COME IL *NE BIS IN IDEM* DEI DOPPI BINARI DIVENNE ALTRO. LA DECISIONE LIBERATORIA NEI NUOVI RAPPORTI TRA PROCESSO PENALE E PROCESSO TRIBUTARIO (*)

di Rosa Anna Ruggiero

L'elaborazione del ne bis in idem nei doppi binari ha lasciato per lungo tempo in ombra il valore della decisione liberatoria definitiva nel procedimento parallelo. Su questo profilo interviene la riforma tributaria del 2024, spostando però il baricentro dalla preclusione del secondo procedimento alla circolazione degli accertamenti. Ne risulta tuttavia un modello asimmetrico: valore probatorio dell'accertamento tributario nel processo penale; efficacia di giudicato di determinate assoluzioni penali nel processo tributario. Il nuovo assetto viene esaminato attraverso la «proporzionalità ponderata», criterio elaborato dall'autrice in un precedente lavoro monografico per distinguere, nei sistemi a binario multiplo, gli effetti del proscioglimento in ragione del contenuto della decisione e dell'autorità da cui proviene. Le stesse variabili riemergono nel nuovo assetto con una funzione diversa: non più decidere se il secondo procedimento possa proseguire, ma determinare la forza che l'accertamento formatosi nell'uno assume nell'altro. Le soluzioni normative adottate per rafforzare il coordinamento tra i due procedimenti pongono, tuttavia, questioni non meno complesse e divisive di quelle che la riforma intendeva risolvere, confermando che la decisione liberatoria rappresenta il vero banco di prova dell'instabile equilibrio tra autonomia dei giudizi e coerenza degli esiti.

SOMMARIO: 1. La decisione liberatoria: il punto cieco del *ne bis in idem* dei doppi binari. – 2. Il nuovo modello di raccordo tra procedimento penale e procedimento tributario. – 3. Dal divieto di *bis in idem* all'efficacia di giudicato della sentenza di assoluzione: la scelta dell'art. 21-*bis*. – 4. Oltre l'insussistenza del fatto: il problema delle cause di giustificazione. – 5. Cosa rivela la rilevanza delle assoluzioni *ex* art. 530 comma 2 c.p.p. – 6. L'efficacia del giudicato alla prova dell'autonomia del processo tributario. – 7. La decisione tributaria nel processo penale e l'asimmetria nella circolazione degli accertamenti.

1. La decisione liberatoria: il punto cieco del *ne bis in idem* dei doppi binari.

Dopo una lunga stagione di incertezze, il principio del *ne bis in idem* applicato ai doppi binari sanzionatori pareva aver acquisito una propria stabilità. Nella lettura offertane dalla più recente giurisprudenza europea, il passaggio in giudicato di una decisione formalmente o sostanzialmente penale non produrrebbe automaticamente

(*) eventuali note al titolo

Editore Associazione "Progetto giustizia penale" | via Festa del Perdono 7, 20122 Milano
c/o Università degli Studi di Milano, Dipartimento di Scienze Giuridiche "Cesare Beccaria"
redazione@sistemapenale.it

l'effetto di neutralizzare un successivo accertamento sul medesimo fatto nell'altro binario, come invece in precedenza la Corte europea dei diritti dell'uomo aveva pure concluso[1]. Assume rilievo, piuttosto, il rapporto esistente tra i diversi procedimenti (*sufficient connection in substance and time*): la violazione della garanzia sarebbe da escludere se le finalità perseguite fossero differenti; se il cumulo delle risposte sanzionatorie fosse prevedibile; se fosse evitata un'inutile duplicazione dell'attività istruttoria attraverso la circolazione delle prove; se fosse assicurata la proporzionalità complessiva della risposta sanzionatoria, tenendo conto della sanzione già eventualmente irrogata; se, infine, i procedimenti fossero stati celebrati in tempi sostanzialmente contestuali[2].

Questa elaborazione ha però finito per mostrare come il *ne bis in idem* dei doppi binari sia qualcosa di profondamente diverso dal divieto di un secondo giudizio disciplinato, a livello interno, dall'art. 649 c.p.p., e nella prospettiva europea, dall'art. 4 Prot. 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, poiché il previo giudicato sul medesimo fatto non determina più, di per sé, l'improcedibilità del procedimento successivo.

Vi è, però, un ulteriore profilo che continua a rimanere sotto traccia nell'elaborazione della garanzia con riferimento ai sistemi a binari multipli. La costruzione dogmatica del *ne bis in idem* dei doppi binari si è infatti sviluppata assumendo, quasi sempre implicitamente, che il primo procedimento si fosse concluso con una decisione di condanna. Non è un caso. Il problema che il *ne bis in idem* dei doppi binari era chiamato a risolvere era, essenzialmente, quello dell'eccesso punitivo derivante dalla duplice affermazione di responsabilità. È dunque fisiologico che le categorie elaborate per governarne l'applicazione siano state costruite guardando alla condanna e non all'assoluzione. In una prima fase dell'elaborazione giurisprudenziale, come detto, il problema consisteva nello stabilire se la precedente condanna dovesse impedire un nuovo procedimento; successivamente, nel verificare quando due procedimenti e due sanzioni potessero convivere senza determinare un trattamento complessivamente sproporzionato. Cambia il rimedio, ma non cambia il presupposto: il problema rimane quello della possibile duplice affermazione di responsabilità e del conseguente eccesso punitivo.

Ciò non significa che mancassero precedenti riferiti a casi nei quali il primo procedimento si fosse concluso con una decisione liberatoria. Già durante gli anni in cui la garanzia veniva interpretata come divieto di un secondo procedimento, la Corte europea dei diritti dell'uomo ne aveva infatti affermato l'operatività anche quando il primo provvedimento fosse di natura assolutoria[3]. Si trattava, tuttavia, di arresti numericamente limitati, rimasti sostanzialmente estranei alla successiva elaborazione

---

[1] *Ex multis*, Corte EDU, 4 marzo 2014, *Grande Stevens c. Italia*.

[2] A partire da Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*.

[3] Corte EDU, 30 aprile 2015, *Kapetanios e a. c. Grecia*; Corte EDU, 9 giugno 2016, *Sismanidis e Sitaridis c. Grecia*, in cui la Grecia venne condannata per la violazione del *ne bis in idem* poiché i ricorrenti erano stati sanzionati in sede amministrativa con l'applicazione di una misura sostanzialmente penale, nonostante per il medesimo fatto fossero stati precedentemente assolti nel processo penale per insussistenza del fatto.

del *ne bis in idem* dei doppi binari e incapaci di orientarne la costruzione teorica. Quest'ultima ha continuato a svilupparsi attorno al paradigma della condanna.

L'assoluzione è rimasta così la vera spina nel fianco della costruzione dogmatica del *ne bis in idem* dei doppi binari. E ciò è divenuto ancora più evidente nella giurisprudenza che ha elaborato il criterio della *sufficient connection in substance and time*. Alcune delle categorie attraverso le quali è stato progressivamente costruito il punto di equilibrio – segnatamente la proporzionalità della risposta sanzionatoria e la complementarietà delle sanzioni – presuppongono, infatti, una precedente affermazione di responsabilità. Se il primo procedimento si conclude con una decisione liberatoria, viene meno lo stesso impianto concettuale sul quale quel punto di equilibrio è stato costruito: non vi è più una sanzione da proporzionare, né una duplicazione sanzionatoria da compensare.

Una volta abbandonato il paradigma della condanna, la questione muta pertanto radicalmente prospettiva. Non si tratta di stabilire entro quali limiti due risposte punitive possano convivere, ma di comprendere quale effetto debba essere riconosciuto alla decisione liberatoria definitiva rispetto a un successivo procedimento avente ad oggetto il medesimo fatto. Le alternative sembrerebbero, in prima battuta, essere due: o si conclude che tale decisione renda improcedibile l'accertamento successivo sugli stessi fatti, oppure si ritiene che essa sia irrilevante ai fini del *ne bis in idem*. A meno che, come chi scrive ha già osservato in un lavoro monografico, l'incidenza del provvedimento liberatorio sul procedimento parallelo non debba essere calibrata, ai fini del riconoscimento della garanzia, in ragione tanto dell'autorità che lo ha pronunciato quanto del tipo di proscioglimento[4].

Oggi tali interrogativi devono essere nuovamente affrontati alla luce della riforma che ha investito il settore tributario, uno degli ambiti più paradigmatici della convivenza tra binario penale e binario amministrativo. Le riflessioni sviluppate attorno a quelle domande possono così divenire uno strumento di lettura del quadro attuale, nel quale la decisione liberatoria ha trovato una disciplina espressa, la cui esegesi si è subito rivelata tutt'altro che scontata. Lo dimostra la copiosa giurisprudenza già intervenuta sul punto, giunta sino al recente intervento della Corte costituzionale, mentre siamo ancora in attesa della decisione delle Sezioni unite, che hanno rinviato la causa a nuovo ruolo proprio in attesa della pronuncia ora intervenuta della Corte costituzionale[5]. Si tratta, come vedremo, di una disciplina che sembra offrire una soluzione al problema del *ne bis in idem* senza ricorrere al *ne bis in idem*: anziché precludere la prosecuzione del secondo procedimento, interviene sul diverso piano del valore che l'accertamento formatosi nell'uno è destinato ad assumere nell'altro.

Per comprendere non soltanto le ragioni dell'intervento, ma anche perché il nuovo raccordo sia stato costruito in questi termini, occorre tuttavia muovere dal contesto nel quale la riforma si inserisce.

---

[4] Cfr., volendo, RUGGIERO (2022), in particolare da p. 147 s.

[5] Cass., Sez. un. civ., ord. 9 dicembre 2025, n. 31961; Corte cost., sent. n. 50/2026.

Proprio mentre sembrava consolidarsi - per i regimi a doppio binario - l'orientamento della Corte europea dei diritti dell'uomo fondato sulla *sufficient connection in substance and time*, la Corte di giustizia dell'Unione Europea intervenne portando al centro del dibattito esattamente il tema della decisione liberatoria. Pronunciandosi a proposito di un procedimento per *market abuse*, infatti, essa concluse che, qualora il procedimento penale per abuso di informazioni privilegiate si fosse definito con una sentenza di assoluzione che avesse escluso il fatto, la prosecuzione dell'accertamento da parte della Consob per i medesimi fatti avrebbe violato l'art. 50 della Carta[6]. Non solo. La Corte di Lussemburgo osservò che, ragionando diversamente, si sarebbe ecceduto manifestamente quanto necessario per conseguire l'obiettivo di proteggere l'integrità dei mercati finanziari e la fiducia del pubblico negli stessi. In altri termini, il criterio della proporzionalità, sino ad allora utilizzato per valutare la compatibilità del cumulo conseguente a una precedente condanna, fu impiegato anche di fronte a una decisione liberatoria: dopo un'assoluzione per insussistenza del fatto, la prosecuzione del procedimento amministrativo sul medesimo fatto risultava, per la Corte di giustizia, sproporzionata.

Quella decisione, oltre a produrre effetti nel procedimento nel quale era stato proposto il rinvio pregiudiziale[7], finì per riflettersi anche sul settore tributario, nel quale la giurisprudenza tributaria interna aveva mostrato una certa resistenza a dichiarare l'improcedibilità in presenza di una sentenza penale passata in giudicato. La Corte di cassazione, infatti, anche durante la fase in cui la giurisprudenza sovranazionale interpretava il *ne bis in idem* dei doppi binari come divieto di un secondo procedimento, aveva volutamente escluso di poter ragionare nell'ottica del *ne bis in idem* e aveva continuato a collocare il problema delle conseguenze della decisione penale definitiva nel giudizio tributario sul diverso terreno dell'art. 654 c.p.p.[8]. La norma, come noto, disciplina gli effetti di una sentenza penale irrevocabile in giudizi civili o amministrativi diversi da quelli di danno e limita l'efficacia di giudicato alle sentenze che siano state emesse in seguito al dibattimento, e solo nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o sia intervenuto nel processo penale. L'efficacia di giudicato, inoltre, è riconosciuta solo nei giudizi civili o amministrativi in cui si controverta intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipenda dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa.

Chiaramente i piani del *ne bis in idem* e dell'efficacia del giudicato in procedimenti diversi sono distinti: solo nel primo caso viene in rilievo la preclusione del successivo

---

[6] Corte giust. UE, *Di Puma*, 20 marzo 2018.

[7] Cass., Sez. II civ., 6 dicembre 2018, n. 31632, in *CED Cass.*, n. 651762: la Cassazione ha quindi annullato il provvedimento della Consob, cassando la decisione di secondo grado che lo aveva confermato.

[8] *Ex multis*, Cass., Sez. V civ., 24 maggio 2005, n. 10945, in *CED Cass.*, n. 581406; Cass., Sez. V civ., 12 marzo 2007, n. 5720, ivi, n. 596606; Cass., Sez. V civ., 23 maggio 2012, n. 8129, ivi, n. 622685; Cass., Sez. VI civ., ord. 28 giugno 2017, n. 16262, ivi, n. 644927.

accertamento, mentre nel secondo il procedimento ulteriore può svolgersi, e il problema riguarda il valore che in esso assume l'accertamento già compiuto. Esclusa la prospettiva del *ne bis in idem*, la giurisprudenza tributaria negava dunque che la sentenza penale determinasse l'improcedibilità. Al tempo stesso, pur muovendo dall'astratta applicabilità dell'art. 654 c.p.p., ne escludeva l'operatività, facendo leva sulla clausola che impedisce l'efficacia extrapenale quando la legge civile ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa. Poiché nel processo tributario non era ammessa la prova testimoniale, consentita invece nel processo penale, e operavano presunzioni inidonee a fondare una sentenza penale di condanna, l'art. 654 c.p.p. risultava inapplicabile. In questo modo, il sistema tributario rimaneva estraneo a entrambe le logiche, tanto a quella del *ne bis in idem* quanto a quella dell'efficacia extrapenale del giudicato: alle sentenze penali veniva riconosciuto soltanto valore di elemento di prova, suscettibile di autonoma valutazione.

Quando la giurisprudenza sovranazionale abbandonò l'interpretazione del *ne bis in idem* come divieto di un secondo procedimento e ammise, a determinate condizioni, la convivenza dei due procedimenti sanzionatori, parve che anche il settore fiscale si stesse uniformando ai nuovi criteri che ormai governavano la convivenza tra procedimenti nei sistemi a doppio binario[9]. Ma questa apertura riguardava i casi in cui il procedimento penale fosse stato definito con una condanna, rispetto ai quali la coesistenza delle due risposte sanzionatorie veniva ammessa in presenza di una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta. Rimaneva, invece, intatto il problema delle sentenze di assoluzione, alle quali la giurisprudenza tributaria continuava ad attribuire il solo valore di fonte di prova[10].

