



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PAVIA

DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE E AZIENDALI

Corso di Laurea magistrale in Economia e

Legislazione d'impresa

Percorso: Amministrazione, Finanza e Controllo

**Contenzioso tributario e giudicato penale:
analisi di un rapporto dibattuto
ed in continua evoluzione**

Relatore:

Chiar.mo Prof. Gorgoni Stefano

**Tesi di Laurea
di Pagnotta Raffaele
Matr. n. 522982**

Anno Accademico 2023-2024

Sommario

Introduzione	4
1. Fondamenti, evoluzioni del diritto processuale tributario italiano e implicazioni Costituzionali	7
1.1 Riforma Costituzionale e diritto internazionale: il cammino verso il “giusto processo”	9
1.1.1 Evoluzione del giusto processo nella Costituzione Italiana	9
1.1.2 Il “giusto processo” tra diritto internazionale e Costituzione	14
1.2 Giurisdizione e processo tributario: analisi e principi nel contesto italiano	21
1.2.1 Competenza e natura nel sistema giuridico tributario italiano	21
1.2.2 Definizione e ambito della giurisdizione tributaria secondo il Decreto Legislativo n. 546/1992.....	23
1.2.3 Il diritto di azione del contribuente: principi e prassi	27
2. Dinamiche istruttorie e circolazione delle prove nel contenzioso tributario: innovazioni normative e convergenze tra sfere giurisdizionali	32
2.1 Prove e onere probatorio: analisi nel processo tributario italiano	34
2.1.1 L’ accertamento nel diritto tributario italiano	34
2.1.2 Allocazione dell’ onere probatorio nel contenzioso tributario: ruoli e responsabilità.....	37
2.1.3 La prova nel contenzioso tributario: dinamiche, valutazione e limiti	40
2.2 Riforma del processo tributario: nuove direttive e gestione delle prove.....	46
2.2.1 Le prove nel nuovo quadro normativo	46
2.2.2 Riforma del contenzioso tributario del 2023: innovazioni procedurali e digitalizzazione.....	53
2.3 Convergenze e divergenze nella trasmissione di prove tra procedimenti penali e tributari	56
2.3.1 Trasferimento di prove tra procedimenti giurisdizionali	56
2.3.2 Integrazione e trasferimento di prove tra procedimenti tributari e penali	62
3. Sinergie e conflitti nel binomio processo tributario e processo penale: evoluzione normativa e prassi giuridica italiana nell’ equilibrio tra repressione dell’ evasione fiscale e tutela dei diritti	66
3.1 Tra legalità e sanzioni: un’ esplorazione dei reati tributari e del recupero fiscale nel contesto italiano	66
3.1.1 Riflessioni sui reati tributari: dall’ evasione al recupero fiscale.....	66
3.1.2 Analisi e implicazioni del Decreto Legislativo n. 74/2000 sulle dinamiche processuali.....	70
3.2 Intersezioni e autonomie: l’ evoluzione storica del rapporto tra processo tributario e processo penale.....	76
3.2.1 La complessa coordinazione tra procedimenti tributari e penali in Italia	76
3.2.2 La nascita del “doppio binario”	79
3.2.3 “Doppio binario” e autonomia procedurale: la disciplina del nuovo millennio	85
3.2.4 Il giudicato penale nel processo tributario.....	89

3.3	Riforma Fiscale: il nuovo corso dei procedimenti tributari e penali in Italia	93
3.3.1	L'introduzione della nuova "Riforma Fiscale"	93
3.3.2	L'articolo 20 della Legge Delega	95
3.3.3	In attesa della promulgazione del Decreto attuativo	101
4.	La convergenza tra sanzioni tributarie e penali nell'UE: il <i>ne bis in idem</i> , la tutela degli interessi finanziari, la protezione dell'imputato e le sfide giurisprudenziali	105
4.1	Analisi dell'evoluzione del <i>ne bis in idem</i> e decisioni giurisprudenziali.....	105
4.1.1	La convergenza e conflitti tra sanzioni amministrative e penali in Europa.....	106
4.1.2	Il principio del <i>ne bis in idem</i> e l'evoluzione della Giurisprudenza Europea sulle sanzioni amministrative e penali.....	110
4.1.3	Applicazioni e conflitti del principio <i>ne bis in idem</i> tra giurisprudenza nazionale ed Europea: analisi delle sentenze in materia fiscale e penale.....	119
4.2	Integrazione e cooperazione giuridica nell'UE: la cosa giudicata e la circolazione delle prove	123
4.2.1	Equilibrio e autonomia procedurale: la cosa giudicata nel contesto del diritto dell'Unione Europea	123
4.2.2	Oltre i confini: cooperazione giudiziaria e circolazione delle prove nel diritto dell'Unione Europea	127
	Conclusioni.....	134
	Bibliografia.....	147

Introduzione

Nel contesto giuridico italiano, il processo tributario e quello penale sono strettamente connessi, sebbene operino su binari paralleli che mantengono una certa autonomia l'uno dall'altro. Questa dualità giuridica emerge chiaramente nel trattamento dei reati tributari, dove la normativa prevede sia sanzioni penali che tributarie per contrastare l'inadempimento fiscale, un fenomeno che mette a rischio le risorse finanziarie dello Stato e, di conseguenza, la stabilità economica e la giustizia sociale.

Il rapporto tra giudicato penale e processo tributario ha sempre costituito un tema di notevole complessità e interesse nel diritto italiano, in quanto mette in evidenza la necessità di un delicato equilibrio tra due ambiti giuridici che, pur essendo distinti, si intersecano in modo significativo.

Il presente elaborato è dedicato all'analisi approfondita del diritto processuale tributario italiano, con particolare riferimento alle sue recenti evoluzioni normative e all'interazione con il processo penale, che rappresenta un nodo cruciale per la comprensione delle dinamiche giurisdizionali contemporanee. L'obiettivo principale della ricerca risulta essere quello di indagare le sinergie, i conflitti e le problematiche che emergono dall'intreccio tra queste due sfere giuridiche, con un *focus* specifico sulle implicazioni della prova quale giudicato penale nel processo tributario e sulle modifiche apportate, a tale istituto probatorio, dalla recente riforma fiscale del 2023.

L'evoluzione del concetto di giudicato penale nel processo tributario ha rappresentato una delle tematiche più complesse e discusse all'interno del diritto tributario e penale italiano. Questa evoluzione si inserisce in un contesto normativo in cui la separazione tra giurisdizione penale e amministrativa ha sempre sollevato questioni significative, specialmente in merito alla portata e agli effetti del giudicato penale rispetto al contenzioso tributario. Nonostante la suddetta separazione, con il passare del tempo, è emersa l'esigenza di riconoscere una certa influenza del giudicato penale nel processo tributario.

Il primo capitolo del presente lavoro si prefigge di fornire una solida base teorica e storica del diritto processuale tributario italiano, partendo dai suoi fondamenti

giuridici fino a giungere alle novità legislative più recenti. Si analizza l'evoluzione del processo tributario nel contesto della riforma dell'art. 111 della Costituzione Italiana, che ha sancito il principio del giusto processo, estendendo i suoi effetti a tutti i rami della giurisdizione, incluso quello tributario. La trattazione include un esame dettagliato dei principi costituzionali che regolano il processo tributario, evidenziando come il legislatore abbia cercato di bilanciare l'efficienza dell'azione amministrativa con la tutela dei diritti dei contribuenti, nel rispetto delle garanzie previste dal sistema costituzionale ed europeo.

