SENTENZA N. 50

ANNO 2026

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta da: Presidente: Giovanni AMOROSO; Giudici : Francesco VIGANÒ, Luca ANTONINI, Stefano PETITTI, Angelo BUSCEMA, Emanuela NAVARRETTA, Maria Rosaria SAN GIORGIO, Filippo PATRONI GRIFFI, Marco D'ALBERTI, Giovanni PITRUZZELLA, Antonella SCIARRONE ALIBRANDI, Massimo LUCIANI, Maria Alessandra SANDULLI, Francesco Saverio MARINI,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nei giudizi di legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera *m*), del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87 (Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111), promossi dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, sezione 3, e dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 13, rispettivamente con ordinanze del 10 marzo 2025 e del 16 giugno 2025, iscritte ai numeri 79 e 256 del registro ordinanze 2025 e pubblicate nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica, numeri 19 e 51, prima serie speciale, dell'anno 2025.

Visti l'atto di costituzione di A. R., nonché gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nell'udienza pubblica del 27 gennaio 2026 il Giudice relatore Luca Antonini;

uditi l'avvocato Alfonso Celotto per A. R., nonché le avvocate dello Stato Erica Farinelli e Gianna Maria De Socio per il Presidente del Consiglio dei ministri;

deliberato nella camera di consiglio del 23 febbraio 2026.

Ritenuto in fatto

1.– Con ordinanza del 10 marzo 2025 (iscritta al n. 79 del registro ordinanze 2025) la Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, sezione 3 (CGT Piemonte), ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 24 e 97 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera *m*), del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87 (Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111).

La disposizione censurata prevede: «1. 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».

Il giudice *a quo* espone che la controversia ha a oggetto gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate per gli anni dal 2014 al 2016 nei confronti della società Flashmap srl, ritenuta a ristretta compagine sociale, e dei suoi due soci ai quali era stata contestata l'omessa dichiarazione degli utili extracontabili percepiti. La pretesa dell'amministrazione finanziaria si basava sull'assunto che una società svizzera, la Flashmap sa, facente capo ai medesimi soci della società Flashmap srl e unica proprietaria di quest'ultima, fosse fittizia, in quanto costituita al solo fine di sottrarre all'imposizione i profitti realizzati dalla Flashmap srl, fiscalmente domiciliata in Italia. Riferisce inoltre che il giudice tributario di primo grado aveva rigettato i ricorsi ritenendo provato che la sede effettiva della società svizzera fosse in Italia, data la documentazione rinvenuta presso la società italiana nonché del fatto che uno dei soci era stato rinviato a giudizio per la fattispecie delittuosa di omessa dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000. Le società contribuenti, sia quella italiana che quella svizzera, nonché i soci, avevano quindi proposto appello insistendo per l'effettività della sede della società Flashmap sa in Svizzera, «anche considerando che ivi risiede il suo amministratore», e contestando, fra l'altro, la rilevanza probatoria riconosciuta al rinvio a giudizio in sede penale.

2.– Il rimettente segnala che, con riferimento alle annualità 2015 e 2016, il Tribunale ordinario penale di Torino aveva assolto, con sentenza passata in giudicato, uno dei soci della Flashmap srl dal reato di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000 che gli era stato contestato sul presupposto dell'esterovestizione della società Flashmap sa, e, di conseguenza, ritiene di essere tenuto a fare applicazione della previsione di cui all'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000.

Vi sarebbero, infatti, i presupposti per estendere gli effetti del giudicato penale al giudizio tributario, con conseguente automatico annullamento degli avvisi di accertamento.

Il giudice *a quo* evidenzia a tal proposito che: a) la sentenza penale era passata in giudicato; b) l'assoluzione era stata pronunciata a seguito di dibattimento e con la formula «perché il fatto non sussiste», in quanto non si era raggiunta la prova che «la Flashmap S.A. avesse una stabile organizzazione in Italia e ivi fosse localizzata la gestione amministrativa della medesima»; c) i fatti materiali oggetto di valutazione del giudizio penale erano i medesimi di quelli che dovevano essere accertati nel giudizio tributario; d) gli effetti del giudicato penale relativo al socio dovevano essere estesi, in forza del comma 3 dell'art. 21-*bis*, citato, alla società e agli altri soggetti interessati.

3.– Il rimettente dubita, tuttavia, della legittimità costituzionale della disposizione di cui all'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 in riferimento agli artt. 3, 24 e 97 Cost.

3.1.– Il contrasto con l'art. 24 Cost. viene prospettato in quanto l'estensione degli effetti del giudicato penale nel giudizio tributario comporterebbe la lesione del diritto di difesa dell'Agenzia delle entrate, posto che a essa non sarebbe consentito di intervenire nel giudizio penale per far valere la tutela dell'interesse fiscale di cui sarebbe istituzionalmente portatrice, subendo in via diretta e immediata l'esito del giudizio penale cui è rimasta estranea.

A supporto di questo argomento richiama la sentenza 12 ottobre 2022, n. 29862 delle sezioni unite civili della Corte di cassazione, che avrebbe affermato che l'Agenzia delle entrate che si costituisce parte civile nel processo penale potrebbe chiedere solo il risarcimento del danno subìto e non il pagamento del tributo evaso, poiché il danno risarcibile sarebbe ontologicamente diverso dal credito fiscale.

3.2.– Né, secondo il giudice *a quo,* potrebbe sostenersi che, nel processo penale, la tutela dell'interesse pubblico alla corretta riscossione delle imposte sarebbe garantita dalla presenza del pubblico ministero.

3.3.– Aggiunge il rimettente che, anche qualora si volesse ammettere che la costituzione di parte civile nel processo penale dell'Agenzia delle entrate possa essere rivolta alla tutela del credito erariale, potrebbe comunque configurarsi una lesione del diritto di difesa per il fatto che l'ente «possa non ricevere l'avviso di cui all'articolo 419 [del codice di procedura penale]».

4.– La violazione dell'art. 3 Cost., per il rimettente, sussisterebbe, in primo luogo, perché la disposizione censurata introdurrebbe una non ragionevole disparità di trattamento «fra gli effetti assolutori extra penali per reati non tributari e quelli per reati tributari che incidono negativamente sui primari interessi dello Stato».

Pone infatti in rilievo che, secondo l'art. 652, comma 1, del codice di procedura penale, la sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo per le restituzioni e il risarcimento del danno promosso dal danneggiato o nell'interesse dello stesso, ma solo se questi «si sia costituito o sia stato posto in condizione di costituirsi parte civile».

Pertanto, osserva il giudice *a quo*, mentre la sentenza penale di assoluzione può incidere nei giudizi civili o amministrativi solo se il danneggiato abbia partecipato o sia stato messo nelle condizioni di parteciparvi, analoghe condizioni non sarebbero previste dalla disposizione censurata con riferimento al processo tributario, «con irragionevole disparità tra situazioni assolutamente comparabili».

Infatti, la disposizione censurata prevederebbe l'estensione del giudicato penale nel giudizio tributario a prescindere dalla partecipazione dell'amministrazione finanziaria nel processo penale, con conseguente «marcato sbilanciamento a danno dell'interesse dello Stato» alla riscossione delle imposte non versate.

Del resto, «il regime probatorio è molto più rigoroso nel giudizio penale (laddove la condanna si fonda sul criterio del "oltre ogni ragionevole dubbio") rispetto a quello tributario (laddove vige il criterio civilistico del "più probabile che non")», per cui se ne ricaverebbe «l'irragionevolezza dell'estensione automatica degli effetti assolutori ad un giudizio di parte, fondato su regole probatorie e processuali differenti, con parti processuali che non coincidono con gli attori del procedimento penale. Tant'è che proprio questa considerazione giustifica una norma come l'articolo 652 c.p.p.: solo se il danneggiato è potuto intervenire nel giudizio penale, eventualmente ivi svolgendo le proprie istanze istruttorie, si può ritenere ragionevole il contemperamento così raggiunto».

5.– Secondo il rimettente, inoltre, la disparità di trattamento emergerebbe anche dal fatto che l'Agenzia delle entrate non potrebbe giovarsi con analogo automatismo della sentenza penale di condanna. Non sarebbe quindi comprensibile la ragione per cui l'esigenza di assicurare il rispetto del giudicato al fine di garantire il coordinamento tra i diversi sistemi processuali «sia avvertita solo a favore dell'imputato e non anche, in caso di condanna, a favore dell'Agenzia».

6.– Nel giudizio è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo di dichiarare inammissibili o manifestamente infondate le questioni.

6.1.– In primo luogo, le questioni sarebbero inammissibili per difetto di rilevanza, non avendo il giudice *a quo* descritto sufficientemente il «quadro fattuale e normativo di riferimento».

6.1.1.– Circa il profilo relativo alla insufficiente descrizione del quadro fattuale, la difesa statale premette che la Corte di cassazione, sezione tributaria, con la sentenza 25 febbraio 2025, n. 4935, ha chiarito che le condizioni essenziali per l'applicabilità della disposizione censurata sono: a) l'identità dei fatti esaminati nel processo tributario rispetto a quelli contestati nel processo penale; b) l'identità dei soggetti attinti dal processo penale e da quello tributario; c) la formula assolutoria del processo penale, che deve essere resa unicamente «perché il fatto non sussiste» o «perché l'imputato non lo ha commesso»; d) infine, il fatto che la sentenza penale di assoluzione deve essere pronunciata a seguito di dibattimento.

Evidenzia quindi che il rimettente non avrebbe specificato quali erano i fatti materiali posti alla base del procedimento penale e di quello tributario e se vi fosse identità fra gli stessi.

Inoltre, ritiene che il rimettente non avrebbe chiarito qual era stata la formula assolutoria della sentenza penale che avrebbe avuto effetto di giudicato nel giudizio in corso, essendosi limitato a riferire che l'assoluzione era stata pronunciata «perché il fatto non sussiste», senza, tuttavia, «precisare se [la stessa] sia stata resa ai sensi del primo o secondo comma dell'art. 530 [cod. proc. pen.]».

Questa precisazione sarebbe stata tuttavia necessaria, poiché la Corte di cassazione, sezione tributaria, con la sentenza 7 aprile 2025, n. 9160, avrebbe affermato che, ai fini dell'applicazione della disposizione censurata, non rileverebbe una sentenza di assoluzione resa con la formula di assoluzione di cui all'art. 530, comma 2, cod. proc. pen.

6.1.2.– Con riferimento, poi, all'incompleta ricostruzione del quadro normativo, la difesa statale sostiene, in primo luogo, che il rimettente si sarebbe limitato a richiamare la disposizione censurata senza, tuttavia, compiere una esaustiva illustrazione del suo contenuto; in secondo luogo, che il giudice *a quo* avrebbe del tutto omesso di confrontarsi con il contrasto attualmente esistente nella giurisprudenza di legittimità circa l'ambito di estensione del giudicato penale nel giudizio tributario, se cioè debba essere limitato alle sole sanzioni irrogate o possa riguardare anche il presupposto impositivo.

6.2.– Inoltre, l'Avvocatura eccepisce il difetto di motivazione dell'ordinanza di rimessione, in quanto il giudice *a quo*, dopo avere fatto riferimento all'orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo cui l'Agenzia delle entrate potrebbe richiedere nel processo penale solo il risarcimento del danno e non anche il tributo non versato, tuttavia non avrebbe illustrato «le ragioni in base alle quali ritiene che il supposto *vulnus* ai valori costituzionali sia arrecato dall'intervento legislativo ora in esame, piuttosto che dalla soluzione giurisprudenziale concernente il tema dei limiti alla costituzione di parte civile».

6.3.– Infine, per la difesa statale la questione di legittimità costituzionale sollevata in riferimento all'art. 97 Cost. sarebbe inammissibile per difetto di motivazione, non avendo il rimettente illustrato le ragioni del contrasto con esso della disposizione censurata.

7.– Nel merito, secondo la difesa statale le questioni sarebbero manifestamente infondate.

7.1.– Circa la violazione dell'art. 24 Cost., argomenta che, nell'ordinamento interno, la cura dell'interesse fiscale è affidata, da un lato, all'amministrazione finanziaria, che esercita funzioni di verifica, accertamento e riscossione delle entrate tributarie e il cui corretto esercizio è rimesso al controllo del giudice tributario; dall'altro, al giudice penale, cui è rimesso di accertare se le condotte evasive più gravi siano penalmente rilevanti.

