

**“CONSIDERAZIONI A MARGINE DELLA UDIENZA DELLA CORTE
COSTITUZIONALE TENUTASI IL 27.1.2026- IN ATTESA DELLA
DECISIONE DELLA CORTE**

5 febbraio 2026

Vincenzo Senatore

-magistrato ordinario-

Testo ultimato in data 31 gennaio 2026

L'articolo 21 bis è in vigore dal 29 giugno 2024.

Esso stabilisce:

“La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi.

2. La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati.”

Si tratta di una norma che ha suscitato grande interesse all'interno della giurisprudenza per il suo impatto dirompente rispetto alla storia dei rapporti fra processo tributario e processo penale.

Dopo meno di un anno dalla sua entrata in vigore, i contrasti sulle interpretazioni da attribuirsi a tale disposizione insorti nella giurisprudenza di legittimità hanno indotto la sezione V della Corte di cassazione a rimettere la questione alle Sezioni Unite che all'esito della udienza del 7 ottobre 2025 hanno sospeso il giudizio rilevando la pregiudiziale di costituzionalità, dando atto della pendenza della duplice questione di legittimità costituzionale sollevata dai giudici di merito, calendarizzata inizialmente per il giorno 26 gennaio 2026, poi discussa dalle parti nella udienza del 27 gennaio 2026.

Occorre precisare che dal punto di vista processuale l'ordinanza interlocutoria delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 31961 del 9 dicembre 2025 costituiva una decisione del tutto vincolata.

Ed invero, non v'è dubbio che prima ancora di dirimere il contrasto interpretativo sulla estensione da attribuirsi all'articolo 21 bis Dlvo 74/2000 deve essere risolta la sollevata questione di legittimità costituzionale.

E', infatti, evidente che l'eventuale accoglimento della questione con eventuale caducazione della disposizione renderebbe del tutto superflua la risoluzione del contrasto interpretativo.

Altrettanto indubitabile che eventuali interpretazioni costituzionalmente orientate- deve dirsi costantemente rese dalla giurisprudenza di legittimità e molto spesso anche dalla giurisprudenza di merito allo scopo di ridurre i casi di rilevazione di incidenti di costituzionalità- possono essere assunte fin tanto che la questione di costituzionalità non sia stata formalmente sollevata e posta all'attenzione della Corte Costituzionale anche al fine di evitare assai pregiudizievoli sovrapposizioni e, comunque, di salvaguardare la necessaria linea di demarcazione fra attività di nomofilachia ed attività di verifica della compatibilità costituzionale della legge.

Dopo aver ascoltato con attenzione gli interessanti interventi svolti dall'Avvocatura Generale, permane il dubbio di legittimità costituzionale dell'articolo 21 bis su due questioni che assumono rilievo cruciale:

il contrasto con gli articoli 3-53 della Costituzione rispetto alla indubbia disparità di trattamento che si potrebbe determinare in concreto fra due contribuenti che si trovano nella stessa posizione rispetto all'amministrazione finanziaria; per come è scritta attualmente la norma la disparità pare evidente:

chi viene assolto perché il fatto non sussiste o perché non ha commesso il fatto, in seguito a dibattimento, sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, beneficia del giudicato nel giudizio tributario;

chi viene assolto nel giudizio abbreviato non si vede riconosciuto analogo beneficio;

chi, per un qualche ragione in relazione allo stesso fatto, non dovesse essere attinto dal procedimento penale non si vede riconosciuto analogo beneficio (potrebbe, ad esempio, capitare che l'amministratore formale della società sia iscritto nel registro delle notizie di reato per effetto della informativa della Guardia di Finanza; al contempo l'Agenzia delle Entrate sulla base di quella stessa informativa potrebbe, utilizzando le presunzioni di cui all'accertamento tributario, redigere un autonomo avviso di accertamento nei confronti di colui che viene ritenuto l'amministratore di fatto della società; nei confronti di quest'ultimo non si apre il procedimento penale, ma- a seguito di ricorso tributario avverso l'avviso di accertamento- si apre il giudizio tributario; nel giudizio tributario a carico del ritenuto amministratore di fatto l'articolo 21 bis non trova applicazione; nel giudizio penale a carico dell'amministratore di diritto la disposizione trova applicazione).