Il successivo capitolo si concentra sull'analisi delle fasi istruttorie nel processo tributario, esaminando l'onere della prova e le modalità di acquisizione e valutazione delle prove nel contenzioso tributario. Particolare attenzione è riservata alla circolazione delle prove tra i diversi ambiti giurisdizionali, con un'analisi delle problematiche derivanti dall'utilizzo di prove acquisite in procedimenti penali all'interno del contenzioso tributario, e viceversa.

Il terzo capitolo, che rappresenta il nucleo centrale della presente tesi, si propone di analizzare in modo dettagliato il rapporto tra il processo tributario e quello penale, soffermandosi sulle ambiguità e sui conflitti derivanti dalla coesistenza del cosiddetto "doppio binario" procedurale di questi due sistemi giurisdizionali. Si esamina in dettaglio il ruolo del giudicato penale e le sue implicazioni nel contenzioso tributario, tracciando l'evoluzione storica di questo binomio e evidenziando come la giurisprudenza più recente abbia posto l'accento sulla necessità di un'integrazione più armoniosa tra le due giurisdizioni.

La recente "Riforma Fiscale" del 2023 assume un ruolo centrale in questa disamina, poiché ha introdotto innovazioni significative volte a migliorare l'efficienza e l'equità dei procedimenti, cercando al contempo di garantire una maggiore tutela dei diritti del contribuente, introducendo nuove dinamiche, che richiedono un'analisi critica e approfondita del ruolo del giudicato penale nel contenzioso tributario. Questo rapporto, storicamente complesso e caratterizzato da un delicato equilibrio tra le esigenze del diritto penale e quelle del diritto tributario, è stato oggetto di revisione per adeguare il sistema alle nuove esigenze di efficienza, equità e certezza del diritto.

La necessità di bilanciare l'autonomia delle giurisdizioni penale e tributaria, al fine di prevenire giudicati contrastanti, ha condotto alla formazione di un sistema giuridico complesso, costantemente oggetto di interpretazioni e revisioni normative. Il giudicato penale riveste un ruolo fondamentale nel processo tributario, poiché, in presenza di specifici presupposti, determina in maniera decisiva l'esito del contenzioso fiscale.

Infine, il quarto capitolo amplia l'analisi del diritto processuale tributario in una prospettiva europea, confrontando le normative nazionali con quelle degli altri Stati membri dell'Unione Europea. Esamina la convergenza tra le procedure sanzionatorie tributarie e penali, in relazione ai principi di diritto europeo, e analizza il ruolo delle istituzioni europee nel definire un quadro normativo condiviso per la gestione dei reati tributari e delle sanzioni amministrative. Viene posto particolare rilievo sulle questioni di cooperazione giuridica e armonizzazione dei vari sistemi giuridici europei, mettendo in luce le sfide e le opportunità derivanti dall'interazione tra diritto nazionale e diritto dell'Unione Europea.

1. Fondamenti, evoluzioni del diritto processuale tributario italiano e implicazioni Costituzionali

Il sistema fiscale italiano è fondato sulla necessità dello Stato e degli enti pubblici di provvedere ai bisogni collettivi attraverso la raccolta di risorse pecuniarie, principalmente tramite l'imposizione di tributi. All'interno di questo quadro, il diritto tributario figura come branca del diritto finanziario¹ incaricata di delineare i principi e le normative che regolano l'istituzione e la riscossione dei tributi², disciplinando le interazioni tra le autorità fiscali e i contribuenti³.

Storicamente, il diritto tributario era inglobato nel più ampio concetto di diritto finanziario, comprendente sia le norme attinenti al conseguimento di risorse finanziarie tributarie sia quelle che ne disciplinano la gestione e l'utilizzo. Il dibattito accademico ha poi portato al riconoscimento del diritto tributario vero e proprio, che oggi si riconosce essere intriso sia di normative di diritto privato che di principi costituzionali, amministrativi e tecniche aziendali.

Uno dei precetti cardine dell'ordinamento tributario italiano è l'adesione a principi costituzionali imprescindibili, tra i quali spiccano:

1. Il principio di eguaglianza dei cittadini, come articolato nell'articolo 3 della Costituzione⁴, che impegna la Repubblica ad eliminare gli ostacoli socioeconomici che limitano l'effettivo godimento della libertà e uguaglianza dei cittadini.

¹ Il termine "diritto finanziario" comprende il diritto tributario, la contabilità di Stato, scienze delle finanze, diritto della previdenza sociale e tributario telematico (presente in molto Paesi del mondo con l'avvento dell'uso di Internet).

² Tributo è un'entrata dello Stato, derivante dall'attuazione della potestà impositiva dello stesso o di una sua articolazione e costituisce una prestazione patrimoniale coattiva imposta ai contribuenti. I tributi possono distinguersi in quattro categorie: l'imposta, la tassa, il contributo e il tributo speciale ed il monopolio fiscale.

³ ORSI CLAUDIO, *Manuale di diritto tributario. Istituzioni di diritto tributario, l'applicazione dell'imposta, la disciplina dei singoli tributi, le sanzioni e il contenzioso tributario*, Rep. di San Marino, 2011, pagg. 25 ss.

⁴ Art. 3 Cost.: "Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese", così sancendo il principio di uguaglianza dei cittadini.

2. Il principio di “riserva di legge”, contenuto nell’articolo 23 della Costituzione ⁵, che afferma che nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non per mezzo di legge.
3. Il principio di capacità contributiva ⁶, stabilito dall’articolo 53 della Costituzione ⁷, che richiede una partecipazione alle spese pubbliche proporzionata alla capacità economica dell’individuo e che promuove un sistema tributario progressivo.

Questi principi sono ulteriormente integrati e supportati da altre disposizioni costituzionali che riguardano l’emanazione di normative (disposizioni riguardanti emanazione di leggi, decreti legge e decreti deleganti) e il principio di trasparenza e imparzialità nelle funzioni pubbliche (articolo 97)⁸.

Un elemento significativo nel diritto tributario italiano è l’introduzione dello “Statuto dei diritti del contribuente” (legge n. 212/2000), il quale mira a garantire un regime tributario chiaro e stabile, in grado di facilitare sia il contribuente che l’amministrazione finanziaria, riducendo così le occasioni di elusione fiscale. Questo statuto, tra le altre cose, stabilisce un divieto di retroattività delle norme tributarie, prevede l’adozione di norme interpretative in materia tributaria solo in circostanze eccezionali⁹.

⁵ Art. 23 Cost. stabilisce che “*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può esser imposta se non in base alla legge*”.

⁶ Il principio di capacità contributiva, la cui legittimità è stata ribadito più volte dalla Corte costituzionale, “*(...) risponde all’esigenza di garantire che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza, dai quali sia razionalmente deducibile l’idoneità soggettiva all’obbligazione d’imposta (...)*”. Cfr. Corte Cost. nn. 200/1976; 62/1977; 159/1985; 143/1995; 21/1996; 111/1997. La capacità deve esser attuale ed effettiva.

⁷ Art. 53 Cost: “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”.

⁸ Art. 97 Cost.: “*I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l’imparzialità dell’amministrazione. Nell’ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari. Agli impieghi nelle pubbliche amministrazioni si accede mediante concorso, salvo i casi stabiliti dalla legge*”.

⁹ GORGONI STEFANO, GORGONI ANDREA, *Processo tributario - Diritto e pratica professionale*, Milano, ISPOA-Wloters Kluwer, 2022, pag. 3.