Rispetto, quindi, alla tutela di un medesimo bene giuridico, qual è quello fiscale, vi sarebbe una concorrenza di competenze tra diversi poteri dello Stato.

L'interesse fiscale, pertanto, costituirebbe un bene giuridico «super individuale», rimesso alla cura di più poteri che operano su piani diversi (amministrativo e penale) non confliggenti tra loro ma rivolti alla «unicità del fine», quello di assicurare la sua tutela.

Da tale considerazione, secondo la difesa statale, dovrebbe discendere l'erroneità dell'affermazione del giudice *a quo* secondo cui il credito fiscale «non ha dimora all'interno del giudizio penale, e, conseguentemente, non può essere il Pubblico Ministero il soggetto che garantisce l'interesse dello Stato alla riscossione delle imposte».

Infatti, dalla natura «super individuale» dell'interesse fiscale deriverebbe che, nel processo penale, la cura del medesimo interesse sia istituzionalmente affidata al pubblico ministero, al quale l'art. 112 Cost. impone di esercitare obbligatoriamente l'azione penale e, quindi, di attivarsi per tutelare il credito erariale. Il pubblico ministero, a tal fine, è dotato degli strumenti processuali e procedimentali necessari per l'accertamento e la repressione dei reati fiscali. Pertanto, il credito fiscale avente a oggetto l'imposta evasa troverebbe tutela nel processo penale mediante l'attività svolta dal pubblico ministero quale organo istituzionalmente preposto alla tutela dell'interesse pubblico.

Secondo la difesa statale, inoltre, sarebbe inconferente, rispetto alla questione di legittimità costituzionale sollevata, il riferimento compiuto dal giudice rimettente al fatto che, ove si volesse comunque ammettere che l'Agenzia delle entrate possa costituirsi parte civile a tutela del credito erariale, sarebbe lesivo del diritto di difesa «ipotizzare che questa possa non ricevere l'avviso di cui all'art. 419 c.p.p.».

Questo perché la disposizione censurata non prevede che l'Agenzia delle entrate non debba ricevere tale avviso di fissazione dell'udienza preliminare.

8.– Con riferimento alla violazione dell'art. 3 Cost., la difesa statale ritiene che l'art. 652 cod. proc. pen., che disciplina l'efficacia della sentenza penale di assoluzione nel giudizio penale o amministrativo di danno, non possa essere messa a confronto con l'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000.

In primo luogo, pone l'attenzione sul fatto che la disposizione censurata dovrebbe essere esaminata alla luce di «un ben più ampio disegno legislativo volto a rivedere *funditus* i rapporti tra contribuente e Fisco».

Secondo l'Avvocatura, questo percorso evolutivo sarebbe stato tracciato dalla legge 9 agosto 2023, n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale), il cui obiettivo sarebbe stato quello di semplificare e ridurre la pressione fiscale e di instaurare un rapporto collaborativo tra contribuente e fisco, incentrato sulla trasparenza e sulla fiducia, al fine di stimolare l'adempimento spontaneo e ridurre la conflittualità. In coerenza con gli obiettivi fissati dall'art. 20, comma 1, lettera *a*), della citata legge delega, il d.lgs. n. 87 del 2024, apportando significative modifiche al sistema sanzionatorio tributario, avrebbe inteso «migliorare l'integrazione tra le sanzioni amministrative e quelle penali, evitando forme di duplicazione non compatibili con il divieto di *bis in idem,* al fine di giungere ad una revisione generale dei rapporti tra processo penale e tributario».

Ponendosi sulla medesima linea, il legislatore avrebbe da tempo attuato una serie di riforme del procedimento e del processo tributario ispirate alla *ratio* della parità delle armi, in particolare: «la generalizzazione del contraddittorio endoprocedimentale [art. 6-*bis*, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente)], la consacrazione del divieto di *bis in idem* procedimentale (art. 9-*bis*, statuto dei diritti del contribuente), la positivizzazione dell'autotutela obbligatoria (art. 10-*ter*, Statuto dei diritti del contribuente), l'introduzione della prova testimoniale

scritta [art. 7 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413]».

Secondo la difesa statale, questo «ampio quadro di riforma» non potrebbe essere riferito ai reati non tributari, la cui disciplina, quindi, non sarebbe stata correttamente messa a confronto dal rimettente con quella ora all'esame.

Aggiunge l'Avvocatura che, mentre la disposizione di cui all'art. 652 cod. proc. pen. disciplina gli effetti del giudicato penale nei giudizi civili o amministrativi nei confronti del «danneggiato», cioè di chi «è necessariamente un soggetto privato», la disposizione censurata riguarderebbe, invece, gli effetti assolutori del giudicato penale nel giudizio tributario in cui è parte l'Agenzia delle entrate, titolare di un interesse tutelato mediante l'impulso del pubblico ministero.

8.1.– Circa la violazione del principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., prospettata dal rimettente in base alla considerazione che l'Agenzia delle entrate non potrebbe avvantaggiarsi nel processo tributario, con analogo automatismo, del giudicato penale di condanna, la difesa statale ribadisce che la disposizione censurata dovrebbe essere valutata nell'ambito del complessivo intervento normativo con cui il legislatore ha inteso perseguire la finalità di apprestare un sistema integrato di garanzie del giusto processo e del diritto di difesa del contribuente.

Prosegue la difesa statale evidenziando che «[i]n questo quadro non sembra che possa essere fondatamente lamentata la disparità di trattamento rispetto alla sentenza penale di condanna, la cui estensione nel processo tributario risponde al diverso principio del divieto del *ne bis in idem*, che trova diretto fondamento nella Costituzione».

9.– La difesa statale ha depositato memoria con la quale ha richiamato le considerazioni già svolte con l'atto di intervento e ha argomentato circa la questione relativa alla lesione del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost.

In particolare, dopo avere illustrato le modifiche nel tempo compiute dal legislatore circa i rapporti tra le pronunce penali e il processo tributario, evidenzia che dalla giurisprudenza di questa Corte risulterebbe che «nell'ordinamento hanno pari diritto di esistere sia istituti riconducibili al principio di c.d. unità della giurisdizione e sia istituti riconducibili al principio del c.d. doppio binario, da ciò potendo dunque evincersi che il legislatore può ritenersi libero di strutturare istituti di coordinamento tra le varie giurisdizioni che siano ispirati all'una o all'altra logica», sempre che detti istituti rispettino i valori costituzionali o unionali.

Pone quindi in evidenza che la prospettiva verso cui è rivolta la disposizione censurata sarebbe quella di «introdurre nuove garanzie a protezione della sfera personale del contribuente che sia anche imputato in un processo penale sui medesimi fatti», pervenendo al risultato di un giusto bilanciamento e di equilibrio con il contrapposto diritto dello Stato alla riscossione dei tributi.

10.– Con ordinanza del 16 giugno 2025 (iscritta al n. 256 del registro ordinanze 2025) la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 13 (CGT di Roma), ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, 53, 97, 102, primo comma, e 111, primo e secondo comma, Cost., questioni di legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera *m*), del d.lgs. n. 87 del 2024.

Il rimettente espone che la controversia ha a oggetto gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate per maggiori importi dovuti a titolo di IVA e imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) per l'anno 2013 nei confronti di soci occulti e amministratori di fatto di una società cooperativa ritenuta fittiziamente costituita al fine di realizzare un complesso meccanismo fraudolento finalizzato all'evasione fiscale.

Evidenzia che, per i fatti di rilevanza penale sulla base dei quali erano stati emessi gli avvisi di accertamento, era intervenuta «sentenza penale (anche) di assoluzione pronunciata dalla Corte d'appello di Milano n. 2754 del 28/3/2023, dep. il 10/8/2023» con le formule «perché il fatto non sussiste» o «per non avere commesso il fatto», con conseguente rideterminazione della pena inflitta per i fatti per i quali era stata, invece, accertata la responsabilità penale nei confronti di due imputati. Precisa, inoltre, che il giudice penale aveva ritenuto fondata l'eccezione di inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti dai funzionari dell'Agenzia delle entrate in violazione dell'art. 220 delle norme di attuazione del codice di procedura penale.

Per quanto riguarda, poi, i fatti di reato per i quali, all'esito del giudizio di appello, era stata accertata la penale responsabilità dei due imputati, il rimettente pone in rilievo che «per entrambi gli imputati, in esito al ricorso per cassazione interposto da entrambi (oltreché dal procuratore generale però dichiarato inammissibile), ritenuto dalla Corte non manifestamente infondato con riguardo ai comuni motivi di violazione di legge di cui all'art. 220 disp. att. cod. proc. pen., è maturata la prescrizione, sicché la Cassazione ha annullato senza rinvio la sentenza d'appello».

10.1.– Il rimettente pone quindi in rilievo che i fatti contestati e in ordine ai quali era intervenuta l'assoluzione riguardavano: a) il delitto di associazione per delinquere finalizzata alla commissione di una serie indeterminata di delitti di emissione e di utilizzazione di fatture per operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti; b) taluni reati-fine coinvolgenti a vario titolo la fittizia società cooperativa di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000; c) l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, ai sensi dell'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000; d) l'omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000; e) infine, le dichiarazioni infedeli di cui agli artt. 4 e 20 del d.lgs. n. 74 del 2000.

Afferma il giudice *a quo* che si tratterebbe «dei medesimi fatti (e delle identiche riprese a tassazione) posti a fondamento dell'avviso di accertamento impugnato innanzi a questa Corte».

Il rimettente ritiene quindi di dovere fare applicazione dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, ma dubita della legittimità costituzionale della disposizione censurata in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, 53, 97, 102, primo comma, e 111, primo e secondo comma, Cost.

11.– In punto di rilevanza, ritiene che la disposizione censurata sarebbe applicabile nel giudizio *a quo* in quanto, come affermato da un costante indirizzo della suprema corte (si cita Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 2 dicembre 2024, n. 30814), la stessa avrebbe natura processuale, «e, quindi, senz'altro influente per la sua definizione».

D'altro lato, aggiunge il rimettente, il suo tenore letterale sarebbe preclusivo di una interpretazione costituzionalmente orientata.

Inoltre, dà atto che, «sulla portata applicativa dell'art. 21-*bis* d.lgs. n. 74/2000 [...] è già stata rimessa alle Sezioni Unite civili della Corte di Cassazione – a dimostrazione della problematicità della norma *de qua* – la risoluzione delle seguenti questioni controverse concernenti l'ambito di efficacia dell'art. 21-*bis* 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'art. 530, comma 2, cod. proc. pen. (Cass. civ., Sez. trib., ord. interl. 4 marzo 2025, n. 5714)».

Pone tuttavia in rilievo che «al di là dell'esatto ambito di applicazione da riconoscere alla norma indubbiata [...] a prescindere dalle soluzioni che saranno offerte dal giudice massimamente nomofilattico, quand'anche fossero le più restrittive (ovvero: applicabilità alle sole sanzioni e alle sole

ipotesi assolutorie ex art. 530, comma 1, cod. proc. pen.), esse non farebbero venire meno» le ragioni di illegittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000.

12.– Quanto al merito, il rimettente ritiene, in primo luogo, che la disposizione censurata violerebbe l'art. 3, primo comma, Cost., in quanto l'automatismo processuale da essa introdotto «[esprimerebbe] una scelta legislativa del tutto arbitraria che ineluttabilmente [perturberebbe], anzitutto, il canone costituzionale dell'eguaglianza».

Infatti, la stessa avrebbe introdotto una irragionevole disparità di trattamento tra gli effetti assolutori extra penali per reati non tributari rispetto a quelli per reati tributari.

Il rimettente evidenzia che, a differenza di quanto previsto dall'art. 652 cod. proc. pen., secondo cui la possibilità di estendere l'efficacia della sentenza penale di assoluzione nei giudizi civili o amministrativi è condizionata dal fatto che il danneggiato si sia costituito o sia stato posto nelle condizioni di costituirsi parte civile, la disposizione censurata prevederebbe un effetto automatico del giudicato penale di assoluzione nel processo tributario senza alcuna condizione.

Vi sarebbe, quindi, un irragionevole trattamento differenziato, posto che l'interesse fiscale subirebbe una diversa e ridotta tutela rispetto a quella assicurata al singolo individuo qualora un suo diritto sia leso da un fatto costituente reato.