La decisione della Corte di giustizia, che sottopose anche la sentenza di assoluzione al vaglio di proporzionalità e ne ricavò la preclusione di un ulteriore accertamento amministrativo sul medesimo fatto, modificò significativamente il quadro[11]. Sicché, chiamata a confrontarsi con questa diversa prospettiva, la Cassazione escluse l'automatica trasposizione al giudizio tributario delle conclusioni raggiunte per gli abusi di mercato, leggendo la pronuncia della Corte di giustizia alla luce dell'art. 654 c.p.p. (e non del *ne bis in idem*) e, muovendo dalla riconosciuta inapplicabilità di tale disposizione al processo tributario, negò ancora una volta che l'assoluzione penale

---

[9] Cass., Sez. III pen., 22 settembre 2017, n. 6993, in *CED Cass.*, n. 272588, che in una vicenda nella quale erano già state definitivamente irrogate sanzioni amministrative tributarie per i medesimi fatti, ha escluso la violazione del *ne bis in idem* valorizzando la sussistenza di una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta tra i due procedimenti: in tale prospettiva, il raccordo opera nella direzione dal tributario al penale, essendo il giudice penale intervenuto successivamente alla definitiva applicazione delle sanzioni tributarie, chiamato a valutare la compatibilità della risposta penale con quella già intervenuta in sede tributaria. Sul recepimento del criterio della connessione sostanziale e temporale anche nella giurisprudenza tributaria, v. Cass., Sez. V civ., ord. 13 marzo 2019, n. 7131, ivi, n. 653320.

[10] *Ex multis*, Cass., Sez. V civ., 22 maggio 2015, n. 10578, in *CED Cass.*, n. 635637; Cass., Sez. V civ., ord. 27 giugno 2019, n. 17258, ivi, n. 654693, per le quali la sentenza penale può essere presa in considerazione quale possibile fonte di prova.

[11] Corte giust. UE, *Di Puma*, 20 marzo 2018, cit.

potesse determinare, in quanto tale, l'improcedibilità del giudizio tributario[12]. Il ragionamento, tuttavia, non si arrestò a questa conclusione.

In quella stessa decisione, la Cassazione valorizzò il disposto dell'art. 21 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che, nel disciplinare l'eseguibilità delle sanzioni tributarie in relazione all'esito del procedimento penale, attribuiva rilievo alla circostanza che il provvedimento conclusivo escludesse la mera «rilevanza penale del fatto». Anche dopo la riforma del 2024, tale disposizione continua a prevedere che le sanzioni amministrative emesse possano essere eseguite soltanto se il procedimento penale si concluda con un provvedimento di archiviazione oppure con una sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento che escluda la rilevanza penale del fatto[13]. È proprio su quest'ultima espressione che la Corte costruì una distinzione destinata ad assumere particolare importanza. Differenziò l'ipotesi in cui venga meno la sola rilevanza penale di un fatto che continui a integrare un illecito tributario, come può accadere quando l'assoluzione dipenda dal mancato superamento della soglia di punibilità, da quella in cui l'assoluzione perché il fatto non sussiste consegua all'accertamento dell'inesistenza del medesimo fatto materiale sul quale si fonda anche l'illecito tributario. In questa seconda ipotesi, secondo la Cassazione, la sentenza penale è destinata a incidere sul versante tributario, determinando l'ineseguibilità definitiva della sanzione amministrativa, ferma la necessità di accertare in concreto l'identità del fatto.

Si tratta di un passaggio tutt'altro che banale. Pur continuando a negare tanto la preclusione del giudizio tributario in forza del *ne bis in idem* quanto l'applicabilità dell'art. 654 c.p.p., la Cassazione finì per riconoscere che non tutte le decisioni liberatorie potessero essere trattate allo stesso modo: diventavano decisivi la ragione del proscioglimento e il rapporto tra il fatto escluso dal giudice penale e quello posto a fondamento dell'illecito tributario. Ed è proprio questa distinzione a costituire uno degli antecedenti più significativi delle scelte normative odierne.

Sulla pronuncia della Corte di giustizia che aveva applicato il criterio della proporzionalità rispetto ad una previa sentenza di assoluzione e su quella della Corte di cassazione che dovette fare i conti con questo precedente sovranazionale in ambito tributario, si tornerà nel prosieguo. Per il momento importa sottolineare che la riforma del sistema sanzionatorio tributario si colloca in questo contesto. Tra gli altri interventi, essa ha introdotto nel d. lgs. n. 74 del 2000 l'art. 21-*bis*, che disciplina l'efficacia della sentenza penale di assoluzione nel processo tributario; e il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 20 che reciprocamente attribuisce rilievo, nel processo penale, alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e tributaria.

---

[12] Cass., Sez. V civ., 8 ottobre 2020, n. 21694, in *CED Cass*., n. 659071.

[13] Più precisamente, l'art. 21 comma 2 circoscrive l'ineseguibilità ai soggetti diversi da quelli indicati dall'art. 19 comma 2 d.lgs. n. 74 del 2000. Quest'ultima disposizione mantiene ferma la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti di cui all'art. 11 comma 1 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato. Il comma 2-*bis* dell'art. 21 estende, tuttavia, il regime dell'ineseguibilità anche alla sanzione amministrativa pecuniaria riferita a un ente o a una società, quando nei suoi confronti possa essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato ai sensi dell'art. 25-*quinquiesdecies* d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231.

La riforma tributaria costituisce, dunque, il primo tentativo del legislatore di offrire una risposta normativa specifica al problema che la costruzione dogmatica del *ne bis in idem* dei doppi binari aveva lasciato sostanzialmente irrisolto: quello del valore della decisione liberatoria nel procedimento parallelo. A tal fine, il legislatore, come vedremo, costruisce un più ampio sistema di raccordo tra procedimento penale e procedimento tributario. Resta tuttavia da verificare se il modello così delineato riesca realmente a comporre la tensione posta dalla decisione liberatoria. Il rischio è che il trasferimento del baricentro della questione dal *ne bis in idem* alla circolazione degli accertamenti contenuti nelle decisioni liberatorie, e al valore che essi devono assumere nel procedimento diverso da quello nel quale si sono formati, ponga questioni non meno complesse e divisive di quelle che la riforma intendeva risolvere.

2. Il nuovo modello di raccordo tra procedimento penale e procedimento tributario.

La risposta offerta dalla riforma del 2024 alla questione appena delineata non si esaurisce nella disciplina degli effetti della decisione liberatoria, ma investe più ampiamente i rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario.

È in questa prospettiva che devono essere lette la legge delega 9 agosto 2023, n. 111, e la successiva attuazione operata con il d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87. La legge delega individua, infatti, tra i criteri direttivi della revisione del sistema sanzionatorio, tanto la maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali, «evitando forme di duplicazione non compatibili con il divieto di *bis in idem*», quanto la revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario. La stessa Relazione illustrativa ricostruisce unitariamente tali interventi come strumenti diretti a rafforzare l'integrazione tra i due sistemi sanzionatori, nella prospettiva dell'adeguamento ai principi elaborati in materia di *ne bis in idem*[14].

L'obiettivo perseguito dal legislatore non comporta, tuttavia, il superamento del principio di autonomia dei due procedimenti. Il c.d. doppio binario continua infatti a costituire il punto di partenza del sistema. L'art. 20 d.lgs. n. 74 del 2000 mantiene ferma la regola secondo cui il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento dipenda la relativa definizione. L'autonomia dei procedimenti, dunque, non viene meno; mutano, piuttosto, le modalità attraverso le quali essi sono destinati a dialogare.

È proprio su questo terreno che interviene la riforma. Il legislatore costruisce infatti un articolato sistema di raccordo tra procedimento penale e procedimento tributario, che opera, da un lato, sul piano della circolazione delle informazioni e, dall'altro, su quello della circolazione degli accertamenti.

Un primo livello di raccordo è costituito dalla predisposizione di un circuito stabile di comunicazione tra autorità giudiziaria e amministrazione finanziaria. A tal fine viene

[14] Relazione illustrativa al d.lgs. n. 87 del 2024, p. 1.

introdotto il comma 3-*quater* nell'art. 129 disp. att. c.p.p., che impone al pubblico ministero di comunicare all'Agenzia delle Entrate l'esercizio dell'azione penale; correlativamente, vengono modificati l'art. 32 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 e l'art. 51 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, prevedendo che l'Agenzia risponda senza ritardo, trasmettendo anche al competente comando della Guardia di finanza l'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria. Viene così predisposto un meccanismo di raccordo di natura essenzialmente informativa, volto ad assicurare la reciproca conoscenza dello stato dei procedimenti.

Su un diverso piano si colloca la circolazione degli accertamenti già formati nell'uno o nell'altro procedimento. Nella direzione che va dal tributario al penale, il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 20 consente che le sentenze tributarie irrevocabili e gli atti di definitivo accertamento delle imposte, aventi ad oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per i quali è stata esercitata l'azione penale, siano acquisiti nel processo penale «ai fini della prova del fatto in essi accertato». L'accertamento formatosi in sede tributaria, qualunque ne sia il contenuto, favorevole o sfavorevole al contribuente, è dunque destinato a circolare nel processo penale, ma vi entra con valore di prova e senza vincolare il giudice, al cui autonomo apprezzamento rimane affidato[15].

Nella direzione inversa, il legislatore compie una scelta diversa. Il nuovo art. 21-*bis* attribuisce efficacia di giudicato, nel processo tributario, alla sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata all'esito del dibattimento con le formule perché «il fatto non sussiste» o perché «l'imputato non lo ha commesso», purché resa nei confronti del medesimo soggetto e con riferimento agli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario. Anche in questo caso, l'accertamento formatosi in un procedimento è destinato a migrare nell'altro; diversa è, però, l'efficacia che il legislatore gli riconosce[16].

In questo nuovo assetto si inserisce anche la modifica dell'art. 21 d.lgs. n. 74 del 2000. La disposizione conserva, nei termini poco sopra richiamati, la disciplina dell'ineseguibilità delle sanzioni amministrative, precisando ora che resta fermo quanto previsto dagli artt. 21-*bis* e 21-*ter*[17]. Per quel che qui interessa, il richiamo all'art. 21-*bis* pone un problema di coordinamento. La disposizione attribuisce efficacia di giudicato alle sentenze di assoluzione pronunciate perché «il fatto non sussiste» o «l'imputato non lo ha commesso», senza distinguere secondo il contenuto dell'accertamento sotteso alla formula assolutoria. La medesima formula perché «il fatto non sussiste» può essere impiegata, infatti, tanto quando il giudice penale neghi l'esistenza del fatto storico,

---

[15] Sul valore degli atti amministrativi nel processo penale, per tutti, v. ORLANDI (1992), p. 5 s. L'art. 20 comma 1-*bis* è oggetto del § 7.

[16] Diffusamente sul tema, *infra*, § 3.

[17] L'art. 21-*ter*, nella prospettiva della proporzionalità complessiva della risposta sanzionatoria elaborata dalla giurisprudenza sovranazionale e sopra ricostruita, stabilisce che «quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa (…), il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurne la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva». Sul nuovo meccanismo v. anche CIVARDI (2025), p. 157 s., che individua nell'art. 21-*ter* un meccanismo di coordinamento fondato sul reciproco «tener conto» della sanzione già irrogata.

quanto quando ne escluda soltanto la rilevanza penale, come accade in caso di mancato superamento della soglia di punibilità.

Proprio per evitare che l'identità formale della formula assolutoria determini un raccordo sbilanciato tra i due procedimenti, sembra opportuno interpretare l'art. 21-*bis* alla luce della distinzione già tracciata dalla giurisprudenza di legittimità[18]. Ferma la coincidenza del nucleo storico oggetto dei due accertamenti, occorre cioè distinguere l'ipotesi in cui la decisione penale escluda soltanto la rilevanza penale di un fatto che continua a integrare un illecito tributario da quella in cui neghi l'esistenza del fatto storico o la sua riferibilità al soggetto. Nel primo caso, la sanzione amministrativa può essere eseguita ai sensi dell'art. 21; nel secondo, ricorrendo i presupposti dell'art. 21-*bis*, l'efficacia di giudicato della sentenza penale deve impedire che trovi applicazione la regola che ne consentirebbe l'esecuzione. La clausola di salvezza permette così di recuperare sul piano interpretativo, nel nuovo quadro normativo, una distinzione già emersa nella giurisprudenza anteriore alla riforma.

Nel nuovo sistema di raccordo muta, dunque, soprattutto il piano sul quale si colloca il problema della decisione liberatoria. Non si tratta più, come nella prospettiva dalla quale muoveva la citata decisione della Corte di giustizia, di stabilire se il definitivo proscioglimento intervenuto in un procedimento precluda la prosecuzione dell'altro: la riforma conferma la coesistenza dei due accertamenti e disciplina, piuttosto, il modo in cui gli esiti raggiunti nell'uno sono destinati a rilevare nell'altro. Il mutamento di prospettiva non rende, tuttavia, obsolete le categorie elaborate nel quadro precedente. La provenienza della decisione, la natura dell'accertamento in essa contenuto, la ragione del proscioglimento e il rapporto tra il fatto oggetto della decisione liberatoria e quello rilevante nell'altro procedimento tornano infatti ad assumere rilievo, sia pure rispetto a una questione ormai diversa da quella dell'improcedibilità del secondo procedimento.

3. Dal divieto di *bis in idem* all'efficacia di giudicato della sentenza di assoluzione: la scelta dell'art. 21-*bis*.

L'art. 21-*bis* scioglie, anzitutto, un'ambiguità che aveva attraversato la giurisprudenza precedente, collocando gli effetti della decisione liberatoria non sul piano della preclusione del procedimento parallelo, ma su quello dell'efficacia del giudicato. La norma, infatti, non configura la sentenza penale di assoluzione come causa di improcedibilità del giudizio tributario: sotto questo profilo, il legislatore non recepisce la soluzione preclusiva accolta dalla Corte di giustizia nel citato caso *Di Puma* per gli abusi di mercato. Nel modello delineato dalla riforma, il giudizio tributario può dunque proseguire; ciò che muta è il valore che, al suo interno, va riconosciuto all'accertamento

[18] Cass., Sez. V civ., 8 ottobre 2020, n. 21694, cit., che muovendo proprio dall'espressione «rilevanza penale del fatto» contenuta nell'art. 21, aveva distinto l'ipotesi in cui venisse meno la sola rilevanza penale di un fatto comunque sussistente come illecito tributario da quella in cui l'assoluzione avesse escluso la sussistenza del medesimo fatto materiale posto a fondamento dell'illecito tributario, riconoscendo in quest'ultimo caso l'ineseguibilità definitiva della sanzione amministrativa.

già compiuto dal giudice penale. Al tempo stesso, la norma delimita l'ambito nel quale la sentenza penale di assoluzione è destinata a spiegare i propri effetti: essa rileva nel solo processo tributario, mentre, nella prospettiva del *ne bis in idem*, una sentenza irrevocabile che avesse negato la sussistenza del fatto avrebbe potuto incidere già sul procedimento amministrativo di accertamento, impedendone la prosecuzione.