1.1 Riforma Costituzionale e diritto internazionale: il cammino verso il “giusto processo”

1.1.1 Evoluzione del giusto processo nella Costituzione Italiana

La revisione dell'articolo 111 della Costituzione Italiana, introdotta mediante la legge Costituzionale n. 2 del 23 novembre 1999, ha sancito l'integrazione del principio di “giusto processo” quale elemento fondamentale e imprescindibile del nostro sistema giuridico, applicabile in tutte le sedi giurisdizionali.

Tale inserimento ha stabilito la qualità di ineludibile e non derogabile del giusto processo nell'ambito processuale, nonostante la critica di taluni autori circa la sua vaghezza giuridica o addirittura la scarsa opportunità della locuzione “giusto processo”¹⁰.

La dottrina si è divisa tra chi percepisce la rinnovata formulazione dell'art. 111 Cost. come una mera conferma di principi preesistenti e coloro che ne evidenziano la qualità innovativa, capace di introdurre norme di rilevanza costituzionale superiore alle garanzie minime precedentemente riconosciute¹¹.

Prima della sua esplicita costituzionalizzazione nel 1999, il novero della dottrina e della giurisprudenza riconosceva già il concetto di “giusto processo”, con particolare riferimento agli articoli 24, commi 1 e 2, della Costituzione¹², dedicati ai diritti di azione e di difesa. Allo stesso modo la Corte Costituzionale, attraverso le sue pronunce, aveva ampliato tale concetto includendo i requisiti di imparzialità e terzietà del giudice, considerati essenziali per l'esercizio delle funzioni giurisdizionali¹³.

Nonostante la mancanza di una previsione normativa a rango costituzionale univoca, le garanzie inerenti al giusto processo erano già deducibili da altri articoli della Costituzione (articoli 3, 24, 25, 101-113).

¹⁰ GROSSI PAOLO, *Il diritto di difesa nella Costituzione italiana e la sua individuazione come principio supremo dell'ordinamento costituzionale*, in La sentenza della Corte Europea dei diritti dell'Uomo del 20 luglio 2001, Milano, 2004, pag. 11.

¹¹ COSTANTINO GIORGIO, *Il giusto processo di fallimento*, in La tutela dei crediti nel giusto processo di fallimento, Milano, 2002, pag. 31.

¹² L'art. 24 della Costituzione, nei suoi primi due commi, recita: “*Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi. La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento*”.

¹³ Sentenze della Corte Cost. 24 aprile 1996, n. 131 e del 1° ottobre 1997, n. 306.

La necessità di una riforma dell'art. 111 Cost. è dipesa da cambiamenti storico-politici, particolarmente dalla rivoluzione operata con la promulgazione del nuovo Codice di procedura penale che ha sancito il passaggio dal sistema processuale inquisitorio a quello accusatorio.

È nello spirito di tale evoluzione che la Commissione Bicamerale per le Riforme Costituzionali, istituita dalla legge Cost. n. 1/1997, ha sottoscritto un accordo parziale sull'adozione del principio di giusto processo, che trovò espressione nell'articolo 130 del progetto di riforma, prescrivendo che la giurisdizione si dovesse esercitare mediante un processo equo e legittimamente regolato da norme di legge. La riformulazione dell'art. 111, con l'introduzione di cinque nuovi commi e la ricollocazione dei preesistenti¹⁴, ha ampliato il campo di applicazione dei principi di giusto processo a tutti i procedimenti giurisdizionali, non limitandosi al solo contesto penale, ma estendendosi anche al civile, amministrativo, contabile e tributario.

La salienza dei primi due commi sta nell'affermare nella Carta Costituzionale la serie completa delle garanzie processuali fisse, atte a garantire un equilibrio fra gli interessi contrapposti nel processo e mirate a perseguire una risoluzione equa e tempestiva delle controversie. Il principio del giusto processo acquista valenza metodologica piuttosto che sostanziale, legandosi alla correttezza del procedere e non al risultato in sé. Ancorché le modifiche apportate non abbiano necessariamente introdotto principi inediti nel tessuto costituzionale, la revisione dell'art. 111 enfatizza il consolidamento e la costituzionalizzazione di garanzie processuali, precedentemente disperse, e rafforza il principio della ragionevole durata del processo, che di fatto ora trova esplicito riconoscimento costituzionale e non meramente comunitario.

Il primo comma dell'articolo 111 della Costituzione Italiana dichiara che la giurisdizione si esercita mediante un giusto processo normato da disposizioni di

¹⁴ Il precedente articolo era articolato in tre parti distinte, ognuna delle quali enunciava una specifica salvaguardia giuridica: la prima parte affermava l'obbligo di motivazione per ogni decisione giurisdizionale; la seconda stabiliva la possibilità di presentare un ricorso straordinario alla Corte di Cassazione contro le pronunce e gli atti che incidono sulla libertà individuale; la terza parte prevedeva che le sentenze emesse dalle alte Corti Amministrative potessero essere oggetto di contestazione di fronte alla Corte di Cassazione esclusivamente per questioni attinenti alla giurisdizione.

legge, affermando in tal modo una duplice premessa: da un lato, l'equità del processo è assicurata dalla conformità della sua struttura e della sua conduzione allo scopo di realizzare l'attività giurisdizionale¹⁵; dall'altro, il processo deve essere regolamentato in modo adeguato attingendo a una normativa che, rispettando i principi costituzionali, governi i suoi aspetti fondamentali.

Per poter definire "giusto" un processo, il secondo comma dell'articolo 111 Costituzionale precisa i principi cardine che governano lo svolgimento del procedimento giudiziario, ossia: il contraddittorio tra le parti, l'equa posizione dei contendenti, la terzietà ed equidistanza del giudicante, unitamente all'obbligo di garantire un tempo di durata ragionevole per il suo espletamento.

Dette garanzie, delineate nel secondo comma, concernono sia lo status di neutralità del giudice e l'adempimento delle sue funzioni, sia tutelano i diritti delle parti in contesa, stabilendo tra l'altro la regola della celerità processuale.

Le tutele previste dall'articolo 111 sono di carattere incontestabile e imprescindibile, costituendo di conseguenza uno strumento fondamentale per il corretto esercizio della funzione decisionale, consentendo di raggiungere la pronuncia di una decisione equa e giusta.

Il secondo comma dell'articolo 111 della Costituzione Italiana estende la sua applicazione a tutte le procedure giurisdizionali, inclusi i processi tributari, con l'intento di armonizzare i diversi processi sotto lo stesso schema procedurale, rispettando i principi fondamentali del giusto processo.

La modifica di questo articolo ha avvicinato il processo tributario alle garanzie e alla disciplina dell'ordinamento generale. Questo ha fatto sì che il processo tributario, un tempo considerato di minore importanza, venga ora valutato sulla base degli stessi standard delle altre tipologie di procedure. L'articolo 111 si inserisce insieme ad altri articoli della Costituzione in un unico schema che regola tutti i campi giurisdizionali, facendosi garante delle procedure e dei diritti alla difesa. Un elemento di novità introdotto dalla riforma è il riconoscimento costituzionale del

¹⁵ RAMAJOLI MARGHERITA, *Giusto processo amministrativo e tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2013, 2, pag. 361.

diritto a una durata ragionevole del processo, un principio che in precedenza trovava riferimento soltanto nella normativa europea¹⁶.

