GIUSTIZIA INSIEME

Diritto Tributario

Appunti sulla sentenza della Corte costituzionale 50/2026

di Stefano Civardi

28 maggio 2026

ABSTRACT

L'Autore, consapevole della portata di rottura dell'art. 21 bis del decreto 74/2000 rispetto a istituti processuali consolidati nel tempo, lambisce i nodi dogmatici per concentrarsi sul volto del Pubblico Ministero nello specchio della sentenza della Consulta.

Sommario: 1. I temi in gioco nel "salvataggio" dell'art. 21 bis D.Lgs. 74/2000 – 2. Ciò che è non può non essere. Parmenide fra processo penale e tributario – 3. La partecipazione dell'Amministrazione al processo penale e il ruolo del Pubblico Ministero – 4. La storia continua

1. I temi in gioco nel “salvataggio” dell’art. 21 bis D.Lgs. 74/2000

Commentare la sentenza della Corte Costituzionale n. 50/2026 in poche pagine sembrerebbe compito eccessivamente impegnativo e decisamente sproporzionato rispetto alle forze di un pratico del diritto, specie alla breve distanza di nemmeno due settimane **dall’autorevole intervento su questa stessa rivista del professor Alessandro Giovannini, ordinario di diritto tributario**.

I temi, che si intersecano nella lettura di quella che in realtà è semplicemente una sentenza di rigetto, seppur interpretativa di rigetto limitatamente all’ultima delle questioni trattate su ordinanza della rimettente Corte di Giustizia Tributaria di primo grado romana, sono tanto vasti quanto centrali nella dogmatica processuale penalistica: da un lato l’efficacia del giudicato, la valutazione della prova, l’accertamento del fatto e le regole di accertamento, il fatto e gli elementi valutativi, la distinzione degli elementi fattuali e giuridici all’interno di una fattispecie criminosa, la definizione di ciò che trapassa in *res iudicata*; dall’altro il sistema del doppio binario sanzionatorio alla prova della giurisprudenza delle corti sovranazionali; dall’altro ancora la giurisprudenza della Corte di Giustizia sui tributi armonizzati, gli interessi unionali e la adeguatezza delle norme sanzionatorie statuali rispetto all’adeguato ed efficace presidio degli interessi dell’Unione Europea; infine, il ruolo del Pubblico Ministero nel processo penale e la tutela degli interessi erariali.

Bastano i titoli degli argomenti che si intrecciano nella densa e colta sentenza della Consulta, per comprendere quanto il provvedimento sia destinato a muovere il dibattito scientifico. L’imponente sforzo argomentativo del Giudice delle Leggi, che tuttavia non mette in gioco il suo potere di modificare *ex tunc* ed *erga omnes* la norma primaria, sembra quasi voler anticipare e indirizzare decisioni che saranno trattate da qui a poco dal Giudice di Legittimità, suscitando l’immediato interesse della migliore dottrina**[1]**, parte della quale non infrequentemente impegnata nella tutela del contribuente.

Con queste premesse il contributo non può che perimetrarsi nell’ambito delle spigolature raccolte dal campo dell’esperienza.

2. Ciò che è non può non essere. Parmenide fra processo penale e tributario

Entrando *in medias res*, la *ratio* ultima dell'art. 21 bis[2] che ha passato il primo scrutinio della Consulta è così stata autorevolmente riassunta «Il cuore della norma è facilmente individuabile in quel che ho già detto: un fatto valutato nella sua materialità storica non può essere considerato inesistente in una sede processuale ed essere considerato esistente in un'altra. Un fatto, o esiste oppure non esiste: il rapporto, al medesimo tempo, è fra "essere o non essere", non già fra "essere e non essere"»[3].

L'appello al sempre fascinoso principio di identità e non contraddizione sconta tuttavia una concezione "ontologizzante" degli accertamenti nel processo che non pare conosciuta da alcun ordinamento processuale. Né nel processo penale, né nel processo tributario si accerta realmente uno stato delle cose. Si accerta una verità processuale secondo le regole di un determinato rito. Del tutto coerentemente, se mutano le regole di accertamento, allora non possono che mutare gli esiti di quanto accertato. Precipitato logico di queste premesse è la necessità di porre dei limiti alla "circolazione degli accertamenti", onde evitare che i più abili riescano ad importare nel sistema B un accertamento effettuato nel sistema A, secondo regole che il sistema B non ammetterebbe. Sicché la *vexata quaestio* dell'efficacia del giudicato penale nel processo civile o amministrativo da circa un secolo è stata filtrata da almeno una condizione: l'inesistenza di una limitazione della prova nel sistema in cui "l'accertamento" avrebbe dovuto trasmigrare.