Su questo punto non si coglie alcuna controdeduzione dirimente nell'intervento della Avvocatura dello Stato.

Altra questione:

il rilevato contrasto con l'articolo 111 commi I e II della Costituzione che finisce con l'assorbire il pur rilevato contrasto con l'articolo 24 della Costituzione.

Il tema è quello della disparità di trattamento che deriva, quale effetto immediato, dall'articolo 21 bis fra le parti del giudizio tributario:

il contribuente che viene assolto perché il fatto non sussiste o perché non ha commesso il fatto con sentenza pronunciata a seguito di dibattimento sugli stessi fatti oggetto di valutazione nel processo tributario, beneficia del giudicato;

l'Agenzia delle Entrate oppure l'Agenzia delle Entrate Riscossione non potrà beneficiare di analogo giudicato in relazione ad una sentenza di condanna in sede penale del contribuente, divenuta irrevocabile, in relazione stessi fatti oggetto di valutazione nel processo tributario.

L'Avvocatura dello Stato si è ampiamente soffermata sulla pur rilevata violazione dell'articolo 24 della Costituzione.

La questione relativa al pregiudizio al diritto di difesa, pur rilevante, non risolve, però, il problema della violazione dell'articolo 111 comma 1 e comma 2.

L'automatica efficacia di giudicato attribuito alla sentenza di assoluzione dibattimentale nei termini circoscritti dell'articolo 21 bis pone il seguente problema:

è osservata la regola dello svolgimento nel contraddittorio fra le parti del processo tributario? Se il giudice tributario è vincolato al verdetto assolutorio penale rispetto al quale nulla può argomentare, può ancora dirsi che la prova, come peraltro richiesto dall'articolo 7 comma 5 bis, si sia formata nel contraddittorio fra le parti?

La regola del contraddittorio richiede che la prova si forma davanti al giudice, all'esito di un giudizio nel quale il ricorrente deve avere la possibilità di dimostrare l'esistenza di elementi negativi rispetto alla imposizione, la parte resistente deve ribadire l'esistenza degli elementi positivi, ad entrambe le parti deve essere riconosciuto il diritto di replicare.

Sulla sentenza di assoluzione che produce effetto automatico nel giudizio tributario quale contraddittorio resta alle parti?

Vi è- tema niente affatto secondario- il principio, del tutto concorrente con quello del contraddittorio, dello svolgimento del giudizio in condizione di parità.

Quale parità può dirsi assicurata in giudizio nel quale ad una parte è data la possibilità di vincere introducendo un elemento che sfugge al contraddittorio e che ha effetto decisivo rispetto al verdetto finale, obbligando il giudice ad una mera presa d'atto, mentre alla parte contrapposta non è data la stessa possibilità?

Su questi temi cruciali non si è registrata nel corso della udienza del 27 gennaio una presa di posizione netta da parte dell'Avvocatura dello Stato.

La difesa erariale ha incentrato la propria attenzione esclusivamente sull'articolo 24 della Costituzione.

In sintesi, le considerazioni svolte sono le seguenti:

esistono nel sistema processuale penale delle norme che consentono alla Agenzia delle Entrate di essere informata dell'esistenza di una indagine: talora perché lo stesso ufficio è tenuto a presentare la denuncia alla Procura della Repubblica ai sensi dell'articolo 331 cpp; talaltra perché la Guardia di Finanza garantisce il necessario raccordo fra Agenzia delle Entrate e Procura della Repubblica: infatti, la Guardia di Finanza è tenuta, ai sensi dell'articolo 347 cpp, a riferire la notizia di reato emergente dall'accertamento tributario; c'è, poi, l'articolo 220 disp.att. cpp che prevede la trasmissione del processo verbale di constatazione al PM, il quale, a sua volta, potrà produrre tale atto, con i limiti fissati dalla giurisprudenza di legittimità, nel giudizio penale.