12.1.– In secondo luogo, la disposizione violerebbe il combinato disposto degli artt. 3 e 53 Cost., in particolare il principio di capacità contributiva e di uguaglianza tributaria.

Infatti, per effetto della disposizione censurata si verrebbe a determinare «una situazione di disuguaglianza tributaria tra il contribuente assolto in sede penale il quale ottiene l'automatico annullamento giudiziale dell'avviso di accertamento o [del]l'atto impo-esattivo quand'anche egli manifesti una propria capacità contributiva, mentre eguale sorte non è assicurata al contribuente che non sia mai stato attinto da procedimento penale, nonostante abbia commesso violazioni tributarie, giustappunto, meno gravi».

Pertanto, dare «automatico ingresso nel processo tributario alla sentenza irrevocabilmente assolutoria, quand'anche la stessa – come nel caso di specie emblematicamente – sia fondata su vizi procedurali o di inutilizzabilità probatoria» si risolverebbe, in sostanza, in una «aprioristica» rinuncia alla pretesa tributaria fatta valere con l'atto impositivo oggetto di impugnazione da parte del contribuente anche in quelle ipotesi in cui quest'ultimo, sebbene assolto in sede penale, «possied[a] una capacità contributiva idonea a giustificarne il prelievo», ledendosi in tal modo il dovere di solidarietà contributiva.

12.2.– Inoltre, la disposizione censurata violerebbe l'art. 24 Cost., in quanto sarebbe leso il diritto di difesa dell'Amministrazione finanziaria portatrice dell'interesse alla corretta riscossione delle imposte e al recupero delle imposte non versate, posto che questa non potrebbe intervenire nel processo penale per la tutela di quel medesimo interesse, tenuto conto di quanto affermato dalla Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 12 ottobre 2022, n. 29862, e, quindi, non potrebbe far valere in sede penale l'interesse al pagamento del tributo evaso, subendo «nel processo tributario in via diretta ed immediata l'esito di un giudizio al quale è rimasta estranea, e sul quale non è mai stata in condizione di influire».

Dovrebbe peraltro escludersi, aggiunge il giudice rimettente, che la tutela della pretesa fiscale nel processo penale possa essere assicurata dalla presenza del pubblico ministero, essendone titolare solo l'amministrazione finanziaria.

12.3.– Inoltre, secondo il giudice *a quo*, la disposizione censurata violerebbe l'art. 102, primo comma, Cost., che tutela la funzione giurisdizionale esercitata dal giudice tributario, e l'art. 111, primo comma, Cost., in quanto «[inibirebbe] completamente al giudice tributario l'esercizio di ogni potere valutativo-delibativo sulle statuizioni assolutorie».

Sarebbe infine violato l'art. 111, primo e secondo comma, Cost., in combinato disposto con l'art. 24 Cost., in quanto la disposizione censurata avrebbe alterato il principio della parità delle parti nel processo tributario, poiché i loro poteri processuali risulterebbero non omogenei: mentre il contribuente si potrebbe avvalere in sede tributaria della sentenza di assoluzione pronunciata dal giudice penale e invocare gli effetti del giudicato a lui favorevole, l'Amministrazione finanziaria non potrebbe produrre dinanzi al giudice tributario la sentenza penale di condanna, resa nei confronti del medesimo contribuente, per farne valere i medesimi effetti.

13.– Nel giudizio è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato.

La difesa statale ha chiesto, in rito, di dichiarare inammissibile, per difetto di motivazione, la questione di legittimità costituzionale sollevata con riferimento all'art. 97 Cost., essendo stato solo evocato senza illustrare in che modo, secondo il giudice rimettente, il richiamato parametro costituzionale sarebbe stato violato dalla disposizione censurata.

Nel merito, ha chiesto di dichiarare le questioni manifestamente infondate.

In particolare, la difesa statale riproduce gli stessi argomenti già svolti nell'atto di intervento di cui al giudizio relativo all'ordinanza iscritta al n. 79 del reg. ord. 2025 con riferimento alla violazione dell'art. 3 Cost., per disparità di trattamento tra gli effetti assolutori extrapenali per reati tributari rispetto a quelli per reati non tributari, per i quali troverebbe applicazione la disposizione di cui all'art. 652 cod. proc. pen., nonché per disparità di trattamento e per irragionevolezza, conseguente al fatto che l'Agenzia delle entrate non potrebbe avvantaggiarsi nel processo tributario, con analogo automatismo, del giudicato penale di condanna, e, infine, con riferimento alla violazione dell'art. 24 Cost.

Circa, poi, il contrasto della disposizione censurata con gli artt. 3 e 53 Cost. per violazione del principio di capacità contributiva, la difesa statale evidenzia, in primo luogo, che tale principio non riguarderebbe norme di carattere processuale, come quella di cui all'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000.

Inoltre, ritiene che, in base alla giurisprudenza di questa Corte, l'art. 53 Cost. andrebbe interpretato nel senso di impedire che la contribuzione dei cittadini alla spesa pubblica avvenga in misura superiore alla propria capacità contributiva, mentre rientrerebbe nella discrezionalità del legislatore la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva, salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo della palese arbitrarietà e manifesta irragionevolezza: pertanto, in assenza di tali indici, sarebbe manifestamente non fondato il dubbio di costituzionalità sollevato dal giudice rimettente.

In ogni caso, aggiunge la difesa statale, la ragionevolezza della disposizione censurata dovrebbe essere ricavata dal complesso sistema di garanzie del giusto processo e del diritto di difesa del contribuente che sarebbe stato introdotto dalla disciplina della novella legislativa, ispirato a una modifica radicale dei rapporti tra il fisco e il contribuente.

14.– Ha depositato atto di costituzione in giudizio A. R.

Il contribuente ha premesso che l'Agenzia delle entrate gli aveva notificato un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno 2013, gli era stato contestato un maggior reddito imponibile, ai fini

IRAP e IVA, oltre sanzioni, quale socio della Cargo Logistica, società formalmente cooperativa, ma riqualificata dall'amministrazione finanziaria come società di fatto. I maggiori redditi erano stati a lui contestati per trasparenza, oltre che agli altri soci di fatto, nonché alla stessa società di fatto.

L'avviso di accertamento, in particolare, originava da una complessa attività di verifica fiscale, i cui esiti erano confluiti in una più ampia indagine penale svolta nei confronti di un consorzio operante nel settore della logistica, facchinaggio e trasporti. Secondo la prospettazione dei verificatori, il consorzio e una pluralità di cooperative di primo livello, tra cui la Cargo Logistica, avrebbero costituito un sistema operativo unitario, strutturato in forma piramidale, finalizzato alla riduzione del costo del lavoro mediante sistematiche violazioni fiscali e contributive, con attribuzione delle responsabilità tributarie a soggetti giuridici solo formalmente distinti.

La parte segnala quindi che, a seguito dell'impugnazione dell'avviso di accertamento, nel corso del giudizio pendente dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, era intervenuta sentenza penale irrevocabile e, pertanto, aveva chiesto l'applicazione a proprio favore della disposizione di cui all'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000.

15.– Ciò premesso, la parte ritiene, in rito, che sia inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 in riferimento all'art. 97 Cost., in quanto il rimettente non avrebbe motivato sulla non manifesta infondatezza.

Nel merito, sostiene che le questioni di legittimità costituzionale sollevate in riferimento agli altri parametri costituzionali sarebbero manifestamente infondate.

Afferma che l'intervento riformatore, lungi dal rivelarsi foriero di irragionevoli e arbitrarie disparità di trattamento, risponderebbe a precisi criteri e principi direttivi volti a rafforzare l'integrazione dei sistemi sanzionatori nella prospettiva del rispetto del principio del *ne bis in idem* nei rapporti tra processo penale e processo tributario, evitando altresì che, per effetto della separazione dei giudizi penale e tributario, possano emergere valutazioni divergenti sulla medesima realtà fattuale.

Con tale intervento il legislatore avrebbe, infatti, voluto evitare che ciò che risulta insussistente sul piano fenomenico in ambito penale possa invece essere considerato esistente nel processo tributario, almeno quando la sentenza penale sia frutto di un giudizio dibattimentale, caratterizzato da garanzie procedurali e standard probatori più elevati rispetto a quelli previsti nel processo tributario.

Questa scelta legislativa, oltre che rispondere a canoni di coerenza del sistema, di economia degli strumenti processuali e di presunzione di innocenza, assicurerebbe una maggiore conformità dell'ordinamento interno anche ai principi del diritto sovranazionale.

Con la disposizione censurata, infatti, il legislatore avrebbe inteso superare il tradizionale sistema del doppio binario, prevedendo che l'accertamento dell'inesistenza del fatto in sede penale – quando espresso con la formula «perché il fatto non sussiste» – abbia efficacia vincolante anche nel processo tributario, così introducendo una disciplina processuale speciale che attribuisce al giudicato penale di assoluzione un effetto preclusivo pieno, indipendentemente dalla circostanza che l'assoluzione sia stata pronunciata con la formula prevista dal primo o dal secondo comma dell'art. 530 cod. proc. pen.

Nel compiere questa scelta, il legislatore delegato non avrebbe solo dato attuazione allo specifico principio e criterio direttivo di cui all'art. 20, comma 1, lettera *a*), numero 3), della legge n. 111 del 2023, ma anche a quello più generale fissato dall'art. 3, comma 1, lettera *a*), della medesima legge, adeguando in tal modo l'ordinamento interno ai principi stabiliti a livello sovranazionale e, in specie, dal diritto unionale e internazionale, quali, fra l'altro, quello della presunzione di innocenza.

Sotto tale prospettiva, secondo la parte, le questioni prospettate dal giudice rimettente non sarebbero idonee a dimostrare il superamento dei limiti esterni della discrezionalità legislativa, con la conseguenza che la valutazione circa l'opportunità e la misura del bilanciamento tra i molteplici interessi contrapposti non potrebbe che rientrare nella scelta discrezionale del legislatore. Trasparirebbe, piuttosto, dall'ordinanza di rimessione una non condivisione del rinnovato bilanciamento tra interessi contrapposti realizzato con la riforma fiscale del 2023, ma questo non sarebbe sufficiente al fine di condurre a una violazione dell'art. 3 Cost.

Né, secondo la parte, sarebbero violati gli artt. 3 e 53 Cost., in quanto, se il contribuente è stato assolto in sede penale, ciò dovrebbe significare che non vi sarebbe stata alcuna condotta illecita e, quindi, non potrebbe essere ragionevolmente invocata alcuna violazione del principio di capacità contributiva.

Circa, poi, la violazione degli artt. 24 e 111, primo e secondo comma, Cost., evidenzia che l'interesse fiscale sarebbe comunque adeguatamente tutelato e rappresentato anche in sede penale per il tramite del pubblico ministero, il quale esercita l'azione penale anche a tutela degli interessi finanziari dello Stato. A ciò aggiunge che il materiale probatorio rilevante in sede penale e in sede tributaria sarebbe, nella sostanza, coincidente, con la conseguenza che la scelta del legislatore di attribuire efficacia vincolante alla sentenza dibattimentale assolutoria non determinerebbe un'irragionevole compressione delle prerogative difensive dell'amministrazione finanziaria, limitandosi a dare rilievo a un accertamento che sarebbe stato già compiuto anche nell'interesse pubblico alla corretta applicazione delle norme tributarie.

D'altro lato, conclude la parte, per quanto concerne la violazione del principio della parità delle armi, la scelta del legislatore positivizzata all'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 sarebbe il risultato di un delicato bilanciamento tra interessi – pubblici e privati – contrapposti, che il legislatore avrebbe legittimamente operato nell'esercizio della propria discrezionalità.

Considerato in diritto

16.– Con ordinanza del 10 marzo 2025 (iscritta al reg. ord. n. 79 del 2025) la CGT Piemonte ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 24 e 97 Cost., questioni di legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera *m*), del d.lgs. n. 87 del 2024.

La disposizione censurata prevede: «1. 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».

