



La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di ROMA Sezione 13, riunita in udienza il 13/05/2025 alle ore 11:00 con la seguente composizione collegiale:

**MAMONE ANTONIO**, Presidente

**NATALINI ALDO**, Relatore

**VELLETTI MONICA**, Giudice

in data 13/05/2025 ha pronunciato la seguente

### **ORDINANZA**

- sul ricorso n. 12788/2022 spedito il 06/10/2022

**proposto da**

[REDACTED]

**Difeso da**

[REDACTED]

**ed elettivamente domiciliato presso v**

[REDACTED]

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Roma 3

**elettivamente domiciliato presso** dp.3roma@pce.agenziaentrate.it

Ag. Entrate Direzione Provinciale Roma 3

**elettivamente domiciliato presso** dp.3roma@pce.agenziaentrate.it

**terzi chiamati in causa**

[REDACTED]

**elettivamente domiciliato presso**

[REDACTED]

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [REDACTED] IVA-ALTRO 2013

- sul ricorso n. 17286/2022 spedito il 27/12/2022

**proposto da**

[REDACTED]

**Difeso da**

[REDACTED]

**ed elettivamente domiciliato presso** Via [REDACTED] 20122 Milano MI

[REDACTED]

**Difeso da**

[REDACTED]

**ed elettivamente domiciliato presso s** [REDACTED]

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Roma 3

**elettivamente domiciliato presso** dp.3roma@pce.agenziaentrate.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [REDACTED] IVA-ALTRO 2013

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

### **ELEMENTI IN FATTO E DIRITTO**

In esito alla sentenza della C.T.R. Lazio-Sez. XI, n. 771/2022, dep. il 22/2/2022 - che, in accoglimento dell'appello di [REDACTED] dichiarava nullo il giudizio di primo grado avverso l'avviso di accertamento n. [REDACTED] relativo ad IRAP-IVA dell'anno d'imposta 2013, per violazione del litisconsorzio necessario, non essendo stato integrato il contraddittorio nei confronti degli altre tre soci amministratori

(individuarsi nei soci [redacted]) della [redacted] "società di fatto", così come ritenuta dai verificatori, e rimetteva gli atti alla CTP di Roma, in diversa composizione, affinché provvedesse ad integrare il contraddittorio – [redacted] come rappresentato e difeso, con ricorso iscritto al n. 12788/2022 spedito il 6/10/2022, riassumeva la causa con cui impugnava il suddetto avviso di accertamento in epigrafe notificatogli dall'AdE-D.P. Roma III, per maggiori ricavi imputati alla società di fatto [redacted] di cui il ricorrente era ritenuto socio amministratore di fatto e autore delle violazioni contestate ed eccepiva:

1) nullità assoluta dell'avviso di accertamento per incompetenza territoriale funzionale dell'Ufficio controlli dell'AdE - D.P. Roma III ex artt. 31, 58 e 59 DPR 600/1973, in favore dell'AdE di Milano; sosteneva che tali norme dispongono, rispettivamente, che i soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o in mancanza la sede amministrativa; se anche questa manchi, esse hanno il domicilio fiscale nel comune ove stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione; in mancanza nel comune ove esercitano prevalentemente la loro attività; l'art. 59, comma 1, DPR 600/1973 stabilisce che *"l'Amministrazione finanziaria può stabilire il domicilio fiscale del soggetto, in deroga alle disposizioni dell'articolo precedente, nel comune ove il soggetto stesso svolge in modo continuativo la principale attività ovvero, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, è il comune in cui è stabilita la sede amministrativa"* per cui, essendo l'attività della [redacted] prevalentemente esercitata nel comune di Milano ove risultava operativa anche la sede amministrativa, l'Agenzia delle entrate competente all'accertamento doveva essere quella di Milano e non quella di Roma;

2) nullità del PVC per violazione degli artt. 33 DPR 600/1973, 52 DPR 633/1972 e 10 legge 212/2000, nonché del combinato disposto degli artt. 70 DPR 600/1973, 75 DPR 633/1972 e 191 c.p.p.; invalidità derivata dell'avviso di accertamento per illegittimità dell'attività di verifica dell'Amministrazione finanziaria; inutilizzabilità del materiale probatorio e conseguente infondatezza, per carenza di prova, dei rilievi contenuti nell'atto impositivo in violazione dell'art. 2697 c.c. in ragione del provvedimento del GIP di Milano;

3) infondatezza della pretesa erariale avanzata nei confronti di esso ricorrente, quale asserito socio amministratore di fatto della società di fatto accertata, sia per quanto attiene la presunta responsabilità delle maggiori imposte accertate sia per presunta responsabilità per relative sanzioni, avendo l'Ufficio utilizzato il principio della cd. "trasparenza",

concludeva, quindi, per l'annullamento dell'atto impugnato, con vittoria di spese.

Si costituiva l'Agenzia delle entrate - D.P. Roma III a mezzo funzionario, insistendo per la propria competenza e per la fondatezza della pretesa impositiva e controdeduceva:

1) in merito all'eccezione sub 1), nel senso che trova applicazione nella specie l'art. 31 DPR 600/1973 per cui la competenza dell'Ufficio accertatore va ricercata nella circoscrizione in cui è stabilito il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata (o avrebbe dovuto essere) presentata. Il domicilio fiscale della [redacted] soc. coop per l'anno d'imposta 2013 veniva dichiarato nel Mod/Unico soc. di capitale 2014 all'indirizzo di via [redacted] Roma, per cui è lo stesso ricadeva senz'altro nel territorio di competenza della D.P. III di Roma che ha emesso l'atto impugnato;

2) in merito all'eccezione sub 2), nel senso che le indagini di natura tributaria seguono una specifica disciplina disgiunta da quelle in materia penale e che il GIP di Milano nel procedimento penale avviato per i fatti in questione ha dichiarato inutilizzabili solo alcuni documenti e non tutti; di contro parte ricorrente non ha adempiuto all'onere di indicare quali, tra tutti i documenti, non erano ad esso imputabili;

3) in merito all'eccezione sub 3), nel senso dell'estraneità al thema decidendum essendo l'avviso di accertamento emesso dalla D.P. - II di Milano per nulla prodromico agli avvisi di accertamento emessi dalle altre competenti Direzioni provinciali, tra cui la D.P. III di Roma,

concludeva quindi per il rigetto del ricorso e la condanna alle spese.