C'è, poi, lo stesso PM, chiamato a far valere nel giudizio tributario, l'interesse pubblico, coincidente con quello erariale, a far le veci della Agenzia delle Entrate e, quindi, a garantire le ragioni della difesa erariale.

Come si dice nella processualistica, si tratta di un argomento che "prova troppo".

È proprio vero che il PM nell'ambito del processo penale nell'agire nell'interesse della collettività può agire in nome e per conto dell'Agenzia delle Entrate.

Gli argomenti che smentiscono questa tesi sono molteplici.

In primo luogo, vi è quello secondo cui il PM, se le risultanze del giudizio non confortano la tesi dell'accusa, è deontologicamente tenuto a chiedere l'assoluzione dell'imputato; quindi, avversando le ragioni dell'Agenzia delle Entrate che, non presente nel giudizio, vedrebbe venire meno questa assai improbabile difesa.

Poi c'è un argomento terminologico: l'interesse della collettività non necessariamente coincide con quello di una parte pubblica; fa parte della collettività anche il contribuente e compito del PM, sussistendo le condizioni processuali, è quello di affiancarsi al difensore di quest'ultimo per dare maggiore forza persuasiva alla istanza di assoluzione.

Poi- e qui c'è un tema che mi coinvolge personalmente per le funzioni che attualmente svolgo- c'è il PM della Cassazione: il Procuratore Generale della e non presso la Cassazione.

Questo PM non agisce nell'interesse della collettività, ma nell'interesse della legge che è ben altra cosa.

Se la legge risulta violata, se la motivazione risulta viziata compito del Procuratore Generale della Cassazione è quello di suggerire alla Corte di Cassazione la decisione nell'interesse della legge.

Nel grado finale del processo penale, dunque, l'Agenzia delle Entrate non potrebbe in alcun modo essere tutelata dal PM che in quel giudizio decisivo ha come suo unico riferimento solo la legittimità della decisione presa dai giudici del merito e non anche la tutela dell'interesse della collettività e tanto meno la tutela degli interessi di una amministrazione pubblica che ha la veste di persona offesa.

Sotto altro profilo l'Avvocatura dello Stato ha ritenuto che la illegittimità costituzionale dell'articolo 21 bis non possa essere ricondotta all'applicazione di prassi dell'articolo 419 cpp ed alla interpretazione data dalle Sezioni Unite della Cassazione (sentenza n. 29862 del 12 ottobre 2022) dell'articolo 185 cp.

L'articolo 419 cpp stabilisce che l'avviso della udienza preliminare è dato alla persona offesa della quale risulti agli atti l'identità ed il domicilio.

La necessaria premessa è che, secondo la giurisprudenza di legittimità, legittimato a costituirsi parte civile nel processo penale relativo a reati tributari è la persona offesa da individuarsi nella Agenzia delle Entrate e non nella Presidenza del Consiglio dei Ministri.

L'altra premessa è che l'**articolo 417 cpp** (requisiti formali della richiesta di rinvio a giudizio) chiama il Pm ad indicare nella richiesta di rinvio a giudizio le generalità della persona offesa dal reato qualora ne sia possibile l'identificazione.

Così scritta la norma, che influenza quella contenuta **nell'articolo 419 cpp**, essa fa indiscutibilmente riferimento alla persona offesa che sia persona fisica; non potendosi riferire i concetti di generalità ed identificazione ad una persona giuridica (al più i concetti valgono per il legale rappresentante); ancor meno la norma può essere riferita ad una pubblica amministrazione.

Ciò che conta è che, così come scritta, il PM non è tenuto ad identificare o generalizzare la persona offesa; l'omissione di tale adempimento non incide sulla validità della richiesta di rinvio a giudizio e quindi, di conseguenza, se generalità ed identificazione non sono presenti nel fascicolo, il Gip non è tenuto a dare avviso alla persona offesa della fissazione della udienza preliminare.