Secondo il giudice *a quo*, la disposizione censurata violerebbe l'art. 24 Cost., poiché l'Agenzia delle entrate, titolare dell'interesse all'accertamento e riscossione delle imposte, sarebbe soggetta agli effetti assolutori della sentenza penale nel giudizio tributario, senza avere, tuttavia, la possibilità di tutelare il credito fiscale nel processo penale costituendosi parte civile, atteso che, secondo la sentenza Cass., sez. un. civ., n. 29862 del 2022, di questo strumento processuale l'Agenzia delle entrate potrebbe avvalersi solo per richiedere il risarcimento del danno subìto, non il pagamento del

tributo evaso. L'interesse fiscale risulterebbe, così, privo di tutela nel processo penale, non potendosi neppure ritenere, secondo il rimettente, che questa possa essere assicurata dal pubblico ministero.

Aggiunge il rimettente che, in ogni caso, anche qualora si volesse ammettere che la costituzione di parte civile dell'Agenzia delle entrate nel processo penale possa essere rivolta alla tutela del credito erariale, potrebbe configurarsi una lesione del suo diritto di difesa in quanto il suddetto ente potrebbe non ricevere l'avviso di cui all'art. 419 cod. proc. pen.

17.– Inoltre, la disposizione censurata violerebbe l'art. 3 Cost. perché introdurrebbe una non ragionevole disparità di trattamento «fra gli effetti assolutori extra penali per reati non tributari e quelli per reati tributari che incidono negativamente sui primari interessi dello Stato».

Infatti, mentre l'art. 652 cod. proc. pen. prevede che la sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata a seguito di dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo solo se il danneggiato si sia costituito o sia stato posto in condizione di costituirsi parte civile nel processo penale, analoghi limiti non sarebbero previsti dalla disposizione censurata, posto che la stessa consentirebbe l'estensione del giudicato penale di assoluzione nel giudizio tributario a prescindere dal fatto che l'amministrazione finanziaria abbia preso, o abbia potuto prendere, parte al processo penale.

Del resto, il regime probatorio sarebbe molto più rigoroso nel giudizio penale «(laddove la condanna si fonda sul criterio del "oltre ogni ragionevole dubbio") rispetto a quello tributario (laddove vige il criterio civilistico del "più probabile che non")»; ne discenderebbe quindi l'irragionevolezza dell'estensione automatica degli effetti assolutori «ad un giudizio di parte, fondato su regole probatorie e processuali differenti, con parti processuali che non coincidono con gli attori del procedimento penale».

Secondo il rimettente un'ulteriore ragione di disparità di trattamento sarebbe riscontrabile nel fatto che la disposizione censurata tutelerebbe unicamente l'interesse del contribuente a estendere al processo tributario gli effetti della sentenza penale di assoluzione a lui favorevole, non anche quello dell'Agenzia delle entrate a giovarsi con analogo automatismo della sentenza penale di condanna.

18.– Nel giudizio è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo di dichiarare inammissibili o manifestamente infondate le questioni.

19.– Con ordinanza del 16 giugno 2025 (iscritta al reg. ord. n. 256 del 2025) la CGT di Roma ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, 53, 97, 102, primo comma, e 111, primo e secondo comma, Cost. questioni di legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera *m*), del d.lgs. n. 87 del 2024.

19.1.– Il rimettente ritiene, in primo luogo, che la disposizione censurata violerebbe l'art. 3, primo comma, Cost., in quanto avrebbe introdotto un'irragionevole disparità di trattamento tra gli effetti assolutori extrapenali per reati non tributari rispetto a quelli per reati tributari, posto che, a differenza di quanto previsto dall'art. 652 cod. proc. pen., secondo cui la possibilità di estendere l'efficacia della sentenza penale di assoluzione nei giudizi civili o amministrativi è condizionata dal fatto che il danneggiato si sia costituito o sia stato posto nelle condizioni di costituirsi parte civile, la disposizione censurata prevedrebbe un effetto automatico del giudicato penale di assoluzione nel processo tributario senza alcuna condizione.

19.2.– Inoltre, secondo il rimettente, la disposizione censurata violerebbe gli artt. 3 e 53 Cost.: per effetto della disposizione censurata si verrebbe a determinare «una situazione di disuguaglianza tributaria tra il contribuente assolto in sede penale il quale ottiene l'automatico annullamento giudiziale dell'avviso di accertamento o [del]l'atto impo-esattivo quand'anche egli manifesti una propria capacità contributiva, mentre eguale sorte non è assicurata al contribuente che non sia mai

stato attinto da procedimento penale, nonostante abbia commesso violazioni tributarie, giustappunto, meno gravi».

Pertanto, dare automatico ingresso nel processo tributario alla sentenza irrevocabilmente assolutoria, anche quando la stessa sia fondata su vizi procedurali o di inutilizzabilità probatoria, si risolverebbe, in sostanza, in una aprioristica rinuncia alla pretesa tributaria fatta valere con l'atto impositivo pure in quelle ipotesi in cui il contribuente, sebbene assolto in sede penale, possieda una capacità contributiva idonea a giustificare il prelievo.

19.3.– Vi sarebbe anche la violazione dell'art. 24 Cost., in quanto sarebbe leso il diritto di difesa dell'amministrazione finanziaria, posto che la stessa, tenuto conto di quanto affermato da Cass., sez. un. civ., sentenza n. 29862 del 2022, non potrebbe intervenire nel processo penale per far valere in quella sede l'interesse al recupero delle imposte non versate di cui è portatrice; né, aggiunge il rimettente, potrebbe ritenersi che la tutela dell'interesse fiscale nel processo penale possa essere assicurata dalla presenza del pubblico ministero, essendone titolare solo l'amministrazione finanziaria.

19.4. – Inoltre, secondo il giudice *a quo*, la disposizione censurata violerebbe l'art. 102, primo comma, Cost. in quanto sarebbe lesa la funzione giurisdizionale esercitata dal giudice tributario, e l'art. 111, primo comma, Cost., poiché impedirebbe al giudice tributario di esercitare il proprio potere di valutare autonomamente se e quali effetti avrebbe nel processo tributario la sentenza penale di assoluzione.

Sarebbe altresì violato l'art. 111, primo e secondo comma, Cost., in combinato disposto con l'art. 24 Cost., in quanto la disposizione censurata avrebbe alterato il principio della parità delle parti nel processo tributario, poiché i loro poteri processuali risulterebbero non omogenei: a differenza del contribuente assolto in sede penale, che potrebbe invocare in sede tributaria gli effetti del giudicato penale a lui favorevole, l'amministrazione finanziaria non potrebbe, infatti, produrre nel processo tributario la sentenza penale di condanna, resa nel confronti del contribuente, per farne valere i medesimi effetti.

19.5.– Nel giudizio è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo di dichiarare inammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata con riferimento all'art. 97 Cost., e, nel merito, di dichiarare le questioni manifestamente infondate.

20.– Preliminarmente, poiché le ordinanze di rimessione hanno a oggetto la medesima disposizione e pongono questioni in larga parte coincidenti, va disposta la riunione dei giudizi per una loro trattazione congiunta.

21.– In entrambi i giudizi la difesa statale ha eccepito l'inammissibilità per difetto di motivazione della questione sollevata in riferimento all'art. 97 Cost., in quanto i giudici rimettenti non avrebbero esplicitato la ragione di tale richiamo.

L'eccezione è fondata.

Sebbene in entrambe le ordinanze di rimessione sia stato fatto espresso riferimento all'art. 97 Cost. quale parametro costituzionale alla luce del quale è stata prospettata la questione di legittimità costituzionale, tuttavia nelle motivazioni è totalmente mancante la spiegazione della pertinenza del parametro, con conseguente inammissibilità della relativa questione per difetto di motivazione.

22.– Nel giudizio di cui all'ordinanza iscritta al reg. ord. n. 79 del 2025, l'Avvocatura ha altresì sollevato, in primo luogo, eccezione di inammissibilità delle questioni per difetto di rilevanza, non essendo stato sufficientemente descritto il quadro fattuale e normativo di riferimento.

In particolare, secondo la difesa statale il giudice rimettente non avrebbe compiuto la necessaria verifica dell'identità dei fatti materiali valutati nel processo penale rispetto a quelli del giudizio tributario.

Inoltre, non sarebbe stato precisato dal giudice *a quo* se la formula assolutoria conclusiva del giudizio penale fosse stata resa ai sensi del comma 1 o del comma 2 dell'art. 530 cod. proc. pen. Invece, questa precisazione sarebbe stata necessaria in quanto la giurisprudenza di legittimità avrebbe chiarito che la sentenza di assoluzione di cui all'art. 530, comma 2, cod. proc. pen. non rileverebbe agli effetti dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, non contenendo alcun accertamento positivo in ordine alla insussistenza degli elementi strutturali del fatto, ma solo una constatazione circa l'assenza di elementi di prova idonei ad attribuire all'imputato la responsabilità penale.

22.1.– L'eccezione non è fondata.

Circa il profilo relativo alla non esaustiva ricostruzione del quadro fattuale, va osservato che il giudice rimettente ha chiaramente descritto, da un lato, i fatti alla base della contestazione fiscale e, dall'altro, i fatti di reato per i quali è intervenuta la sentenza di assoluzione.

Infatti, ha posto in evidenza che, con gli avvisi di accertamento, era stata contestata l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali relative agli anni 2015 e 2016 e che tale omissione aveva a presupposto la ritenuta esterovestizione di una società, la Flashmap sa, che sarebbe stata fittiziamente costituita all'estero al solo fine di sottrarre all'imposizione in Italia i profitti realizzati dalla società con domicilio fiscale nello Stato. Il rimettente, inoltre, ha specificato che il Tribunale penale di Torino aveva assolto uno dei ricorrenti dal reato di omessa dichiarazione (di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000) e che tale reato aveva come presupposto proprio la fittizia costituzione della società svizzera.

Ciò precisato, il giudice *a quo* ha quindi evidenziato che sia il giudizio penale che quello tributario si basavano sui medesimi fatti materiali oggetto di valutazione, cioè sull'esterovestizione della società Flashmap sa, da cui era derivata, sul versante penalistico, la contestazione della violazione dell'omessa dichiarazione e, su quello tributario, la percezione di utili non dichiarati.

Circa, poi, il profilo relativo all'insufficiente specificazione della formula assolutoria, va rilevato che, diversamente da quanto sostenuto dalla difesa statale, il rimettente ha precisato che il giudice penale aveva assolto uno dei ricorrenti dal reato di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000 con la formula «perché il fatto non sussiste» ed è per tale ragione che, dovendo fare applicazione della disposizione censurata, ha ritenuto che la sentenza penale di assoluzione avrebbe dovuto avere efficacia di giudicato nel processo tributario.

È, inoltre, priva di pregio la tesi dalla difesa statale per cui, ai fini del giudizio di rilevanza delle questioni, il giudice rimettente avrebbe dovuto seguire l'orientamento interpretativo della giurisprudenza civile di legittimità secondo cui la formula assolutoria, cui farebbe riferimento la disposizione censurata, sarebbe solo quella di cui all'art. 530, comma 1, cod. proc. pen. – che postulerebbe un accertamento positivo circa l'insussistenza degli elementi strutturali del fatto –, e non anche quella di cui all'art. 530, comma 2, cod. proc. pen.; ciò in quanto, con quest'ultima, il giudice penale si limiterebbe a compiere solo una valutazione negativa circa l'idoneità delle prove ad attribuire all'imputato la responsabilità penale e, pertanto, non potrebbe dirsi vincolante per il giudice tributario.

Va qui ribadito che, secondo il costante orientamento di questa Corte (da ultimo sentenza n. 25 del 2025), «il giudizio sulla rilevanza è riservato al rimettente e, rispetto a esso, questa Corte effettua un controllo meramente "esterno", limitato ad accertare l'esistenza di una motivazione non implausibile,

non palesemente erronea o contraddittoria (per tutte, sentenze n. 192 del 2022 e n. 32 del 2021), senza spingersi fino a un esame autonomo degli elementi che hanno portato il giudice *a quo* a determinate conclusioni, potendo interferire su tale valutazione solo se essa, a prima vista, appaia assolutamente priva di fondamento (sentenza n. 218 del 2020)».

Con riferimento alla questione in esame, non è implausibile la scelta interpretativa compiuta dal giudice rimettente di ritenere applicabile la disposizione censurata in caso di assoluzione con la formula «perché il fatto non sussiste», senza necessità di verificare se il giudice penale avesse compiuto un accertamento positivo in ordine alla insussistenza degli elementi strutturali del fatto di reato.