All'udienza del 10/10/2023 questa Corte disponeva rinvio a nuovo ruolo al fine di consentire alla parte ricorrente, resasi disponibile, di integrare il contraddittorio nei confronti dei tre soci indicati nella succitata sentenza della C.T.R. Lazio, mediante notifica della stessa nonché del ricorso ai soggetti suindicati, concedendo termine fino al 20/12/2023 per l'adempimento (ord. n. 3354/2023).

Alla successiva udienza del 30/1/2024, in mancanza delle relate di notifica attestanti l'avvenuto perfezionamento dell'atto di chiamata in causa del terzo per integrazione del contraddittorio, redatto dal ricorrente [REDACTED] in ottemperanza all'ordinanza collegiale n. 3354/2023, si rinviava all'udienza del 12/3/2024 (ord. n. 316/2024).

All'udienza del 12/3/2024, rilevata nuovamente la mancanza della prova, non offerta dalla parte ricorrente, del perfezionamento delle notifiche dell'atto di chiamata di terzo nei confronti dei soci (litisconsorzi necessari) [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] ritenuta la necessità di dar corso al presente giudizio con la pienezza del contraddittorio fra tutte le parti e nel più breve termine possibile, questa Corte onerava l'Ufficio D.P. Roma III delle notifiche dell'atto di chiamata di terzo, del ricorso introduttivo, della sentenza della CTR Lazio n. 771/2022 e del verbale di udienza, onerandolo altresì della verifica degli attuali domicili dei suddetti soci presso l'anagrafe tributaria (ord. n. 790/2024), con rinvio a nuovo ruolo.

Con atto di costituzione in giudizio del 25/11/2024, in vista dell'udienza di trattazione frattanto rifissata per il 3/12/2024, si costituiva, a mezzo difensore, il litisconsorte necessario [REDACTED] che, dopo aver premesso la coeva pendenza del proprio ricorso iscritto al n. 17286/2024 e pendente presso altra sezione di questa Corte, al quale chiedeva la riunione, deduceva e articolava le proprie difese nei seguenti termini:

- eccepiva la mancata qualifica di amministratore o socio occulto della società [REDACTED] e rappresentava che, per le medesime contestazioni mosse dall'ufficio finanziario che avevano dato luogo al procedimento penale n. 3173/2022 a carico di [REDACTED] + 11 dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano, egli, assieme al [REDACTED], [REDACTED] e [REDACTED] era stato assolto dalla Corte di appello di Milano con sentenza del 28/3/2023 n. 2754 – che produceva per intero – con la formula “perché il fatto non sussiste” dai reati di cui ai capi 2, 9, 14, 15, 18 e 20, e, assieme a [REDACTED] “per non aver commesso il fatto” dai reati di cui ai capi 3), 6), 8), 10), 11), 13), 16) e 17); sentenza divenuta irrevocabile per quanto riguarda la propria posizione processuale a seguito dell'inammissibilità del ricorso del P.G. resa con sentenza della Corte di Cassazione, Sezione III penale, n. 38125 del 14/5/2024, del pari prodotta;

- invocava l'efficacia nel procedimento tributario della suddetta sentenza assolutoria ex art. 21-bis d.lgs. n. 74 del 2000, come introdotto dal d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, trattandosi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e per gli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel presente processo tributario;

- invocava e produceva altresì ulteriori pronunce di merito rese da giudici tributari in epoca antecedente alla pronuncia assolutoria resa in sede penale,

chiedeva pertanto, previa riunione dei giudizi, dichiararsi infondata la pretesa dell'Ufficio finanziario con conseguente annullamento dell'impugnato avviso, con condanna dell'Amministrazione finanziaria alle spese processuali in favore del procuratore, dichiaratosi antistatario.

All'udienza del 3/12/2024, a fronte di istanza di riunione del ricorso n. 12788/2024 al ricorso n. 17286/2024, promosso da [REDACTED] pendente presso la Sez. XII di questa Corte, relativo al medesimo avviso di accertamento, si rimettevano gli atti al Presidente, per le determinazioni di competenza (ord. n. 3613/2024).

All'udienza dell'11/3/2025, frattanto rifissata per la trattazione unitaria dei ricorsi e l'eventuale loro riunione,



██████████ SRL) con sede a Milano, Via ██████████, operante nel settore di servizi di logistica, facchinaggio e trasporti e ritenuto di fatto amministrato da ██████████ con i soci qui convenuti ██████████ e ██████████ ritenuti “organizzatori occulti” e reali gestori del sistema che, pur celati dietro formali amministratori prestanome, concretamente inscenavano il sorgere di realtà operative reclutando lavoratori (formalmente inquadrati come soci cooperatori), curavano i rapporti con i clienti e determinavano tutti gli aspetti amministrativi, contabili e fiscali (pag. 12 PVC).

A seguito della suddetta verifica fiscale compendiata in tredici PVC poi culminavi in un procedimento penale avviato dalla Procura della Repubblica di Milano per violazioni tributarie, l'Amministrazione finanziaria veniva a conoscenza di un complesso meccanismo fraudolento finalizzato all'evasione fiscale, a struttura “piramidale” avente, alla base, una serie di cooperative di primo livello, operanti nel settore dei servizi alle imprese (facchinaggio, logistica, trasporti), tra le quali la ██████████ società formalmente costituita nella forma cooperativa, con a capo il consorzio ██████████

Secondo i verificatori – e la Procura meneghina – detto consorzio con la propria attività di mediazione, interfacciandosi con solide realtà industriali medio-grandi (committenti) ed offrendo condizioni di lavoro particolarmente vantaggiose, riusciva ad acquistare una grande fetta di commesse presenti sul mercato, per poi affidarle a società cooperative costituite ad hoc necessarie al reclutamento della manodopera; in seguito queste ultime avrebbero posto in essere gravi ed ingenti illeciti fiscali e contributivi, con notevole compressione del costo del lavoro, e guadagni di rilevante entità per gli organizzatori, con una ostentata personalità giuridica distinta (anche se fittizia) a cui attribuire le conseguenti responsabilità tributarie.