Dunque, non per un fatto di prassi come prospettato dall'Avvocatura dello Stato nell'intervento in udienza, ma per disposto normativo, in un processo avente ad oggetto un reato tributario nessuno è tenuto, a pena di invalidità degli atti, ad avvisare l'Agenzia delle Entrate che, dunque, legittimamente rimane estranea al processo, salvo che non ne prenda informazione aliunde, eventualmente costituendosi parte civile.

Qui entra in gioco l'articolo **185 cp** come interpretato dalle **Sezioni Unite** della Cassazione con la **sentenza n. 29862 del 12 ottobre 2022**: *“Nel rapporto tra il contribuente e l'erario, il danno patrimoniale da evasione penalmente rilevante, di cui l'amministrazione finanziaria può chiedere il risarcimento, è necessariamente diverso dall'imposta evasa, dalle sanzioni e dagli interessi previsti dalla legislazione speciale, e potrà consistere solo negli eventuali ulteriori o diversi pregiudizi sopportati dalla Pa.”*

L'Agenzia delle Entrate che si costituisce parte civile è legittimata a chiedere il risarcimento dei danni conseguenti alla evasione, ma il tributo evaso non può essere oggetto della pretesa in sede penale.

È bene sottolineare che il **decisum** delle **Sezioni Unite** costituisce **“diritto vivente”**; con tale principio la Corte Costituzionale deve confrontarsi necessariamente; non è condivisibile l'affermazione della Avvocatura dello Stato secondo cui sarà sufficiente rimuovere questo principio giurisprudenziale per fare salva la legittimità dell'articolo 21 bis.

A ben vedere la decisione delle Sezioni Unite si fonda sul presupposto che l'Agenzia delle Entrate deve tutelare la propria obbligazione da inadempimento fuori del processo penale e che all'inadempimento puro e semplice non può attribuirsi natura di danno; **il risarcimento della parte civile Agenzia delle Entrate deve riguardare, insomma, il solo danno ulteriore e diverso che si è determinato in conseguenza dell'inadempimento.**

Si tratta di principi che non possono essere rimossi in automatico per effetto della sola entrata in vigore dell'articolo 21 bis.

Resta, in ogni caso, il tema secondo cui il sistema normativo penale e tributario non appresta alcuna tutela alla Agenzia delle Entrate nel giudizio penale in relazione al recupero del tributo evaso.

L'attuale sistema normativo non tutela la conoscenza del giudizio da parte della Agenzia delle Entrate e questo, in assenza di interventi normativi assolutamente, necessari, espone l'articolo 21 bis al rischio di illegittimità costituzionale anche in relazione all'articolo 24 della Costituzione.

A questo riguardo è necessario precisare che **gli articoli, richiamati dalla Avvocatura dello Stato, 331 cpp, 347 cpp, 220 disp.att. se valgono a rendere edotta l'Agenzia delle Entrate dell'avvio di una indagine, certamente nessuna conoscenza danno del giudizio penale, facendo riferimento ad una fase iniziale del procedimento rispetto alla quale l'esito dibattimentale delle indagini costituisce una delle plurime eventualità processuali.**

L'articolo 419 cpp- da leggersi in combinato con l'articolo 417 cpp- nulla prevede in termini di obbligo rispetto all'avviso da darsi alla persona offesa e, quindi, all'Agenzia delle Entrate.

L'interpretazione data dalle Sezioni unite dell'articolo 185 cpp costituisce il punto di approdo di un complesso percorso giurisprudenziale che investe anche istituti di carattere civilistico e che certamente non può essere modificato per effetto della introduzione nel sistema normativo dell'articolo 21 bis che nessuna influenza ha rispetto a questi ultimi ed al loro rapporto con il processo penale.