Su questo diverso piano, peraltro, l'art. 21-*bis* supera anche l'impostazione tradizionalmente seguita dalla giurisprudenza di legittimità in ordine agli effetti della sentenza penale nel processo tributario. Nei limiti segnati dalla nuova norma, la questione viene infatti sottratta anche alla disciplina generale dell'art. 654 c.p.p. Ne deriva, per le decisioni comprese nell'ambito applicativo dell'art. 21-*bis*, una soluzione per certi versi intermedia rispetto alle due impostazioni fin qui richiamate: il secondo procedimento non è precluso, ma la sentenza penale non assume neppure una mera rilevanza probatoria, come aveva fino a quel momento ritenuto la giurisprudenza tributaria.

Il raffronto con l'art. 654 c.p.p. consente di cogliere meglio la portata della norma speciale. La struttura delle due disposizioni presenta, infatti, evidenti punti di contatto. In entrambi i casi viene in rilievo una sentenza penale irrevocabile pronunciata all'esito del dibattimento; in entrambi i casi l'efficacia vincolante opera rispetto all'accertamento dei medesimi fatti materiali (su questo torneremo a breve); in entrambi i casi, infine, l'effetto riconosciuto alla decisione penale non è meramente probatorio, ma è espressamente qualificato come efficacia di giudicato. L'art. 21-*bis* sembra, dunque, muovere dal paradigma dell'efficacia extrapenale della sentenza già delineato dall'art. 654 c.p.p., ma lo rimodella in funzione specifica del rapporto tra processo penale e processo tributario.

Le differenze sono, tuttavia, altrettanto significative. Anzitutto, muta l'ambito delle decisioni alle quali è riconosciuta efficacia vincolante. L'art. 654 c.p.p. contempla tanto la sentenza di condanna quanto quella di assoluzione, senza operare, per quest'ultima, una selezione in ragione della formula adottata. L'art. 21-*bis*, al contrario, riguarda esclusivamente la decisione liberatoria e, all'interno di questa categoria, attribuisce efficacia di giudicato soltanto alle assoluzioni pronunciate perché «il fatto non sussiste» o «l'imputato non lo ha commesso». Il legislatore tributario compie quindi una duplice selezione: esclude le sentenze di condanna (per le quali il problema del coordinamento tra procedimenti è risolto puntando alla proporzionalità della risposta sanzionatoria per il tramite dell'art. 21-*ter*) e, tra quelle assolutorie, seleziona soltanto le formule che investono l'accertamento del fatto materiale o la sua riferibilità all'imputato.

Non meno rilevante è ciò che dell'art. 654 c.p.p. l'art. 21-*bis* non riproduce. La norma generale subordina l'efficacia del giudicato alla condizione che nel giudizio civile o amministrativo non operino limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa; l'art. 21-*bis* non contiene una clausola analoga. Viene così meno, entro il perimetro applicativo della nuova disposizione, proprio il limite legato alla diversità degli statuti probatori sul quale si era fondata la tradizionale esclusione dell'efficacia vincolante della sentenza penale nel processo tributario.

Pure sul piano soggettivo, il raffronto mostra che le due discipline non sono perfettamente sovrapponibili. L'art. 654 c.p.p. costruisce l'efficacia extrapenale del

giudicato nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o sia intervenuto nel processo penale. L'art. 21-*bis* assume invece come criterio, al comma 1, che la sentenza sia stata pronunciata «nei confronti del medesimo soggetto» cui si riferisce il processo tributario; il comma 3 estende poi, limitatamente all'assoluzione perché il fatto non sussiste, l'efficacia prevista dai primi due commi anche a una serie di soggetti diversi dalla persona fisica nei cui confronti è stata pronunciata la sentenza penale. Anche sotto questo profilo, la nuova disposizione non si limita a trasporre nel processo tributario la regola dell'art. 654 c.p.p., ma costruisce un autonomo perimetro soggettivo dell'efficacia del giudicato.

Vi è, infine, un elemento comune che assume nel nuovo sistema un significato particolare: l'identità dei fatti materiali. L'art. 654 c.p.p. fa dipendere l'efficacia del giudicato dall'accertamento degli «stessi fatti materiali» oggetto del giudizio penale, purché rilevanti ai fini della relativa decisione; l'art. 21-*bis* richiede analogamente che la sentenza penale riguardi gli «stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario» e precisa che l'efficacia di giudicato opera «quanto ai fatti medesimi». Il vincolo non sembra trasferire nel processo tributario l'intera valutazione giuridica compiuta dal giudice penale, ma ha ad oggetto l'accertamento del fatto sul quale la decisione assolutoria si è formata. È proprio questo elemento a spiegare, almeno in prima battuta, perché il legislatore abbia selezionato le formule «il fatto non sussiste» e «l'imputato non lo ha commesso»: sono formule che incidono direttamente sull'esistenza del fatto materiale o sulla sua attribuzione al soggetto.

Proprio il riferimento ai «fatti materiali» rende difficilmente sostenibile la lettura, accolta in alcune pronunce, secondo cui la nuova norma determinerebbe, nel processo tributario, soltanto la revoca della sanzione, sul presupposto che obiettivo della legge di riforma sarebbe stato unicamente quello di coordinare i due sistemi sanzionatori[19]. Come giustamente è stato sostenuto in altre decisioni, l'art. 21-*bis* ha portata generale e la scelta legislativa di attribuire efficacia di giudicato alla sentenza assolutoria nel processo tributario quanto ai medesimi fatti materiali, senza circoscriverne gli effetti alla componente sanzionatoria della pretesa fiscale, dovrebbe orientare nel senso che il giudicato si debba riflettere anche sull'obbligazione tributaria, ossia sull'accertamento dell'imposta[20].

L'art. 21-*bis* si presenta, pertanto, non come una semplice estensione dell'art. 654 c.p.p. al processo tributario, ma come una disciplina speciale e selettiva dell'efficacia extrapenale della sentenza assolutoria. Del modello generale conserva il necessario requisito dell'irrevocabilità, la formazione dibattimentale della decisione, il riferimento

---

[19] A partire da Cass., Sez. V civ., 14 febbraio 2025, n. 3800, in *CED Cass*., n. 674094 (con commenti di CARINCI (2025); COLAIANNI e COLOMBO (2025), p. 95 s.; DI SIENA (2025), p. 531 s.; GAMBOGI e BELLI (2025); GIOVANARDI (2025); INGRAO (2025); PLATANIA (2025); URICCHIO e PETRUZZELLA (2025), p. 294 s.).

[20] In questo senso, Cass., Sez. V civ., ord. 3 settembre 2024, n. 23570, in *Il fisco*, 2024, p. 3665, con commento di FURIAN e ZANELLATO (2024), p. 3666 s.; successivamente, tra le altre, Cass., Sez. V civ., ord. 3 settembre 2024, n. 23609; Cass., Sez. V civ., ord. 31 luglio 2024, n. 21584; Cass., Sez. V civ., 15 gennaio 2025, n. 936; Cass., Sez. V civ., 16 gennaio 2025, n. 1021. La questione è stata rimessa alle Sezioni unite da Cass., Sez. V civ., ord. 4 marzo 2025, n. 5714 (in *Dir. prat. trib*., 2026, p. 532, con nota di DE BONIS (2026), p. 542 s.; GIOVANNINI (2025b), p. 796 s).

ai medesimi fatti materiali; contemporaneamente, ne restringe l'ambito oggettivo alle sole assoluzioni fondate su determinate formule e ne ridisegna l'ambito soggettivo.

La decisione di attribuire valore di giudicato alle sole sentenze rese all'esito del dibattimento ha sollecitato qualche riflessione. Nell'art. 654 c.p.p. tale limitazione si inserisce in una disciplina che attribuisce efficacia extrapenale ai «fatti accertati»; l'art. 21-*bis*, invece, fa riferimento agli «stessi fatti materiali oggetto di valutazione», secondo una formulazione che, come si vedrà, si è prestata a una lettura non circoscritta, in via generale, alle sole assoluzioni fondate su un accertamento positivo. L'autonomia della disciplina dettata per i rapporti tra processo penale e processo tributario lasciava dunque spazio, almeno in astratto, a un ulteriore scostamento dall'archetipo dell'art. 654 c.p.p., senza necessariamente riprodurre il vincolo per le sole sentenze dibattimentali[21].

Significativo è anche il destino delle assoluzioni pronunciate con formule diverse da quelle espressamente contemplate dall'art. 21-*bis*. Per tali decisioni sembra continuare a operare, in assenza di una diversa previsione, l'assetto elaborato dalla giurisprudenza anteriormente alla riforma: esclusa nel processo tributario l'applicabilità dell'art. 654 c.p.p. (che peraltro ora troverebbe fondamento nella presenza di una norma speciale), la decisione può entrarvi come elemento di prova, rimesso all'autonoma valutazione del giudice. L'art. 21-*bis* non ha, dunque sostituito integralmente il precedente modello di rilevanza probatoria della sentenza penale, ma vi ha sovrapposto, per le sole assoluzioni espressamente selezionate, un regime speciale di efficacia vincolante.

Il nuovo assetto non recide, tuttavia, il legame con gli approdi cui si era pervenuti sul terreno del *ne bis in idem*. La selezione operata dall'art. 21-*bis* tra le diverse formule assolutorie ripropone infatti, su un piano chiaramente diverso, un problema che chi scrive aveva già affrontato, muovendo proprio dalla soluzione adottata dalla Corte di giustizia in *Di Puma*[22]. In quel caso, come si è visto, la Corte di Lussemburgo aveva ritenuto sproporzionata la prosecuzione del procedimento amministrativo dopo che il giudice penale aveva definitivamente escluso la sussistenza del fatto. Rimaneva però da comprendere quale portata dovesse attribuirsi a quella conclusione: se, cioè, la dichiarata sproporzione di un successivo accertamento derivasse dalla mera esistenza di una precedente decisione liberatoria oppure dipendesse tanto dal contenuto

---

[21] Da più parti si è evidenziato come sarebbe stato opportuno includere nella norma le assoluzioni pronunciate nel giudizio abbreviato. Se, infatti, la limitazione alle sentenze pronunciate all'esito del dibattimento trova, nel modello generale dell'art. 654 c.p.p., una possibile giustificazione nella maggiore garanzia di affidabilità dell'accertamento offerta dal contraddittorio nella formazione della prova, tanto più significativa quando quell'accertamento sia destinato a spiegare efficacia in un giudizio diverso, ci si deve domandare se la medesima *ratio* caratterizzi il settore penal-tributario, nel quale l'accertamento si fonda frequentemente su materiale documentale già acquisito nella fase investigativa e suscettibile, quindi, di essere valutato anche nel giudizio abbreviato. La prevalente componente documentale dell'accertamento sembra poter attenuare, in questo settore dell'ordinamento, la distanza tra la sentenza dibattimentale e quella resa all'esito dell'abbreviato, entrambe decisioni di merito soggette al medesimo standard probatorio. In questo senso, v. GIOVANARDI (2024), § 5.1; TRIPODI (2024), p. 20; VENEZIANI (2023), p. 39. Da ultimo, GIOVANNINI (2026), § 11, considera irragionevole l'esclusione della sentenza assolutoria pronunciata all'esito del giudizio abbreviato e suggerisce, accanto alla auspicabile correzione integrativa del legislatore, l'opzione di un ricorso alla Corte costituzionale per ottenere una pronuncia additiva.

[22] RUGGIERO (2022), p. 174 s.

dell'accertamento quanto dall'autorità da cui la decisione proveniva. Occorreva inoltre verificare se quella ricostruzione fosse estensibile sia a sistemi a binario multiplo diversi da quello degli abusi di mercato preso in considerazione dalla Corte, sia ad ambiti estranei alla sfera di competenza della Corte di giustizia.

La questione non era di poco conto. Una volta ammesso che il *ne bis in idem* dei doppi binari non operasse più, in termini generali, come divieto di un secondo procedimento e che il criterio della proporzionalità concorresse a stabilire quando la prosecuzione dell'accertamento parallelo dovesse considerarsi incompatibile con la garanzia, occorreva chiedersi se tutte le decisioni liberatorie potessero essere trattate allo stesso modo o se, piuttosto, fosse opportuna una distinzione.

Da qui la proposta formulata a suo tempo da chi scrive, di declinare il criterio della proporzionalità in termini di "proporzionalità ponderata", facendo dipendere la ragionevolezza della prosecuzione del procedimento parallelo, dal contenuto dell'accertamento posto a fondamento della decisione liberatoria[23]. Ne conseguiva che non ogni assoluzione avrebbe reso sproporzionato un nuovo accertamento, ma solo l'assoluzione «perché il fatto non sussiste». Con una precisazione ulteriore: occorreva, infatti, distinguere a seconda che la ragione del proscioglimento investisse un elemento peculiare della sola fattispecie penale oppure escludesse *in toto* il fatto. Nel primo caso, la prosecuzione dell'accertamento amministrativo avrebbe conservato una propria giustificazione; nel secondo, sottoporre nuovamente a verifica ciò che era già stato definitivamente negato dal giudice penale si sarebbe tradotto in una ingiustificata forma di persecuzione.

È in questa prospettiva che si era ritenuto di poter estendere la conclusione raggiunta in *Di Puma* all'assoluzione perché l'imputato non ha commesso il fatto. Se il procedimento amministrativo avesse riguardato il medesimo soggetto e il medesimo fatto, non sembrava infatti esservi una differenza apprezzabile, ai fini della ragionevolezza della sua prosecuzione, tra la decisione che neghi l'esistenza del fatto e quella che neghi la sua riferibilità al soggetto sottoposto ad accertamento. Nell'uno come nell'altro caso, il nuovo procedimento sarebbe stato destinato a rimettere in discussione proprio il nucleo dell'accertamento definitivamente compiuto dal giudice penale.

Di qui la conclusione che tanto l'assoluzione perché «il fatto non sussiste» quanto quella perché «l'imputato non lo ha commesso» potessero assumere efficacia preclusiva rispetto al procedimento amministrativo punitivo avente ad oggetto il medesimo fatto nei confronti del medesimo soggetto. Questa conclusione non era stata limitata al settore degli abusi di mercato, cui la Corte di giustizia si era riferita, ma, con gli opportuni distinguo imposti dalla peculiarità della normativa di riferimento, era stata teorizzata anche per il settore tributario[24]. La coincidenza con le formule oggi contemplate dall'art. 21-*bis* è, sotto questo profilo, significativa.

---

[23] RUGGIERO (2022), p. 196 s.

[24] RUGGIERO (2022), p. 174 s.