La medesima regola, condivisa per un lungo spazio di tempo da tutti gli autorevolissimi studiosi che hanno contribuito al parto di due differenti codici di procedura penale, si è tramandata intatta dall'art. 28 del codice del 1930[4] all'art. 654 dell'attuale codice di procedura penale[5].

È interessante poi ricordare come l' ulteriore condizione che subordina l'efficacia *aliunde* del giudicato penale, condizione che differenzia l'art. 654 del vigente codice di procedura dall'art. 28 del codice del 1930, sia stata introdotta inizialmente proprio dalla Corte costituzionale del 1971: la necessità che la parte, nei cui confronti la decisione fa stato, abbia partecipato o abbia potuto partecipare[6] al processo.

L'art. 21 bis del D.lgs. 74/2000, sicuramente conforme alla volontà del legislatore delegante, ma non per questo insindacabile, non conosce nessuno di questi due controlimiti all'espansione del giudicato penale.

La Corte Costituzionale ha scrutinato l'assenza di entrambe le condizioni nella novella norma speciale che definisce i rapporti fra processo penale e processo tributario in modo difforme dai rapporti fra processo penale e processo civile nonché fra processo penale e tutti gli altri processi amministrativi, ritenendo comunque la disposizione non censurabile secondo il più volte evocato parametro della non manifesta irragionevolezza o arbitrarietà delle scelte legislative in materia processuale, seppur giungendo a conclusioni in parte difformi sui due punti.

Non si tratterà qui delle condizioni inserite in via interpretativa dalla Consulta per rendere compatibile l'espansione dell'accertamento del fatto compiuta nel processo penale nel processo tributario ove si applicano varie e differenti presunzioni. Si commenterà unicamente l'aspetto della partecipazione al processo penale ritenuta soddisfatta tramite un articolato *iter a* rgomentativo.

3. La partecipazione dell'Amministrazione al processo penale e il ruolo del Pubblico Ministero

Al punto 27 della parte motiva in diritto la sentenza esamina la questione di conformità dell'art. 21 bis rispetto al diritto di difesa dell'Agenzia delle Entrate tutelato dall'art. 24 cost., avendo ritenuto le Autorità Giudiziarie rimettenti che l'Amministrazione, non potendo intervenire nel processo penale per tutelare l'interesse fiscale secondo il diritto vigente**[7]**, e non potendo essere rappresentata dal Pubblico Ministero, che non ha come funzione quella di tutelare il credito erariale, sarebbe pregiudicata dalla trasmigrazione nel processo tributario del giudicato su un fatto accertato in un processo a cui non ha partecipato. Ulteriore pregiudizio deriverebbe dall'espansione del giudicato penale solo per i fatti accertati con una sentenza di assoluzione e comunque in deroga a quanto avviene in tutti gli altri processi.

Posti questi problemi, la sentenza compila una completa e analitica rassegna di tutte le norme che nel codice di procedura penale e nella legislazione speciale, segnano i rapporti informativi fra Pubblico Ministero e Agenzia delle Entrate in ordine all'esercizio dell'azione penale o alla relativa inazione e alle comunicazioni di risposta gravanti sull'Amministrazione, ricorda che il Pubblico Ministero dispone della Polizia Giudiziaria, ivi inclusa la Guardia di Finanza, ricorda i rapporti fra confisca diretta e per equivalente ex art. 12 bis D.Lgs. 74/2000, da un lato, e procedure di estinzione del debito tributario, dall'altro, ed evidenzia come gli istituti penalistici siano stati modificati per favorire la riscossione, a conferma del naturale intreccio delle

procedure. Infine la Corte cita i poteri sempre esercitabili dall'Amministrazione come persona offesa ex art. 90 c.p.p.

Al punto successivo la Corte passa ad esaminare la violazione del principio di uguaglianza rispetto al tertium comparationis con riferimento alla disciplina del risarcimento ex art. 652 c.p.p.**[8]**, risolvendo tuttavia la disparità di trattamento processuale ancora una volta secondo il canone della non manifesta irragionevolezza o arbitrarietà, richiamando quanto già illustrato sul «forte raccordo istituzionale fra il Pubblico Ministero e l'Agenzia delle Entrate»,nonché alle relazioni intercorrenti fra estinzione del debito e confisca.

Rispetto a questa completa disamina del quadro normativo residuano alcune perplessità di ordine sia ordinamentale, sia pratico.

In primo luogo non pare del tutto condivisibile ritenere che il Pubblico Ministero nel novero degli interessi tutelati di carattere generale e costituzionalmente rilevanti, persegua l'interesse alla riscossione dei tributi.