A questa considerazione è possibile pervenire anche tenendo conto che, all'indomani della entrata in vigore della disposizione censurata (29 giugno 2024), con l'ordinanza interlocutoria del 4 marzo 2025, n. 5714, la Corte di cassazione, sezione tributaria, ha rimesso gli atti alla Prima Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni unite della questione di massima di particolare importanza relativa all'ambito di efficacia della medesima disposizione, essendo insorto un contrasto interpretativo in ordine a due profili: il primo, relativo all'estensione o meno degli effetti del giudicato penale di assoluzione anche al rapporto impositivo e non soltanto, quindi, alla sanzione; il secondo, riguardante l'applicabilità della nuova disciplina alla ipotesi di assoluzione con la formula prevista dal secondo comma dell'art. 530 cod. proc. pen.

Pertanto, la lettura interpretativa fornita dal giudice rimettente, seppure implicitamente, circa la valenza di giudicato nel processo tributario dell'accertamento contenuto nella sentenza penale di assoluzione resa con la formula «perché il fatto non sussiste», anche qualora quell'accertamento sia stato negativo in quanto non è stata raggiunta la prova del reato, non risulta implausibile.

23.– L'Avvocatura ha, inoltre, eccepito l'inammissibilità delle questioni per una incompleta ricostruzione del quadro normativo di riferimento, avendo il giudice *a quo* solo genericamente fatto richiamo alla disposizione censurata senza, tuttavia, dar conto dell'esistenza di orientamenti interpretativi diversi circa il suo ambito di applicazione.

Secondo la difesa statale, il giudice *a quo,* in presenza di divergenti orientamenti giurisprudenziali, avrebbe dovuto illustrare le ragioni in base alle quali avrebbe ritenuto di potere accedere all'una piuttosto che all'altra delle opzioni interpretative.

23.1.– L'eccezione non è fondata.

Il giudice rimettente ha chiaramente riportato il testo della disposizione censurata e ha posto in evidenza che di questa era tenuto a fare applicazione, posto che l'«assoluzione, come prevista dalla menzionata norma, è avvenuta con formula piena e in seguito a dibattimento». Da tale considerazione ha quindi fatto derivare che, «con riferimento ai medesimi fatti materiali oggetto di valutazione, tale sentenza ha efficacia di giudicato nel processo tributario».

Sotto tale profilo, il quadro normativo di riferimento risulta sufficientemente chiaro, anche ai fini della valutazione della rilevanza della questione.

Resta l'ulteriore profilo, evidenziato dalla difesa statale, circa la mancata considerazione del contrasto di giurisprudenza sull'ambito di estensione della disposizione censurata: se, cioè, il giudicato penale abbia effetto nel processo tributario solo relativamente alle sanzioni (come si sarebbe orientata una parte della giurisprudenza di legittimità a seguito dell'indirizzo inaugurato dalla Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 14 febbraio 2025, n. 3800) ovvero anche alla pretesa fiscale.

A tal proposito, va ribadito il principio che, ai fini della valutazione della rilevanza, «questa Corte non è chiamata a sindacare la fondatezza delle diverse interpretazioni delle disposizioni censurate che si contendono il campo, ma è tenuta solo a vagliare la plausibilità della premessa ermeneutica da cui muove l'ordinanza di rimessione per avvalorare la pertinenza al caso esaminato del dubbio di legittimità costituzionale espresso (*ex plurimis*, sentenze n. 207, n. 183, n. 181, n. 59, n. 32, n. 22 e n. 15 del 2021)» (sentenza n. 27 del 2022).

Da questo punto di vista, la scelta interpretativa del giudice rimettente, che privilegia l'orientamento secondo cui la disposizione censurata troverebbe applicazione anche in relazione alle imposte e non solo alle sanzioni, risulta essere non implausibile.

24.– Un'ulteriore eccezione di inammissibilità è stata proposta dall'Avvocatura in considerazione del fatto che la violazione dell'art. 24 Cost. sarebbe stata motivata dal giudice rimettente tenendo conto dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità a tema del quale, nel processo penale, l'Agenzia delle entrate può costituirsi parte civile solo al fine di ottenere il risarcimento del danno subito, non anche per far valere la pretesa al pagamento del tributo non versato.

Secondo la difesa statale, il giudice rimettente non avrebbe illustrato le ragioni per cui la violazione dell'art. 24 Cost. discenderebbe «dall'intervento legislativo ora in esame, piuttosto che dalla soluzione giurisprudenziale concernente il tema dei limiti alla costituzione di parte civile».

24.1.– L'eccezione non è fondata.

Nel prospettare la questione di legittimità costituzionale per violazione dell'art. 24 Cost., infatti, il giudice rimettente, con adeguata motivazione, ha ricostruito il quadro normativo e giurisprudenziale ed è in relazione a questa valutazione complessiva che ha fatto discendere la conclusione che la disposizione censurata lederebbe il diritto di difesa dell'Agenzia delle entrate, posto che le imporrebbe di "subire" gli effetti dell'accertamento assolutorio compiuto dal giudice penale.

25.– All'esame del merito delle questioni è opportuno premettere una sintetica ricostruzione dell'evoluzione del regime con cui il legislatore ha, nel tempo, inteso regolare i rapporti tra il processo penale e quello tributario.

La disciplina di tali rapporti ha origini risalenti e trova nella disposizione censurata una scelta che riflette il significato che l'ordinamento, dopo una complessa evoluzione, oggi attribuisce al rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente, segnato, da un lato, dalla considerazione che l'adempimento fiscale costituisce espressione del dovere inderogabile di solidarietà del cittadino di concorrere alle spese pubbliche; dall'altro, dalla necessità di individuare forme di garanzia efficaci per il contribuente.

26.– Era espressione di autoritarismo, infatti, l'originaria impostazione su cui si basava l'art. 21, comma 4, della legge 7 gennaio 1929, n. 4 (Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie), che imponeva la cosiddetta "pregiudizialità tributaria", prevedendo che: «[p]er i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia».

Si trattava di una scelta di fondo che non venne scalfita nemmeno quando, di lì a breve, in forza della ritenuta superiorità della giurisdizione penale sulle altre, con l'art. 28 del codice di procedura penale del 1930 (disposizione poi oggetto della dichiarazione di incostituzionalità nella sentenza n. 55 del 1971) venne stabilita l'efficacia vincolante e automatica del giudicato penale sugli altri giudizi, in quanto il medesimo articolo prevedeva l'esclusione della sua applicazione in quelli in cui erano previste «limitazioni alla prova del diritto controverso», risultando pertanto non applicabile al processo tributario, caratterizzato da un peculiare regime probatorio.

Nel valutare la responsabilità penale relativa a reati di rilievo penal-tributario, quindi, il giudice penale risultava vincolato dagli esiti dell'accertamento fiscale e dall'eventuale verifica che ne avessero fatto le commissioni tributarie, organi amministrativi non indipendenti, dato che «la legge (art. 285, primo comma, del [regio decreto 14 settembre 1931, n. 1175, recante «Testo unico per la finanza locale»]) sottrae[va] alla competenza dell'autorità giudiziaria ogni questione che si riferisca "ad estimazione di redditi o ad accertamenti di fatto relativi alla materia imponibile"», con una limitazione «risalente ad una epoca nella quale la tutela giurisdizionale non trovava piena e completa attuazione» (sentenza n. 6 del 1969).

Inoltre, lo stesso accesso alla tutela giurisdizionale era limitato dalla regola del *solve et repete*, prevista da diverse disposizioni di legge, a tenor della quale l'onere del pagamento del tributo costituiva il presupposto imprescindibile per l'esperibilità dell'azione ai fini dell'accertamento giudiziale dell'illegittimità della pretesa tributaria.

L'assetto complessivo del sistema era quindi connotato in termini fortemente statalistici, lontani dalla ben diversa configurazione del rapporto tra autorità e libertà che sarebbe stata introdotta dalla Costituzione repubblicana.

Significativa, da questo punto di vista, è stata la rapida sequenza di dichiarazioni di illegittimità costituzionale delle regole riconducibili al *solve et repete* (sentenze n. 21 e n. 79 del 1961, n. 75, n. 86 e n. 89 del 1962, n. 100 e n. 125 del 1969), nonché la revisione delle commissioni tributarie compiuta con il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 (Revisione della disciplina del contenzioso tributario), che ne sancì la natura giurisdizionale.

Ancor più emblematica è stata, successivamente, la sentenza n. 88 del 1982, con la dichiarazione di illegittimità costituzionale della pregiudizialità tributaria, che ha riguardato gli «artt. 60 e 21, terzo comma, della legge 7 gennaio 1929, n. 4, nella parte in cui preved[evano] che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta, divenuto definitivo in via amministrativa, fac[esse] stato nei procedimenti penali per la cognizione dei reati preveduti dalle leggi tributarie in materia di imposte dirette».

Secondo la sentenza citata, la pregiudizialità tributaria è «certamente incompatibile con il principio del libero convincimento, tanto più rigoroso in sede di giudizio penale», di cui all'art. 101, secondo comma, Cost., e con l'art. 24 Cost. «in quanto l'accertamento amministrativo che fa stato nel giudizio penale impedisce l'esercizio del diritto inviolabile della difesa».

26.1.– Pochi mesi dopo questa pronuncia, il legislatore, con l'art. 12, primo comma, del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429 (Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria), convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 1982, n. 516, stabilì che «[i]n deroga a quanto disposto dall'articolo 3 del codice di procedura penale il processo tributario non può essere sospeso; tuttavia la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale».

Di conseguenza, il legislatore del 1982, da un lato, escluse la sospensione del processo tributario a causa della pendenza di quello penale, configurando, per questo aspetto, un "doppio binario" tra i due processi, nel senso di consentire che gli stessi potessero iniziare in via autonoma e indipendente.

Dall'altro, pur all'interno di una prospettiva diretta all'inasprimento delle sanzioni penali per i reati tributari, stabilì la prevalenza dell'autorità del giudicato penale nel processo tributario per quanto concerneva l'accertamento dei fatti materiali oggetto del processo penale.

Venne così capovolto il precedente ordine di pregiudizialità che aveva caratterizzato il sistema del 1929, stabilendo un coordinamento tra i due processi strutturato in senso più garantistico, in modo non dissimile da quello introdotto dalla norma censurata, salvo per il fatto che al processo tributario veniva esteso l'effetto vincolante anche della sentenza di condanna e non solo di quella di assoluzione.

La deroga alla regola della pregiudizialità penale nel processo tributario fu oggetto di considerazione nella sentenza n. 349 del 1987, che precisò: «non perpetra violazione della Costituzione l'impugnato art. 12 co. 1 [del d.l. n. 429 del 1982, come convertito] che per un verso consente alle commissioni tributarie di espletare il proprio ministero sebbene penda giudizio penale e per altro verso statuisce che la sentenza definitiva – sia essa di condanna o di proscioglimento – esplichi l'autorità di giudicato nel processo tributario con il rispetto dei limiti soggettivi segnati dalla C. cost. 15 luglio 1983, n. 247».

Inoltre, la sentenza n. 120 del 1992, sebbene relativa al secondo comma del suddetto art. 12, ne fornì poi un'interpretazione costituzionalmente orientata diretta a vincolare in ogni caso l'amministrazione finanziaria al giudicato penale e la sentenza n. 264 del 1997 si pose nella medesima direzione, affermando che: «l'adeguamento della fattispecie tributaria all'accertamento dei fatti operato dal giudice penale va compiuto, dietro eventuale sollecitazione del contribuente, senza soggiacere al limite temporale della scadenza del termine per l'accertamento tributario: limite che "secondo una lettura della norma conforme a Costituzione, e condotta alla stregua del principio generale come sopra enunciato" è da ritenersi vincolante in modo assoluto soltanto con riguardo all'attività degli organi fiscali diretta a modificare *in peius* la posizione del contribuente. Sicché lo svolgimento di tale attività conformativa avviene a prescindere dal momento in cui si forma il giudicato. Né assume rilevanza la mancata partecipazione dell'amministrazione al giudizio penale, stante il diverso ambito decisionale di questo rispetto al procedimento amministrativo».