4. Oltre l'insussistenza del fatto: il problema delle cause di giustificazione.

La selezione delle decisioni liberatorie operata dall'art. 21-*bis* merita di essere esaminata anche per ciò che lascia fuori dal proprio ambito applicativo. In particolare, l'esclusione delle assoluzioni pronunciate perché «il fatto non costituisce reato» pone un interrogativo quando tale formula sottintenda il riconoscimento di una causa di giustificazione. Si tratta di un'ipotesi che chi scrive aveva già preso in considerazione, nella diversa prospettiva del *ne bis in idem*, domandandosi se fosse possibile riconoscere a una tale decisione liberatoria efficacia preclusiva alla luce del criterio di proporzionalità ponderata di cui si è detto.

Una conclusione in senso positivo presentava, tuttavia, qualche difficoltà finché si ragionava nella logica del *ne bis in idem.* Secondo la dottrina, infatti, la formula «il fatto non costituisce reato» non identifica una ragione univoca dell'assoluzione. Essa può essere impiegata quando il fatto materiale sussista e sia attribuibile all'imputato, ma manchi l'elemento soggettivo richiesto dalla fattispecie penale; può però essere pronunciata anche quando il fatto sia stato commesso in presenza di una causa di giustificazione[25]. Le due ipotesi sono profondamente diverse ai fini che qui interessano. Nel primo caso, l'assoluzione investe un elemento che può essere peculiare della fattispecie penale: la mancanza del dolo non impedisce, ad esempio, che il medesimo fatto assuma rilievo come illecito tributario sorretto da un diverso criterio di imputazione. Nel secondo caso, invece, l'accertamento investe l'antigiuridicità del fatto e, dunque, una valutazione che non rimane confinata al diritto penale. Se, pertanto, l'esclusione dall'ambito applicativo dell'art. 21-*bis* appare comprensibile e condivisibile nella prima ipotesi, non lo è altrettanto nella seconda.

Proprio questa differenza aveva indotto chi scrive a ritenere che, anche in presenza della formula «il fatto non costituisce reato», la prosecuzione del procedimento amministrativo punitivo potesse risultare sproporzionata quando l'assoluzione fosse fondata sull'accertamento di una causa di giustificazione[26]. Se il fatto era stato commesso nell'esercizio di un diritto, nell'adempimento di un dovere, in stato di necessità o in altra situazione idonea ad escluderne l'antigiuridicità, sottoporre nuovamente quel medesimo fatto ad un accertamento diretto all'applicazione di una sanzione amministrativa punitiva appariva difficilmente giustificabile, trattandosi di condizioni desunte dall'intero ordinamento giuridico, che «facoltizza o impone quel medesimo fatto che costituirebbe reato (…)» [27]. In casi come questi, in altre parole, viene meno «il

---

[25] Questa tipologia di pronuncia sottintende che sia stato accertato l'elemento materiale del reato, per tale dovendosi intendere condotta, nesso causale ed evento, ma manchi l'elemento psicologico o altri elementi della fattispecie diversi dal fatto tipico, quale potrebbe essere la qualifica richiesta per i reati propri, o quando ricorra una causa di giustificazione. Cfr. DANIELE (2008), p. 900; MORELLI (2014), p. 232 s.; PASCUCCI (2025), pp. 2504-2505. Per Cordero tale formula andrebbe altresì utilizzata nel caso in cui la fattispecie legale includa elementi estranei al fatto: «mancandone uno, non esiste il reato, sebbene il "fatto" esista» (CORDERO (2012), p. 984). V. anche la storica voce di SIRACUSANO (1958), *passim.*

[26] RUGGIERO (2022), p. 197 s.

[27] Cfr. FIANDACA e MUSCO (2019), p. 271 s., anche per l'ampia bibliografia richiamata.

contrasto tra un fatto conforme ad una fattispecie incriminatrice e l'intero ordinamento giuridico» [28].

La questione non è, neppure in materia tributaria, puramente teorica, potendo almeno astrattamente venire in considerazione, ad esempio, lo stato di necessità rispetto a condotte di inadempimento tributario suscettibili di integrare anche un illecito penale. Ciò non implica, naturalmente, che l'eventuale inclusione nell'art. 21-*bis* delle assoluzioni fondate su una causa di giustificazione debba estendere gli effetti del giudicato anche all'obbligazione tributaria. Poiché la causa di giustificazione incide sull'antigiuridicità del fatto sanzionato, ma non necessariamente sui presupposti dell'obbligazione, un simile ampliamento dell'ambito applicativo della norma renderebbe necessario diversificare gli effetti della decisione penale: il vincolo, in questo caso, dovrebbe essere circoscritto alla sanzione, lasciando impregiudicato l'accertamento del tributo, che può restare dovuto anche quando il fatto non sia sanzionabile.

Una simile differenziazione degli effetti trova riscontro nella disciplina generale delle sanzioni amministrative, che riconosce rilievo alle cause di giustificazione proprio sul versante sanzionatorio: l'art. 4 l. 24 novembre 1981, n. 689, per esempio, prevede che «non risponde delle violazioni amministrative chi ha commesso il fatto nell'adempimento di un dovere o nell'esercizio di una facoltà legittima ovvero in stato di necessità o di legittima difesa. Se la violazione è commessa per ordine dell'autorità, della stessa risponde il pubblico ufficiale che ha dato l'ordine» [29].

Tuttavia, quella conclusione, prospettata a proposito del *ne bis in idem*, incontrava una difficoltà che derivava proprio dalla natura della garanzia invocata. Il solo dispositivo, infatti, non avrebbe consentito di distinguere l'assoluzione per difetto dell'elemento soggettivo da quella fondata sulla presenza di una causa di giustificazione. Per operare tale distinzione sarebbe stato necessario risalire alla motivazione e individuare la ragione effettiva del proscioglimento, operazione preclusa se si ragiona in termini di *ne bis in idem*, per il quale conta solo il dispositivo. E però si era pure constatato che, nei sistemi a doppio binario, il *ne bis in idem* aveva subito una trasformazione. Una volta abbandonata la struttura tradizionale della garanzia e attribuito rilievo, attraverso il criterio della proporzionalità elaborato dalla giurisprudenza, all'apparato giustificativo della decisione, non vi era ragione per negare la possibilità di risalire alla ragione a fondamento dell'assoluzione perché il fatto non costituisce reato. Del resto, come si è visto, anche rispetto alla meno problematica assoluzione per insussistenza del fatto, la giurisprudenza di legittimità aveva ritenuto necessario non arrestarsi al dispositivo, poiché sarebbe stato doveroso verificare se il giudice penale avesse escluso il fatto storico o soltanto la sua rilevanza penale[30].

La difficoltà rappresentata si ridimensiona, in ogni caso, oggi che il problema viene trasferito dal terreno del *ne bis in idem* a quello dell'efficacia di giudicato contemplata

---

[28] FIANDACA e MUSCO (2019), p. 271 s.

[29] È «ancora una volta pacifico che l'art. 4 contenga una norma dell'ordinamento: il contenuto delle cause di giustificazione che evoca, è ritenuto identico a quello delle corrispondenti cause di giustificazione operanti per i fatti penalmente e civilmente rilevanti». Così MARINUCCI (1987), § 4.

[30] Cass., Sez. V civ., 8 ottobre 2020, n. 21694, cit.

dall'art. 21-*bis*. Non trattandosi più di decidere se l'esistenza di un precedente giudicato renda improcedibile il secondo procedimento, ma di determinare quale accertamento contenuto nella sentenza penale sia destinato a fare stato nel giudizio tributario, guardare alla motivazione è imprescindibile per individuare i fatti rilevanti.

Sarebbe stato, dunque, astrattamente possibile ricomprendere tra le decisioni contemplate dall'art. 21-*bis* anche l'assoluzione conseguente all'accertamento di una causa di giustificazione, come d'altra parte il legislatore ha fatto nell'art. 652 c.p.p. A suo tempo, infatti, nel disciplinare l'efficacia della sentenza penale di assoluzione nel giudizio civile o amministrativo di danno, fu attribuito rilievo all'accertamento irrevocabile che il fatto non sussiste, che l'imputato non lo ha commesso, ma anche a quello per cui il fatto è stato compiuto nell'adempimento di un dovere o nell'esercizio di una facoltà legittima. L'art. 652 opera, naturalmente, in un contesto diverso, riguardando i procedimenti risarcitori. Ciò nondimeno, è singolare che, nel formulare l'art. 21-*bis*, una volta che si sia scelto di non includere tutte le sentenze di assoluzione (come si fa invece nell'art. 654 c.p.p.), ma di selezionarle in ragione della formula, non si sia assunto come modello proprio l'art. 652 c.p.p., che riguarda specificamente le sole assoluzioni e che riconosce forza di giudicato solo ad alcune di esse.

Resta, tuttavia, da verificare se una simile selezione fosse imposta dal riferimento contenuto nell'art. 21-*bis* ai «fatti materiali». Se la locuzione, infatti, dovesse essere intesa in senso strettamente storico-naturalistico, come riguardante essenzialmente la condotta, l'evento e il nesso causale, l'accertamento relativo alla presenza di una causa di giustificazione rimarrebbe naturalmente estraneo all'oggetto del vincolo. Eppure, l'elaborazione formatasi sull'art. 654 c.p.p., nel quale ricorre la medesima locuzione «fatti materiali», sembra suggerire che una simile conclusione non è affatto obbligata.

È vero che, secondo l'opinione prevalente maturata sull'art. 654 c.p.p., la scelta di qualificare come «materiali» i fatti suscettibili di acquistare efficacia extrapenale varrebbe a circoscrivere il giudicato ai profili fenomenici dell'accadimento, lasciando fuori non soltanto le valutazioni inerenti alla colpevolezza, ma anche quelle relative all'antigiuridicità[31]. In questa prospettiva, il fatto destinato a fare stato sarebbe il fatto nella sua consistenza storico-naturalistica, depurato di qualsiasi connotazione giuridica, con la conseguenza che l'accertamento della presenza di una causa di giustificazione non potrebbe essere ricompreso nell'efficacia vincolante della sentenza.

Questa esegesi non è però pacifica. Commentando la medesima espressione contenuta nell'art. 28 del codice previgente, che pure disciplinava l'efficacia della sentenza penale irrevocabile in un giudizio civile o amministrativo diverso da quello di danno (si trattava del precedente normativo dell'art. 654 c.p.p.), Vincenzo Manzini aveva osservato che per "fatto materiale" avrebbe dovuto intendersi «l'evento fisico che oggettivamente concreta un reato o una circostanza di questo», con esclusione non soltanto degli stati meramente soggettivi, ma anche di quelle situazioni giuridiche che,

[31] Così SPANGHER (1995), p. 47. Nello stesso senso v. VICOLI (2011), p. 134. Più di recente cfr. FONTI (2025), p. 88. Il fatto di cui all'art. 654 c.p.p. sarebbe «il fatto nella sua realtà fenomenica o materiale, depurato di qualsiasi connotazione giuridica»: così CARRATTA (2020), p. 40. Vi è però chi ritiene che nell'ambito applicativo dell'art. 654 rientrino anche le eventuali circostanze scriminanti: v. CASSIBBA (2025), p. 746.

pur essendo di fatto, consistono in qualità o rapporti soggettivi e non materiali[32]. Una simile ricostruzione non sembra tuttavia suggerire con chiarezza l'esclusione della rilevanza delle cause di giustificazione. Queste ultime, infatti, non si esauriscono in una qualificazione giuridica astratta del fatto, ma presuppongono l'accertamento di circostanze concrete - l'aggressione, il pericolo, l'ordine dell'autorità, l'esercizio di una facoltà - dalle quali dipende il venir meno della sua antigiuridicità.

E, infatti, secondo Franco Cordero, «l'effetto vincolante (…) cade sui fatti penalmente rilevanti (nei due sensi: a favore del reo o contro): gli asseriti dell'accusa (condotta, dolo, colpa, evento, nesso causale, circostanze, condizioni della pena) e quelli che l'*Ordonnance criminelle* chiamava "*justificatifs*", ossia scriminanti, cause d'esclusione della pena, attenuanti» [33]. In questa prospettiva, l'accertamento della presenza di una causa di giustificazione non sarebbe, per sua natura, estraneo alla categoria dei fatti sui quali può proiettarsi l'efficacia extrapenale della sentenza penale.

Il punto assume particolare rilievo proprio nel raffronto con la scelta compiuta dall'art. 21-*bis*. La limitazione dell'efficacia di giudicato alle assoluzioni perché «il fatto non sussiste» e perché «l'imputato non lo ha commesso» non sembra imposta dalla nozione ivi impiegata di «fatti materiali». Quella nozione avrebbe astrattamente consentito una soluzione diversa, un catalogo più ampio, capace di attribuire rilievo anche all'accertamento di circostanze che, pur non incidendo sull'esistenza materiale della condotta o sulla sua attribuzione all'imputato, ne possano escludere l'antigiuridicità.

Da questo punto di vista, il raffronto con l'art. 652 c.p.p. acquista un significato ulteriore. Non interessa soltanto perché quella disposizione affianca all'accertamento dell'insussistenza del fatto e della sua mancata commissione da parte dell'imputato quello relativo all'adempimento di un dovere o all'esercizio di una facoltà legittima. Interessa soprattutto perché mostra che, nel disciplinare in altra sede l'efficacia extrapenale della sentenza assolutoria, il legislatore ha ritenuto che anche l'accertamento di una causa di giustificazione possa acquisire efficacia di giudicato in un procedimento diverso da quello penale.

La scelta compiuta nell'art. 21-*bis* sembra, dunque, rispondere non tanto a una necessità derivante dalla categoria dei "fatti materiali", quanto a un'opzione legislativa di rigorosa delimitazione dell'incidenza del giudicato penale sul processo tributario, con l'effetto di preservare un margine più ampio di autonomia dell'accertamento tributario. Al tempo stesso, essa rende omogeneo il catalogo delle decisioni dotate di efficacia vincolante. Le assoluzioni selezionate dalla norma, che esprimano la negazione del fatto storico o della sua riferibilità al soggetto, investono infatti un accertamento suscettibile di riflettersi tanto sulla componente impositiva quanto su quella sanzionatoria della pretesa tributaria. L'esclusione delle assoluzioni fondate sulla presenza di una causa di giustificazione - il cui accertamento inciderebbe, invece, sul solo versante sanzionatorio - fa così venir meno la necessità di differenziare gli effetti del giudicato e rende, sotto

---

[32] MANZINI (1967), p. 318.

[33] In questi termini, CORDERO (2012), pp. 1230-1231.

questo profilo, meno problematica la lettura secondo cui l'art. 21-*bis* si riflette non soltanto sulla sanzione, ma anche sull'obbligazione tributaria.

5. Cosa rivela la rilevanza delle assoluzioni *ex* art. 530 comma 2 c.p.p.

La scelta di circoscrivere alle assoluzioni perché «il fatto non sussiste» o «l'imputato non lo ha commesso» le decisioni penali destinate a fare stato può dunque essere letta, si diceva, alla luce della particolare natura dell'accertamento che esse esprimono: investendo l'esistenza materiale del fatto o la sua riferibilità al soggetto, è proprio rispetto a tali profili che l'esigenza di coordinamento tra i due accertamenti può giustificare il sacrificio dell'autonomia del giudice tributario. Resta però da comprendere fino a che punto possa spingersi tale raccordo.