Nell'ambito costituzionale, i principi di contraddittorio e parità delle parti trovano loro fondamento nei diritti di difesa e di eguaglianza, sanciti rispettivamente dall'articolo 24 e dall'articolo 3 della Costituzione Italiana¹⁷. Tali principi garantiscono che entrambe le parti possano esercitare egualmente la possibilità di influenzare l'esito del processo attraverso il pieno dispiegamento del contraddittorio, espletando un'attività difensiva finalizzata all'esercizio della propria argomentazione di fronte al giudice, assicurando così la *chance* di replicare e controbattere gli argomenti dell'altra parte.

In altri termini, prima del rilascio di una decisione giurisdizionale, ogni individuo coinvolto deve essere informato dei presupposti giuridici e fattuali che sono oggetto di valutazione dal giudice, al fine di sostenere la propria posizione difensiva.

La locuzione Costituzionale "in condizione di parità" implica ciò che comunemente si intende con "parità delle armi", esplicando la non esistenza di privilegi o prerogative sproporzionate tra le parti procedimentali¹⁸.

Il concetto di "parità delle armi", come enunciato nell'articolo 111 della Costituzione Italiana, ha inciso in maniera non trascurabile sull'assetto del processo tributario, soprattutto per quanto riguarda l'ammissibilità e la valutazione delle prove. Un esempio concreto è la trasformazione della giurisprudenza relativa all'ammissibilità delle dichiarazioni di terze parti inserite in documenti formali portati in giudizio. Prima dell'adeguamento costituzionale del citato articolo, prevaleva l'orientamento giurisprudenziale che ammetteva dichiarazioni di terzi note agli enti accertatori in fase amministrativa, ma negava analoga possibilità alla parte privata. Dopo la riforma dell'articolo 111, la Corte di Cassazione ha iniziato a riconoscere, invocando il principio di "parità delle armi", l'ammissibilità nel

¹⁶ GORGONI STEFANO, GORGONI ANDREA, *Processo tributario - Diritto e pratica professionale*, Milano, ISPOA-Wolters Kluwer, 2022, pagg. 27-29.

¹⁷ COMOGLIO LUIGI PAOLO, *Etica e tecnica del "giusto processo"*, Giappichelli Editore, Torino, 2014, pag. 63.

¹⁸ È importante ricordare che la Corte Costituzionale, nella sentenza del 6 febbraio 2007, n. 26, ha sottolineato come una disegualianza tra le parti, intendendo un trattamento non paritario delle stesse, può effettivamente "risultare giustificata, nei limiti della ragionevolezza, sia dalla peculiare posizione istituzionale del pubblico ministero, sia dalla funzione affidata allo stesso, sia da esigenze connesse alla corretta amministrazione della giustizia".

processo di prove costituite da dichiarazioni di terzi presentate dal contribuente, seppur con valore indiziario¹⁹.

Come precedentemente osservato, l'articolo 111 della Costituzione Italiana, con la sua revisione, ha chiarito i requisiti di terzietà e imparzialità del giudice, già impliciti nel dettato costituzionale, in particolare nell'articolo 101 che stabilisce l'assoggettamento dei giudici unicamente alla legge, e nell'articolo 108 che impone la garanzia dell'indipendenza dei giudici di giurisdizioni speciali.

Le nozioni di "terzietà" e "imparzialità", pur distinti concetti, sono funzionalmente connessi e si rinforzano mutuamente, con lo scopo di tutelare l'effettiva come l'apparente neutralità del giudice²⁰.

La terzietà implica che il giudice mantenga una posizione equidistante dalle parti e dagli interessi in gioco, riferendosi alla sua posizione istituzionale neutrale rispetto all'esito del processo. L'imparzialità riguarda l'assenza di preconcetti e preoccupazioni nella decisione²¹, attingendo alla neutralità del giudice nel valutare equanimente gli interessi in campo, scegliendo quale prevaricare in base al caso concreto.

A questi si aggiungono altri principi quali naturalità, pregiudizialità e indipendenza del giudice, delineati dagli articoli 25 e 108 della Costituzione Italiana e dall'articolo 111, i quali insieme plasmano l'essenza ontologica del ruolo del giudice.

L'ultima fattispecie contenuta nel secondo comma dell'articolo 111 della Costituzione riguarda il principio di "ragionevole durata" del processo. L'attuazione concreta di tale norma è demandata all'azione legislativa²².

Secondo la maggioranza degli studiosi, l'introduzione del principio di "ragionevole durata" del processo rappresenta la novità più significativa apportata alla

¹⁹ *Ex plurimis*, Cass. civ. 21 aprile 2008, n. 10261; Cass. civ. 16 maggio 2007, n. 11221; Cass. civ., Sez. V, 25 marzo 2002, n. 4269.

²⁰ Corte Cost. 17 luglio 2009, n. 224: "*i valori della indipendenza e della imparzialità vanno tutelati non solo con specifico riferimento al concreto esercizio delle funzioni giudiziarie, ma anche come regola ontologica da osservarsi in ogni comportamento al fine di evitare che possa fondatamente dubitarsi della loro indipendenza e imparzialità*".

²¹ Corte Cost. 22 novembre 1962, n. 92.: La legge deve "*mettere la giurisdizione nelle situazioni più idonee ad esplicarsi con serenità e senza condizionamenti da invincibili pregiudizi*".

²² Art. 111, comma 2, Cost.: "*(...) La legge ne assicura la ragionevole durata*".

Costituzione Italiana con la revisione del 1999, conferendo rilevanza normativa anche all'aspetto temporale del processo. Prima della riforma, infatti, l'Italia era stata più volte sanzionata dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo per il mancato rispetto di tale principio, già espresso dalla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU).

La tempistica del processo, secondo la normativa costituzionale, deve essere "ragionevole" nel senso che essa deve essere valutata in termini relativi, bilanciando il fattore tempo con le altre garanzie costituzionali inerenti al giusto processo. Pertanto, un processo non può essere considerato legittimo se esteso oltre il tempo strettamente necessario per il rispetto di tutte le garanzie processuali, contravvenendo ai principi che regolano la giurisdizione.

La gestione del processo deve mirare a equilibrare le necessità di celerità e ponderatezza necessarie alla decisione giudiziaria, tra le quali persiste un'intrinseca e inevitabile tensione reciproca²³.

1.1.2 Il "giusto processo" tra diritto internazionale e Costituzione

Nel panorama giuridico internazionale della seconda metà del ventesimo secolo, ha preso forma la discussione inerente alla concezione di equità processuale e agli ideali in essa intrinseci. In tale contesto, l'espressione "giusto processo" emerge non solo nell'ambito dell'art. 111 della Costituzione Italiana, ma anche all'interno delle convenzioni internazionali recepite dall'Italia.

L'introduzione di queste disposizioni internazionali nel diritto interno è mediata dalla Costituzione, che, all'articolo 117, impone il rispetto dei vincoli internazionali e comunitari da parte dell'ordine legislativo statale. Conseguentemente, le norme legislative disattenti ai doveri internazionali si configurano in antitesi con l'articolo 117 della Costituzione Italiana, incorrendo in incostituzionalità.

Sul palcoscenico internazionale, la questione del "giusto processo" ha trovato la sua prima sistematizzazione nella Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo,

²³ GORGONI STEFANO, GORGONI ANDREA, *Processo tributario - Diritto e pratica professionale*, Milano, ISPOA-Wolters Kluwer, 2022, pag. 31.

proclamata il 10 dicembre 1948 dall'Assemblea Generale delle Nazioni Unite a New York. I principi di un giusto processo sono stati articolati negli articoli 8 e 10 di questo documento²⁴.

