficacia del giudicato assolutorio**

Sentenza nr. 50/2026 della Corte Costituzionale

Sentenza C. Cost nr. 50/2026 (ud. 27 gennaio 2026 - dep. 13 aprile 2026)

Conclusione

La Sentenza C. Cost. nr. 50/2026 **dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 21-bis D. Lgs. 74/2000.**



Si all'efficacia del giudicato assolutorio nel giudizio tributario, ma con alcuni limiti:

no, nel caso di assoluzione fondata sull'inutilizzabilità delle prove;

no, nel caso di assoluzione dubitativa inidonea a superare la presunzione tributaria.

Grazie a tutti!

Avv. Guido Anetrini
corso Re Umberto, 30
10128 Torino

g.anetrini@offlegal.it