Non sorprende, allora, che l'art. 21-*bis* abbia dato luogo, sin dalle sue prime applicazioni, a significativi contrasti interpretativi, che hanno investito diversi profili della nuova disciplina: dall'estensione dell'efficacia del giudicato alla sola componente sanzionatoria o anche all'obbligazione tributaria, di cui si è già detto, all'applicazione della norma ai giudizi tributari pendenti, sino alla compatibilità del vincolo con un processo nel quale l'amministrazione finanziaria potrebbe non avere partecipato alla formazione del giudicato penale. Per quanto qui soprattutto interessa, il contrasto ha riguardato pure l'applicabilità della norma alle assoluzioni pronunciate ai sensi dell'art. 530 comma 2 c.p.p., ossia quando manchi, sia insufficiente o risulti contraddittoria la prova che il fatto sussista o che l'imputato lo abbia commesso.

È proprio su quest'ultima questione che si misura più direttamente la tenuta dell'equilibrio tra coordinamento e autonomia sul quale sembra costruita la nuova disciplina. Stabilire se il giudice tributario sia vincolato anche quando la formula «il fatto non sussiste» o «l'imputato non lo ha commesso» consegua alla mancanza, insufficienza o contraddittorietà della prova significa, infatti, interrogarsi sulla stessa natura dell'accertamento al quale il legislatore ha inteso attribuire efficacia di giudicato: se, in altre parole, il vincolo presupponga che il giudice penale abbia positivamente accertato l'insussistenza del fatto o la sua mancata commissione da parte dell'imputato, oppure se sia sufficiente che, all'esito del processo penale, non sia stato possibile affermarne la sussistenza secondo lo standard probatorio richiesto per la condanna.

A una lettura strettamente letterale dell'art. 530 c.p.p., una simile distinzione potrebbe apparire persino artificiosa. Il codice del 1988 ha, infatti, deliberatamente abbandonato la categoria dell'assoluzione per insufficienza di prove propria del sistema previgente, stabilendo che la mancanza, l'insufficienza o la contraddittorietà della prova conducono alle medesime formule assolutorie previste per il caso in cui sia stata raggiunta la prova positiva dell'insussistenza del fatto o della mancata commissione da parte dell'imputato, ovvero dei presupposti delle altre formule assolutorie. Sul piano formale, dunque, non si dovrebbero registrare differenze tra un'assoluzione ai sensi del primo o del secondo comma.

Tuttavia, la questione rinvia a un contrasto già maturato con riferimento all'art. 654 c.p.p., rispetto al quale il dibattito trovava uno specifico fondamento nel dato

normativo: i fatti rilevanti ai fini dell'efficacia extrapenale, oltre ad essere «materiali», per quella norma devono essere anche «accertati». Quest'ultima qualificazione sembrava evocare la necessità di una verifica positiva, nonostante in dottrina si fosse osservato come un'assoluzione pronunciata ai sensi dell'art. 530 comma 2 c.p.p. potesse lasciare incerto un determinato profilo e contenere, nello stesso tempo, accertamenti categorici rispetto ad altri fatti[34]. La contrapposizione tra assoluzione fondata su un accertamento positivo e assoluzione per insufficienza probatoria potrebbe così risultare eccessivamente schematica se riferita alla sentenza nel suo complesso. Ciò nonostante, mentre in dottrina la questione è rimasta controversa[35], la giurisprudenza aveva in effetti tendenzialmente circoscritto la portata dell'efficacia extrapenale alle assoluzioni sorrette da un accertamento positivo[36].

Il contrasto si è riproposto rispetto all'art. 21-*bis*: secondo un orientamento che riprende le conclusioni raggiunte a proposito dell'art. 654 c.p.p., la norma non comprenderebbe le assoluzioni pronunciate ai sensi del comma 2 dell'art. 530 c.p.p. perché, mentre nel processo penale l'assoluzione conseguente alla prova positiva dell'innocenza e quella determinata dalla mancanza, insufficienza o contraddittorietà della prova conducono alla stessa formula e hanno il medesimo valore, diversa sarebbe la prospettiva quando si tratti di stabilire gli effetti della decisione in un altro giudizio[37].

Secondo un diverso orientamento, però, l'art. 21-*bis* si riferirebbe anche alle assoluzioni pronunciate ai sensi dell'art. 530 comma 2 c.p.p., proprio in ragione della sua autonomia rispetto alle disposizioni codicistiche che disciplinano l'efficacia extrapenale delle sentenze, prima fra tutte l'art. 654 c.p.p.[38]. La specialità della nuova disposizione impedirebbe, pertanto, di trasferirvi automaticamente le limitazioni elaborate con riferimento all'art. 654 c.p.p. L'art. 21-*bis* non distingue tra assoluzioni rese ai sensi del primo o del secondo comma dell'art. 530 e non fa riferimento ai fatti "accertati". Sicché l'esclusione finirebbe per introdurre in via interpretativa una limitazione non espressamente prevista dal legislatore, contravvenendo a quella maggiore integrazione tra sistemi e a quella maggiore coerenza degli esiti relativi ai medesimi fatti, che la riforma intendeva realizzare.

Il descritto contrasto interpretativo giungeva all'attenzione delle Sezioni unite[39], che differivano la trattazione della causa, ritenendo preliminare la definizione delle questioni di legittimità costituzionale concernenti l'art. 21-*bis*, nel frattempo sottoposte alla Corte costituzionale. Tali questioni non riguardavano specificamente la distinzione

---

[34] Cfr. IAFISCO (2002), p. 604. In termini sostanzialmente adesivi FIORELLI (2020), p. 136 s.

[35] A chi riteneva possibile l'estensione, infatti, si contrapponeva chi la escludeva: CORDERO (2012), p. 1231, per il quale «ogniqualvolta manchi un autentico accertamento, la questione resta aperta ai fini extrapenali». In senso conforme, v. anche VICOLI (2011), pp. 129 e 134.

[36] Cfr. Cass., Sez. L, 9 febbraio 2006, n. 2851, in *Mass. giust. civ.*, 2006, p. 42.

[37] In questo senso, v. soprattutto Cass., Sez. V civ., 14 febbraio 2025, n. 3800, cit. In dottrina, GIOVANNINI (2025a), p. 190 s., il quale esclude l'efficacia extrapenale dell'assoluzione pronunciata ai sensi dell'art. 530 comma 2 c.p.p., sul rilievo che essa non esprimerebbe un accertamento «in positivo» dell'inesistenza dei fatti materiali.

[38] Cass., Sez. V civ., ord. 3 settembre 2024, n. 23570, cit.; Cass., Sez. V civ., ord. 3 settembre 2024, n. 23609, cit.

[39] Cass., Sez. un. civ., ord. 9 dicembre 2025, n. 31961, cit.

tra le assoluzioni pronunciate ai sensi del primo e del secondo comma dell'art. 530 c.p.p., ma investivano più in generale, come si vedrà a breve, la compatibilità dell'efficacia vincolante attribuita alla sentenza penale con l'autonomia e le peculiarità dell'accertamento tributario.

Il problema in esame assumeva, tuttavia, immediata rilevanza anche rispetto alle assoluzioni non sorrette da un accertamento positivo: in uno dei giudizi *a quibus*, infatti, la sentenza penale destinata a fare stato aveva escluso la sussistenza del fatto proprio perché non ne era stata raggiunta la prova[40]. Pertanto, nel pronunciarsi sulle questioni che le sono state sottoposte, la Corte costituzionale, che - è bene anticiparlo - ha salvato l'art. 21-*bis*, affronta anche il problema che qui interessa, insistendo proprio sulla differenza lessicale tra la nuova norma e l'art. 654 c.p.p.[41]. Ribadisce che le formule assolutorie non cambiano a seconda del grado di prova raggiunto[42] e che la diversa formulazione letterale dell'art. 21-*bis* depone nel senso dell'inclusione delle assoluzioni *ex* art. 530 comma 2 c.p.p.: se il legislatore avesse voluto sottrarre all'efficacia di giudicato tali assoluzioni avrebbe potuto e dovuto prevederlo espressamente. La mancata distinzione appare tanto più significativa se si considera che, sotto altri profili, egli ha invece operato selezioni precise quanto alle decisioni suscettibili di fare stato.

La Corte giustifica questa ricostruzione anche alla luce del criterio di ragionevolezza: se la deroga al doppio binario introdotta dall'art. 21-*bis* risponde a esigenze di coordinamento tra i due giudizi, di semplificazione e di certezza, tali finalità risulterebbero frustrate ove fosse rimesso al singolo giudice tributario il compito di verificare, attraverso l'esame della motivazione della sentenza penale, se alla formula assolutoria corrisponda un accertamento positivo ovvero una situazione di insufficienza probatoria.

La Corte valorizza inoltre un profilo ulteriore. L'art. 7 comma 5-*bis* d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 impone al giudice tributario di annullare l'atto impositivo quando la prova della sua fondatezza manchi o sia contraddittoria o comunque insufficiente. Sarebbe dunque scarsamente coerente con le finalità di semplificazione e certezza perseguite dalla riforma consentire al giudice tributario di disconoscere l'efficacia della sentenza penale sul solo presupposto che essa sia stata pronunciata ai sensi dell'art. 530 comma 2 c.p.p., quando quello stesso giudice sarebbe comunque tenuto, nel proprio processo, a trarre conseguenze dall'insufficienza probatoria[43].

---

[40] Corte giust. trib. secondo grado Piemonte, Sez. III, ord. 10 marzo 2025.

[41] Corte cost., sent. n. 50/2026, cit. A commento della decisione, v. BISCARDI (2026), p. 1310 s.; BONTEMPELLI (2026), p. 262 s.; CIVARDI (2026); GIOVANARDI (2026); GIOVANNINI (2026); GLENDI (2026); MARCHESELLI (2026), p. 439 s.

[42] Cass., Sez. un. pen., 29 maggio 2008, n. 40049, in *CED Cass*., n. 240814.

[43] Il raccordo istituito dalla Corte tra l'art. 530 comma 2 c.p.p. e l'art. 7 comma 5-*bis* d.lgs. n. 546 del 1992 è particolarmente valorizzato dai primi commentatori. Cfr. GIOVANARDI (2026), § 3, secondo il quale la nuova disciplina avrebbe sostanzialmente avvicinato le metriche probatorie dei due processi; GLENDI (2026) qualifica l'efficacia dell'accertamento penale in termini di «prova legale», più ancora che di giudicato, e ritiene ormai superato il richiamo all'art. 2697 c.c.; GIOVANNINI (2026), § 6, ravvisa nell'interpretazione della Corte un innalzamento in senso quasi penalistico dello standard probatorio tributario; MARCHESELLI (2026), p. 439 s. e 442 s., pure giunge a sostenere l'allineamento dello standard tributario a quello dell'oltre ogni

La regola che se ne ricava è che la diversa consistenza probatoria sottesa alle medesime formule assolutorie non consente, di per sé, di graduare l'efficacia attribuita dall'art. 21-*bis* alla sentenza penale.

Questa conclusione avvicina, ancora una volta, l'art. 21-*bis* alla logica del *ne bis in idem*. Una volta intervenuta una sentenza irrevocabile sul medesimo fatto, infatti, la forza preclusiva della decisione non dipende dalla maggiore o minore consistenza probatoria alla base dell'assoluzione: la garanzia opera in ragione della definitività dell'esito liberatorio, non della circostanza che esso sia sorretto da un accertamento positivo. Nell'interpretazione offertane dalla Corte costituzionale, l'art. 21-*bis*, rendendo irrilevante la distinzione tra il primo e il secondo comma dell'art. 530 c.p.p., conserva così una traccia della matrice da cui la disciplina dei rapporti tra i due procedimenti ha preso le mosse.

6. L'efficacia del giudicato alla prova dell'autonomia del processo tributario.

L'equiparazione tra le assoluzioni pronunciate ai sensi del primo e del secondo comma dell'art. 530 c.p.p. non risolve, tuttavia, la tensione tra coordinamento dei due accertamenti e autonomia del processo tributario. Ed è sul terreno delle diverse regole probatorie, che sembrava superato nel nuovo assetto, che la Corte costituzionale individua i limiti all'operatività del giudicato penale.

Il problema era, del resto, già inscritto nelle questioni sottoposte al vaglio di legittimità. Per quel che qui interessa, erano stati evocati, da un lato, gli artt. 3 e 53 Cost., sul presupposto che l'efficacia vincolante della sentenza penale potesse determinare un'ingiustificata rinuncia alla pretesa tributaria anche nei casi in cui, secondo le regole proprie del relativo accertamento, il contribuente sarebbe risultato tenuto al pagamento dell'imposta; dall'altro, gli artt. 102 e 111 Cost., in ragione della compressione dell'autonomia valutativa del giudice tributario.

Nel misurarsi con queste censure, la Corte muove da un'affermazione particolarmente netta. Quando vi sia identità dei fatti e il processo penale, attraverso l'istruttoria dibattimentale, abbia verificato gli accadimenti materiali e sia pervenuto ad una sentenza irrevocabile di assoluzione perché «il fatto non sussiste» o «l'imputato non lo ha commesso», nel processo tributario non si può attestare una diversa e contraria realtà fenomenica. L'art. 21-*bis* realizza, sotto questo profilo, una scelta marcatamente garantista, estendendo al contribuente gli effetti di un accertamento compiuto nel processo penale secondo lo standard probatorio proprio di quest'ultimo.

Una simile opzione deve però confrontarsi, secondo la Corte costituzionale, con la circostanza che il processo penale e il processo tributario continuano ad essere governati da regole probatorie non coincidenti, e che questo non possa essere ininfluente nell'interpretazione dell'art. 21-*bis*. Certamente, non ogni diversità tra i due statuti probatori dovrebbe assumere rilievo: nel prendere in considerazione le presunzioni

---

ragionevole dubbio.

utilizzabili nel giudizio tributario, la Corte costituzionale distingue tra quelle semplici, che possono concorrere alla formazione del convincimento anche nel processo penale; quelle c.d. semplicissime, impiegate in ambito fiscale soprattutto ai fini della determinazione quantitativa della pretesa; e quelle legali tipiche, nelle quali la legge tributaria fa discendere da un determinato fatto noto la prova di un altro fatto, ponendo sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria. È in relazione a queste ultime che, secondo la Corte, può esservi un disallineamento tra i due giudizi, tale da giustificare un limite all'efficacia di giudicato riconosciuta alla sentenza assolutoria.