L'organizzazione così composta avrebbe gestito durevolmente un sistema imprenditoriale illegale, fondato sulla vendita di forza-lavoro ad imprese: inscenando la costituzione e la liquidazione di realtà cooperative; reclutando i lavoratori, formalmente inquadrati come soci lavoratori; curando i rapporti con le imprese interessate all'acquisto di forza-lavoro; determinando tutti gli aspetti societari, amministrativi, contabili e fiscali, fraudolentemente volti ad ostentare una realtà mistificata utile a coprire le reali responsabilità connesse alla violazione sistematica delle norme in materia di lavoro, tributarie e in materia societaria.

Quanto alla posizione del ██████████ insieme agli altri tre soci – ██████████, ██████████ e ██████████ – avrebbero gestito una società di fatto che utilizzava lo schermo della società cooperativa ██████████ del tutto priva delle caratteristiche tipiche di una società mutualistica, nonostante la formale iscrizione alla Camera di Commercio di Roma, rilevante ai soli fini del radicamento della competenza territoriale dell'Agenzia delle entrate - Direzione Provinciale Roma III.

**2.1.** Ciò premesso per i fatti-reato sulla base dei quali è stato emesso l'impugnato avviso di accertamento è intervenuta sentenza penale (anche) di assoluzione pronunciata dalla Corte d'appello di Milano n. 2754 del 28/3/2023, dep. il 10/8/2023 resa con le seguenti formule:

- “perché il fatto non sussiste” dai reati di cui ai capi 1, 2 (relativamente ai fatti commessi il 30/9/2013 e il 28/2/2014), 9 (relativamente ai fatti successivi al 2011), 14 (relativamente ai fatti successivi al 2011), 15, 18 e 20 (v. pag. 177 sent.) nei confronti di ██████████ (ricorrente), ██████████ (ricorrente-interveniente volontario), ██████████ (non costituito nel presente giudizio) e ██████████ (non costituito nel presente giudizio) ed altri;

- “per non aver commesso il fatto” dai reati di cui ai capi 6 (relativamente ai fatti commessi il 30/12/2012), 8, 10, 11, 13, 16 e 17 nei confronti di ██████████ (ricorrente);

- “per non aver commesso il fatto” dai reati di cui ai capi 3, 6 (relativamente ai fatti commessi il 30/12/2012), 8, 10, 11, 13, 16 e 17, nei confronti di ██████████ (ricorrente-interveniente volontario) e ██████████

con conseguente rideterminazione della pena inflitta per il reato di cui al capo 3 in anni 2 e mesi quattro di

reclusione quanto a [redacted] e anni 3 e mesi sei quanto a [redacted] per i reati di cui ai capi 3, 6 (relativamente ai fatti commessi il 30/12/2012), 8, 10, 11, 13, 16 e 17, unificati nel vincolo della continuazione, oltre alle pene accessorie, con revoca della confisca per equivalente disposta nei confronti di [redacted] e altri e con riduzione alla somma di euro 6.852,439 della confisca per equivalente disposta nei confronti di [redacted]

La Corte d'appello, investita di plurime eccezioni processuali, tra cui la violazione del disposto di cui all'art. 220 disp. att. cod. proc. pen., in relazione alle residue fattispecie contestate non interessate dall'effetto estintivo, ha ritenuto fondata l'eccezione sollevata dalla maggior parte delle difese di inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti dai funzionari dell'Agenzia delle entrate in violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. e costituiti da documenti, sia cartacei che informatici (tra i quali numerosissime mail allegate ai tredici PVC prodotti nel corso del dibattimento), che erano stati estratti, in copia, dopo l'emersione degli indizi di reato (e precisamente il 10/12/2013, quando una parte degli imputati era stata già iscritta nel registro ex art. 335 cod. proc. pen.).

**2.2.** Dalla lettura dei capi di imputazione si evince che l'assoluzione riguarda: anzitutto, il delitto di associazione per delinquere contestato al capo 1, a carico di [redacted] ed altri, finalizzata alla commissione di una serie indeterminata di delitti di emissione e di utilizzazione di fatture per operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti avvalendosi di fittizie cooperative di produzione e lavoro collegate/consorziate alla [redacted] tra le quali [redacted] poi taluni reati-fine coinvolgenti a vario titolo la [redacted] di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti ex art. 2 d.lgs. n. 74/2000 (capi 2, 11, 17), emissione di fatture per operazioni inesistenti ex art. 8 d.lgs. n. 74/2000 (capi 3, 9, 14, 15, 18), omessa dichiarazione ex art. 5 d.lgs. n. 74/2000 (capi 8 e 13) e dichiarazione infedele ex art. 4, 20 d.lgs. n. 74/2000 (capi 10, 16).

Trattasi, all'evidenza, dei medesimi fatti (e delle identiche riprese a tassazione) posti a fondamento dell'avviso di accertamento impugnato innanzi a questa Corte e l'assoluzione, peraltro, si estenderebbe anche in favore della società ai sensi dell'art. 21-bis, comma 3, d.lgs. n. 74/2000.

Spiegando la sentenza penale di assoluzione efficacia di giudicato nell'ambito del presente giudizio con riferimento all'esistenza dei fatti posti a base delle riprese fiscali, dovrebbe ritenere questa Corte, ai sensi e per gli effetti dell'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000, anche con riferimento al presente giudizio tributario che tali fatti non sussisterebbero, per mancanza del relativo presupposto impositivo delle maggiori imposte accertate, con la conseguenza che, in accoglimento dei motivi di ricorso del [redacted] e del [redacted] dovrebbe senz'altro annullare l'avviso di accertamento in (immediata) applicazione dello ius superveniens.