Ancora una volta si deve tornare su un tema già altre volte affrontato: l'introduzione nel sistema normativo di una norma così impegnativa e derogatrice rispetto al principio del libero convincimento del giudice, della formazione della prova nel giudizio di cui all'articolo 7 comma 5 bis Dlgs 546/92- oggi articolo 52 comma 5 Dlgs 175/24, quale l'articolo 21 bis Dlgs 74/2000 non poteva e non può costituire un fatto isolato nel sistema normativo.

Ferma la inconciliabilità dell'articolo 21 bis con l'articolo 7 comma 5 bis, la quale si riflette immediatamente nella incompatibilità con l'articolo 111 commi 1 e 2 della Costituzione, si può pensare a qualche immediata soluzione per rendere l'amministrazione finanziaria parte obbligatoria del processo penale; in che modo?

Mutando il testo degli articoli 417 cpp e 419 cpp: rendendo obbligatoria la notifica della richiesta di rinvio a giudizio e, di seguito, dell'avviso della udienza preliminare alla Agenzia delle Entrate nel procedimento che ha ad oggetto reati tributari;

in aggiunta o in alternativa inserendo nell'articolo 129 disp.att. un comma che fissi l'obbligo di informazione sul procedimento alla sede competente per territorio della Agenzia delle Entrate quando il pm esercita l'azione per uno dei reati tributari.

Se questi rimedi risolvono o possono in parte risolvere il pregiudizio all'articolo 24 Cost, essi non è detto che valgano a risolvere il rilevato pregiudizio che l'articolo 21 bis reca ai principi del giusto processo e, quindi, all'articolo 111 cost.

Il tema è il seguente: se la sentenza di assoluzione è stata resa nel processo penale al quale ha partecipato l'amministrazione finanziaria, questo ne autorizza l'automatica applicazione nel giudizio tributario?

Davanti al giudice tributario, terzo ed imparziale, è ragionevole impedire alla amministrazione finanziaria di portare una prova della fondatezza della imposizione (ad esempio una presunzione o una testimonianza non utilizzabile nel processo penale, un documento acquisito nelle indagini dopo la scadenza dei termini di indagine e, quindi, non utilizzabile, una intercettazione non utilizzabile in sede penale perché acquisita nel diverso processo) che possa essere validamente utilizzata in quella sede, a differenza di quanto stabilito per il processo penale?

UNA POSSIBILE SOLUZIONE PER SUPERARE LA QUESTIONE DI LEGITTIMITA' COSTITUZIONALE

È abbastanza improbabile che la Corte Costituzionale decida la questione, emettendo una sentenza meramente caducatoria, dunque con eliminazione dal sistema normativo dell'articolo 21 bis Dlgs 74/2000 sic et simpliciter.

Si tratterebbe, invero, di una soluzione eccessivamente drastica che finirebbe con il neutralizzare in modo totale la volontà del legislatore, la quale, invero, si rinviene con assoluta chiarezza all'interno della legge delega precisato la ratio legis.

Nell'articolo 20 comma 1 lettera a) nr. 1 della legge delega nr. 111 del 2023 vi è un espresso riferimento alla esigenza di razionalizzare il sistema delle sanzioni amministrative e penali in ambito tributario, mentre- ed è ciò che assume maggiore rilievo rispetto alla questione posta all'esame delle Sezioni Unite della Cassazione- nella successiva lettera c) si legge: **«rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi (...)**»

Una conferma rispetto alle intenzioni perseguite dal legislatore è rinvenibile anche nella relazione illustrativa al decreto legislativo attuativo nr 87 del 14 giugno 2024, laddove è scritto che «l'obiettivo del citato articolo 20, comma 1, lettera a), numero 1), è quello di conseguire una maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali, evitando forme di duplicazione non compatibili con il divieto di bis in idem», laddove «l'articolo 20, comma 1, lettera a), numero 3) è finalizzato, invece, alla revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario».