Poiché il giudice penale non può ricorrere alla presunzione legale nei termini in cui essa opera nel processo tributario, egli potrebbe assolvere se gli elementi a sua disposizione non consentono di raggiungere la certezza richiesta per la condanna; il giudice tributario, invece, in presenza della medesima situazione fattuale e in assenza della prova contraria gravante sul contribuente, sarebbe tenuto ad applicare la presunzione e potrebbe quindi pervenire a un esito opposto. Attribuire anche in tale ipotesi efficacia vincolante alla sentenza penale comporterebbe, secondo la Corte, un'eccessiva compressione delle regole probatorie proprie di quello specifico giudizio.

Da questa premessa, la Corte costituzionale trae la conclusione per cui la regola introdotta con l'art. 21-*bis* debba essere interpretata con due correttivi. Nelle fattispecie governate da presunzioni legali tipiche, l'efficacia extrapenale di giudicato andrebbe riconosciuta soltanto quando l'assoluzione penale consegua a un accertamento positivo della non esistenza del fatto. La precisazione sembra, a ben vedere, in tensione con quanto poco prima affermato a proposito della rilevanza delle assoluzioni pronunciate ai sensi dell'art. 530 comma 2 c.p.p.[44]. La Corte esclude, però, che vi sia una reale contraddizione. A suo avviso, il limite non deriva dalla minore consistenza dell'assoluzione pronunciata ai sensi dell'art. 530 comma 2 c.p.p., bensì da una diversa lettura del requisito della «medesimezza dei fatti materiali in valutazione», necessario ai fini dell'operatività dell'art. 21-*bis*[45]. In altre parole, secondo la Corte, quando il giudice penale assolva perché, non potendo avvalersi della presunzione operante nel processo tributario, non dispone di elementi sufficienti per affermare la sussistenza del fatto oltre ogni ragionevole dubbio, i due processi non avrebbero in realtà valutato il medesimo fatto alle medesime condizioni.

Diverso sarebbe invece quando nel processo penale sia stata acquisita la prova contraria idonea a vincere la presunzione tributaria: se cioè il giudice penale avesse preso in considerazione gli elementi che, anche nel processo tributario, sarebbero idonei a neutralizzare quella presunzione[46], potrebbe dirsi integrato, per la Corte, il requisito

---

[44] In senso critico rispetto alla ricostruzione, *in parte qua*, della Corte, v. anche GIOVANARDI (2026), § 3, il quale, con specifico riguardo alle presunzioni legali, rileva la difficoltà di conciliare l'eccezione individuata dalla Corte con la regola, poco prima affermata, secondo cui anche l'insussistenza del fatto derivante dall'insufficienza della prova è destinata a fare stato nel processo tributario. In senso invece adesivo alla soluzione della Corte, GIOVANNINI (2026), § 5; MARCHESELLI (2026), p. 444 s.

[45] L'espressione è di Corte cost., sent. n. 50/2026.

[46] È stato, tuttavia, discutibilmente osservato che subordinare l'efficacia extrapenale dell'assoluzione alla circostanza che l'imputato abbia fornito nel processo penale la prova contraria finirebbe per addossargli un onere probatorio difficilmente conciliabile con la presunzione di non colpevolezza: in questo senso DI PACO

dell'identità dei fatti materiali richiesto dall'art. 21-*bis* e la sentenza penale dovrebbe spiegare efficacia vincolante[47].

Secondo la stessa logica, qualora l'assoluzione penale dipenda esclusivamente dalla declaratoria di inutilizzabilità di prove acquisite in violazione di regole proprie del processo penale, ma suscettibili di essere utilizzate nel processo tributario perché formate nel rispetto della relativa disciplina, la forza di giudicato andrebbe negata. Il sottotesto è chiaro: se alcuni elementi non potevano essere impiegati in sede penale, spetterebbe al giudice tributario di verificarne l'utilizzabilità secondo la disciplina fiscale e, qualora lo fosse, apprezzarne autonomamente il contenuto[48].

E però, così interpretato, l'art. 21-*bis* finisce per essere sostanzialmente riscritto in questi termini. Le sentenze assolutorie selezionate dalla norma hanno, in linea di principio, efficacia di giudicato nel processo tributario. Il vincolo viene tuttavia meno quando la fattispecie tributaria sia governata da una presunzione legale tipica e l'assoluzione non consegua a un accertamento positivo della non esistenza del fatto; oppure quando l'esito liberatorio dipenda esclusivamente dall'inutilizzabilità, nel processo penale, di elementi probatori utilizzabili in quello tributario.

È attraverso queste precisazioni che la Corte ritiene di raggiungere un punto di equilibrio tra le esigenze sottese ai diversi parametri costituzionali evocati dai rimettenti: l'interpretazione proposta viene infatti espressamente ricondotta al criterio della ragionevolezza e al principio di uguaglianza tributaria[49] e ritenuta, al contempo, compatibile con il principio di capacità contributiva e con l'autonomia della funzione giurisdizionale del giudice tributario.

(2026), p. 41.

[47] In una prospettiva che anticipa, sotto questo profilo, la soluzione successivamente accolta dalla Corte costituzionale, v. LOVISOLO (2024), p. 1318 s., secondo il quale il riferimento dell'art. 21-*bis* agli «stessi fatti materiali oggetto di valutazione» consente al giudice tributario di tener conto della diversa rilevanza che quei fatti possono assumere in sede fiscale per effetto delle presunzioni legali ivi operanti.

[48] Sulla portata di questa seconda eccezione si registrano letture differenti. Secondo GIOVANARDI (2026), la soluzione prospettata dalla Corte non sarebbe conciliabile con l'art. 7-*quinquies* dello Statuto dei diritti del contribuente: poiché tale disposizione vieta l'impiego, nell'accertamento e nel processo tributario, degli elementi acquisiti in violazione di legge, una prova inutilizzabile nel processo penale per violazione delle relative regole processuali non potrebbe essere recuperata in sede tributaria. Secondo GIOVANNINI (2026), invece, la Corte avrebbe avuto riguardo alla specifica ipotesi, prospettata dal giudice rimettente, di elementi acquisiti nel corso dell'indagine tributaria senza l'osservanza dell'art. 220 disp. att. c.p.p. secondo cui, quando durante tale attività emergono indizi di reato, gli atti necessari ad assicurare le fonti di prova e a raccogliere quanto possa servire all'applicazione della legge penale devono essere compiuti nel rispetto delle disposizioni del codice di rito; resterebbe invece inutilizzabile anche nel processo tributario la prova illecitamente acquisita già in sede penale. MARCHESELLI (2026), p. 446 s., distingue infine a seconda che la fonte di prova possa essere autonomamente acquisita secondo le regole tributarie: soltanto in tal caso il giudice tributario potrebbe utilizzarla nonostante l'inutilizzabilità penale; quando, invece, quella fonte non sia autonomamente acquisibile in sede tributaria - come nel caso delle intercettazioni - la sua inutilizzabilità penale ne impedirebbe l'impiego anche nel processo tributario.

[49] Il riferimento è, in particolare, all'esigenza di evitare un'ingiustificata disparità tra il contribuente che, essendo stato sottoposto anche a processo penale, possa beneficiare dell'efficacia vincolante della sentenza assolutoria e quello assoggettato al solo processo tributario, pur a fronte di violazioni di minore gravità. Cfr. Corte cost., sent. n. 50/2026.

La costruzione suscita tuttavia alcune perplessità. La diversità degli strumenti probatori utilizzabili nei due giudizi non sembra infatti incidere sull'identità dei fatti materiali che ne costituiscono l'oggetto. Se il medesimo accadimento storico è posto a fondamento tanto dell'imputazione penale quanto della pretesa tributaria, la sua identità non viene meno per il solo fatto che, nel secondo processo, la legge ne agevoli la dimostrazione attraverso una presunzione legale non utilizzabile nel primo. A mutare non è, in altre parole, l'oggetto dell'accertamento, ma la regola attraverso la quale esso può essere provato. Sotto questo profilo, il requisito dell'identità dei fatti materiali sembra essere caricato dalla Corte di una funzione e di un senso che non gli sono propri. L'identità dei fatti materiali attiene, infatti, all'oggetto dei due accertamenti; la possibilità di usare le presunzioni e, più in generale, l'alterità degli strumenti attraverso i quali quell'oggetto viene ricostruito attiene invece allo statuto probatorio dei rispettivi processi. Sovrapporre i due piani significa confondere la diversità delle regole di accertamento con la diversità del fatto da accertare[50]. E tuttavia è chiaro che senza questa forzatura, non vi sarebbe stato spazio per una sentenza interpretativa di rigetto, quale formalmente questa sentenza è.

L'operazione appare tanto più problematica in quanto la mancata riproduzione, nell'art. 21-*bis*, della clausola contenuta nell'art. 654 c.p.p. segnava uno dei principali elementi di discontinuità rispetto all'archetipo codicistico. Con riferimento alle presunzioni legali tipiche e alle prove inutilizzabili nel processo penale, la Corte fa invece riemergere, sia pure in termini speculari, il limite derivante dalla diversità delle regole probatorie: non perché il processo tributario restringa la prova, come nell'art. 654 c.p.p., ma perché ammette strumenti non utilizzabili nel processo penale.

Non solo: da un lato, la Corte esclude che il giudice tributario possa distinguere, attraverso l'esame della motivazione, tra le assoluzioni pronunciate ai sensi del primo e del secondo comma dell'art. 530 c.p.p., poiché ciò rimetterebbe l'efficacia del giudicato alla valutazione del singolo giudice; dall'altro, ammette che quello stesso giudice possa differenziare gli effetti della sentenza assolutoria in relazione alle vicende probatorie del processo penale, in particolare quando vengano in rilievo presunzioni legali o prove inutilizzabili. Sotto il medesimo richiamo alla ragionevolezza, si recupera così proprio quella valutazione caso per caso che, rispetto alla consistenza probatoria dell'assoluzione, si era inteso evitare.

La questione è tutt'altro che banale. Se astrattamente, infatti, i casi esclusi dalla efficacia extrapenale paiono circoscritti, in concreto potrebbe non essere ovvio, per esempio, definire quali presunzioni aprano un varco all'inoperatività del vincolo. Ma anche con riguardo alla categoria dell'inutilizzabilità, c'è da domandarsi se, seguendo il ragionamento della Corte, il limite appena descritto debba operare ogniqualvolta, in un procedimento penale per un reato tributario, una prova sia dichiarata inutilizzabile. A rigore, l'efficacia del giudicato dovrebbe essere esclusa soltanto quando sia possibile

[50] In termini analoghi, BONTEMPELLI (2026), p. 263, sottolinea che occorre verificare l'identità dei fatti accertati, non degli elementi probatori valutati nei due processi. Anche BISCARDI (2026), p. 1314, osserva che la diversità del regime probatorio non equivale a diversità del fatto e non giustifica, alla luce del testo dell'art. 21-*bis*, l'esclusione dell'efficacia del giudicato.

stabilire che l'inutilizzabilità abbia inciso in modo determinante sull'esito assolutorio. Ma è proprio questa verifica a rivelarsi particolarmente problematica, soprattutto nel caso di una sentenza pronunciata ai sensi dell'art. 530 comma 2 c.p.p.: quando l'assoluzione dipenda dal mancato raggiungimento della prova del fatto, può non essere agevole stabilire se sia stata precisamente l'espunzione di quello specifico elemento a determinare l'insufficienza del quadro complessivo, tanto più se la motivazione non dovesse consentire di ricostruire con certezza il peso da esso assunto nella decisione.

Qualora l'interpretazione della Corte costituzionale dovesse imporsi, quindi, il rischio è che la mera declaratoria di inutilizzabilità finisca, in concreto, per escludere l'efficacia di giudicato prevista dall'art. 21-*bis*, anche quando non sia possibile stabilire che proprio l'esclusione di quell'elemento abbia determinato l'esito assolutorio. Ne deriverebbe, peraltro, una possibile disparità di trattamento rispetto alle ipotesi nelle quali, a parità di insufficienza del quadro probatorio, la sentenza possa spiegare la propria efficacia di giudicato perché non è intervenuta alcuna declaratoria di inutilizzabilità.

Il quadro così delineato induce, allora, a porsi una domanda ulteriore. Se l'esigenza di preservare le peculiarità probatorie del processo tributario impone di introdurre eccezioni all'efficacia del giudicato la cui concreta delimitazione può rivelarsi incerta, sarebbe stato probabilmente più lineare, sul piano sistematico, ancorare anche l'art. 21-*bis* a un effettivo accertamento dei fatti materiali, secondo una logica più vicina a quella dell'art. 654 c.p.p. Una simile soluzione condurrebbe, naturalmente, ad escludere l'efficacia vincolante delle assoluzioni pronunciate ai sensi dell'art. 530 comma 2 c.p.p. nella misura in cui non esprimano un accertamento positivo sui fatti destinati a rilevare nel giudizio tributario. Si tratterebbe certamente di una soluzione più restrittiva, che ridimensionerebbe la portata innovativa dell'art. 21-*bis*. Avrebbe però il pregio di individuare il limite all'efficacia extrapenale sulla base del contenuto dell'accertamento compiuto dal giudice penale, anziché ricavarlo, caso per caso, dalle differenze tra gli strumenti probatori utilizzabili nei due processi. Ne risulterebbe più netto il confine tra ciò che del giudicato penale è destinato a vincolare il giudice tributario e ciò che resta affidato al suo autonomo accertamento.

Il terreno sul quale la Corte costituzionale si muoveva era, va detto, tutt'altro che agevole. Da un lato, una radicale messa in discussione del vincolo avrebbe rovesciato la risposta legislativa al problema della decisione liberatoria nei doppi binari; dall'altro, le peculiarità dell'accertamento tributario rendono evidente la tensione con una piena efficacia vincolante della sentenza penale. La soluzione adottata tenta, dunque, di collocarsi in una posizione intermedia.

E tuttavia l'operazione non può essere condivisa, perché di fatto si traduce in un intervento additivo. Nella lettura offerta dalla Corte, l'art. 21-*bis* conserva formalmente la propria forza di giudicato, ma entro confini diversi da quelli tracciati dal legislatore: la diversità degli statuti probatori, non valorizzata nel testo della norma speciale, torna a condizionarne l'operatività. Resta ora da verificare come le Sezioni unite si confronteranno con questa ricostruzione.

7. La decisione tributaria nel processo penale e l'asimmetria nella circolazione degli accertamenti.

Il quadro dei rapporti tra processo penale e processo tributario deve essere completato prendendo in considerazione la circolazione degli accertamenti nella direzione opposta, cioè dal tributario al penale. È proprio il raffronto tra il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 20 e l'art. 21-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000 a mostrare come il legislatore abbia attribuito un peso diverso alle decisioni, a seconda del procedimento nel quale esse si siano formate. Mentre determinate sentenze penali di assoluzione acquistano efficacia di giudicato nel processo tributario, le sentenze tributarie irrevocabili, qualunque ne sia il contenuto, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato. Il raccordo è dunque esplicitamente asimmetrico: efficacia di giudicato, entro i limiti dell'art. 21-*bis*, nella direzione dal penale al tributario; valore probatorio nella direzione opposta.

