

Giudicato penale: estensione alle imposte o limitazione alle sanzioni

di **Angelo Ginex**

Seminario di specializzazione

Riforma delle sanzioni e strumenti per evitare il contenzioso e trattare con gli uffici

Scopri di più

In tema di **efficacia delle sentenze penali nel processo tributario**, la recente novella operata dall'[articolo 1, comma 1, lettera m\), D.Lgs. 87/2024](#), ha introdotto, nel quadro normativo delineato dal D.Lgs. 74/2000, l'[articolo 21-bis](#), in vigore dal **29 giugno 2024**, successivamente trasposto nell'[articolo 119, T.U. della giustizia tributaria \(D.Lgs. 175/2024\)](#), vigente dal 1° gennaio 2026.

Tenuto conto della “*rubrica*” utilizzata dal Legislatore e dell’inserimento nel Titolo IV del D.Lgs. 74/2000, appare evidente come l'[articolo 21-bis](#) abbia inteso disciplinare i **rapporti fra processo penale e processo tributario**, riconoscendo (alle condizioni ivi previste) **efficacia alle sentenze penali nel processo tributario**, compreso quello di **Cassazione**.

Soltanto per inciso, si rammenta che sull’argomento occorre richiamare, altresì, l'[articolo 654, c.p.p.](#), il quale disciplina i medesimi **rapporti fra processo penale e processo tributario**, ma attribuisce rilevanza nel processo tributario anche alla **sentenza penale irrevocabile di condanna**, richiedendo, altresì, che i **fatti materiali** oggetto di valutazione devono aver rappresentato “*l’oggetto del giudizio penale*” e devono sempre essere stati considerati “*rilevanti*” al fine della pronuncia penale.

Con riferimento all’**efficacia intertemporale** della nuova disposizione, è stato già chiarito che: “*L’art. 21-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal D.Lgs. n. 87 del 2024, che riconosce efficacia di giudicato nel processo tributario alla sentenza penale dibattimentale irrevocabile di assoluzione, è applicabile, quale ius superveniens, anche ai casi in cui detta sentenza è divenuta irrevocabile prima della operatività di detto articolo e, alla data della sua entrata in vigore, risulta ancora pendente il giudizio di cassazione contro la sentenza tributaria d’appello che ha condannato il contribuente in relazione ai medesimi fatti, rilevanti penalmente, dai quali egli è stato irrevocabilmente assolto, in esito a giudizio dibattimentale, con una delle formule di merito previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l’imputato non l’ha commesso)*” (cfr., [Cassazione n. 30814/2024](#), [n. 23570/2024](#), [n. 21584/2024](#), [n. 23609/2024](#), [n. 1021/2025](#)).

In tale contesto, già di per sé foriero di **molteplici dubbi applicativi**, non può non segnalarsi il recentissimo intervento dell'**ordinanza interlocutoria n. 5714/2025** della Corte di cassazione.

Nello specifico, la Sezione Tributaria della Suprema Corte ha disposto, ai sensi dell'[articolo 374, comma 2, c.p.c.](#), la trasmissione del ricorso alla Prima Presidente per l'eventuale assegnazione alle SS.UU. delle **questioni** concernenti l'**ambito di efficacia** dell'[articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000](#):

- sia in relazione **all'estensione, anche al rapporto impositivo – ovvero alla limitazione alla sola parte sanzionatoria** – degli effetti della sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario (emessa ad esito del dibattimento con la formula *“perché il fatto non sussiste”*);
- sia in ordine all'applicabilità della nuova disciplina all'ipotesi di assoluzione con la formula prevista dall'[articolo 530, comma 2, c.p.p.](#)

In relazione al primo aspetto, è d'uopo evidenziare che, in seno alla Corte di Cassazione, a un **primo orientamento**, secondo il quale l'[articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000](#), riguarderebbe l'**imposta**, e quindi la decisione del giudice tributario sulla sussistenza del presupposto impositivo (cfr., [Cassazione n. 23570/2024](#), [n. 23609/2024](#), [n. 21584/2024](#), [n. 30675/2024](#), [n. 30814/2024](#) e, da ultime, [n. 936/2025](#) e [n. 1021/2025](#)), ha fatto seguito la **diversa tesi** che, invece, limita il campo applicativo della disposizione citata **esclusivamente al trattamento sanzionatorio** (cfr., [Cassazione n. 3800/2025](#), [Cassazione n. 4916/2025](#), [Cassazione n. 4921/2025](#), [Cassazione n. 4924/2025](#) e [Cassazione n. 4935/2025](#)).

Con riferimento al secondo profilo, allo stesso modo, non vi è convergenza di orientamento in ordine alla **rilevanza nel giudizio tributario** delle **sentenze penali di assoluzione** pronunziate ai sensi dell'[articolo 530, comma 2, c.p.p.](#), e cioè della **rilevanza nel processo tributario del giudicato penale** di assoluzione in ipotesi di **prova mancante, insufficiente o carente** (cfr., in senso positivo, seppure in forma inespressa, [Cassazione n. 23570/2024](#) e [n. 23609/2024](#)). Il *discrimen* si fonderebbe sul **maggior approfondimento istruttorio** che caratterizza il **processo penale** rispetto a quello civile (e tributario) nonché sulla possibilità, propria del processo penale, di **ricostruire la situazione fattuale con estrema certezza**.

In definitiva, appare evidente come entrambe le **questioni** assumano notevole **rilevanza** per la portata dei **principi** ad esse sottesi, per cui l'auspicio è che le Sezioni Unite intervengano nel senso di **dare compiutezza alle finalità per le quali le citate modifiche sono state introdotte** (quindi, confermando che l'ambito di efficacia del giudicato penale risulta esteso al rapporto impositivo; **dubbi sussistono**, invece, **nel caso di contraddittorietà o mancanza della prova**).