26.2.– Il codice di procedura penale del 1988 ha poi riscritto – a opera degli artt. 651, 652, 653 e 654 – la disciplina degli effetti del giudicato penale.

Per quanto qui interessa, l'art. 654 cod. proc. pen. ha previsto che: «1. 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».

La giurisprudenza di legittimità ritenne poi che l'art. 654 cod. proc. pen. aveva comportato l'abrogazione dell'art. 12 citato (Corte di cassazione, sezione quinta, sentenza 29 settembre 2004, n. 19481).

Secondo il consolidato orientamento della Corte di cassazione questo assetto comportava che «il Giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza irrevocabile di condanna o di assoluzione dell'imputato in materia di reati tributari e ad estendere automaticamente gli effetti della stessa con riguardo all'azione accertatrice del singolo Ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 cpc), deve in ogni caso verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui il compendio probatorio è appunto destinato ad operare» (Corte di cassazione, sezione quinta, sentenza 21 giugno 2002, n. 9109).

In altre parole, secondo il cosiddetto principio della “circolarità delle prove”, la sentenza penale definitiva di assoluzione poteva essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, liberamente valutabile in rapporto alle ulteriori risultanze istruttorie, anche di natura presuntiva (Corte di cassazione, sezione quinta, sentenza 13 febbraio 2015, n. 2938).

26.3.– Con l’art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000 venne sancito il regime del “doppio binario pieno” relativo ai rapporti tra procedimento penale e processo tributario, basato sul principio di specialità e della reciproca autonomia tra i due sistemi (penale e tributario), con l’esclusione di qualsiasi rapporto di pregiudizialità.

Con l’art. 25, comma 1, 1ettera *d*), fu esplicitamente abrogato l’art. 12, primo comma, del d.l. n. 429 del 1982, come convertito, e, peraltro, con l’art. 19, comma 1, del medesimo decreto legislativo – a tenor del quale «[q]uando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale» – venne fissato anche il rapporto di specialità tra disposizioni amministrative e penali, dando attuazione, in tal modo, al principio del *ne bis in idem* sostanziale.

26.4.– Questo assetto, basato quindi sulla piena autonomia del giudizio penale e di quello tributario, non si è mostrato privo di problematicità durante il lungo tempo della sua vigenza.

Nella prassi, infatti, poteva accadere che l’imputato definitivamente assolto in sede penale, anche dopo anni di processi nei vari gradi, per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste, poteva ottenere l’annullamento della pretesa impositiva, in ipotesi, solo alla fine dell’altrettanto lungo e parallelo processo tributario.

L’autonomia dei due giudizi, inoltre, poteva condurre anche a esiti diversi e contrastanti, perché, qualora il giudice penale avesse escluso l’esistenza di un certo fatto, il giudice tributario sarebbe comunque potuto giungere a una conclusione diversa e ritenerlo esistente.

Non sorprende quindi che, nella relazione illustrativa all’atto del Governo n. 144 del 2024 (concernente lo «Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario»), sia stato evidenziato che la norma censurata ha la funzione di rafforzare «l’integrazione dei sistemi sanzionatori nella prospettiva del rispetto del principio *ne bis in idem* (criterio di delega di cui all’art. 20, comma 1, lett. *a*), n. 1)», che viene in rilievo quanto alle sanzioni di carattere punitivo conseguenti all’illecito tributario.

Si tratta di problematiche cui questa Corte non si è mostrata insensibile. Rimarcando il principio del *ne bis in idem*, ha infatti precisato che questo è preordinato «a tutelare l’imputato non solo contro la prospettiva dell’inflizione di una seconda pena, ma ancor prima contro la prospettiva di subire un secondo processo per il medesimo fatto: e ciò a prescindere dall’esito del primo processo, che potrebbe anche essersi concluso con un’assoluzione. La *ratio* primaria della garanzia – declinata qui non quale principio “ordinamentale” a valenza oggettiva, funzionale alla certezza dei rapporti giuridici, ma quale diritto fondamentale della persona – è dunque quella di evitare l’ulteriore sofferenza, e i costi economici, determinati da un nuovo processo in relazione a fatti per i quali quella persona sia già stata giudicata» (sentenza n. 149 del 2022).

26.5.– È in considerazione di questo contesto che si deve concludere che l’art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, disponendo l’efficacia di giudicato nel processo tributario della sentenza penale irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l’imputato non lo ha commesso, persegue indubbiamente un obiettivo di garanzia e di semplificazione nell’ambito del complesso rapporto tra il processo penale e quello tributario, rendendo in tal modo concreta, anche a livello processuale, l’esigenza di tutela della posizione soggettiva del contribuente.

Tali obiettivi si pongono, come anche rilevato dall'Avvocatura generale dello Stato, in linea di continuità, nella materia tributaria, con il «più ampio contesto dell'evoluzione dei rapporti tra "autorità" e "consenso" e del tentativo di un graduale abbandono, da parte del legislatore tributario italiano, della risalente visione autoritaria del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente» (sentenza n. 137 del 2025) a favore del progressivo passaggio a un approccio fondato sulla *compliance*, sul dialogo anticipato fra fisco e contribuente, sull'adempimento collaborativo.

In questa prospettiva, con specifico riguardo alla dimensione processuale, l'art. 21-*bis* si raccorda alla previsione del comma 5-*bis* dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, aggiunto dall'art. 6, comma 1, della legge 31 agosto 2022, n. 130 (Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario) che ha previsto l'obbligo del giudice tributario di annullare l'atto impositivo in caso di insufficienza di prove.

Infatti, con la finalità di configurare un tendenziale allineamento tra il processo penale e quello tributario, la citata disposizione prevede: «L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni».

Rispetto, quindi, all'impostazione autoritaria che, in tempi passati, era stata propria della pregiudizialità tributaria della legge n. 4 del 1929, il legislatore è giunto a un punto di approdo che riflette la visione secondo cui «il dovere tributario, nella concezione costituzionale, attiene al *pactum unionis* piuttosto che a quello *subiectionis*», in quanto «funzionale al finanziamento dei diritti civili e sociali che la Costituzione riconosce» (ancora sentenza n. 137 del 2025, ma in termini analoghi già sentenza n. 288 del 2019).

Del resto, come rilevato da tempo dalla dottrina, proprio la condizione di soggezione del contribuente ha storicamente favorito – a causa dei meccanismi legislativi in cui si è tradotto: il cosiddetto "particolarismo" del diritto tributario – l'instaurarsi di un patologico rapporto conflittuale tra fisco e contribuente; e questo, con una grave eterogenesi dei fini, anziché favorire l'adempimento del dovere tributario, ha in buona parte alimentato un clima culturale propenso a giustificare quella esorbitante evasione fiscale che ancora affligge il nostro Paese.

27.– È alla luce di queste considerazioni che deve quindi essere esaminato il merito delle questioni.

La prima di esse, sollevata da entrambe le ordinanze, prospetta, in sostanza, la violazione dell'art. 24 Cost., in quanto sarebbe leso il diritto di difesa dell'Agenzia delle entrate, posto che la stessa, in forza di quanto affermato dalla Corte di cassazione, a sezioni unite, con la sentenza n. 29862 del 2022, non potrebbe intervenire nel processo penale per tutelare l'interesse fiscale. La costituzione di parte civile sarebbe, infatti, consentita solo per il risarcimento dell'eventuale danno subìto in conseguenza dell'evasione fiscale, non anche per il credito fiscale derivante dall'imposta evasa.

La tutela di tale credito, che sarebbe estranea alla funzione del pubblico ministero, non troverebbe quindi ospitalità all'interno del processo penale.

27.1.– La questione non è fondata.

Il diritto alla difesa, «già annoverato fra quelli inviolabili dell'uomo» (*ex plurimis*, sentenza n. 232 del 1989), viene qui invocato a tutela della diversa posizione dell'amministrazione finanziaria.

Non è peraltro corretta, da più punti di vista, la premessa logica da cui muovono entrambe le ordinanze di rimessione, cioè che, in forza della prospettata assenza dell'Agenzia delle entrate, il credito fiscale non troverebbe adeguata tutela all'interno del processo penale.

27.1.1.– Va innanzitutto precisato che le fattispecie penal-tributarie non attengono tanto all'interesse fiscale, quanto piuttosto sono rivolte a presidiare il corretto adempimento degli obblighi e delle obbligazioni tributarie, a loro volta espressione del dovere inderogabile di solidarietà di concorrere alle spese pubbliche di cui agli artt. 2 e 53 Cost., compromesso dall'evasione fiscale.

In questa prospettiva, la tutela del credito tributario non è certamente estranea al perseguimento dell'interesse pubblico cui è istituzionalmente rivolta l'azione del pubblico ministero, che è dotato di adeguati strumenti processuali e dispone, ai sensi dell'art. 327 cod. proc. pen., della polizia giudiziaria, ivi inclusa quella avente competenza generale in materia economica e finanziaria, ovvero la Guardia di finanza.

Va anche considerato che il medesimo d.lgs. n. 87 del 2024 ha previsto un forte raccordo istituzionale tra il pubblico ministero e l'Agenzia delle entrate.

Infatti, il suddetto decreto legislativo ha aggiunto, all'art. 129 delle disposizioni attuative del codice di procedura penale, il comma 3-*quater*, per cui «[q]uando esercita l'azione penale per i delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, il pubblico ministero informa la competente direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate, dando notizia della imputazione» (art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 87 del 2024).

Ha poi integrato l'art. 32 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte si redditi) e l'art. 51 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), aggiungendo, per entrambi gli articoli, i seguenti commi finali: «[q]uando l'Agenzia delle entrate riceve comunicazione da parte del pubblico ministero dell'esercizio dell'azione penale ai sensi dell'articolo 129, comma 3-*quater* delle disposizioni attuative del codice di procedura penale, di cui al decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271, risponde senza ritardo trasmettendo, anche al competente Comando della Guardia di finanza, l'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria» (art. 1, commi 3 e 4, del d.lgs. n. 87 del 2024).

In questi termini l'Agenzia delle entrate, mediante lo scambio reciproco di informazioni, può contribuire a costruire il quadro istruttorio del procedimento penale, in modo da sostenere e supportare il pubblico ministero nella individuazione delle fonti di prova e, quindi, da consentire l'accertamento processuale dei fatti su cui si basa la sua pretesa impositiva.

Soprattutto, su un piano più generale, va anche considerato che il medesimo decreto legislativo ha strutturato il processo penale rafforzando fortemente proprio la sua finalizzazione al recupero del tributo – non solo, quindi, all'applicazione delle relative sanzioni – e dunque del credito erariale relativo all'imposta evasa.

Infatti, l'istituto della confisca diretta e per equivalente, disciplinata dall'art. 12-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 e finalizzata ad apprendere l'imposta sottratta all'erario già accertata in sede penale, è stato modificato nel senso che: «[...] il sequestro dei beni finalizzato alla confisca di cui al comma 1 non è disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti.» (art.1, comma 1, lettera *e*), numero 2, del d.lgs. n. 87 del 2024).

È stato, inoltre, previsto che non sono punibili taluni reati tributari se il debito tributario viene estinto *in pendenza* del giudizio penale (art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000, come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera *f*), numero 3, del d.lgs. n. 87 del 2024).

Si è sancito poi che trovano applicazione alcune circostanze attenuanti dei delitti previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, se il debito tributario, fuori dei casi di non punibilità, viene estinto *in pendenza* del giudizio penale (art. 13-*bis*, comma 1, del d.lgs. n. 74 del 2000, come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera *g*, numero 1, del d.lgs. n. 87 del 2024).

Ancora, sempre in caso di reati tributari, il patteggiamento può essere chiesto dalle parti solo quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto (art. 1, comma 1, lettera *g*, numero 2, del d.lgs. n. 87 del 2024).

Per effetto di questa complessiva disciplina, sostanziale e processuale, il processo penale, ben lungi dal disinteressarsi della pretesa impositiva, come erroneamente sostenuto dai rimettenti, s'incentra, invece, con diversi e significativi istituti, proprio su di essa, rafforzando l'obiettivo della riscossione dell'imposta evasa.

27.1.2.– Inoltre, l'Agenzia delle entrate può comunque partecipare al processo penale come parte civile per fare valere il risarcimento dell'eventuale danno subìto in conseguenza dell'evasione fiscale.