Se è attualmente evidente nel legislatore una tendenza ad una certa torsione riscossiva dell'intero apparato sanzionatorio, ivi incluso quello penale, con evidenti ricadute sul principio di uguaglianza per la disparità di trattamento fra il cittadino che ha commesso reati fiscali ma, essendo patrimonialmente capiente, può pagare il debito, e quello parimenti colpevole dei medesimi reati il cui patrimonio non è sufficientemente capiente, tuttavia, allo stato non sono mutate né le attribuzioni generali del Pubblico Ministero nell'ordinamento giudiziario**[9]**, né il codice di procedura penale così come interpretato dal Giudice di legittimità.

La confisca è pacificamente una misura di sicurezza reale**[10]** che non ha alcuno scopo risarcitorio, né tutela i crediti di alcuno. Si può discutere dell'accresciuta funzione sanzionatoria della confisca per equivalente, ma certamente ciò che è oggetto di confisca ha destinazione e funzione differente rispetto al ristoro dei diritti patrimoniali della persona offesa.

Esiste nel codice di procedura penale un istituto volto a tutelare le ragioni di credito derivante da reato. È il sequestro conservativo previsto dall'art. 316 c.p.p. ed è indubbio che il Pubblico Ministero possa richiederlo unicamente per soddisfare le spese del procedimento, le spese di detenzione, ma non per il pagamento dei tributi**[11]**.

Nel processo penale la persona offesa dai reati tributari è il Ministero dell'Economia e delle Finanze o l'Agenzia delle Entrate. L'ente, laddove voglia essere parte del processo per fare valere i propri diritti risarcitori conseguenti dal reato, si deve costituire parte civile, non essendo propriamente la persona offesa, non costituitasi parte civile, parte processuale. Solo l'ente

costituito potrebbe richiedere il sequestro conservativo, peraltro per il risarcimento del danno ma non per il pagamento del tributo.

Ma al di là di queste precisazioni e dell'auspicio che l'azione di giustizia del Pubblico Ministero non sia intesa come "le ganasce fiscali" dell' Agenzia delle Entrate che non riesce a servirsi con efficienza e tempestività dei servizi dell' Agenzia delle Entrate per la Riscossione, occorre precisare che cosa avviene nella realtà effettuale.

I reati fiscali, per risalente scelta del legislatore, non meritano l'attenzione del Tribunale in composizione collegiale, attenzione invece riconosciuta sia ai reati societari**[12]**, pur puniti a volte con pene edittali davvero contenute, sia ai reati contro la pubblica amministrazione**[13]**, pur essendoci nel novero reati ritenuti poi di così basso disvalore da essere depenalizzati. I reati fiscali previsti dal D.lgs. 74/2000 sono tutti di competenza del Tribunale in composizione monocratica e spesso le funzioni di Pubblico Ministero di udienza sono svolte da un Giudice onorario.

In relazione alla quantità dei procedimenti e all'esiguità delle ragioni patrimoniali che l'Amministrazione potrebbe far valere in giudizio, la costituzione dell'Ufficio finanziario nel processo è evento di singolare rarità. Il suo apporto come persona offesa è ricordato forse da qualche anziano magistrato.

L'Amministrazione difende invece sempre le proprie pretese impositive innanzi al Giudice tributario, giudice specializzato che pesa le opposte ragioni del contribuente e del fisco secondo i canoni valutativi dell'assunzione della prova di stampo civilistico**[14]**, del tutto lontani dalle regole dell'accertamento di responsabilità penale oltre ogni ragionevole dubbio**[15]**, anche in presenza del novellato art. 7 comma 5 bis del D.Lgs. 546/1992.

Nel processo tributario sono applicabili presunzioni legali tipiche e l'istruttoria è essenzialmente, anche se non più esclusivamente, cartolare.

Con queste premesse fattuali è più agevole inquadrare una risposta al quesito di partenza sui due differenti sistemi processuali e sull'interesse alla "circolazione" dell'accertamento di un fatto materiale con forza di giudicato.

4. La storia continua

Una sentenza interpretativa di rigetto della Corte Costituzionale è un autorevole passaggio verso la comprensione dei problemi e le possibili soluzioni, ma tale e tanto grande è la novità apportata dall'art. 21 bis rispetto ai limiti dell'espansione del giudicato penale negli altri processi che il percorso di interpretazione e valutazione della norma è necessariamente destinato a proseguire, sia prossimamente innanzi alla Corte di Cassazione, sia innanzi alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, laddove si paventasse concretamente, magari in qualche processo per le innumerevoli frodi carosello che conoscono sempre il doppio binario sanzionatorio, un vulnus alla efficace ed adeguata difesa degli interessi tributari dell'Unione.

[1] Vedi, *inter alia*, Tundo F., *La supplenza costituzionale sull'art. 21 bis D.lgs 74/2000, consolida l'autonomia del giudice tributario*, in *Rivista telematica di diritto tributario*; Petruzzella L., *Un fatto due processi, una* res judicata, in *Rivista telematica di diritto tributario*, Giovanardi A., *Ogni cosa (quasi) al suo posto, parte prima: la Consulta respinge l'attacco all'articolo 21 bis del d.lgs. 74/2000*, Ipsoa.it.