**2.3.** Occorre rilevare altresì che all'esito del giudizio di appello, per quanto qui di rilievo:

- [redacted] è stato condannato in via definitiva in relazione al reato di cui agli artt. 110 cod. pen. e 8 d.lgs. n. 74/2000 perché, in concorso con [redacted] quali amministratori occulti, [redacted] quale legale rappresentante, emettevano dal 31/03/2012 al 31/10/2012, fatture per operazioni oggettivamente inesistenti nei confronti delle cooperative [redacted] e [redacted] al fine di consentire loro l'evasione dell'IVA per un importo complessivo pari ad imponibile € 1.012.999,00 ed IVA € 212.730,00;

- [redacted] è stato condannato in relazione al reato di cui al capo 3) sopra indicato di cui agli artt. 110 cod. pen. e 5 d.lgs. n. 74/2000, capo 6), relativamente ai fatti commessi il 30/12/2012, e capo 8), artt. 110 cod. pen. e 4 d.lgs. n. 74/2000, capo 10), artt. 110 cod. pen. e 2 d.lgs. n. 74/2000, capo 11), artt. 110 cod. pen. e 5 d.lgs. n. 74/2000, capo 13), artt. 110 cod. pen. 4 d.lgs. n. 74/2000, capo 16), artt. 110 cod. pen. e 2 d.lgs. n. 74/2000, capo 17).

Senonché 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 nei confronti di [REDACTED] con revoca della confisca per equivalente disposta nei confronti di quest'ultimo (Cass. pen., Sez. III, 14 maggio 2024, n. 38125).

**2.4.** Se non fosse entrato in vigore l'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000 questa Corte si sarebbe dovuta confrontare coi noti principi – costantemente affermati prima dello *ius superveniens* in tema di rapporti tra processo tributario e processo penale – secondo i quali la sentenza irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa con la formula “perché il fatto non sussiste”, non spiega automaticamente efficacia di giudicato nel processo tributario, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta decisione è destinata ad operare (*ex multis*, Cass. civ., Sez. trib., ord. 27 giugno 2019, n. 17258, Rv. 654693-01; Id. 22 maggio 2015, n. 10578, Rv. 635637-01; Id. 12 marzo 2007, n. 5720), tanto più che – nel caso di specie – da un lato l'assoluzione oggi invocata dai ricorrenti si è fondata sull'inutilizzabilità processuale di taluni documenti informatici acquisiti dai verificatori, dall'altro, per i restanti reati è maturata la prescrizione.

Atteso che nel processo tributario vigono i limiti in materia di prova posti dall'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546/1992 (e, in precedenza, dall'art. 35, comma 4, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636), e trovano ingresso, con rilievo probatorio, in materia di determinazione del reddito d'impresa, anche presunzioni semplici (art. 39, comma 2, d.P.R. n. 600/1973), prive dei requisiti prescritti ai fini della formazione di siffatta prova tanto nel processo civile (art. 2729, comma 1, c.c.), che nel processo penale (art. 192, comma 2, cod. proc. pen.), prima dell'odierno *ius superveniens* nessuna automatica autorità di cosa giudicata avrebbe potuto attribuirsi nel presente giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale fossero stati gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente. Pertanto, il giudice tributario – prima dell'odierna novella – non poteva limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi e doverosi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 cod. proc. civ.), doveva, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare (Cass. civ., 27 giugno 2019, n. 17258; Id. 4 novembre 2017, n. 28174; Id., 22 maggio 2015, n. 10578; Cass. 27 febbraio 2013, n. 4924; Id., 27 settembre 2011, n. 19786; Id., 12 marzo 2007, n. 5720; Id., 24 maggio 2005, n. 10945).

**3.** L'entrata in vigore, a far data dal 29 giugno 2024, dell'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000 (intitolato «*Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione*»), come introdotto dall'art. 1 del d.lgs. 14 giugno 2024, n. 187 (recante «*Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111*», in *Gazzetta Ufficiale* n. 150 del 28 giugno 2024), ha mutato profondamente i rapporti tra processo tributario e processo penale, introducendo un segnale di forte discontinuità rispetto all'assetto che si era venuto a realizzare. Esso così dispone:

«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.»*

A far data dal 1° gennaio 2026, con l'entrata in vigore del testo unico di cui al d.lgs. 14 novembre 2024, n. 175, l'art. 21-bis, formalmente abrogato dall'art. 130, rifluirà nell'art. 119 nel medesimo testo.

**3.1.** Sulla portata e sugli effetti di tale disposizione si è già pronunciata la Corte di cassazione che, da ultimo, ha così statuito: «La disposizione, che non si accompagna alla previsione di una sospensione obbligatoria del processo tributario in pendenza di quello penale, impone di riconoscere efficacia vincolante nel processo tributario al giudicato penale assolutorio formatosi a seguito di giudizio dibattimentale, purché tale giudicato abbia ad oggetto gli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario e purché l'assoluzione sia avvenuta in base ad una delle due formule sopra indicate; l'efficacia del giudicato attiene quindi agli "stessi fatti materiali", il che ha indotto i primi commentatori ad evidenziare che, quando si discute di efficacia della sentenza penale nel giudizio tributario non ci si riferisce al giudicato penale in sé e per sé, ma all'accertamento dei fatti contenuti nella relativa decisione. E quindi, ciò che interessa non è il valore extra-penale del dispositivo della sentenza, ma il valore extra-penale degli accertamenti di fatto (così Cass. civ., Sez. trib., 16 gennaio 2025, n. 1021, § 2.2.1.).

La Sezione tributaria della Cassazione, sulla base di un'interpretazione reiteratamente espressa (Cass. civ., 16 gennaio 2025, n. 1021; Id., 31 luglio 2024, n. 21584; Id., 3 settembre 2024, n. 23570; Id., 3 settembre 2024, n. 23609) è dell'avviso che lo *ius superveniens* rappresentato dall'art. 21-bis cit. si applica anche ai casi - come quello per cui è causa (dove la rilevanza della sollevata questione di costituzionalità) - in cui la sentenza penale dibattimentale di assoluzione sia divenuta irrevocabile prima dell'entrata in vigore del citato d.lgs. n. 87/2024, purché, alla data di entrata in vigore del medesimo, sia ancora pendente il giudizio di cassazione contro la sentenza tributaria d'appello che ha condannato il contribuente in relazione ai medesimi fatti, rilevanti penalmente, dai quali egli sia stato irrevocabilmente assolto, in esito a giudizio dibattimentale, con una delle formule di merito previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non l'ha commesso). Le disposizioni in esame appaiono, infatti, avere carattere processuale, incidendo sulla efficacia esterna nel processo tributario del giudicato penale (il primo comma) e sulle modalità di produzione nel giudizio di cassazione (il secondo comma) (così, ancora, Cass. civ., 16 gennaio 2025, n. 1021, § 2.2.1.)