Nonostante la Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo assuma una posizione di spicco nella salvaguardia dei diritti umani fondamentali, è da rilevare la sua mancanza di efficacia giuridica obbligatoria, non essendo un trattato internazionale.

Diversamente, la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU)²⁵ rappresenta un trattato internazionale i cui protocolli impegnavano gli Stati membri all'osservanza di specifici doveri. In virtù della CEDU, entrata in vigore nel 1950, si è prefissato lo scopo di rendere omogenei i procedimenti giurisdizionali degli Stati parte secondo uno standard comune di legalità e tutela dei diritti.

La Convenzione si è distinta per il suo ruolo cardine nell'istituzionalizzazione (con l'art 6 rubricato "*Diritto ad un equo processo*"²⁶) dei diritti sanciti nella Dichiarazione Universale in obblighi internazionali effettivi, impegnando gli Stati contraenti a una loro recezione ordinamentale. Inoltre, è stato creato l'organismo sovranazionale della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, preposto alla verifica sull'applicazione dei diritti fondamentali delineati nella Convenzione²⁷.

²⁴ L'art. 8 stabilisce che "ogni individuo ha diritto ad un'effettiva possibilità di ricorso a competenti tribunali nazionali contro atti che violino i diritti fondamentali a lui riconosciuti dalla costituzione o dalla legge"; l'art. 10, invece, dispone che "ogni individuo ha diritto, in posizione di piena uguaglianza, ad una equa e pubblica udienza davanti ad un tribunale indipendente e imparziale, al fine della determinazione dei suoi diritti e dei suoi doveri, nonché della fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta"

²⁵ La Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali, sottoscritta a Roma il 4 novembre 1950, recepita con legge 4 agosto 1955, n. 848, viene comunemente denominata *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, CEDU o Convenzione*.

²⁶ Testualmente l'art. 6 della CEDU, comma 1, stabilisce che "Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente ed imparziale, costituito per Legge, il quale deciderà sia delle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile sia della fondatezza di ogni accusa penale che le venga rivolta. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia".

²⁷ Si veda MENGOZZI MARTA, *Il giusto processo e processo amministrativo. Profili costituzionali*, Giuffrè, Milano, 2009, pag. 44, la quale chiarisce come, nonostante la Corte Europea non abbia il potere di invalidare gli atti nazionali che violano i principi della Convenzione, essa detiene l'autorità per valutare le azioni degli Stati e, se necessario, emettere sentenze di condanna nei loro confronti.

La CEDU garantisce altresì al cittadino la facoltà di appellarsi direttamente alla Corte di Strasburgo per sollevare un caso di violazione dei diritti da parte di uno Stato membro, a seguito dell'esaurimento di tutte le vie legali disponibili a livello nazionale²⁸.

Le regole della Convenzione si situano gerarchicamente tra la Costituzione e la normativa ordinaria, sopperendo a quest'ultima e pur rimanendo subordinate alla prima.

In tali circostanze, il giudice ordinario deve interpretare le leggi nazionali alla luce della Convenzione, mentre spetta esclusivamente alla Corte Costituzionale valutare le eventuali incongruenze tra la legislazione nazionale e la Convenzione²⁹.

Nel campo dell'Unione Europea, il Trattato dell'Unione Europea³⁰, emendato dal Trattato di Lisbona, richiama esplicitamente la CEDU, il giusto processo ivi contenuto, e la Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, in particolare l'articolo 47 che affronta l'equità processuale³¹.

Il Patto Internazionale sui Diritti Civili e Politici³² emerge come strumento dal carattere universale, il cui preambolo richiama la Dichiarazione Universale e formula una serie di diritti, tra cui quello a un giusto processo all'articolo 14³³, che riflette in modo sostanziale l'articolo 6 della CEDU.

²⁸ E quanto specificato all'art. 35, paragrafo 1, della Convenzione stessa: *“La Corte non può essere adita se non dopo l'esaurimento delle vie di ricorso interne, come inteso secondo i principi di diritto internazionale generalmente riconosciuti ed entro un periodo di sei mesi a partire dalla data della decisione interna definitiva”*.

²⁹ MENGOZZI MARTA, *Il giusto processo e processo amministrativo. Profili costituzionali*, Giuffrè, Milano, 2009, pag. 47.

³⁰ Il Trattato di Maastricht del 7 febbraio 1992, modificato dal Trattato di Amsterdam, e da ultimo, dal Trattato di Lisbona.

³¹ L'art. 47, rubricato stabilisce il *“Diritto ad un ricorso effettivo e a un giudice imparziale”*, dispone che *“Ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni individuo ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni individuo ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare. A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia”*.

³² Patto Internazionale sui Diritti Civili e Politici, adottato dall'Assemblea Generale delle Nazioni Unite il 16 dicembre del 1966, reso esecutivo in Italia nel 1977.

³³ Il diritto ad un equo processo è regolato dall'art. 14 il quale, al primo comma, dispone che *“Tutti sono eguali dinanzi ai tribunali e alle corti di giustizia. Ogni individuo ha diritto ad un'equa e pubblica udienza dinanzi a un tribunale competente, indipendente e imparziale, stabilito dalla legge, allorché si tratta di determinare la fondatezza di un'accusa penale che gli venga rivolta, ovvero di accertare i suoi diritti ed obblighi mediante un giudizio civile. Il processo può svolgersi totalmente*

Integra infine la normativa interna la legge 24 marzo 2001, n. 89, nota come “Legge Pinto”, volta a offrire un rimedio giurisdizionale in caso di violazione del diritto a una ragionevole durata del processo prevista dalla CEDU, articolo 6 comma 1. La legge Pinto intende rispettare l’onere imposto dalla CEDU di rendere effettive le garanzie di tutela interna, così da mitigare i ricorsi alla Corte di Strasburgo per inadempienze, ormai ridotti a opzione residuale³⁴.

Si sottolinea, però, come la legge Pinto sia stata concepita non tanto per risolvere l’annoso problema della lentezza giudiziaria in Italia, ma piuttosto per offrire un risarcimento proporzionato a tale protrazione³⁵.

In aggiunta, si è delineato come possano emergere nell’ambito dell’articolo 1 del Primo Protocollo situazioni ove l’adozione di misure cautelari a favore del fisco si manifesti come sproporzionata³⁶.

Malgrado il riconoscimento uniforme delle garanzie sostanziali del Protocollo annesso alla Convenzione nei rapporti tributari, è stata disconosciuta l’applicabilità dell’articolo 6 della CEDU al processo tributario³⁷. L’articolo 6, paragrafo primo, della Convenzione dispone: “*Ogni persona ha diritto a che la propria causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale deciderà sia delle controversie sui diritti e doveri di carattere civile, sia sulla fondatezza di un’accusa penale, che le venga rivolta*”. La Corte di Strasburgo ha sostenuto che l’articolo 6

o parzialmente a porte chiuse, sia per motivi di moralità, di ordine pubblico o di sicurezza nazionale in una società democratica, sia quando lo esiga l’interesse della vita privata delle parti in causa, sia, nella misura ritenuta strettamente necessaria dal tribunale, quando per circostanze particolari la pubblicità nuocerebbe agli interessi della giustizia; tuttavia, qualsiasi sentenza pronunciata in un giudizio penale o civile dovrà essere resa pubblica, salvo che l’interesse di minori esiga il contrario, ovvero che il processo verta su controversie matrimoniali o sulla tutela dei figli”.