Su questo tema, del resto, si registra il chiarissimo contributo presente all'interno della ordinanza della V sezione della Corte di Cassazione del 5 febbraio 2025 di rimessione del contrasto insorto sulla portata da attribuirsi all'articolo 21 bis nella parte in cui si legge:

*“..... come è stato anche rilevato in dottrina, risponde all'obiettivo della riforma di attuare il **principio di non contraddizione e di coerenza del sistema**, innovando la struttura del c.d. doppio binario per armonizzarne la disciplina con i principi generali dell'ordinamento, con primario riferimento all'art. 53, comma 1 della Costituzione che impone, quale requisito strutturale dell'obbligazione tributaria, l'effettività e realtà del presupposto impositivo.*

*Ciò non solo, pertanto, **nella prospettiva del rispetto del principio del ne bis in idem, ma, appunto, anche per l'esigenza di attuare il principio di non contraddizione e di coerenza del sistema, con recupero della omogeneità della verità processuale sul fatto e in ultima istanza, scongiurando l'eventualità che, per effetto di un doppio binario processuale, ciò che non esiste dal punto di vista fenomenico in ambito penale, possa invece esserlo in ambito tributario, ciò,***

almeno, quando l'accertamento penale sia stato esito del giudizio dibattimentale, dotato di caratteristiche strutturali e di standard probatori più elevati di quelli del processo tributario.

Ecco, quindi, che potrebbe farsi largo l'ipotesi di una sentenza di incostituzionalità **additiva**, di quelle, per intenderci, che la Corte costituzionale emette "*aggiungendo un principio generale, utile al legislatore per legiferare coerentemente e al giudice per individuare provvisoriamente una regola da applicare al caso concreto*" -secondo la definizione testualmente ricavabile dal sito web istituzionale della stessa Corte.

Ed allora, se il problema di compatibilità costituzionale della disposizione in esame è dato dal fatto che essa attribuisce efficacia di giudicato, quanto ai fatti medesimi, alla sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, così da **determinare un automatismo** che non si concilia con il **principio del giusto processo** (secondo cui la prova si forma davanti al giudice terzo ed imparziale nel contraddittorio fra le parti) la via di uscita ragionevole potrebbe essere data dalla seguente aggiunta

"è fatta salva in questo caso la possibilità per l'amministrazione resistente di fornire elementi di prova non esaminati o non utilizzabili nel giudizio penale; il giudice se dichiara la inefficacia del giudicato penale assolutorio deve specificare in modo circostanziato e puntuale le ragioni della legittimità della pretesa tributaria"

La regola resterebbe quella della efficacia del giudicato della sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso; l'eccezione sarebbe la dichiarazione di inefficacia del giudicato nel solo caso di produzione di elementi di prova non valutati o non utilizzabili da parte del giudice penale e sulla base di una motivazione "**rafforzata**", nella quale, cioè, il giudice è tenuto a dare conto espressamente delle ragioni della prevalenza delle prove prodotte dalla amministrazione resistente.

Un tentativo, insomma, di trovare un punto di equilibrio fra due irrinunciabili principi di civiltà giuridica ormai entrati in pianta stabile nel nostro ordinamento: esigenza **di attuare il principio di non contraddizione e di coerenza del sistema e salvaguardia del principio del giusto processo**

Una simile soluzione, sempre che possa essere effettivamente questa una possibile via di uscita alla questione di legittimità costituzionale in corso di valutazione, richiederebbe, comunque, un adeguamento in sede applicativa del secondo comma dell'articolo 21 bis.

È evidente che, in caso di produzione nel giudizio di cassazione della sentenza penale irrevocabile di cui al primo comma, la Corte di Cassazione non potrebbe essere chiamata a svolgere un sindacato di merito sulla eventuale prova contraria depositata in quella sede dalla amministrazione resistente. Senza necessità di modificare tale disposizione, la Cassazione in sede applicativa potrebbe stabilire che in caso di produzione della eventuale prova contraria, la valutazione sulla declaratoria di inefficacia del giudicato debba essere rimessa al giudice di merito.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Si registra all'interno del complessivo disegno riformatore della giustizia e del processo tributario avviatosi con la legge di delega 130/22 e portato avanti con la legge di delega 111/23 l'assenza di linearità.