Richiamando il principio generale per il quale, nel caso di successione di leggi processuali nel tempo, ove il legislatore non abbia diversamente disposto, in ossequio alla regola generale di cui all'art. 11 delle preleggi, la nuova norma disciplina si applica non solo i processi iniziati successivamente alla sua entrata in vigore ma anche i singoli atti, ad essa successivamente compiuti, di processi iniziati prima della sua entrata in vigore (così Cass. civ., 3 aprile 2017, n. 8590; Id. 30 dicembre 2014, n. 27525; Id. 12 settembre 2014, n. 19270), più in particolare si è affermato – per quel che qui rileva ai fini della rilevanza e della non manifesta infondatezza della qui sollevata questione – che «l'art. 21-bis del d.lgs. n. 74/2000, introdotto dal d.lgs. n. 87 del 2024, che riconosce efficacia di giudicato del processo tributario alla sentenza penale dibattimentale irrevocabile di assoluzione, è applicabile, quale *ius superveniens*, anche ai casi in cui detta sentenza è divenuta irrevocabile prima della operatività di detto articolo e, alla data della sua entrata in vigore, risulta ancora pendente il giudizio di cassazione contro la sentenza tributaria d'appello che ha condannato il contribuente in relazione ai medesimi fatti, rilevanti penalmente, dai quali egli è stato irrevocabilmente assolto, con una delle formule di merito previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non l'ha commesso)» (Cass. civ., 2 dicembre 2024, n. 30814).

**3.2.** Ora, poiché la norma *de qua* è applicabile anche ai giudizi tributari di primo grado in corso – quale quello per cui procede questa Corte – ciò spiega anzitutto la rilevanza della sollevata questione di costituzionalità.

**3.3.** Sotto altri profili, sulla portata applicativa dell'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000, giova ricordare che 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).

**4.** Anche e proprio per l'immediata applicabilità (anche) ai giudizi in corso, questa Corte ritiene che il dettato legislativo di cui all'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000 presti il fianco a dubbi non manifestamente infondati di costituzionalità in riferimento a plurimi parametri costituzionali.

**4.1.** In punto di rilevanza, giova preliminarmente ribadire che, per le ragioni suesposte, la questione di costituzionalità riguarda una disposizione - il già richiamato art. 21-bis d.lgs. n. 74/200 - applicabile nel presente giudizio in forza dell'indirizzo giurisprudenziale sopra citato e, quindi, senz'altro influente per la sua definizione.

Si precisa che, stante il cennato collegamento con il presente giudizio, la questione di legittimità costituzionale è attuale e, certamente, non meramente ipotetica (v. Corte cost. ord. n. 34 del 2016; Id. nn. 269 e 193 del 2015; Id. ord. n. 128 del 2015), né prematura (Id. ord. n. 176 del 2011, n. 26 del 2012; Id. n. 161 del 2015), né tantomeno tardiva, qual è riferita ad evenienze sostanziali o processuali non ancora (o già) verificatesi (Corte cost. n. 100 del 2015; Id. ord. n. 162 del 201).

«Rilevante», dunque, è la norma (processuale nella specie) di cui - come nel caso di specie - il giudice debba necessariamente fare applicazione per decidere la controversia a lui sottoposta.

**4.2.** Sempre in punto di ammissibilità, si evidenzia che il tenore letterale della disposizione assolve questa Corte rimettente dall'onere di sperimentare l'interpretazione conforme in quanto questo tentativo esegetico è incompatibile con la divisata inequivocabile lettera della disposizione. Infatti, codesto Giudice delle leggi ha più volte affermato che «l'onere di interpretazione conforme viene meno, lasciando il passo all'incidente di costituzionalità, allorché il giudice rimettente sostenga, come nel caso di specie, che il tenore letterale della disposizione non consenta tale interpretazione» (da ultimo, Corte cost. n. 110 del 2024, n. 55 del 2024, n. 4 del 2024; Id. nn. 202, 178 e 104 del 2023; Id. n. 18 del 2022; Id. nn. 59 e 32 del 2021; Id. n. 32 del 2020; cfr. altresì Id. n. 253 del 2020, secondo cui: «l'interpretazione adeguatrice, orientata a rendere conforme il dettato normativo a Costituzione, ha pur sempre un insuperabile limite nel dato letterale della disposizione »).

**4.3.** L'esigenza di rivolgersi a Codesto Giudice delle leggi è ancor più pressante nella soggetta materia, in quanto «l'affidabilità, prevedibilità e uniformità dell'interpretazione delle norme processuali costituisce imprescindibile presupposto di uguaglianza tra i cittadini e di giustizia del processo» (Cass., Sez. U civ., ord. 6 novembre 2014, n. 23675, Rv. 632845-01).

**5.** Passando al merito della questione sollevata, in primo luogo, si segnala il contrasto dell'art. 21-bis d.lgs. n. 546/1992 con il canone della ragionevolezza di cui all'art. 3, primo comma, della Costituzione.

**5.1.** Non ignora questa Corte che, per costante giurisprudenza costituzionale, in materia processuale compete al legislatore un'ampia discrezionalità nella conformazione degli istituti processuali – anche rispetto a norme orientate alla riduzione della durata dei giudizi (Corte cost. n. 96 del 2024) –, incontrando il solo limite della manifesta irragionevolezza o arbitrarietà delle scelte compiute (Corte cost. nn. 36 e 39 del 2025; Id. nn. 189 e n. 96 del 2024; Id. n. 67 del 2023; Id. nn. 230 e n. 74 del 2022; Id. n. 95 del 2020 e n. 155 del 2019).

Nella materia processuale, quindi, il metro del giudizio di ragionevolezza deve essere particolarmente rispettoso della discrezionalità legislativa, in quanto la disciplina del processo è «frutto di delicati bilanciamenti tra principi e interessi in naturale conflitto reciproco, sicché ogni intervento correttivo su una singola disposizione, volto ad assicurare una più ampia tutela a uno di tali principi o interessi, rischia di alterare gli

equilibri complessivi del sistema» (Corte cost. n. n. 230 del 2022).