³⁴ Quando l’Italia ratificò la Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo (CEDU), non disponeva di disposizioni legislative interne specifiche per governare i tempi del processo. Di conseguenza, si è assistito a un notevole numero di appelli inoltrati alla Corte Europea dei Diritti dell’Uomo di Strasburgo, a causa della non osservanza, da parte dell’Italia, del diritto a un processo svolto entro un lasso di tempo ragionevole.

³⁵ MASONI ROBERTO, *La ragionevole durata del “giusto processo” nell’applicazione giurisprudenziale*, Giuffrè, Milano, 2006, pag. 109.

³⁶ Corte EDU, 1 febbraio 2011, *Metalco c. Ungheria*.

³⁷ Cfr. TESAURO FRANCESCO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, pag. 11.

della CEDU non si applichi alle dispute fiscali³⁸ in quanto esso è pertinente a cause penali e civili, non a quelle di diritto pubblico.

Cionondimeno, è stata riconosciuta la tutela prevista dalla CEDU alle controversie relative a sanzioni amministrative imposte per infrazioni fiscali, ai processi di rimborso ove l'aspetto contestato dalla pretesa del contribuente non possieda natura fiscale e ai procedimenti che trattano dei diritti di prelazione del fisco.

Per ciò che concerne le liti fiscali, si inquadra il principio della ragionevole durata del processo, sancito non già dalla CEDU ma dall'articolo 111 della Costituzione.

Anche l'articolo 2 della legge Pinto, che consente una giusta riparazione laddove sia avvenuta una violazione del principio della ragionevole durata del processo, dovrebbe trovare applicazione nel processo tributario. La giurisprudenza, tuttavia, ha negato la pertinenza della legge Pinto al processo tributario, giustificando tale esclusione con l'argomento che, in quanto strumentale alla realizzazione della CEDU, essa debba essere invocata solo laddove trovi applicazione l'articolo 6 della CEDU³⁹. Ciò nonostante, l'articolo 111 della Costituzione si estende ad ogni genere di processo, incluso il processo tributario.⁴⁰

La legge di stabilità del 2016 ha apportato modifiche alla legge Pinto, allo scopo di "razionalizzare i costi derivanti dall'inosservanza dei termini di ragionevole durata dei processi", introducendo, tra le altre cose, "rimedi preventivi" come requisito propedeutico al ricorso alla Corte per il risarcimento del pregiudizio causato dalla dilatazione temporale del processo.

L'articolo 6 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) sancisce il fondamentale diritto di ogni individuo a un esame pubblico e tempestivo della propria causa da parte di un giudicato indipendente e imparziale. Denominato "Diritto ad un processo equo", questo articolo si lega a obblighi perentori e di attuazione diretta negli Stati contraenti la Convenzione, posizionandosi tra la Costituzione e le leggi ordinarie in termini di gerarchia normativa.

³⁸ Cfr. sentenza 8 febbraio 2000, *Charalambos c. Francia*.

³⁹ Cass., 8 novembre 2005, n. 21653.

⁴⁰ TESAURO FRANCESCO, *Manuale del processo tributario*, terza edizione, G. Giappichelli editore, 2016, pagg. 12 e 13.

Le disposizioni previste dall'art. 6 sono, difatti, *self-executing*, imponendo così agli Stati membri l'obbligazione istituzionale di garantire tali diritti ai propri cittadini. La violazione di tali statuti, civili o penali, permette ai cittadini, previo esaurimento dei rimedi interni, di invocare la tutela della Corte Europea, al fine di ricercare una sanzione per il danno patito⁴¹.

I principi elencati nell'art. 6 si distinguono in due categorie: quelli strutturali, quali la terzietà e l'imparzialità del giudice, l'uguaglianza delle parti e il pieno sviluppo del contraddittorio; e quelli funzionali, riguardanti la speditezza e il decoro del processo, inclusa la pubblicità degli atti e delle sentenze, l'accesso alle misure cautelari e la durata ragionevole del processo⁴².

Come precedentemente detto, per quanto concerne il processo tributario, va chiarito che la Corte Europea ha manifestato propensione a una non immediata applicazione dell'art. 6 della CEDU in tale ambito giuridico. Questo orientamento ha indotto alcuni a concludere l'inapplicabilità della c.d. legge Pinto al processo tributario. Nonostante queste interpretazioni, la Corte si è espressa in molteplici occasioni sull'argomento, mantenendo una cauta apertura all'argomentazione estensiva⁴³.

La Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) inizialmente non prestò attenzione ai diritti economici e sociali, escludendo la materia tributaria. Successivamente, il Primo Protocollo addizionale alla CEDU introdusse il diritto alla protezione della proprietà. La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha interpretato l'articolo 6 della CEDU, che riguarda il diritto ad un processo equo, stabilendo che si applica solo a controversie sui "diritti ed obblighi di natura civile" o su "un'accusa penale". Inizialmente, la Corte escluse le questioni tributarie da tale ambito, considerandole di natura pubblicistica.

La sentenza Ferrazzini⁴⁴ ha rafforzato questa interpretazione, escludendo le controversie tributarie dall'ambito di applicazione dell'articolo 6, nonostante le

⁴¹ DELLA VALLE EUGENIO, *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della CEDU*, in *Rass trib.*, 2013, 2, pag. 437.

⁴² Sulla distinzione tra principi strutturali e funzionali, si veda MICELI ROSSELLA, *L'applicabilità della legge "Pinto" al processo tributario*, in *Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, pag. 492.

⁴³ CORDEIRO GUERRA ROBERTO, *La tutela - processuale e procedurale - del contribuente sottoposto a sanzioni nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani*, in *Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, pag. 231.

⁴⁴ Corte Europea dei diritti umani, sent. 21 luglio 2001.

implicazioni patrimoniali per i contribuenti. La Corte ha sottolineato che il diritto fiscale è una prerogativa della potestà pubblica e che il rapporto tra contribuente e Stato ha un carattere pubblicistico predominante.

Tuttavia, la giurisprudenza della Corte ha anche riconosciuto l'applicabilità dell'articolo 6 in alcuni casi legati al diritto tributario, come nel caso *Editions Périscope c. Francia*⁴⁵, dove si trattava di un risarcimento per la mancata concessione di un beneficio fiscale. Inoltre, la Corte ha esteso la protezione dell'articolo 6 alle sanzioni amministrative tributarie di carattere punitivo e dissuasivo, come nei casi *Janosevic c. Svezia*⁴⁶ e *Vastberga Taxi Aktiebolag c. Svezia*⁴⁷, e nel caso *Jussila c. Finlandia*⁴⁸, dove ha riconosciuto la natura penale di una sanzione amministrativa.

La decisione Ferrazzini ha generato critiche e dissenso, anche all'interno della Corte, dove alcuni giudici hanno espresso un'opinione dissenziente, sottolineando l'importanza degli effetti patrimoniali delle controversie fiscali e la necessità di considerare l'implicazione finanziaria per i privati.

In conclusione, la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha adottato un approccio restrittivo nell'includere il processo tributario nell'ambito dell'articolo 6 della CEDU, ma ha riconosciuto tale applicabilità in casi specifici, soprattutto quando le sanzioni tributarie hanno una natura punitiva o dissuasiva⁴⁹.

Le linee interpretative della Corte Europea relative al mondo tributario hanno sollevato approfondite critiche nel mondo dottrinale, il quale ha osservato come l'esclusione dal novero delle tutele convenzionali delle relazioni fiscali e delle connesse situazioni giuridiche, da un lato, e le aperture relative a sanzioni, rimborsi, o agevolazioni tributarie, dall'altro, non consentano la ricerca di un equo processo tributario armonizzato a livello internazionale. Si evidenzia in particolare come la

⁴⁵ Corte EDU, sentenza *Editions Périscope v. France*, 26 marzo 1992.