Nel primo intervento legislativo, accanto alla istituzione di una magistratura professionale (con un processo che, pur molto faticosamente, si è avviato sin dall'anno 2023 e che è in corso di svolgimento con l'espletamento del primo concorso per il reclutamento di magistrati tributari e con la contestuale chiusura dell'accesso ai ruoli dei giudici tributari), il risultato più evoluto e qualificante per il processo tributario è stata l'introduzione dell'articolo 7 comma 5 bis del dlvo 546/92 sulla quale ci si è soffermati in precedenza.

È questa una disposizione che, accanto alla introduzione nel giudizio tributario della prova testimoniale- pur con qualche limitazione-, è mossa dall'intento di elevare il giudizio tributario fino ad un livello prossimo rispetto al giudizio penale, applicando, in primo luogo, il principio del giusto processo al giudizio tributario.

La formazione della prova avviene nel giudizio tributario nel contraddittorio delle parti ed il giudice valuta le risultanze, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, e decide, in modo circostanziato e puntuale, sulla legittimità o meno della imposizione tributaria.

L'articolo 7 comma 5 bis fa riferimento ad un esercizio della funzione giurisdizionale basato sul **principio del libero convincimento e non condizionato da automatismi**.

L'articolo 21 bis del Dlvo 74/2000 fissa un **automatismo con parziale ripristino della regola della prevalenza del giudicato penale nel giudizio civile**.

È evidente che il sistema non può reggersi su disposizioni, ugualmente vigenti e da applicare nel giudizio, che rispondono a modelli diversi.

Le criticità dell'articolo 21 bis non si limitano, tuttavia, ai suoi rapporti con l'articolo 7 comma 5 bis del Dlgs 546/92.

Già in occasione di un precedente incontro organizzato dal centro studi, tenutosi il 21 maggio 2024, in relazione alla possibilità, riconosciuta ai sensi dell'articolo 21 bis comma 2 Dlgs 546/92, alle parti di depositare nel giudizio in Cassazione la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non ha commesso il fatto, si erano formulate le seguenti considerazioni: "Si tratta di una disposizione che introduce all'interno del giudizio di Cassazione avverso le sentenze tributarie un sindacato di merito su una questione esulante dai tassativi casi di ricorso previsti dall'articolo 360 cpc e derogante rispetto al divieto di produzione di documenti di cui all'articolo 372 cpc."

Questa analogha considerazione è contenuta, sia pure implicitamente, in un inciso della ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite del 4 marzo 2025.

Proprio il richiamo a tale granitico orientamento rende, meglio di ogni altra parola, quale sia stata la portata "rivoluzionaria" della previsione contenuta all'interno dell'articolo 21 comma 2 Dlgs 546/92.

Non è certo questa la sede per affrontare il tema complesso del ruolo da attribuire alla Corte di cassazione: giudice di legittimità cui è demandata la funzione nomofilattica o giudice di terza istanza.

Vien da chiedersi, in conclusione,

se l'introduzione nel sistema normativa dell'articolo 21 bis comma 2 Dlgs 546/92 sia stato oggetto di confronto con il testo dell'articolo 65 del vigente ordinamento giudiziario secondo cui "***La corte suprema di cassazione, quale organo supremo della giustizia, assicura l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità, del diritto oggettivo nazionale***" e se una disposizione di tale portata innovativa non richiedesse una più estesa riflessione, per il notevole impatto che essa ha determinato rispetto alla più radicata tradizione giurisprudenziale e dottrina che attribuisce alla Corte di Cassazione la funzione nomofilattica (accanto a quella di composizione dei conflitti di giurisdizione e di competenza ed a quelle ulteriori in materia di referendum abrogativo ed elettorale).