[2] «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».

[3] Giovannini A., ***Il fatto l'assoluzione e i due processi***, in *Giustizia Insieme*, 11 maggio 2026.

[4] Art. 28 R.D. 1399/1930 «Fuori dei casi preveduti dall'articolo precedente, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio e il decreto di condanna divenuto esecutivo hanno autorità di cosa giudicata nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto il cui riconoscimento dipende dall'accertamento dei fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, salvo che la legge civile ponga limitazioni alla prova del diritto controverso».

[5] Art. 654 c.p.p. «Nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende 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».

[6] Sentenza Corte cost. 55/1971 «dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 28 del codice di procedura penale, nella parte in cui dispone che nel giudizio civile o amministrativo l'accertamento dei fatti materiali che furono oggetto di un giudizio penale sia vincolante anche nei confronti di coloro che rimasero ad esso estranei perché non posti in condizione di intervenirvi».

[7] Cfr. Cass. Civ. S.U. 29862/2022: «Il danno causato dall'evasione fiscale, allorché questa integri gli estremi di un reato commesso dal contribuente o da persona che del fatto di quest'ultimo debba rispondere direttamente nei confronti dell'erario, non può farsi coincidere automaticamente con il tributo evaso, ma deve necessariamente consistere in un pregiudizio ulteriore e diverso, ricorrente qualora l'evasore abbia con la propria condotta provocato l'impossibilità di riscuotere il credito erariale. Ove invece il danno risulti causato dall'evasione fiscale, allorché questa integri gli estremi di un reato commesso da persona diversa dal contribuente e non altrimenti obbligata nei confronti dell'erario, esso può coincidere sia con il tributo evaso, sia con ulteriori pregiudizi, ma nella prima di tali ipotesi il risarcimento sarà dovuto a condizione che l'erario alleghi e dimostri la perdita del credito o la ragionevole probabilità della sua infruttuosa esazione. Nel giudizio di danno promosso dall'erario nei confronti di persona diversa dal contribuente, cui venga ascritto di avere concausato la perdita del credito erariale, spetta all'amministrazione provare l'esistenza del credito, la perdita di esso ed il nesso causale tra la lesione del credito e la condotta del convenuto, a quest'ultimo

spettando, invece, dimostrare che la perdita del credito sia avvenuta per negligenza dell'amministrazione, negligenza che rientra nella previsione di cui all'**art. 1227**, primo comma, c.c.».

[8] Differentemente dal disposto dell'art. 654 c.p.p. l'art. 652 condiziona l'efficacia della sentenza penale di assoluzione nel giudizio civile o amministrativo di danno non solo alla condizione che il danneggiato si sia costituito parte civile ma anche alla più semplice condizione che il danneggiato sia stato posto nelle condizioni di costituirsi parte civile.

[9]«Il pubblico ministero veglia alla osservanza delle leggi, alla pronta e regolare amministrazione della giustizia, alla tutela dei diritti dello Stato, delle persone giuridiche e degli incapaci, richiedendo, nei casi di urgenza, i provvedimenti cautelari che ritiene necessari;
promuove la repressione dei reati e l'applicazione delle misure di sicurezza;
fa eseguire i giudicati ed ogni altro provvedimento del giudice, nei casi stabiliti dalla legge.
Ha pure azione diretta per fare eseguire ed osservare le leggi d'ordine pubblico e che interessano i diritti dello Stato, e per la tutela dell'ordine corporativo, sempre che tale azione non sia dalla legge ad altri organi attribuita.» (Art. 73, RD 12/1941)

[10] Artt. 236 e 240 c.p.

[11] La giurisprudenza della Corte di Cassazione si sussegue inalterata sul punto dal 1996. Ex plurimis, Cass. 38710/2004, Rv. 230028-01: «Il P.M. è legittimato alla richiesta di sequestro conservativo per garantire allo Stato-ordinamento la soddisfazione dei crediti nascenti dal processo (i crediti c.d. endoprocessuali, cioè collegati alle spese del procedimento, alle sanzioni penali pecuniarie ed alle eventuali spese del mantenimento in carcere), mentre non può avanzarla per garantire allo Stato-amministrazione le eventuali pretese risarcitorie, che debbono essere fatte valere dall'amministrazione statale competente. (Nel caso di specie il sequestro conservativo era stato richiesto dal P.M. a garanzia dei crediti dell'amministrazione finanziaria derivanti da reati tributari».

[12] Art. 33 bis, comma 1, lett. d), c.p.p.

[13] Art. 33 bis, comma 1 lett. b) c.p.p.

[14] Art. 1 comma 2 D.lgs. 546/1992 «I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile.»

[15] Art. 533 comma 1 c.p.p.