Codesta Corte, già con la sentenza n. 89 del 1996, ha insegnato che il parametro della eguaglianza non esprime la concettualizzazione di una categoria astratta, staticamente elaborata in funzione di un valore immanente dal quale l'ordinamento non può prescindere, ma definisce l'essenza di un giudizio di relazione che, come tale, assume un risalto necessariamente dinamico, di modo che il giudizio di eguaglianza è in sé un giudizio di ragionevolezza, vale a dire un apprezzamento di conformità tra la regola introdotta e la causa normativa che la deve assistere e che va apprezzata con un orientamento marcato alla concretezza, ossia tenendo conto degli effetti applicativi della disciplina.

**5.2.** Nel caso di specie, anche da un punto di vista pratico, si reputa che la disposizione indubbiata esprima una scelta legislativa del tutto arbitraria che ineluttabilmente perturba, anzitutto, il canone costituzionale dell'eguaglianza. Dunque, senza indulgere in un inammissibile sindacato di opportunità o di plausibilità della scelta legislativa, non può non evidenziarsi che il disposto di cui all'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000 nella sua interezza (e siccome applicabile immediatamente anche ai giudizi in corso), si connota per un'assenza di *ratio* intrinseca coerente a un criterio di razionalità pratica, che è matrice dell'equità (cfr. Corte cost. n. 74 del 1992; Id. n. 172 del 1996).

**5.3.** Invero, al di là dell'esatto ambito di applicazione da riconoscere alla norma indubbiata – questione rimessa alle Sezioni Unite civili della Cassazione, in forza dell'ord. interl. n. 5714 del 2025 cit., essendosi sul punto già manifestati orientamenti contrapposti – 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 il profilo di intrinseca irragionevolezza ed irrazionalità che connota l'automatismo processuale introdotto dalla norma indubbiata, strutturalmente inidonea ad assicurare il confronto dialettico tra le parti, siccome operante ad esclusivo vantaggio del contribuente assolto in sede penale senza garantire alcuna possibilità di "resistenza" all'Amministrazione finanziaria, ed al contempo limitativa della *potestas iudicandi* del giudice tributario, deprivato di qualsivoglia possibilità valutativa in ordine ai (residuali) profili (esclusivamente) tributari emergenti, come possibile fonte di prova, dalla sentenza penale.

**5.4.** La formulazione letterale della disposizione indubbiata, lungi dall'essere perfettamente calibrata, si riferisce anzitutto alla sola sentenza irrevocabilmente assolutoria – peraltro limitata alle sole due formule "perché il fatto non sussiste" o "l'imputato non lo ha commesso" (esclusa, quella "il fatto è stato compiuto nell'adempimento di un dovere o nell'esercizio di una facoltà legittima": cfr. art. 652 cod. proc. pen.), senza considerare la sentenza irrevocabilmente condannatoria, con ciò espungendo a priori l'ente impositore dalla possibilità di avvalersi di analogo automatismo; in secondo luogo, non vi si fa esplicito riferimento all'art. 654 cod. proc. pen., che non sembra, in effetti, essere stato oggetto di confronto parametrico, pur non essendo stato quest'ultimo disposto normativo abrogato e, quindi, tuttora vigente accanto al novellato art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000; in terzo luogo, sul piano teorico, appare discutibile – ed anzi del tutto irrazionale – la prospettata relazione tra processo tributario e giudizio penale in termini di estensione di giudicati, posto che, in ogni caso, diverso è l'oggetto del processo tributario, e tale resta, intrinsecamente, rispetto all'oggetto del processo penale.

**5.5.** Così riassunti i profili di criticità della norma indubbiata, iniziando dal primo – il più vistoso – l'art. 21-bis introduce una irragionevole disparità di trattamento tra gli effetti assolutori extrapenalici per reati non tributari e quelli per reati tributari che incidono negativamente sui primari interessi dello Stato.

Si deve richiamare, a tal fine, l'art. 652 cod. proc. pen. a mente del quale:

*«1. La sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato, quanto all'accertamento che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso o che il fatto è stato compiuto nell'adempimento di un dovere o nell'esercizio di una facoltà legittima, nel giudizio civile o amministrativo per le restituzioni e il risarcimento del danno promosso dal*

*danneggiato o nell'interesse dello stesso, sempre che il danneggiato si sia costituito o sia stato posto in condizione di costituirsi parte civile, salvo che il danneggiato abbia esercitato l'azione in sede civile a norma dell'articolo 75 comma 2.*

*2. La stessa efficacia ha la sentenza irrevocabile di assoluzione pronunciata a norma dell'articolo 442, se la parte civile ha accettato il rito abbreviato".*

Previsione di analogo contenuto si rinviene nel successivo art. 654 cod. proc. pen. (sebbene di difficile applicazione al rito tributario stanti le limitazioni probatorie che lo caratterizzavano prima della riforma di cui alla legge n. 130/2022.

**5.6.** Dal confronto sincronico tra il surrichiamato art. 652 cod. proc. pen. e l'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000 affiora in tutta evidenza la qui denunciata disparità di trattamento: mentre la sentenza penale di assoluzione, secondo la norma generale del codice di rito, può incidere nei giudizi civili o amministrativi solo se il danneggiato si sia costituito o sia stato posto in condizione di costituirsi parte civile, nel processo tributario, per effetto dell'art. 21-bis cit., ciò non avviene, con irragionevole disparità tra situazioni assolutamente comparabili, tali da violare, su un fronte correlato, anche l'art. 24 Cost. e, come si dirà più avanti, l'art. 111, commi primo e secondo, Cost.

La comparabilità, infatti, deriva dalla considerazione che gli interessi in gioco nel processo tributario non possono ragionevolmente ritenersi recessivi rispetto a quelli, relativi al singolo individuo, che possono venire lesi da un fatto di reato: in entrambi i comparti giurisdizionali possono venire in questione interessi costituzionalmente rilevanti – ed anzi in quello tributario viene in specifico rilievo l'art. 53 Cost. – come tali bisognosi di una tutela non irragionevolmente diminuita.