DE IURE CONDENDO: impraticabilità, allo stato, di una possibile soluzione consistita nella giurisdizione esclusiva del giudice penale.

Da ultimo si osserva che la questione in corso di valutazione da parte della Corte costituzionale richiederebbe un intervento risolutore da parte del legislatore, non potendo il tema, indubbiamente cruciale, del riparto di giurisdizione fra giudizio penale e giudizio tributario essere affidato ad una disposizione di carattere processuale quale è l'articolo 21 bis del Dlgs 74/2000.

È senz'altro compito del legislatore individuare una linea di riparto fra le due giurisdizioni, salvaguardando l'autonomia e la dignità di entrambe, rifuggendo da soluzioni incentrate sull'automatismo degli effetti della decisione adottata dall'un giudice rispetto alla valutazione rimessa all'altro giudice.

Laddove gli stessi fatti materiali siano posti alla base di un avviso di accertamento in sede amministrativa e di una imputazione in sede penale (il che ovviamente accade nei limitati casi in cui è previsto che la condotta del contribuente dia luogo, oltre che ad un inadempimento di una obbligazione tributaria, anche ad una fattispecie di reato: *si tratta dei quattro reati in dichiarazione cui aggiungere il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, dei due reati di omesso versamento e delle due fattispecie di indebita compensazione, del delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento, la cui astratta configurabilità - salvo che per i delitti di cui agli articoli 2 ed 8 Dlgs 74/2000, è subordinata al raggiungimento di soglie di punibilità non modeste*), la individuazione di un punto di equilibrio che attui il principio di non contraddizione e di coerenza del sistema non è facilmente raggiungibile in presenza di una **giurisdizione concorrente** del giudice tributario e del giudice ordinario penale ed in assenza di disposizioni legislative che rechinò al loro interno criteri di delimitazione chiari e, per quanto possibile, tassativi.

La profonda diversità dello statuto probatorio stabilito dalle leggi tributarie in relazione agli accertamenti tributari, rispetto a quello fissato dalle leggi processuali penali per l'accertamento dei reati tributari all'esito del giudizio penale non consente, allo stato, di immaginare la praticabilità di una possibile soluzione del problema, costituita dalla giurisdizione esclusiva del giudice ordinario, in ragione della quale, dovrebbe rinziarsi al sistema del doppio binario nel solo caso di accertamenti tributari svolti in sede amministrativa rispetto ai quali si sia avviato un procedimento penale a seguito della iscrizione della notizia di reato in relazione a taluno dei reati tributari contemplati dal sistema legislativo.

In estrema sintesi, si tratterebbe di stabilire che quando da un accertamento tributario scaturisce un fatto di rilevanza penale, segnalato al Pubblico Ministero e da questi iscritto nel registro delle notizie di reato debba determinarsi **la giurisdizione esclusiva del giudice penale**, chiamato a verificare tanto la sussistenza del presupposto impositivo, quanto la conseguente applicazione della sanzione, che, si aggiunge, dovrebbe essere l'unica da applicare (per espressa volontà del legislatore).

Al giudice tributario, di contro, andrebbe riconosciuta **la giurisdizione esclusiva** in tutti i casi (che costituiscono senza dubbio l'ampia maggioranza) nei quali dal rapporto obbligatorio fra ente impositore e contribuente e dal riconosciuto, illegittimo, inadempimento da parte di quest'ultimo non si configuri alcun reato.

Al momento- lo si ribadisce- si tratta di una mera ipotesi, non praticabile a normativa vigente.

È da auspicare l'approvazione, in tempi non lunghi, di un testo legislativo che contenga al suo interno norme omogenee di diritto sostanziale e processuale, idonee a dar vita ad un ordinamento giuridico tributario unitario, ispirato al principio di non contraddizione e di coerenza del sistema, nell'ambito del quale le attribuzioni del giudice penale e quelle del giudice tributario siano definite nella sede propria legislativa.

Vincenzo Sestini