

Il nuovo limite all'efficacia della sentenza penale di assoluzione nel processo tributario

di **Debora Mirarchi**

OneDay Master

Quadro d'insieme dei temi di Riforma dello Statuto del contribuente, dell'accertamento e del contenzioso

Scopri di più

Ancora dubbi in merito all'applicazione dei nuovi principi in **materia di doppio binario**, con particolare riferimento all'efficacia del **giudicato penale nel processo tributario**.

A seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 87/2024, c.d. Decreto "*Sanzioni*", attuativo della L. 111/2023, sembrava essersi trovata una **soluzione alla ormai sempre più frequente** osmosi fra giudizio penale e processo tributario, mediante l'affievolimento della netta linea di confine tracciata dal principio del doppio binario. Il novellato [articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000](#), la cui applicabilità è pacificamente stata ammessa **anche in via retroattiva**, prevede che la **sentenza irrevocabile di assoluzione** assuma **efficacia di giudicato nel processo tributario** allorquando **siano integrate tre (stringenti) condizioni**:

- se è pronunciata a seguito di **dibattimento**, con la formula perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso;
- se ha a oggetto i medesimi **fatti materiali** riguardanti il processo tributario;
- se è stata emessa nei confronti dei **medesimi soggetti**.

All'indomani dell'entrata in vigore della citata norma, nuovi **dubbi e perplessità** applicative hanno fatto capolino.

Uno di questi è rappresentato dalla individuazione del **perimetro applicativo dell'efficacia del giudicato della sentenza penale assolutoria**. Come rilevato, la citata norma, nel riconoscere l'efficacia della pronuncia assolutoria penale, in presenza di tutti i presupposti, **non pone limiti o distinzioni riguardo alle "componenti" della pretesa**, ovverosia tributo o sanzione.

Ciò nondimeno, una distinzione in tal senso, fra tributo e sanzione, ai fini della efficacia della sentenza penale di assoluzione, è stata affermata dalla Corte di cassazione che, con la recente **pronuncia n. 3800/2025**, ha di fatto previsto un limite di non poco conto, destinato a creare **nuove incertezze interpretative**.

In particolare, secondo i giudici di legittimità, il nuovo [articolo 21-bis, D.Lgs. 74/2000](#), introdotto con l'[articolo 1, D.Lgs. 87/2024](#), nello stabilire che **la sentenza penale dibattimentale di assoluzione**, con le formule perché il fatto non sussiste o per non aver commesso il fatto, ha **efficacia nel processo tributario** quanto ai fatti materiali in esso accertati limitatamente alle sole sanzioni, ma **non esplica nessuna rilevanza di giudicato in sede di accertamento dei tributi**.

In altri più specifici termini, secondo la Corte di cassazione, **la sentenza penale di assoluzione avrebbe efficacia in relazione alle sole sanzioni**; mentre, in **merito alla debenza del tributo**, oggetto di valutazione da parte del giudice, **non esplicherebbe alcuna efficacia**.

Le ripercussioni, conseguenti all'affermazione di un simile principio, sono di **tutta evidenza**: oltre al fatto che tale conclusione non sembrerebbe **affatto giustificata dalla lettura della norma**, che non offre nessun "appiglio" in tal senso, non appare, inoltre, neppure allineata *"all'obiettivo della riforma, ovverosia rafforzare l'integrazione dei sistemi sanzionatori nella prospettiva del rispetto del principio del ne bis in idem in vista di una razionalizzazione del sistema sanzionatorio tributario e penale"*, con la conseguenza che si verrebbe a creare uno **"scollamento" delle condizioni applicative delle sanzioni**, rispetto all'accertamento del tributo, che rappresenta, invece, il **presupposto oggettivo della responsabilità**, oltre all'elemento oggettivo, rappresentato dall'omesso o dal minor versamento.

A non convincere completamente sono anche le **motivazioni addotte dal Collegio**.

In primis, tale limitazione di efficacia della sentenza penale alle sole sanzioni, secondo la sentenza in commento, sarebbe **giustificata dai differenti obbiettivi**, che presiedono l'ambito sanzionatorio dalla pretesa impositiva **in senso stretto**.

Secondo la Corte, *"sulla sanzione (penale e amministrativa-tributaria) è preminente la necessità che il regime sanzionatorio, in applicazione del principio del ne bis in idem, sia unitario, non contraddittorio e proporzionato"*, mentre **l'accertamento sulle imposte mira ad assicurare l'attuazione delle norme impositive, al fine di partecipare alla contribuzione della spesa pubblica** nel rispetto del principio della capacità contributiva.

Le perplessità, conseguenti all'affermazione di tale principio, **sono tante**. Si auspica che questo dubbio insieme ad altri sorti all'indomani della **entrata in vigore della riforma** possano trovare risposte chiare, anche già con la pronuncia che **sarà emessa dalla Sezioni Unite della Suprema Corte**, a seguito della ordinanza interlocutoria 4 marzo 2025, n. 5714, di talché si possa chiarire la **reale portata dell'efficacia del giudicato penale nel processo tributario**.