Essa è, infatti, pur sempre qualificabile come persona offesa (Corte di cassazione, sez. seconda penale, sentenza 9 febbraio 2022, n. 4583), con la conseguenza che, ai sensi dell'art. 90, comma 1, cod. proc. pen, «oltre ad esercitare i diritti e le facoltà ad essa espressamente riconosciuti dalla legge, in ogni stato e grado del procedimento può presentare memorie e, con esclusione del giudizio di cassazione, indicare elementi di prova»; ciò che rende, peraltro, erronea anche la dedotta esclusione del diritto di ricevere l'avviso di fissazione dell'udienza.

28.– La seconda questione attiene alla violazione del principio di eguaglianza, che entrambe le ordinanze prospettano in riferimento al *tertium comparationis* rappresentato dall'art. 652, comma 1, cod. proc. pen., secondo cui, affinché la sentenza penale irrevocabile di assoluzione possa avere efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo per le restituzioni e il risarcimento del danno promosso dal danneggiato, o nell'interesse dello stesso, è sempre necessario che questo si sia costituito come parte civile, o sia stato posto in condizione di farlo.

Alla luce di quest'ultima disposizione, quella censurata introdurrebbe quindi una irragionevole disparità di trattamento tra gli effetti delle sentenze di assoluzione relative a reati tributari, che avrebbero efficacia di giudicato anche senza la costituzione del danneggiato, rispetto a quelle relative a reati non tributari.

28.1.– La questione non è fondata.

Innanzitutto, occorre precisare che la disposizione censurata ha natura processuale, come è stato chiarito dalla Corte di cassazione.

Questa ne ha precisato, infatti, «con esiti, in ultimo, pressoché unanimi, sì da costituire, allo stato, diritto vivente», il «carattere processuale», dal momento che essa incide «sulla efficacia esterna nel processo tributario del giudicato penale (il primo comma) e sulle modalità di produzione nel giudizio di cassazione (il secondo comma)», (Corte di cassazione, sezione tributaria, ordinanza interlocutoria 4 marzo 2025, n. 5714).

In quest'ottica, secondo la costante giurisprudenza costituzionale, al legislatore deve essere riconosciuta un'ampia discrezionalità in materia, perché la configurazione degli istituti processuali è

censurabile soltanto nei limiti della manifesta irragionevolezza o arbitrarietà delle scelte operate (*ex plurimis*, sentenze n. 230 e n. 74 del 2022; n. 213 del 2021, n. 95, n. 79 e n. 58 del 2020).

Il confronto della disposizione censurata con la previsione di cui all'art. 652 cod. proc. pen., in questa prospettiva, dati i differenti ambiti cui le norme si riferiscono, non fa emergere un'arbitraria violazione del principio di eguaglianza.

La seconda, infatti, è costruita intorno alle posizioni di soggetti che agiscono precipuamente per il risarcimento del danno nei confronti di altri soggetti e mira a tutelare il diritto al contraddittorio nel processo penale della persona danneggiata, imponendo, quale condizione prodromica all'efficacia vincolante della sentenza irrevocabile penale nei giudizi civili o amministrativi, la sua partecipazione o quantomeno la concreta possibilità della stessa.

Tale specificità, tuttavia, non costituisce nemmeno una regola assoluta, tanto che già non ricorre, perlomeno nei medesimi termini, nell'art. 653 cod. proc. pen., relativo ai giudizi per responsabilità disciplinare.

La previsione di cui all'art. 21-*bis*, in ogni caso, non dimostra un'arbitraria rottura della coerenza dell'ordinamento, in quanto non vengono in gioco in via prioritaria il risarcimento del danno e la relativa posizione giuridica del soggetto leso, bensì il profilo relativo all'assoluzione penale rispetto all'imputazione di inadempimento di un dovere inderogabile di solidarietà.

Risulta così chiara la diversità di prospettiva dell'uno e dell'altro ambito di applicazione delle disposizioni poste a confronto: mentre, infatti, nel caso di cui all'art. 652 cod. proc. pen., la scelta del legislatore è volta a garantire il diritto del danneggiato a non essere pregiudicato da un accertamento compiuto in un processo di cui non è stato parte, nel caso di cui all'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 viene invece in rilievo non già un diritto individuale, bensì l'interesse generale all'assolvimento del dovere tributario.

Da questo punto di vista, allora, non è marginale quanto in precedenza osservato (punto 27.1.1.): da un lato, in ordine al forte raccordo istituzionale tra il pubblico ministero e l'Agenzia delle entrate che è stato strutturato dal medesimo d.lgs. n. 87 del 2024, consentendo quindi a quest'ultima una significativa e attiva partecipazione nel procedimento penale; dall'altro, circa la circostanza, più generale, che al processo penale, come si è visto, non è per nulla estranea la tutela del credito erariale derivante dall'imposta evasa.

29.– Secondo entrambe le ordinanze un'ulteriore ragione di disparità di trattamento deriverebbe dal fatto che la disposizione censurata tutelerebbe unicamente l'interesse del contribuente a estendere al processo tributario gli effetti della sentenza penale di assoluzione a lui favorevole, non anche quello dell'Agenzia delle entrate di giovarsi con analogo automatismo della sentenza penale di condanna.

La seconda ordinanza (iscritta al n. 256 reg. ord. del 2025), peraltro, a questo riguardo evoca anche la violazione dell'art. 111, primo e secondo comma, Cost., in combinato disposto con l'art. 24 Cost., in quanto la disposizione censurata avrebbe alterato il principio della parità delle parti nel processo tributario.

29.1.– Anche tali questioni non sono fondate.

Pure in questo caso va ricordata l'ampia discrezionalità che è tradizionalmente riconosciuta al legislatore dalla giurisprudenza costituzionale in materia di configurazione degli istituti processuali.

Ciò premesso, sebbene nell'art. 654 cod. proc. pen. non si distingua tra sentenze di assoluzione e di condanna e quindi, da questo punto di vista, l'art. 21-*bis* introduca una disciplina speciale, va anche considerato che esso attua una precisa indicazione del legislatore delegante che si è riferito solo alla

sentenza di assoluzione, dal momento che l'art. 20, comma 1, lettera *a*), numero 3), della legge n. 111 del 2023, prescrive di «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».

E va rimarcato che il suddetto art. 20 della legge delega, a sua volta, si è raccordato con l'art. 1 della medesima, che ha richiesto il «rispetto dei princìpi costituzionali nonché dell'ordinamento dell'Unione europea e del diritto internazionale».

Va, sul punto, peraltro, in particolare, ricordata anche la recente sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, Tasoncom srl contro Moldavia, decima sezione, del 22 ottobre 2024, che ha ritenuto sussistente la violazione dell'art. 6, paragrafo 1, CEDU in quanto la Corte suprema di giustizia della Moldavia aveva respinto il giudizio di revocazione della sentenza di appello di condanna nel processo tributario nonostante fosse intervenuto il giudicato penale di assoluzione sugli stessi fatti materiali accertati.

In definitiva, la circostanza che l'art 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 abbia limitato alla sola sentenza di assoluzione la deroga al principio del doppio binario, che per lungo tempo ha caratterizzato i rapporti tra il processo penale e quello tributario, non appare oltrepassare la soglia della manifesta irragionevolezza, secondo il parametro con cui questa Corte è solita giudicare la scelta discrezionale del legislatore in materia di norme processuali.

30.– Restano da esaminare le ulteriori questioni sollevate solo dalla seconda ordinanza (iscritta al n. 256 del reg. ord. 2025).

Esse attengono, in primo luogo, alla violazione degli artt. 3, primo comma, e 53 Cost., e si basano su un duplice argomento: da un lato, che, essendo preclusi nel processo penale gli strumenti probatori tipici del processo tributario, la disposizione censurata determinerebbe un trattamento deteriore, rispetto al contribuente assolto in sede penale, di quello non sottoposto a un processo penale perché ha commesso violazioni di minore gravità; dall'altro, che la disposizione censurata comporterebbe una rinuncia ingiustificata alla pretesa tributaria verso chi, sebbene assolto per vizi procedurali o inutilizzabilità probatoria, sarebbe in realtà tenuto al pagamento delle imposte in base alla sua capacità contributiva.

Il rimettente, in secondo luogo, sostiene la violazione degli artt. 102, primo comma, e 111, primo e secondo comma, Cost., in quanto sarebbe lesa la funzione giurisdizionale esercitata dal giudice tributario, cui sarebbe impedito di esercitare il suo potere di valutare autonomamente gli effetti della sentenza penale di assoluzione nel processo tributario.

30.1.– Le questioni non sono fondate nei termini seguenti.

Il legislatore della novella ha ritenuto che, quando nei due processi i fatti sono i medesimi e le valutazioni raggiunte nel processo penale – che è il sistema dotato del procedimento istruttorio e dibattimentale più idoneo a garantire la verifica degli accadimenti materiali controversi – conducono all'assoluzione con le formule «il fatto non sussiste» o «l'imputato non lo ha commesso», il processo tributario non può attestare una diversa e contraria realtà fenomenica.

In questa prospettiva, l'art. 21-*bis* ha accordato al contribuente il medesimo livello di garanzia che viene assicurato all'imputato nel processo penale, in termini di standard probatorio e di presupposti per un giudizio di colpevolezza, che deve avvenire, secondo quanto recita l'art. 533, comma 1, cod. proc. pen. «al di là di ogni ragionevole dubbio».

Si tratta, indubbiamente, di una scelta garantista, che non può essere ritenuta manifestamente irragionevole, qualora inquadrata nei limiti di una interpretazione costituzionalmente orientata.

Questa va sviluppata secondo un duplice ordine di argomentazioni.

30.1.1.– In primo luogo, occorre considerare che per raggiungere lo scopo che la giustifica, ovvero assicurare il coordinamento tra i due giudizi in funzione della semplificazione e della certezza delle situazioni giuridiche formate all'interno dell'ordinamento, la deroga al principio del doppio binario deve rispondere al principio di ragionevolezza ai sensi dell'art. 3 Cost.

Questo implica, da un lato, che occorre evitare che ogni giudice tributario sia chiamato, di volta in volta, a definire l'esatta portata, mediante l'esame del contenuto della sentenza penale, della formula assolutoria.

Va peraltro ricordato che, secondo le sezioni unite penali della Corte di cassazione (sentenza 29 maggio-28 ottobre 2008, n. 40049), per quanto concerne la formula assolutoria da utilizzare all'esito del processo penale, la regola di giudizio contenuta nell'art. 530, comma 2, cod. proc. pen. impone l'adozione delle formule: «il fatto non sussiste» o «l'imputato non lo ha commesso», sia «nel caso che sia stata raggiunta la prova positiva della insussistenza del fatto o della sua non commissione da parte dell'imputato, sia anche nel caso di mancanza, o di insufficienza o di contraddittorietà della relativa prova, dal momento che la diversa entità della prova non può riverberarsi sulla formula assolutoria da utilizzare, che deve rimanere uguale in entrambi i casi».

Da questo punto di vista, l'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, in conformità a questo assunto, non differenzia a seconda che la pronuncia di assoluzione sia resa a seguito di un accertamento positivo della insussistenza del fatto ovvero di un accertamento negativo basato sulla insufficienza di prove.

In questi termini, la disposizione censurata si distingue da quella di cui all'art. 652 cod. proc. pen., in relazione al quale le sezioni unite civili della Corte di cassazione (sentenza 26 gennaio 2011, n. 1768) hanno affermato che «la sentenza di assoluzione è idonea a produrre gli effetti di giudicato ivi indicati non in relazione alla formula utilizzata, bensì solo in quanto contenga, in termini categorici, un effettivo e positivo accertamento circa l'insussistenza del fatto o l'impossibilità di attribuirlo all'imputato».

Questo costante e consolidato orientamento di legittimità, che ha riguardato la portata applicativa dell'art. 652 cod. proc. pen, valido in generale ai fini della disciplina del rapporto tra processo penale e i giudizi civili e amministrativi (e quindi anche per gli artt. 653 e 654 cod. proc. pen.), non è replicabile in riferimento alla disposizione censurata, che utilizza una terminologia differente, in quanto non si riferisce più, come i suddetti articoli del codice di procedura penale, a un «accertamento» dei fatti o a «fatti accertati», ma si limita a disporre che la sentenza di assoluzione deve avere riguardo agli «stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario».