L'asimmetria così delineata non è, peraltro, estranea alla prospettiva della proporzionalità ponderata già adottata nel precedente lavoro monografico più volte richiamato. In quella ricostruzione, compiuta nell'alveo del *ne bis in idem*, si era fatto dipendere il valore della decisione liberatoria nel procedimento parallelo tanto dalla ragione del proscioglimento quanto dalla sede nella quale l'accertamento si era formato. Il primo profilo era risolto con la selezione delle decisioni penali cui poter riconoscere efficacia preclusiva. Restava, però, da valutare se dovesse contare pure la sede della decisione e, con essa, le regole attraverso le quali quell'accertamento si era formato[51].

La questione appariva particolarmente delicata quando fosse il provvedimento amministrativo liberatorio a precedere il procedimento penale. Riconoscergli efficacia preclusiva avrebbe significato subordinare la possibilità stessa dell'accertamento penale a una decisione formatasi in una sede diversa, nonostante il processo penale disponga di strumenti conoscitivi propri, potenzialmente idonei ad accertare fatti che non siano emersi nel procedimento amministrativo. La conclusione opposta non era, tuttavia, priva di difficoltà: proprio perché il procedimento amministrativo è tendenzialmente meno garantito per il suo destinatario, poteva apparire singolare consentire di rimettere in discussione nel processo penale un fatto che neppure nell'altra sede fosse stato possibile accertare[52].

La soluzione oggi accolta dall'art. 20 comma 1-*bis* appare coerente con l'evoluzione storica dei rapporti tra i due accertamenti. Come ricorda la Corte costituzionale nella decisione relativa all'art. 21-*bis*, l'originario sistema della pregiudizialità tributaria conduceva al risultato opposto: il giudice penale era vincolato dagli esiti dell'accertamento fiscale e dall'eventuale verifica compiuta dalle commissioni tributarie. Fu proprio tale assetto a essere progressivamente superato, sino alla sentenza n. 88 del 1982[53], che ritenne l'efficacia vincolante dell'accertamento tributario incompatibile con il

[51] RUGGIERO (2022), p. 208 s.
[52] RUGGIERO (2022), pp. 210-211.
[53] Corte cost., sent. n. 88/1982.

diritto di difesa e con il principio del libero convincimento, «tanto più rigoroso in sede di giudizio penale»[54].

Il nuovo art. 20 comma 1-*bis* si colloca dunque nel solco di questa evoluzione. Esclusa l'opzione dell'efficacia preclusiva propria del *ne bis in idem*, l'accertamento formatosi in sede tributaria può entrare nel processo penale, ma non con la forza del giudicato. Anche quando sia contenuto in una sentenza irrevocabile, conserva valore probatorio e rimane sottoposto all'autonoma valutazione del giudice. Dunque, per il legislatore della riforma è rilevante la sede nella quale l'accertamento si è formato[55] e l'apparato di regole che sono state impiegate[56].

Il più immediato termine di confronto della nuova norma è allora l'art. 238-*bis* c.p.p., che consente l'acquisizione delle sentenze irrevocabili «ai fini della prova di fatto in esse accertato», assoggettandone la valutazione agli artt. 187 e 192 comma 3 c.p.p. La sentenza, in tal modo, è il veicolo attraverso il quale una ricostruzione fattuale formatasi altrove può essere utilizzata nel processo *ad quem*. La logica della norma è stata tradizionalmente ricondotta all'esigenza di evitare la dispersione del sapere già acquisito in un diverso procedimento e la reiterazione di attività istruttorie: a circolare è il risultato conoscitivo formatosi nel precedente giudizio, non l'autorità della decisione che lo incorpora[57]. Il giudice *ad quem* può quindi avvalersi di quel risultato senza essere vincolato alla ricostruzione dei fatti cui è pervenuto il giudice precedente.

Il parallelismo con l'art. 20 comma 1-*bis* è evidente anche sul piano letterale, poiché vi ritroviamo la medesima locuzione «fatto in essi accertato» già impiegata dall'art. 238-*bis* c.p.p. Anche per questo, l'elaborazione maturata a suo tempo intorno a tale espressione rappresenta un naturale termine di riferimento pure per l'interpretazione della nuova norma. Della locuzione in parola, due sono state le letture proposte: secondo quella più restrittiva, il valore probatorio sarebbe limitato al fatto oggetto dell'imputazione quale risulta dal dispositivo; secondo una diversa interpretazione,

---

[54] Non è privo di significato che il legislatore del 1982, una volta superata la pregiudizialità tributaria, abbia poi costruito il raccordo tra i due procedimenti secondo una direzione inversa: ne ha affermato l'autonomia, escludendo la sospensione del processo tributario per la pendenza di quello penale, ma ha attribuito alla sentenza penale definitiva efficacia di giudicato nel processo tributario quanto ai fatti materiali. Si realizzava così quello che la Corte costituzionale definisce un «capovolgimento» del precedente ordine di pregiudizialità, attraverso un coordinamento strutturato in senso più garantistico.

[55] In questa prospettiva, cfr. DE BONIS (2025), p. 1435 s., che riconduce l'asimmetria tra le due direzioni della circolazione anche alla diversa incidenza che il vincolo derivante dall'accertamento formatosi nell'altro procedimento avrebbe sul libero convincimento del giudice penale. In particolare, la scelta di attribuire alla sentenza penale efficacia vincolante nel processo tributario, mantenendo invece alla sentenza tributaria che entra nel processo penale ai sensi dell'art. 20 comma 1-*bis*, valore soltanto probatorio, viene letta alla luce delle riserve di ordine costituzionale già emerse rispetto alla pregiudiziale tributaria e dell'esigenza di preservare l'autonomia valutativa del giudice penale.

[56] In questa direzione, LOVISOLO (2024), p. 1320 s., il quale collega il più limitato rilievo riconosciuto dall'art. 20 comma 1-*bis* alla sentenza tributaria nel processo penale alla possibilità che essa si fondi su presunzioni legali che non possono assumere analoga efficacia in sede penale.

[57] Cfr. DAMOSSO (2025), p. 931 s.

prevalente in giurisprudenza, esso andrebbe riferito anche ai fatti ricostruiti nella motivazione e posti a fondamento della decisione[58].

Vi è, però, rispetto alla parallela norma codicistica, una differenza che merita di essere segnalata. L'art. 238-*bis* c.p.p. non si limita ad affermare l'utilizzabilità probatoria della sentenza irrevocabile ma, richiamando, oltre all'art. 187, l'art. 192 comma 3 c.p.p., la assoggetta a uno specifico criterio di valutazione; l'art. 20 comma 1-*bis*, invece, si limita a consentirne l'acquisizione ai fini della prova. Il mancato richiamo all'art. 187 c.p.p. non sembra assumere, di per sé, particolare significato: anche in assenza di un rinvio espresso, la decisione tributaria può evidentemente assumere valore probatorio soltanto rispetto a fatti che rientrino nell'oggetto della prova del processo penale.

Più significativa appare, invece, l'assenza di un richiamo all'art. 192 comma 3 c.p.p. Nell'art. 238-*bis* c.p.p. è proprio tale rinvio ad imporre che il risultato conoscitivo racchiuso nella sentenza irrevocabile sia valutato unitamente ad altri elementi che ne confermino l'attendibilità; un analogo criterio non è espressamente previsto dall'art. 20 comma 1-*bis* e questo non sembra casuale. Sembra, in altre parole, che l'omissione lasci aperta la possibilità che la decisione tributaria sia valutata anche in assenza di riscontri e possa, almeno in astratto, costituire l'unica fonte di prova del fatto in essa accertato, ferma naturalmente la verifica della sua capacità dimostrativa secondo le regole generali e lo standard probatorio proprio del processo penale[59].

Né, d'altra parte, pare scontato che si possa colmare l'omissione applicando analogicamente, *in parte qua*, l'art. 238-*bis* c.p.p. L'art. 20 comma 1-*bis* detta una disciplina speciale della circolazione - nel processo penale - delle sentenze tributarie e degli accertamenti definitivi e la mancata riproduzione del criterio di valutazione andrebbe considerata consapevole[60].

Va in effetti osservato che il mancato richiamo dell'art. 192 comma 3 c.p.p. pesa diversamente a seconda del contenuto della decisione tributaria. Quando la decisione sia favorevole al contribuente-imputato - ipotesi che qui soprattutto interessa - la presunzione di innocenza dovrebbe lasciare in capo al pubblico ministero l'onere di provarne la colpevolezza, se del caso attraverso l'acquisizione di prove non assunte in

---

[58] DAMOSSO (2025), p. 934.

[59] Sul punto, DI VIZIO e TRAVERSI (2025), p. 767 s., i quali sottolineano come l'impiego nel processo penale delle risultanze formatesi in sede tributaria non comporti, di per sé, il trasferimento delle regole probatorie proprie di quest'ultima. Il giudice penale resta infatti chiamato a un'autonoma ricostruzione del fatto secondo gli strumenti del proprio rito e lo standard dell'oltre ogni ragionevole dubbio, sicché le presunzioni tributarie o le inversioni dell'onere probatorio operanti in sede fiscale non sembrano poter essere recepite come tali nel giudizio penale. In questa prospettiva, l'assenza, nell'art. 20 comma 1-*bis*, del vincolo di riscontro previsto dall'art. 192 comma 3 c.p.p. non implica necessariamente l'autosufficienza della sentenza tributaria: questa potrà, almeno in astratto, costituire l'unica fonte di prova quando il risultato conoscitivo dipenda da elementi valutabili secondo lo statuto probatorio penale, mentre maggiori cautele dovrebbero imporsi quando la sua capacità dimostrativa dipenda essenzialmente da regole presuntive proprie dell'accertamento tributario.

[60] In questo senso GUARALDI (2025), p. 57 s. In senso contrario TROISI (2025), p. 58, il quale, pur rilevando che l'art. 20 comma 1-*bis* non richiama il criterio valutativo dell'art. 192 comma 3 c.p.p., esclude che da tale omissione debba derivare l'attribuzione alle sentenze tributarie e agli atti di accertamento definitivi di una valenza probatoria superiore a quella riconosciuta dall'art. 238-*bis* c.p.p. alle sentenze irrevocabili.

sede tributaria, perché escluse da quel sistema, o perché semplicemente non raccolte: ove l'accusa non lo faccia, l'imputato deve essere assolto, senza che necessariamente occorrano conferme della decisione acquisita. Più delicata è l'ipotesi in cui, tramite l'art. 20 comma 1-*bis* - che, diversamente dall'art. 21-*bis*, non prevede la circolazione delle sole decisioni favorevoli -, entri nel processo penale una decisione definitiva che confermi la fondatezza della pretesa tributaria. In questo caso, in effetti, il criterio di valutazione avrebbe una funzione diversa, pur se - va detto - l'utilità dell'art. 192 comma 3 c.p.p. rischia non di rado di essere sopravvalutata: come osservava, con la consueta lucidità, Franco Cordero, le conferme, se uno le vuole cercare, non mancano mai[61]. E al tempo stesso è irrealistico che, in un sistema improntato alle garanzie come il nostro, si condanni unicamente sulla base di una decisione assunta in altra sede.

Nella logica dell'art. 20 comma 1-*bis*, dunque, il nuovo raccordo tra processo tributario e processo penale muove dalla medesima ottica dell'art. 238-*bis* c.p.p.: circolazione dell'accertamento senza circolazione del giudicato, ma secondo un regime probatorio non perfettamente sovrapponibile a quello previsto dal codice di rito.

La portata innovativa della disposizione emerge con chiarezza dal confronto con il quadro anteriore alla riforma. Nell'elaborazione relativa all'art. 238-*bis* c.p.p., infatti, proprio l'impiego a fini probatori delle sentenze tributarie era risultato controverso, in ragione della diversità delle regole operanti nei due giudizi[62]. L'art. 20 comma 1-*bis* supera oggi quella prospettiva, ammettendo espressamente l'ingresso delle decisioni tributarie definitive nel processo penale.

Nella direzione opposta, il quadro - abbiamo visto - è più articolato. Per le sentenze penali di assoluzione non comprese nell'art. 21-*bis*, l'impiego probatorio nel processo tributario continua ad essere desunto in via interpretativa dall'elaborazione giurisprudenziale anteriore alla riforma. Le assoluzioni che escludono la sussistenza del fatto o la sua riconducibilità all'imputato hanno, invece, efficacia di giudicato. L'intervento della Corte costituzionale ha tuttavia attenuato, sul piano applicativo, l'asimmetria così delineata. Pur non producendo gli effetti *erga omnes* propri delle pronunce di accoglimento, la decisione della Corte è destinata ad esercitare una significativa forza orientativa sull'applicazione della disposizione e, per questa via, ad ampliare gli spazi di autonoma valutazione del giudice tributario.

Ciò che emerge, in conclusione, è la tensione tra l'esigenza di coordinare i due procedimenti e quella di preservarne l'autonomia. La prima attraversa l'intera evoluzione del *ne bis in idem* nei doppi binari: era evidente quando la garanzia veniva intesa come divieto di un secondo giudizio e permane nella successiva elaborazione

---

[61] CORDERO (2012), p. 624.

[62] Così BUSETTO (2020), p. 8 s., il quale, dando conto della «spaccatura» registratasi nella giurisprudenza di legittimità circa l'applicabilità dell'art. 238-*bis* c.p.p. alle sentenze tributarie, osserva come le differenze tra le regole probatorie proprie del processo tributario e quelle del processo penale depongano contro l'utilizzabilità, in quest'ultimo, della sentenza tributaria come prova dei fatti in essa accertati. Da ultimo, D'ARCANGELO (2025), p. 228 s., il quale sottolinea come la circolazione nel processo penale degli elementi formatisi in sede tributaria non possa comportare la trasposizione delle regole probatorie proprie di quest'ultimo procedimento, dovendo il giudice penale procedere alla valutazione secondo lo statuto probatorio che gli è proprio.

della *sufficient connection in substance and time*, che ammette la coesistenza dei procedimenti proprio in quanto sufficientemente integrati. La stessa esigenza percorre la riforma, che ricerca un punto di equilibrio tra dialogo dei sistemi e autonomia degli accertamenti. Gli artt. 20 comma 1-*bis* e 21-*bis* rappresentano, sotto questo profilo, due differenti modalità di realizzare quel raccordo.

Ma è proprio la decisione liberatoria a mostrare quanto l'equilibrio tra integrazione e autonomia rimanga instabile. Quando il primo procedimento si conclude con una condanna, il coordinamento può essere affidato prevalentemente al piano sanzionatorio: la proporzionalità complessiva viene assicurata attraverso la compensazione tra le sanzioni, senza che l'accertamento compiuto da un giudice debba necessariamente vincolare l'altro. I due accertamenti possono così conservare la propria indipendenza, perché il coordinamento viene garantito altrove, sul terreno delle conseguenze punitive. È questa la logica oggi recepita dall'art. 21-*ter*[63].