⁴⁶ Corte EDU, 23 luglio 2002, *Janosevic v. Sweden*.

⁴⁷ Corte EDU, 23 luglio 2002, *Vastberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*.

⁴⁸ Corte EDU, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*.

⁴⁹ GORGONI STEFANO, GORGONI ANDREA, *Processo tributario - Diritto e pratica professionale*, Milano, ISPOA-Wolters Kluwer, 2022, pagg. 37-40.

tutela garantita al contribuente dall'articolo 111 della Costituzione Italiana appaia sostanzialmente più vasta rispetto a quella convenzionale⁵⁰.

1.2 Giurisdizione e processo tributario: analisi e principi nel contesto italiano

1.2.1 Competenza e natura nel sistema giuridico tributario italiano

La nozione di giurisdizione tributaria riveste un'accezione duplice all'interno dell'ordinamento giuridico. In un'ottica "oggettiva", il termine indica la funzione giudiziaria, ovvero l'attività del potere statale volta all'interpretazione e all'applicazione dell'insieme di norme giuridiche attraverso l'operato di un organo giudicante indipendente e imparziale, come delineato dall'articolo 111 della Costituzione. In chiave "soggettiva", il concetto si riferisce all'insieme di organismi giudiziari deputati all'esercizio di tale funzione⁵¹.

La giurisdizione tributaria, secondo l'ordinamento italiano, comprende diversi ambiti, fra cui quelli ordinario, amministrativo, contabile, e penale-militare. Gli oggetti della giurisdizione tributaria sono dunque le controversie che i cittadini avanzano contro gli enti impositori, con l'obiettivo di sottoporre a un controllo di legalità, effettuato da un giudice terzo e neutrale, gli atti amministrativi ritenuti lesivi dei propri diritti o interessi. Il processo tributario si instaura quindi attraverso il ricorso del privato verso un atto della Pubblica Amministrazione, in grado di influenzare la sfera giuridica del contribuente ed è caratterizzato da una natura prettamente impugnatoria.

Le disposizioni che delineano l'estensione di tale giurisdizione sono contenute nel d. lgs. n. 546/1992, precisamente negli articoli 2, che tratta dei limiti esterni della giurisdizione tributaria definendone ambito e confini rispetto ad altre giurisdizioni,

⁵⁰ A tal riguardo TESAURO FRANCESCO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, 1, pagg. 24-25.

⁵¹ CISSELLO ALFIO, *Manuale del Contenzioso Tributario*, Eutekne, Torino, 2020, pag. 63.

e 19, che elenca gli atti amministrativi suscettibili di impugnazione, delimitando i cosiddetti limiti interni della giurisdizione tributaria⁵².

Inizialmente, l'articolo 2 individuava una lista tassativa di imposte e tributi di competenza del giudice tributario, escludendo determinate categorie di prelievi che ricadevano nella cognizione del giudice ordinario, il che sollevò questioni di coerenza e razionalità da parte della dottrina giuridica⁵³.

L'emanazione dell'articolo 12 della legge finanziaria del 2002 (legge 28 dicembre 2001, n. 448) ha introdotto una revisione complessiva dell'articolo 2 del d. lgs. n. 546/1992, conferendo alla giurisdizione tributaria una competenza generale che ingloba *“tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie”*⁵⁴, ampliando, pertanto, la sfera di competenza a tutte le riscossioni di carattere fiscale e preservando la giurisdizione del giudice ordinario per le controversie relative a imposte di natura non fiscale.

Questo ampliamento è stato considerato conforme all'articolo 102 della Costituzione, poiché si mantiene all'interno della materia tributaria, configurando così una giurisdizione generale anziché esclusiva in questo settore⁵⁵.

⁵² Cfr. Cass. civ., SS.UU., 26 giugno 2009, n. 15031; Cass. civ., SS.UU., 5 giugno 2008, n. 14831.

⁵³ RUSSO PASQUALE, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Giuffrè, Milano, 2005, pag. 19.

⁵⁴ Stabiliva l'art. 2 del d. lgs. n. 546/1992 dopo le modifiche recate dall'art. 12 della legge 28 dicembre 2001, n. 448:

“1) Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio.

Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.

2) Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.

3) Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio”.

⁵⁵ RUSSO PASQUALE, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Giuffrè, Milano, 2005, pag. 19.

Un ulteriore riconsiderazione è seguita con l'introduzione dell'articolo 3 *bis*, comma 1, del d. l. 30 settembre 2005, n. 203, che ha modificato nuovamente l'articolo 2 del d. lgs. n. 546/1992, affermando la competenza giudiziale su *“tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati”*. La frase *“comunque denominati”* intende ribadire l'importanza della sostanza tributaria del prelievo rispetto alla denominazione legale.

1.2.2 Definizione e ambito della giurisdizione tributaria secondo il Decreto Legislativo n. 546/1992

Alla luce delle suddette considerazioni, la strutturazione dell'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo n. 546/1992 si basa sull'interpretazione del concetto di “tributo”, il quale è determinante per la definizione dei confini della giurisdizione tributaria. Ciò posto, è essenziale che il concetto di tributo sia accuratamente definito per garantirne un'applicazione corretta.

Benché una descrizione formalizzata del termine “tributo” non emerga esplicitamente da disposizioni legislative, il concetto è stato delineato attraverso l'analisi dottrinale e giurisprudenziale. Le risorse finanziarie necessarie per il funzionamento dello Stato e degli enti pubblici derivano da entrate che presentano diverse caratteristiche giuridiche. Tra queste, vi sono entrate derivanti da rapporti di diritto privato, fondate su accordi contrattuali, e entrate di diritto pubblico, imposte tramite normativa legale, le quali non possono essere uniformemente considerate sotto un unico profilo giuridico in quanto soggette a regolamentazioni specifiche. Sinteticamente, il tributo può essere inteso come un obbligo patrimoniale imposto, legato a determinati presupposti economici, il cui scopo è contribuire alle finanze pubbliche.

In questo quadro, i tributi emergono come elementi di spicco tra le entrate pubbliche, non soltanto per la loro maggiore rilevanza quantitativa ma anche in virtù della possibilità di essere oggetto di un'indagine giuridica distinta, in quanto riconducibili a principi normativi autointegranti.

In tale ambito rientrano sia le imposte che le tasse: le prime si fondano su fattispecie economiche individuate dal contribuente (come il possesso di un immobile), mentre

le seconde sono legate a particolari attività svolte dalla Pubblica Amministrazione (quali, ad esempio, il rilascio di un permesso)⁵⁶.

Riguardo ai canoni, nonostante siano generalmente considerati prelievi connessi all'utilizzo di un bene o servizio, la loro qualificazione tributaria può risultare problematica, data la necessità di identificarne la natura intrinseca.

La Corte Costituzionale e la Corte di Cassazione hanno affrontato la questione relativa alla qualificazione di alcune tipologie di prelievi, conducendo a riconoscere come tributi, e pertanto rientranti nella sfera di competenza della giurisdizione tributaria, elementi quali il canone sulla pubblicità⁵⁷, la tariffa per l'igiene ambientale (TIA)⁵⁸, il canone RAI⁵⁹, le quote di iscrizione ad albi professionali⁶⁰, i diritti camerali⁶¹, i contributi consortili⁶², le tasse automobilistiche⁶³, la tassa d'archivio notarile⁶⁴ e le tasse di concessione governativa⁶⁵.