**5.7.** Il legislatore delegato, nell'introdurre l'art. 21-bis in esecuzione al pertinente criterio di delega ("*rivedere i rapporti tra 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*": art. 20 legge n. 111/2023) ha innestato nel sistema processual-tributario un *unicum* normativo del tutto distonico rispetto ai "principi generali dell'ordinamento" espressi dagli immutati artt. 652 e 654 cod. proc. pen., e, soprattutto, del tutto nuovo nel panorama processuale, senza che il settore processual-tributario giustifichi un siffatto assetto sbilanciato esclusivamente sulla sentenza di assoluzione; il che costituisce un indice sintomatico di irragionevolezza e illogicità intrinseca della disposizione *de qua*, che, peraltro, come in seguito esplicitato, si traduce in un trattamento differenziato delle parti in lite privo di una valida ragione giustificativa anche agli effetti degli artt. 24 e 111, commi primo e secondo, Cost.

**6.** Direttamente correlati alla denunciata violazione dell'art. 3 Cost. sono, poi, gli elementi di contrasto della norma indubbiata con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. e, quindi, con il principio di uguaglianza tributaria, in base al quale a situazioni uguali dovrebbero corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse dovrebbe corrispondere un trattamento tributario diseguale.

Per effetto dell'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000 si profila una situazione di disuguaglianza tributaria tra il contribuente assolto in sede penale il quale ottiene l'automatico annullamento giudiziale dell'avviso di accertamento o l'atto impto-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.

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, senza dare automatico ingresso a quella irrevocabilmente condannatoria, si risolve nell'aprioristica rinuncia alla pretesa tributaria azionata con l'atto impugnato dal contribuente (destinato ad

essere annullato dalla Corte di giustizia tributaria ovvero dalla Cassazione in applicazione dell'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000) anche in quelle ipotesi in cui il contribuente assolto possiede una capacità contributiva idonea a giustificare il prelievo. Ciò in totale spregio a quel dovere di solidarietà contributiva su cui si fonda l'art. 53 Cost., nell'interesse generale alla riscossione delle imposte e al contrasto dell'illecita sottrazione di materiale imponibile, tanto in forma di evasione quanto di elusione fiscale.

7. Sussistono ulteriori dubbi di legittimità costituzionale dell'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000 in riferimento all'art. 24 Cost. ("norma di carattere generale, intesa a garantire indefettibilmente l'esercizio di difesa in ogni stato e grado di qualunque procedimento giurisdizionale", la cui "essenziale finalità" è quella "di garantire a tutti la possibilità di tutelare in giudizio le proprie ragioni": Corte cost. n. 125 del 1979).

Ritiene questa Corte – per le medesime ragioni già espresse da Corte di giustizia tributaria di II grado del Piemonte - Sez. 3, ord. n. 64/2025, che pure ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000 – tale norma lede irrimediabilmente il diritto di difesa dell'Amministrazione finanziaria (Agenzia delle Entrate piuttosto che di qualunque ente impositore o concessionario) in relazione all'interesse, di cui è portatrice concreta, alla corretta riscossione delle imposte ed al recupero dell'evasione fiscale.

7.1. Occorre considerare, infatti, che l'automatismo introdotto dal legislatore delegato determina l'estensione degli effetti del giudicato penale irrevocabilmente assolutorio nei confronti di una parte – per tutte: l'Agenzia delle Entrate – che, in quel giudizio, non può intervenire per la tutela dell'interesse, alla ripresa fiscale, di cui è istituzionalmente portatrice; sicché, l'applicazione della norma, in ragione della predetta preclusione, lede quella dialettica processuale che è imprescindibile garanzia dell'effettività del diritto di difesa (v. già Corte cost. n. 190 del 1970).

7.2. Si deve altresì ricordare che – come recentemente affermato dalla giurisprudenza massimamente nomofilattica (Cass., Sez. U civ., 12 ottobre 2022, n. 29862, Rv. 665940-04) – sconfessando il valore delle stesse circolari dell'Agenzia delle entrate sul punto (cfr. circolare n. 154/E del 2000), il risarcimento del danno azionabile in sede penale con la relativa costituzione di parte civile è ontologicamente differente dal credito fiscale e relative sanzioni: "il danno causato dall'evasione fiscale, allorchè questa integri gli estremi di un reato commesso dal contribuente o da persona che del fatto di quest'ultimo debba rispondere direttamente nei confronti dell'erario, non può farsi coincidere automaticamente con il tributo evaso, ma deve necessariamente consistere in un pregiudizio 'ulteriore e diverso', ricorrente qualora l'evasore abbia con la propria condotta provocato l'impossibilità di riscuotere il credito erariale".

Ciò significa che la pretesa tributaria non può costituire oggetto dell'azione risarcitoria da esercitare in sede penale mediante la costituzione di parte civile dell'Agenzia delle entrate, il che la espone, per effetto di quanto previsto dall'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000, a dover subire un irrimediabile pregiudizio, 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, con evidente lesione del suo diritto di difesa (art. 24 Cost.) e, conseguentemente, dell'interesse primario dello Stato alla riscossione delle imposte in coerenza con il principio della capacità contributiva (art. 53 Cost.).

7.3. Né può sostenersi che l'interesse alla corretta riscossione delle imposte verrebbe tutelato, in sede penale, dalla figura del Pubblico Ministero, giacché il credito fiscale – alla luce della richiamata giurisprudenza di legittimità – non ha dimora all'interno del giudizio penale e, conseguentemente, non può essere il magistrato requirente a garantire detto interesse erariale.

7.4. Ed anche a voler ammettere la costituzione di parte civile dell'Agenzia delle entrate a tutela del credito erariale, a fortiori, apparirebbe chiaramente lesivo del diritto di difesa ipotizzare che questa possa non ricevere l'avviso di cui all'art. 419 cod. proc. pen. e, ciononostante, subire le conseguenze di un processo rispetto alla cui esistenza ed andamento potrebbe essere rimasta completamente all'oscuro.

8. La perimetrazione in negativo della *potestas iudicandi* del giudice tributario – quale, a ben vedere, deriva

dall'applicazione dell'automatismo di cui all'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000 – si sostanzia anche in un'illegittima intromissione del legislatore in un ambito, quello della valutazione del compendio probatorio, riservato esclusivamente all'autorità giudiziaria.

Certamente il legislatore ben può tipizzare il valore probatorio di determinate prove, così come avviene per le prove legali; del pari può impedire l'acquisizione di alcuni determinati mezzi di prova (come è accaduto, prima della legge n. 130/2022, con la prova testimoniale, fino ad allora preclusa nel processo tributario e come accade, ora, nel processo di appello ex art. 58 d.lgs. 546/1992, su cui però v. Corte cost. n. 35 del 2025). Ma ciò che non gli è consentito è inibire completamente al giudice tributario l'esercizio di ogni potere valutativo-deliberativo sulle statuizioni assolutorie.

Quanto precede sostanzia non solo la consumazione di un *vulnus* alle funzioni attribuite al potere giudiziario dal combinato disposto degli artt. 102, primo comma (che *mutatis mutandis* presidia da intromissioni esterne anche la funzione giurisdizionale esercitata in materia tributaria da quest'organo speciale di giurisdizione *optimo iure* e non solo ai limitati fini del giudizio incidentale di costituzionalità), 111, primo comma, della Costituzione, ma determina anche una menomazione, ancora una volta, del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., qualificato dalla giurisprudenza costituzionale come «principio supremo» dell'ordinamento costituzionale (Corte cost. n. 18 del 2022, n. 238 del 2014, n. 232 del 1989 e n. 18 del 1982) e «inteso come diritto al giudizio e con esso a quello alla prova»: v. sul punto Corte cost. n. 41 del 2024, che, a sua volta, richiama Id. n. 275 del 1990).

**9.** Per le medesime ragioni di cui sopra, accanto alla violazione diretta dell'art. 3 Cost., in combinato disposto con l'art. 53 Cost., e dell'art. 24 Cost., è registrabile anche un'antinomia dell'art. 21-*bis* d.lgs. n. 546/1992 con l'art. 111, commi primo e secondo, Cost., là dove, suo tramite, si incrina il principio di eguaglianza fra le parti nel processo tributario, ravvisabile nel rilievo per cui situazioni omogenee sono disciplinate in modo ingiustificatamente diverso (*ex plurimis*, Corte cost. n. 67 del 2023, Id. n. 270 del 2022, Id. n. 165 del 2020, Id. n. 155 del 2014, Id. n. 108 del 2006, Id. nn. 340 e n. 136 del 2004).

Risulta, infatti evidente la violazione del principio della parità delle parti nel processo tributario (su cui, da ultimo, v. Corte cost. n. 36 del 2025), che trova una chiara copertura costituzionale nell'art. 111, primo e secondo comma, Cost., in combinato disposto con l'art. 24, secondo comma, Cost., dal momento che i loro poteri processuali in sede istruttoria risultano disomogenei: mentre la difesa del contribuente può produrre la sentenza di assoluzione pronunciata in sede penale dibattimentale ed invocare gli effetti del giudicato favorevole ex art. 21-*bis* d.lgs. n. 74/2000, la parte pubblica (ente impositore, concessionario per la riscossione) non potrebbe produrre, ai medesimi effetti di giudicato volto a tutelare gli interessi erariali, la sentenza di condanna piuttosto che quella di applicazione pena ex art. 444 cod. proc. pen. pronunciata a carico del contribuente per i medesimi fatti su cui vi è stata ripresa a tassazione.

**9.1.** Tale disparità di trattamento e pregiudizio al diritto di agire e resistere in giudizio provando non trova una ragionevole giustificazione nella natura della parte pubblica dell'Amministrazione finanziaria. Il giudizio tributario, infatti, non è più un mero giudizio di natura demolitoria, imperniato sulla legittimità e sulla sola correttezza motivazionale dell'atto impugnato, ma compendia ampi spazi di rilevanza del materiale probatorio circa la sussistenza del debito tributario e della sua entità.

**9.2.** A riguardo deve osservarsi che il nuovo comma 5-*bis* dell'art. 7 d.lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 6 della legge n. 130/2022, in coerenza con tale linea di tendenza prevede che «*[l]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. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati*». Ne consegue che, specie ove non operino le presunzioni proprie del diritto tributario sostanziale, l'amministrazione

finanziaria è tenuta a provare la sua pretesa sostanziale e non può disporre di poteri probatori più limitati rispetto alla controparte privata; detto altrimenti, non può subire le conseguenze di una produzione della parte privata agli effetti dell'art. 21-bis d.lgs. n. 74 del 2000.

**10.** Questa Corte, conclusivamente, ritiene di dover sollevare d'ufficio, in riferimento agli artt. 3, comma primo, 53, 24, 97, 111, primo e secondo comma, della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 21-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (e, in via consequenziale, dell'art. 119 decreto legislativo 14 novembre 2024, n. 175, in vigore dal 1 gennaio 2026), con conseguente sospensione, ai sensi dell'art. 23 della legge n. 87/1953, del presente giudizio ed immediata trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale.

#### **P.Q.M.**

La Corte, a scioglimento della riserva assunta alla camera di consiglio del 13 maggio 2025,

Visti gli artt. 134 Cost. e 23 legge 11 marzo 1953, n. 87

#### **DICHIARA**

d'ufficio rilevante e non manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 3, comma primo, 53, 24, 97, 111, primo e secondo comma, della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 21-bis decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (e, in via consequenziale, dell'art. 119 decreto legislativo 14 novembre 2024, n. 175, in vigore dal 1 gennaio 2026)

#### **DISPONE**

che, a cura della Segreteria della Corte, la presente ordinanza sia notificata, a mezzo pec, a tutte le parti in causa e al Presidente del Consiglio dei ministri, nonché ai Presidenti del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati;

#### **ORDINA**

che gli atti, unitamente alla prova delle notificazioni e delle comunicazioni prescritte, vengano immediatamente trasmessi alla Corte Costituzionale;

#### **SOSPENDE**

il giudizio in corso sino all'esito del giudizio incidentale di legittimità costituzionale.

Così è deciso in Roma, il 12 giugno 2025, a scioglimento della riserva assunta nella camera di consiglio del

13 maggio 2025

**IL GIUDICE ESTENSORE**

Dott. Aldo Natalini

**IL PRESIDENTE**

Dott. Antonio Mamone