Con la decisione liberatoria il problema cambia natura. Non vi sono due sanzioni delle quali governare il cumulo; occorre stabilire, invece, quale valore attribuire all'accertamento che ha escluso il fatto o la sua riferibilità al soggetto. Il coordinamento non può allora realizzarsi soltanto sul piano delle conseguenze, ma finisce per investire direttamente il rapporto tra i due accertamenti. È qui che la tensione tra integrazione e autonomia diviene più evidente: riconoscere alla decisione liberatoria effetti destinati a trascendere il procedimento nel quale si è formata significa inevitabilmente delimitare ciò che il secondo giudice può ancora accertare in modo autonomo.

Che la decisione liberatoria costituisca il punto più problematico del rapporto tra i due accertamenti trova, del resto, una significativa conferma nella più recente giurisprudenza sovranazionale. La Corte europea dei diritti dell'uomo si è infatti confrontata con una decisione tributaria divenuta definitiva dopo una precedente condanna penale, successivamente annullata e sostituita da un'assoluzione definitiva relativa ai medesimi fatti. Il rigetto della domanda di revisione proposta avverso la decisione tributaria, motivato anche in ragione dell'autonomia dei due accertamenti, non ha impedito alla Corte di ravvisare una violazione dell'art. 6 CEDU: il mantenimento della decisione tributaria aveva finito per privare l'assoluzione penale definitiva di almeno una parte dei suoi effetti utili[64].

Anche al di fuori del modello delineato in Italia dall'art. 21-*bis*, riemerge così la difficoltà di conciliare l'autonomia degli accertamenti con l'esigenza di riconoscere alla decisione liberatoria effetti nel procedimento parallelo.

Concludendo il precedente lavoro monografico si era osservato che la decisione liberatoria rappresentava il «velo squarciato» sul *ne bis in idem* dei doppi binari[65]. Quella

---

[63] In senso critico sull'idoneità del meccanismo a garantire in concreto la proporzionalità della risposta sanzionatoria, SCOLETTA (2025), p. 183 s., il quale rileva come il generico dovere di «tenere conto» della sanzione già irrogata, non accompagnato da criteri normativi di compensazione, rischi di tradursi in un adempimento meramente formale, senza assicurare né la prevedibilità della risposta punitiva complessiva né la sua limitazione a quanto strettamente necessario.

[64] Corte EDU, 22 ottobre 2024, *Tasoncom S.r.l. c. Repubblica di Moldova*.

[65] RUGGIERO (2022), p. 213 s.

considerazione sembra oggi acquisire una portata più generale. È proprio di fronte alla decisione liberatoria che vengono maggiormente allo scoperto i limiti di un modello fondato sulla coesistenza di accertamenti autonomi ma chiamati, al tempo stesso, a dialogare. Finché l'accertamento formatosi altrove entra nel nuovo giudizio come mero elemento di conoscenza, l'autonomia del secondo giudice resta sostanzialmente intatta; quando, invece, quell'accertamento acquista efficacia di giudicato e ne condiziona la decisione, riemerge inevitabilmente la difficoltà di conciliare autonomia e coerenza degli esiti.

La riforma tributaria segna dunque un passaggio ulteriore nell'evoluzione dei doppi binari, spostando il problema dal terreno della preclusione a quello della circolazione e della diversa graduazione degli effetti degli accertamenti. Ma proprio le vicende dell'art. 21-*bis* mostrano che la difficile convivenza tra processo penale e processo tributario non ha ancora trovato un assetto definitivo. La *never-ending story* dei doppi binari[66], per riprendere una fortunata espressione, sembra insomma destinata a proseguire.

Bibliografia.

BISCARDI, Giuseppe (2026): "Giudicato penale e processo tributario: dalla Consulta un avallo (molto) condizionato", *Processo penale e giustizia*, pp. 1310-1318.

BONTEMPELLI, Manfredi (2026): "Nota a Corte costituzionale, sent. n. 50/2026", *Archivio della nuova procedura penale*, pp. 262-264.

BUSETTO, Marcello (2020): "Utilizzabilità delle prove tributarie nell'ambito del processo penale", *La legislazione penale*, pp. 1-15.

CARINCI, Andrea (2025): "Il difficile bilanciamento tra sistematica e realtà applicativa nel ragionamento della Suprema Corte in tema di operatività dell'art. 21-*bis* d.lgs. 74/2000", *IUS*, 18 febbraio 2025.

CARRATTA, Antonio (2020): "Accertamento fattuale del giudice penale ed efficacia nel processo civile", in LUPARIA, Luca, MARAFIOTI, Luca, PAOLOZZI, Giovanni (eds.):

[66] L'espressione è di Francesco Viganò, che la impiega con riferimento alla vicenda del doppio binario in materia di abusi di mercato; la si riprende qui per la sua evidente attitudine a descrivere anche la tormentata evoluzione dei rapporti tra processo penale e processo tributario (VIGANÒ (2016)).

Processo penale e processo civile: interferenze e questioni irrisolte (Torino, Giappichelli), pp. 27-54.

CASSIBBA, Fabio (2025): "Il giudicato", in UBERTIS, Giulio (ed.): *Sistema di procedura penale*, vol. II, *Persone strumenti riti*, III ed. (Milano, Giuffrè), pp. 731-747.

CIVARDI, Stefano (2025): "I principi di proporzionalità, offensività e *ne bis in idem* in materia sanzionatoria amministrativa. Prime riflessioni sull'attuazione dei principi della legge 111/2023 nel decreto delegato 87/2024", *Giustizia insieme*, 2, pp. 157-167.

CIVARDI, Stefano (2026): "Appunti sulla sentenza della Corte costituzionale 50/2026", *Giustizia insieme*, 28 maggio 2026.

COLAIANNI, Francesco e COLOMBO, Davide (2025): "Sull'efficacia del giudicato penale nel processo tributario. Riflessioni a margine della sent. n. 3800/2025 della Corte di cassazione", *Rivista di diritto tributario*, pp. 95-119.

CORDERO, Franco (2012): *Procedura penale*, IX ed. (Milano, Giuffrè).

DAMOSSO, Francesco Maria (2025): "Art. 238-*bis*", in GIULIANI, Livia e ILLUMINATI, Giulio (eds.): *Commentario breve al codice di procedura penale*, IV ed. (Padova, Cedam), pp. 931-936.

DANIELE, Marcello (2008): "Proscioglimento (dir. proc. pen.)", *Enciclopedia del diritto*, Annali, vol. II (Milano, Giuffrè).

D'ARCANGELO, Fabrizio (2025): "Il volto costituzionale del processo penale tributario", in CREPALDI, Roberto, D'ARCANGELO, Fabrizio, INGRASSIA, Alex, SCOLETTA, Marco (eds.): *Il volto costituzionale del sistema penale tributario* (Milano, Giuffrè), pp. 191-265.

DE BONIS, Vittorio (2025): "Il *ne bis in idem* e gli approdi del d.lgs. n. 87 del 2024: la latenza di un conflitto irrisolto nella prospettiva della complementarità e del collegamento cronologico dei trattamenti sanzionatori", *Diritto e pratica tributaria*, pp. 1359-1453.

DE BONIS, Vittorio (2026): "La prova legale dei fatti accertati dalla sentenza penale: il *ne bis in idem* e la circolazione della prova tra processi contermini", *Diritto e pratica tributaria*, pp. 542-622.

DI PACO, NICOLÒ (2026): "I rapporti fra processo penale e processo tributario alla luce della riforma fiscale: che sia giunta l'ora di salutare il doppio binario?", *La legislazione penale*, 27 luglio 2026, pp. 1-47.

DI SIENA, Marco (2025): "Le asimmetrie parallele e l'efficacia del giudicato penale", *Corriere tributario*, pp. 531-538.

DI VIZIO, Fabio e TRAVERSI, Alessandro (2025): "Questioni probatorie", in DI VIZIO, Fabio e MAZZOTTA, Giuseppe (eds.): *Il nuovo diritto penale tributario* (Milano, Giuffrè), pp. 767-794.

FIANDACA, Giovanni e MUSCO, Enzo (2019): *Diritto penale. Parte generale*, VIII ed. (Bologna, Zanichelli).

FIORELLI, Giulia (2020): "Il giudicato penale assolutorio per insufficienza di prove: quale efficacia negli «altri» giudizi civili?", in LUPARIA, Luca, MARAFIOTI, Luca, PAOLOZZI, Giovanni (eds.): *Processo penale e processo civile: interferenze e questioni irrisolte* (Torino, Giappichelli), pp. 125-142.

FONTI, Rossella (2025): "Il giudicato penale", in CERESA-GASTALDO, Massimo (ed.): *Procedura penale esecutiva*, II ed. (Torino, Giappichelli), pp. 27-90.

FURIAN, Simone e ZANELLATO, Laura (2024): "L'assoluzione penale fa stato nel processo tributario da subito", *Il fisco*, pp. 3666-3669.

GAMBOGI, Gianluca e BELLI, Benedetto (2025): "La Cassazione riscrive l'art. 21-*bis* del d.lgs. 74/2000: immediato ritorno al doppio binario?", *Diritto & Giustizia*, 26 febbraio 2025.

GIOVANARDI, Andrea (2024): "Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario", *Rivista di diritto tributario – Supplemento online*, 20 aprile 2024.

GIOVANARDI, Andrea (2025): "Sull'efficacia delle sentenze penali di assoluzione solo per le sanzioni: una pioggia di critiche, in attesa delle SS.UU.", *IPSOA Quotidiano*, 28 marzo 2025.

GIOVANARDI, Andrea (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", *IPSOA Quotidiano*, 18 aprile 2026.

GIOVANNINI, Alessandro (2025a): "Processo penale e processo tributario: l'efficacia di giudicato della sentenza di assoluzione", *Giustizia insieme*, 2, pp. 169-194.

GIOVANNINI, Alessandro (2025b): "Limiti dell'efficacia del giudicato penale nel processo tributario", *Rivista di giurisprudenza tributaria*, pp. 796-801.

GIOVANNINI, Alessandro (2026): "Il fatto, l'assoluzione e i due processi", *Giustizia insieme*, 11 maggio 2026.

GLENDI, Cesare (2026): "Corte costituzionale n. 50/2026: *stupor mundi et immutator mirabilis*", *IPSOA Quotidiano*, 9 maggio 2026.

GUARALDI, Filippo (2025): "Le novità della riforma in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario", *Diritto penale economia impresa*, 2, pp. 57-64.

IAFISCO, Luca (2002): "Osservazioni in tema di accertamento «dubbioso», efficacia in altri giudizi ex art. 654 c.p.p. e uso come prova della sentenza penale irrevocabile", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, pp. 586-613.

INGRAO, Giuseppe (2025): "Sui retroscena processuali della sentenza di Cassazione n. 3800/2025: una reazione ad una assoluzione penale sbrigativa e mal motivata? (con postilla di Raffaello Lupi)", *Rivista telematica di diritto tributario*, 29 marzo 2025.

LOVISOLO, Antonio (2024): "'Doppio binario' fra esiti del processo penale e tributario: necessità di un coordinamento normativo e inconfigurabilità di automatici effetti delle sentenze penali nel processo tributario; (limitata) rilevanza nel processo penale delle sentenze e 'definizioni' tributarie", *Diritto e pratica tributaria*, pp. 1310-1322.

MANZINI, Vincenzo (1967): *Trattato di diritto processuale penale italiano*, vol. I, VI ed., aggiornata da CONSO, Giovanni e PISAPIA, Gian Domenico (Torino, Utet).

MARCHESELLI, Alberto (2026): "La Consulta e la prova tributaria: una sentenza storica", *Corriere tributario*, pp. 439-447.

MARINUCCI, Giorgio (1987): "Antigiuridicità", *Digesto delle discipline penalistiche*, vol. I (Torino, Utet).

MORELLI, Francesco (2014): *Le formule di proscioglimento. Radici storiche e funzioni attuali* (Torino, Giappichelli).

ORLANDI, Renzo (1992): *Atti e informazioni della autorità amministrativa nel processo penale. Contributo allo studio delle prove extracostituite* (Milano, Giuffrè).

PASCUCCI, Nicola (2025): "Art. 530 c.p.p.", in GIULIANI, Livia e ILLUMINATI, Giulio (eds.): *Commentario breve al codice di procedura penale*, IV ed. (Padova, Cedam), pp. 2504-2508.

PLATANIA, Francesco (2025): "La Cassazione sull'efficacia del giudicato penale nei giudizi fiscali", *IUS Tributario*, 11 marzo 2025.

RUGGIERO, Rosa Anna (2022): *Proscioglimento e ne bis in idem nel doppio binario sanzionatorio* (Torino, Giappichelli).

SCOLETTA, Marco (2025): "Nuovi e vecchi profili di illegittimità costituzionale del doppio binario punitivo degli illeciti tributari", in CREPALDI, Roberto, D'ARCANGELO, Fabrizio,

INGRASSIA, Alex, SCOLETTA, Marco (eds.): *Il volto costituzionale del sistema penale tributario* (Milano, Giuffrè), pp. 157-189.

SIRACUSANO, Delfino (1958): "Assoluzione (dir. proc. pen.)", *Enciclopedia del diritto*, vol. III (Milano, Giuffrè).

SPANGHER, Giorgio (1995): "Nuovi profili nei rapporti fra processo civile e processo penale", in AA. VV.: *Nuovi profili nei rapporti fra processo civile e processo penale. Atti del Convegno di studio, Trento, 18 e 19 giugno 1993* (Milano, Giuffrè), pp. 31-67.

TRIPODI, Andrea Francesco (2024): "Prime osservazioni sulla riforma fiscale nella prospettiva del ne bis in idem europeo", *DisCrimen*, 2 ottobre 2024.

TROISI, Paolo (2025): "I doppi binari punitivi nel prisma del ne bis in idem processuale", *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 2, pp. 42-73.

URICCHIO, Antonio Felice e PETRUZZELLA, Luca (2025): "Sentenza penale assolutoria nel processo tributario: l'art. 21-*bis* del d.lgs. 74/2000 tra giudicato e valore probatorio", *Il processo*, 1, pp. 294-313.

VENEZIANI, Paolo (2023): "La legge delega per la riforma fiscale: una prima lettura dei profili penalistici", *Sistema penale*, 9, pp. 23-48.

VICOLI, Daniele (2011): "L'efficacia extrapenale del giudicato", in CAPRIOLI, Francesco e

VICOLI, Daniele: *Procedura penale dell'esecuzione*, II ed. (Torino, Giappichelli), pp. 117-138.

VIGANÒ, Francesco (2016): "*A never-ending story*? Alla Corte di Giustizia dell'Unione europea la questione della compatibilità tra ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia, questa volta, di abusi di mercato", *Diritto penale contemporaneo*, 17 ottobre 2016.