Inoltre, va anche considerato che, qualora il legislatore avesse voluto escludere l'ipotesi del comma 2 dell'art. 530 cod. proc. pen. lo avrebbe fatto espressamente, così come, del resto, ha evitato di riprodurre la disposizione contenuta nell'art. 652, comma 2, cod. proc. pen, secondo cui «[l]a stessa efficacia ha la sentenza irrevocabile di assoluzione pronunciata a norma dell'articolo 442, se la parte civile ha accettato il rito abbreviato», escludendo così le decisioni pronunciate con riti speciali.

Dall'altro lato, tale contenuto dell'art. 21-*bis*, si pone sistematicamente in linea con il già ricordato comma 5-*bis* dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, che ha previsto l'*obbligo* del giudice tributario di annullare l'atto impositivo in caso di *insufficienza di prove*.

Risulterebbe, anche sotto questo profilo, non in sintonia rispetto alle enunciate finalità di semplificazione e di certezza dei rapporti giuridici, ritenere che l'art. 21-*bis* abbia voluto rimettere a ogni giudice tributario la facoltà di escludere la valenza del giudicato penale senza la formula piena, quando poi questo medesimo giudice tributario, a esito del suo giudizio, è comunque tenuto all'annullamento dell'atto impositivo, in caso di insufficienza di prove, in forza del suddetto comma 5-*bis* dell'art. 7.

30.1.2.– In secondo luogo, tuttavia, è innegabile il rischio di un eccessivo disallineamento dei due processi quando vengano in considerazione alcune fattispecie tributarie tipiche, difficilmente accertabili senza il ricorso a presunzioni legali, che il giudice penale non può applicare ai fini della formazione del suo convincimento, che, come detto, deve avvenire al di là di ogni ragionevole dubbio.

Al riguardo, bisogna premettere che nessuna criticità è ipotizzabile quando il giudice penale esclude l'esistenza del fatto facendo ricorso a presunzioni semplici, perché sussiste nei due processi, in questo caso, una identità di strumenti probatori. La possibilità di ricorrere a questo particolare regime di prova è, infatti, riconosciuta sia nell'ambito penalistico (art. 192 cod. proc. pen.) sia in quello tributario, come espressamente previsto da specifiche disposizioni (ad esempio, l'art. 39, comma 1, lettera *d*), del d.P.R. n. 600 del 1973).

Nessun disallineamento tra i due processi si verifica poi in riferimento alle presunzioni semplicissime, previste dagli artt. 39, comma 2, e 41, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, che consentono al solo giudice tributario, in determinate condizioni, accertamenti fondati anche su presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. A queste presunzioni, infatti, il legislatore consente di ricorrere quando occorre determinare il reddito di impresa in un contesto di assoluta mancanza o falsità della contabilità. In questi casi, poiché è certo l'*an* dell'evasione, esse sono funzionali solo a determinarne il *quantum*.

In proposito, va ricordato che la giurisprudenza di legittimità è costante nel ritenere che la soglia di punibilità configuri «un elemento costitutivo del fatto di reato», con la conseguenza che la sua mancata integrazione comporta l'assoluzione (Corte di cassazione, terza sezione penale, sentenza 16 giugno-29 agosto 2016, n. 35611), sicché, in questi casi, i fatti accertati ai fini penali sono diversi da quelli rilevanti in sede tributaria.

In tali ipotesi, pertanto, non può ritenersi che sussista quella identità di fatti materiali che, invece, è il presupposto dell'applicabilità dell'art. 21-*bis*.

Una seria criticità in relazione all'applicazione di tale disposizione può, invece, verificarsi quando oggetto dell'accertamento penale siano determinate fattispecie tipiche, in relazione alle quali il diritto tributario fa entrare in gioco il regime probatorio delle presunzioni legali.

Si tratta di ipotesi circoscritte, come, ad esempio, quelle relative alla redditività delle movimentazioni bancarie (art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973); alla residenza fiscale (art. 2, commi 2 e 2-*bis*, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, recante «Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi»); alla residenza dei *trust* (art. 73, comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986); alla residenza delle società (art. 73, commi 5-*bis* e 5-*quater*, del d.P.R. n. 917 del 1986); alla determinazione dei redditi di lavoro dipendente (art. 52 del d.P.R. n. 917 del 1986); all'evasione per gli investimenti esteri non dichiarati (art. 12 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, recante «Provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini», convertito, con modificazioni, in legge 3 agosto 2009, n. 102); alla disciplina sulla presunzione di cessione e di acquisto di beni (art. 53 del d.P.R. n. 633 del 1972).

La peculiarità di queste presunzioni legali è che, trattandosi di fattispecie in cui l'accertamento positivo di un fatto da parte dell'amministrazione finanziaria risulterebbe oltremodo complesso, al

verificarsi del fatto noto previsto dal legislatore, ricade sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria, dimostrando l'insussistenza del fatto.

Si potrebbe quindi verificare, nelle fattispecie in cui operano queste presunzioni legali, che il giudice penale, non potendo applicare la presunzione legale ai fini della formazione del proprio convincimento, giunga a escludere la sussistenza di un determinato fatto (ad esempio, l'esterovestizione di una società) proprio quando il giudice tributario, applicando quella presunzione legale, sarebbe potuto arrivare, in assenza della prova contraria da parte del contribuente, a ritenere legittima la pretesa tributaria.

Nei casi in cui entrano in campo le presunzioni legali, pertanto, l'art. 21-*bis* potrebbe essere interpretato in modo tale da determinare un'eccessiva compressione dello standard probatorio di cui dispone il giudice tributario al fine di verificare il corretto assolvimento del dovere inderogabile di concorrere alle spese pubbliche.

Tale interpretazione, che, a ben vedere, sbilancia eccessivamente la regola della prevalenza del giudicato penale di assoluzione a detrimento dell'autonomia di valutazione del giudice tributario, non è tuttavia l'unica praticabile.

Essa deve quindi essere esclusa, essendo possibile e doverosa una diversa interpretazione della disposizione censurata, orientata alla conformità alla Costituzione e che ne precluda l'applicabilità solo quando, da un lato, vengano in considerazione fattispecie riconducibili a presunzioni legali tipiche, e dall'altro, la sentenza penale di assoluzione non consegua a un accertamento positivo della non esistenza del fatto.

Questa interpretazione, che pone la norma al riparo dai vizi di illegittimità costituzionale denunciati dal rimettente, si fonda sul presupposto che in questo caso non si configura quella medesimezza dei fatti materiali in valutazione su cui sviluppa il meccanismo della norma censurata.

Medesimezza che invece si realizza quando all'interno dello stesso processo penale emerge la prova contraria e quindi l'art. 21-*bis* torna a essere applicabile. Infatti, se il giudice penale ha assolto l'imputato valorizzando quegli elementi di prova che, nel processo tributario, costituirebbero la prova contraria a una presunzione legale, ciò comporta, in sostanza, che ha compiuto quella stessa valutazione dei fatti che il giudice tributario sarebbe comunque tenuto a fare qualora il contribuente avesse fornito la prova contraria.

Non vi sarebbe, allora, alcuna ingiustificata interferenza sul regime probatorio del giudizio tributario.

Interpretato in questi termini, in altre parole, il sistema delineato dall'art. 21-*bis* non si pone in contrasto con l'autonomia del giudizio tributario e le sue peculiarità probatorie: realizza, piuttosto, un giusto equilibrio fra i principi costituzionali prima menzionati (punti 26.4. e 26.5.).

A titolo esemplificativo, qualora il contribuente fornisca nel processo penale la prova contraria richiesta dall'art. 73, comma 5-*bis*, del d.P.R. n. 917 del 1986, introdotto per contrastare le esterovestizioni, dimostrando che il consiglio di amministrazione non è composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato, la sentenza penale farà stato nel processo tributario, perché i fatti valutati sono i medesimi e non si è verificato alcun irragionevole disallineamento tra i due processi.

Qualora, invece, la prova contraria non emerga nel processo penale e il giudice assolva solo perché non ha raggiunto la certezza al di là di ogni ragionevole dubbio, il disallineamento, potendo giungere a coprire un fenomeno di evasione fiscale, diventerebbe irragionevole. Non, però, in ragione della formula assolutoria (valgono, a tal proposito, le considerazioni di cui al punto 30.1.1), bensì della

inutilizzabilità nel processo penale delle presunzioni legali che la legge, invece, consente in quello tributario.

Il medesimo ragionamento deve essere svolto anche quando l'assoluzione nel processo penale consegua esclusivamente (come nel caso che riferisce l'ordinanza di rimessione) alla verifica che la totalità degli elementi probatori è stata acquisita in violazione di specifiche regole stabilite dalla legge processuale penale, non previste però nell'ambito del diritto tributario.

Anche in questo caso si deve ritenere che non possa trovare applicazione la regola dell'art. 21-*bis* sul vincolo del giudicato penale per il giudice tributario, in quanto il giudice penale non si è basato sulla considerazione degli elementi di prova posti alla sua attenzione, neppure in termini negativi, ma si è meramente fermato alla "soglia" processuale della loro non utilizzabilità nel giudizio.

In tali casi, quindi, spetterà al giudice tributario la verifica, secondo le regole dell'ordinamento fiscale, in ordine all'eventuale utilizzabilità di tali elementi probatori all'interno del processo tributario.

30.1.3.– In definitiva, da questo punto di vista, l'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 impone di ritenere che la sentenza penale di assoluzione cui si riferisce tale disposizione abbia sempre efficacia di giudicato nel processo tributario, salve le ipotesi in cui: a) vengano in considerazione fattispecie riconducibili a presunzioni legali tipiche, essendo necessario, in questi casi, che la suddetta sentenza consegua a un accertamento positivo della non esistenza del fatto; b) l'assoluzione sia stata pronunciata esclusivamente in conseguenza dell'inutilizzabilità delle prove nel giudizio penale, le quali siano suscettibili però di esserlo, in quanto formate nel rispetto delle regole fiscali, in quello tributario.

Tale interpretazione si fonda, per i motivi prima indicati, in particolare sul principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. e su quello di eguaglianza tributaria di cui agli artt. 3 e 53 Cost., e non reca pregiudizio al principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e agli artt. 102, primo comma, e 111, primo e secondo comma, Cost.

Peraltro, essa appare anche funzionale a un equilibrato raccordo tra il processo penale e quello tributario, dal momento che si deve ritenere difficilmente ipotizzabile che il contribuente non sia spinto, al fine di evitare la prosecuzione o l'avvio del processo tributario, a fornire, se esiste, la prova contraria già all'interno del processo penale, risultando salvaguardate in tale modo le esigenze fisiologiche di semplificazione cui l'art. 21-*bis* è rivolto.

30.2.– Alla luce della suddetta interpretazione, orientata alla conformità alla Costituzione, le questioni sollevate devono quindi essere ritenute non fondate.

per questi motivi

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

1) *dichiara* inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera *m*), del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87 (Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111), sollevata, in riferimento all'art. 97 della Costituzione, dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, sezione 3, nonché dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 13, con le ordinanze indicate in epigrafe;

2) *dichiara* non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera *m*), del d.lgs. n. 87 del 2024, sollevata, in riferimento all'art. 24 Cost., dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, sezione 3, nonché dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 13, con le ordinanze indicate in epigrafe;

3) *dichiara* non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera *m*), del d.lgs. n. 87 del 2024, sollevata, in riferimento all'art. 3 Cost., dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, sezione 3, nonché dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 13, con le ordinanze indicate in epigrafe;

4) *dichiara* non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera *m*), del d.lgs. n. 87 del 2024, sollevate, in riferimento agli artt. 24 e 111, commi primo e secondo, Cost., dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 13, con l'ordinanza indicata in epigrafe;

5) *dichiara* non fondate, nei sensi di cui in motivazione, le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera *m*), del d.lgs. n. 87 del 2024, sollevate, in riferimento agli artt. 3, primo comma, 53, 102, primo comma, e 111, primo e secondo comma, Cost., dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 13, con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 23 febbraio 2026.

F.to:

Giovanni AMOROSO, Presidente

Luca ANTONINI, Redattore

Roberto MILANA, Direttore della Cancelleria

Depositata in Cancelleria il 13 aprile 2026

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA