



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

PASQUALE D'ASCOLA

Primo Presidente

ANGELINA MARIA PERRINO

Presidente di Sezione

ADRIANA DORONZO

Presidente di Sezione

CHIARA GRAZIOSI

Consigliere

CARLA PONTERIO

Consigliere

ROBERTA CRUCITTI

Rel. Consigliere

ENZO VINCENTI

Consigliere

GIUSEPPE TEDESCO

Consigliere

EDUARDO CAMPESE

Consigliere

Oggetto

Tributi-giudicato
penale-art.21 bis
d.lgs. n.74/2000

Ud. 07/10/2025 P.U.
Cron.

R.G. n. 27278/2017

ORDINANZA INTERLOCUTORIA

sul ricorso iscritto al n.r.g. 27278/2017 proposto da:

GUCCI ALESSANDRA SAMANTHA, rappresentata e difesa dall'avvocato
GIUSEPPE CORASANITI;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente
domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA
GENERALE DELLO STATO;

- controricorrente -

e da:

GUCCI ALLEGRA GAIA SELVAGGIA, rappresentata e difesa dall'avvocato
GIUSEPPE CORASANITI;

- ricorrente successivo -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 1685/2017 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della LOMBARDIA, depositata il 11/04/2017.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 07/10/2025 dal Consigliere ROBERTA CRUCITTI;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale ALBERTO CARDINO, che ha concluso per l'affermazione dei principi di diritto esposti nella memoria, cui si riporta, rimettendo il procedimento alla Sezione Tributaria per l'ulteriore corso;

udit gli avvocati Giuseppe Corasaniti e Paolo Gentili per l'Avvocatura Generale dello Stato.

Ragioni in fatto e diritto

1. Con gli avvisi d'accertamento e gli atti di contestazione impugnati nel presente giudizio l'Agenzia delle entrate imputò alle signore Allegra Gaia Selvaggia Gucci e Alessandra Samantha Gucci i maggiori redditi percepiti nel territorio dello Stato italiano, nel periodo compreso tra gli anni 2004 e 2010, e sanzionò l'omessa dichiarazione (mediante compilazione del quadro RW) di ingenti capitali mobiliari e immobiliari posseduti all'estero. L'operato dell'Ufficio trovava fondamento nell'attività di controllo posta in essere dall'Ufficio Centrale per il Contrasto agli Illeciti Fiscali Internazionali - U.C.I.F.I. ed era volto ad individuare l'effettivo domicilio fiscale delle contribuenti, che l'Amministrazione finanziaria affermava essere nel territorio italiano e non in St. Moritz (Svizzera), come formalmente risultante.

2. Le signore Gucci proposero ricorso avverso gli atti impositivi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano, che, previa riunione, li accolse.

3. Quindi la Commissione tributaria regionale della Lombardia, in parziale
accoglimento dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, con la sentenza
n. 1685/2017, depositata in data 11/04/2017, rigettò i ricorsi introduttivi delle

Numero di raccolta generale 31961/2025
Data pubblicazione 09/12/2025

contribuenti, fatta salva l'applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni,
condannando le appellate alla rifusione delle spese di entrambi i gradi di
giudizio.

4. Avverso la predetta sentenza le contribuenti hanno proposto separati ricorsi,
sorretti da otto identici motivi.

L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

5. Fissata la trattazione del ricorso in pubblica udienza innanzi alla Sezione
tributaria di questa Corte, le ricorrenti, nel rispetto del termine di quindici giorni
prima dell'udienza prescritto dall'art. 21-bis del d.lgs. n. 74/2000, hanno
depositato, unitamente a memorie illustrate ex art. 378 c.p.c., la sentenza n.
14010/2015 del 23.12.2015 del Tribunale di Milano, Sezione 2^a Penale,
pronunciata all'esito della fase dibattimentale, in copia conforme all'originale
debitamente attestata, e divenuta irrevocabile in data 7 maggio 2016 per
mancata impugnazione (come risulta dalla formula apposta a pagina 64 della
stessa), che, ai sensi dell'art. 530, comma 2, c.p.p., ha assolto le ricorrenti dal
reato di omessa dichiarazione dei redditi ad esse ascritto dal 2007 al 2010
perché il fatto non sussiste, e ha dichiarato di non dover procedere per gli anni
dal 2004 al 2006 essendo il reato estintosi per intervenuta prescrizione.

Assegnato il ricorso in decisione, interveniva l'ordinanza n.5714 del 4 marzo
2025 con la quale la Sezione Tributaria, rilevato che non vi era dubbio che i
fatti posti alla base degli avvisi di accertamento e degli atti di contestazione
impugnati siano gli stessi fatti oggetto dell'imputazione penale dalla quale le
contribuenti sono state definitivamente assolte, rimetteva gli atti alla Prima
Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite della questione così
individuata: "La questione che si pone, con sicura rilevanza per il presente
giudizio, quanto meno in relazione ai primi quattro motivi di ricorso, proposti in
via principale, e in riferimento agli anni di imposta dal 2007 al 2010, è quella
degli effetti nel processo tributario, anche di cassazione, della sentenza penale

irrevocabile di assoluzione dal reato tributario emessa ad esito del dibattimento con la formula "perché il fatto non sussiste", con l'ulteriore appendice, anch'essa rilevante nel caso di specie, della disciplina applicabile alla assoluzione con la formula prevista dal secondo comma dell'art.530 del codice di procedura penale, il tutto alla luce della innovazione apportata dall'art.21 bis d.lgs. 14 giugno 2024 n.87, in vigore dal 29 giugno 2024, quindi trasposto nell'art.119 del Testo unico della giustizia tributaria (d.lgs. 14 novembre 2024, n.175), vigente dal primo gennaio 2026".

L'ordinanza remittente segnala, infatti, che in merito agli effetti che genera, nel processo tributario, anche di cassazione, la sentenza penale irrevocabile di assoluzione che risponda ai requisiti previsti all'art. 21-bis del d.lgs. n. 74/2000, si sono formati due orientamenti giurisprudenziali, di cui:

- il primo, in ordine temporale, riconosce l'efficacia del giudicato penale anche ai fini dell'accertamento del presupposto impositivo, e dunque ai fini del rapporto tra contribuente ed erario;
- il secondo opera una lettura riduttiva della novella legislativa, che esplicherebbe i suoi effetti esclusivamente con riguardo alle sanzioni irrogate, mentre con riguardo all'imposta, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, la sentenza penale continuerebbe ad essere una possibile fonte di prova, autonomamente valutabile dal giudice tributario, esattamente come avveniva prima della recente riforma.

Il Collegio remittente ha rilevato ancora che "non vi è, inoltre, convergenza di orientamento in ordine alla rilevanza nel giudizio tributario delle sentenze penali di assoluzione pronunziate ex art. 530, secondo comma, c.p.p. essendosi formato, a tale riguardo, un orientamento inteso ad escluderne il rilievo ai fini della disciplina di cui all'art. 21-bis cit. in esame (a partire da Cass. n. 3800/2025, seguita da Cass. n. 4291/2025 e Cass. n. 4294/2025 e in epoca successiva all'ordinanza interlocutoria Cass.9148/2025) mentre la tesi contraria, favorevole alla estensione degli effetti dell'art. 21-bis cit. anche alle sentenze di assoluzione con formula di merito pronunciate ai sensi dell'art. 530,

comma 2, c.p.p., è ravvisabile, seppure in forma inespressa, in Cass. n. 23570/2024 e Cass. n. 23609/2024” .

6. Assegnato dalla Prima Presidente alle Sezioni Unite, il ricorso è stato chiamato alla pubblica udienza del 7 ottobre 2025 nell'imminenza della quale il Procuratore Generale, nella persona del Sostituto procuratore generale Alberto Cardino, ha depositato memoria concludendo perché queste Sezioni Unite, affermato il seguente principio di diritto: “ l'art. 21-bis, d.lgs. 10.3.2000, n. 74, poi trasposto nell'art. 119, d.lgs. 14.11.2024, n. 175, ove si prevede l'efficacia di giudicato, in ogni stato e grado del giudizio tributario, della sentenza penale 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, si riferisce al presupposto impositivo oggetto della ripresa fiscale e non solo al trattamento sanzionatorio che ne deriva. Fra le sentenze di assoluzione menzionate dall'art. 21-bis, citato, non può ricomprendersi la pronuncia dibattimentale fondata sulla mancanza, insufficienza o contraddittorietà della prova che il fatto sussiste o che l'imputato lo ha commesso, di cui all'art. 530, comma 2, c.p.p.>>, rimettano il procedimento alla Sezione tributaria per l'ulteriore corso.

Hanno depositato, altresì, memoria le ricorrenti le quali, a mezzo di nuovo difensore nominato a seguito della revoca dall'incarico di quelli precedenti, hanno chiesto a queste Sezioni Unite di valutare l'opportunità di rinviare la trattazione della causa a nuovo ruolo in attesa che si pronunci la Corte Costituzionale sulle questioni rimesse da alcune Corti di giustizia tributaria e, in ogni caso, che le due questioni siano risolte in senso conforme alle conclusioni del PG per la prima e in senso difforme la seconda.

Anche l'Agenzia delle entrate, a mezzo dell'Avvocatura dello Stato ha depositato memoria.

7. La questione, delineata nell'ordinanza interlocutoria di rimessione a queste Sezioni unite (che si pone, con sicura rilevanza per il presente giudizio, quanto

meno in relazione ai primi quattro motivi dei ricorsi e in riferimento agli anni di imposta dal 2007 al 2010), concerne la perimetrazione degli effetti della sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario nel processo tributario, anche di cassazione, con l'ulteriore appendice, anch'essa rilevante nel caso di specie, della disciplina applicabile all'assoluzione con la formula prevista dal secondo comma dell'art.530 del codice di procedura penale, il tutto alla luce dell'innovazione apportata dall'art.21-bis del d.lgs. n.74 del 2000, introdotto dall'art.1, comma 1, lett. m). d.lgs. 14 giugno 2024, n.87, in vigore dal 29 giugno 2024, quindi trasposto nell'art.119 del Testo unico della giustizia tributaria (d.lgs. 14 novembre 2024 n.175) in vigente dal primo gennaio 2026.

Il citato art.21 bis, rubricato <<Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione>>, dispone:

<<1.La sentenza penale 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 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 di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati>>.

8. In ordine all'efficacia intertemporale della nuova disposizione questa Corte, con pronunce unanimi, ha statuito che << «L'art. 21-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal D.Lgs. n. 87 del 2024, che riconosce efficacia di giudicato

nel processo tributario alla sentenza penale dibattimentale irrevocabile di assoluzione, è applicabile, quale ius superveniens, anche ai casi in cui detta sentenza è divenuta irrevocabile prima della operatività di detto articolo e, alla data della sua entrata in vigore, risulta ancora pendente il giudizio di cassazione contro la sentenza tributaria d'appello che ha condannato il contribuente in relazione ai medesimi fatti, rilevanti penalmente, dai quali egli è stato irrevocabilmente assolto, in esito a giudizio dibattimentale, con una delle formule di merito previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non l'ha commesso)» (cfr. Cass. n. 30814/2024; Cass. n. 23570/2024, Cass. n. 21584/2024, Cass. n. 23609/2024; da ultimo, v. ancora Cass. n. 1021/2025). 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).

9. Eguale unanimità di orientamento non si è, invece registrata in merito agli effetti che genera, nel processo tributario, e anche nel giudizio di cassazione, la sentenza penale irrevocabile di assoluzione che risponda ai requisiti previsti dall'art.21 bis del d.lgs. n.74/2000 essendosi formati, nella giurisprudenza di questa Corte due, contrapposti, orientamenti di cui:

-uno, primo in ordine di tempo (manifestato da questa Corte con le coeve decisioni Cass. n. 23570/2024 e Cass. n. 23609/2024, successivamente ribadito, inter alias, da Cass. 21584/2024, Cass. n. 30675/2024, Cass. n. 30814/2024 e, da ultimo, ancora da Cass. n. 936/2025 e n. 1021/2025) riconosce l'efficacia del giudicato penale anche ai fini dell'accertamento del presupposto impositivo, e dunque ai fini del rapporto tra contribuente ed erario;

-l'altro (a partire da Cass. n. 3800/2025, conformi Cass. n. 4916/2025, Cass. n. 4921/2025, Cass. n. 4924/2025 e Cass. n. 4935/2025), opera una lettura riduttiva della novella legislativa che esplica i suoi effetti esclusivamente con riguardo alle sanzioni irrogate, mentre con riguardo all'imposta la sentenza penale, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente continuerebbe ad essere una possibile fonte di prova,

autonomamente valutabile dal giudice tributario, esattamente come avveniva prima della riforma.

10. Ancor prima sulla norma, nell'immediatezza della sua entrata in vigore, sono stati avanzati, da più parti, sospetti di illegittimità costituzionale, primo fra tutti quello relativo all'opponibilità del giudicato all'Amministrazione finanziaria, quand'anche non partecipante al processo penale generatore del giudicato assolutorio, laddove nel silenzio dell'art.21 bis cit. si potrebbe ravvisare un *vulnus* ai principi da sempre espressi dalla giurisprudenza costituzionale quando ha affrontato la problematica dell'efficacia dell'accertamento penale incontrovertibile- sia di condanna che di assoluzione- nei confronti di soggetto che non vi ha partecipato o non è stato posto nelle condizioni di parteciparvi.

Tali dubbi di legittimità costituzionale, ripresi anche nel presente giudizio dalle parti nei loro scritti difensivi e dal P.G. nella memoria depositata, hanno condotto alcune Corti di giustizia tributaria a sollecitare l'intervento della Corte costituzionale.

In particolare, la Corte di Giustizia Tributaria del Piemonte, con ordinanza 10 marzo 2025 n. 64, ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000, ritenendo che l'automatismo del vincolo decisorio ivi previsto determini una compressione del diritto di difesa dell'amministrazione finanziaria (art. 24 Cost.), quale soggetto titolare dell'interesse alla corretta imposizione, in quanto estranea al processo penale nel quale si forma il giudicato che vincola il giudice tributario, risultando irrilevante la facoltà ad essa riservata di costituirsi parte civile in sede penale, e con una irragionevole disparità di trattamento rispetto alla parte privata, in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost. (Questione che risulta già calendarizzata dalla Corte Costituzionale per la camera di consiglio del 26 gennaio 2025).

Del pari, la Corte di Giustizia Tributaria di Roma, con l'ordinanza 13 maggio 2025, n. 1838 ha sollevato le seguenti tre questioni:

1) violazione degli artt. 3, 24, e 111 della Costituzione, per l'"intrinseca irragionevolezza ed irrazionalità dell'automatismo processuale" determinato dall'art. 21-bis, operante ad esclusivo vantaggio del contribuente (assolto),

“senza garantire alcuna possibilità di resistenza finanziaria”, con “evidente violazione del principio della parità delle parti nel processo tributario”;

2) violazione degli artt. 24 e 111 Cost., per la disparità di trattamento tra le parti processuali (pubblica e privata), che emerge chiaramente confrontando l’art. 652 c.p.p. e l’art. 21-bis, in quanto “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”;

3) violazione degli artt. 3 e 53 Cost., determinandosi una situazione di disuguaglianza tributaria tra il contribuente assolto in sede penale, il quale ottiene l’automatico annullamento giudiziale dell’atto impositivo quand’anche egli manifesti una propria capacità contributiva mentre ciò non avviene in caso di condanna a carico del contribuente o se quest’ultimo, avendo commesso violazioni tributarie meno gravi (i.e., senza rilevanza penale), non ha potuto godere della disciplina dell’art. 21-bis.

11. La pregiudizialità delle questioni di legittimità costituzionale, incidente su questo giudizio, induce il Collegio a disporre il rinvio della trattazione del ricorso in attesa che le stesse vengano decise.

P.Q.M.

Rinvia la trattazione del ricorso a nuovo ruolo.

Così deciso, in Roma, nella camera di consiglio delle Sezioni Unite della Corte di cassazione il 7 ottobre 2025.

Il Primo Presidente

Pasquale D’Ascola