La caratteristica saliente dei tributi è la loro imposizione unilaterale, imposta all'individuo senza la necessità del suo consenso, secondo quanto espresso dalla Corte Costituzionale. Nello specifico, i tributi suscitano continue riflessioni in merito alla loro giustificazione e alla loro causa, rimarcando la necessità di una costante revisione e interpretazione secondo le variazioni contestuali politiche e socioeconomiche.

Per una comprensione approfondita e ancorata al diritto, si deve ricorrere a un fondamento giuridico piuttosto che a un'interpretazione politica. La Costituzione fornisce il fondamento e i limiti dei tributi e, conformemente ad essa, il pagamento dei tributi costituisce l'adempimento di un obbligo civico di solidarietà, sancendo il dovere di contribuire alle spese pubbliche proporzionalmente alla propria capacità economica.

⁵⁶ MARCHESELLI ALBERTO (a cura di), *Contenzioso tributario*, Giuffrè, Milano, 2015, pag. 18.

⁵⁷ Corte Cost. 8 maggio 2009, n. 141

⁵⁸ Corte cost. 24 luglio 2009, n. 238

⁵⁹ Cass., SS.UU., 20 novembre 2007, n. 24010

⁶⁰ Cass., SS.UU., 26 gennaio 2011, n. 1782

⁶¹ Cass., SS.UU., 3 aprile 2008, n. 10469

⁶² Cass., SS.UU., 5 agosto 2009, n. 17943

⁶³ Cass., SS.UU., 12 febbraio 2012, n. 3242

⁶⁴ Cass., SS.UU., 4 marzo 2010, n. 5287

⁶⁵ Cass., SS.UU., 28 novembre 2005, n. 25031

La connessione tra l'articolo 2 e l'articolo 53 della Costituzione Italiana chiarifica questa concezione, esplicitando il dovere civico di contribuzione alle spese dello Stato secondo principi di proporzionalità e progressività, indicando come il sistema tributario debba evolvere in modo tale da richiedere un maggiore contributo economico con l'aumentare della ricchezza individuale. La nozione di tributo è strettamente correlata al concetto di capacità contributiva. Come interpretato dalla giurisprudenza costituzionale, la capacità contributiva è la manifestazione concreta di ricchezza (reddito, consumo, patrimonio, trasferimenti) e rappresenta la ragione legittimante dell'obbligo di partecipazione al prelievo tributario, nonché il metro per la determinazione dell'entità del tributo stesso.

La capacità contributiva si sovrappone alla definizione classica di imposta, secondo gli studi di economia finanziaria. Questa interpretazione include anche quelle figure tributarie che si differenziano da un'imposta per denominazione, ma che sono giustificate da una manifestazione di capacità contributiva⁶⁶.

Da un punto di vista più ampio, si accetta comunemente che il tributo sia rappresentato da un versamento coercitivo senza corrispettività, richiesto a fronte di una spesa pubblica, originato non dal consenso del contribuente ma dalla normativa di legge che individua il presupposto di imposizione. Si evidenzia poi l'assenza del sinallagmatismo genetico e funzionale tra ente impositore e soggetto passivo: il versamento da parte del contribuente non costituisce un corrispettivo per un servizio specifico offerto dall'ente, ma un contributo alla collettività.

Il prelievo tributario si qualifica come specifico quando è destinato a un fondo per un servizio determinato, oppure come generale o indistinto laddove il tributo non è vincolato a una specifica destinazione ma fluisce nel gettito complessivo dello Stato o dell'ente locale.

In situazioni dove è difficile definire la natura giuridica di un prelievo e mancano decisioni giurisprudenziali rilevanti, esaminare gli aspetti normativi specifici può aiutare a interpretarlo. Se le sanzioni per mancato pagamento sono equiparabili a quelle tributarie, il prelievo potrebbe essere considerato un tributo. Tuttavia, se il prelievo è legato a un servizio specifico e il suo costo è chiaro, potrebbe non essere

⁶⁶ DE MITA ENRICO, *Principi di diritto tributario*, quinta edizione, Giuffrè, 2007, pagg. 5-8.

un tributo. Fattori come la terminologia usata, la struttura di riscossione o la gestione privata del servizio non sono decisivi per stabilire se un prelievo è un tributo. Le questioni che rientrano nella giurisdizione tributaria includono provvedimenti cautelari per proteggere il credito fiscale, controversie su dilazioni di pagamento, sospensioni di riscossione, cambiamenti del domicilio fiscale e iscrizioni o cancellazioni dalle anagrafi delle ONLUS.

Il giudice tributario può decidere su questioni incidentali alla causa principale, tranne per temi specifici come la querela di falso o lo status delle persone. Il principio generale è che il giudice della causa principale risolve anche i problemi collegati, a meno che non siano questioni pregiudiziali da trattare separatamente⁶⁷.

La competenza del giudice tributario non si circoscrive unicamente alle dispute concernenti il tributo in sé, bensì si estende anche alle componenti supplementari ad esso legate, quali sanzioni, interessi e altri oneri connessi, che la legge assegna alla giurisdizione tributaria. La norma dell'art. 2 del decreto legislativo n. 546/1992 descrive con chiarezza le tipologie di voci accessorie assoggettate a detta giurisdizione, che includono sovrimposte, addizionali, sanzioni correlate, interessi e ogni altra voce complementare al tributo⁶⁸.

In riferimento alla locuzione “*ogni altro accessorio*” contenuta nell'art. 2 del d. lgs. n. 546/1992, è possibile affermare che un elemento è accessorio quando esiste una dipendenza originaria dal rapporto tributario contestato e dall'atto impositivo che lo caratterizza, con la conseguenza che non può godere di una distinta sorte giudiziale, pur conservando una sua propria autonoma funzionalità⁶⁹.

⁶⁷ GORGONI STEFANO, GORGONI ANDREA, *Processo tributario - Diritto e pratica professionale*, Milano, ISPOA-Wolters Kluwer, 2022, pagg. 52-55.

⁶⁸ L'articolo 2 del decreto legislativo n. 546/1992 menziona le sovrimposte e le addizionali in modo ridondante, dato che queste sono comunemente riconosciute come categorie di tributi e fungono da incrementi dell'imposta di base. Una sovrimposta è un tributo indipendente con regole proprie, che però si basa sull'imposizione e la base imponibile di un'altra imposta. Un'addizionale, d'altra parte, è un prelievo calcolato applicando un tasso percentuale supplementare all'imposta principale. Per entrambe, i proventi raccolti possono essere destinati a entità diverse dall'ente che riscuote l'imposta principale a cui sono associate. Si veda FALSITTA GASPARE, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010, pag. 45.

⁶⁹ MARELLO ENRICO, “*La giurisdizione delle commissioni tributarie*”, in TESAURO FRANCESCO (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Giappichelli Editore, Torino, 2011, pag. 32.

1.2.3 Il diritto di azione del contribuente: principi e prassi

Nell'ambito della tutela giuridica dei diritti e degli interessi legittimi, il diritto di azione rappresenta il *potentissimum ius*⁷⁰ di rivolgersi all'autorità giudiziaria, al fine di sollecitare una risoluzione giurisdizionale in merito a una vicenda di interesse reale. Il comma primo dell'articolo 24 della Costituzione della Repubblica Italiana statuisce che “*tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi*”, erigendo il diritto di azione a fondamento imprescindibile del sistema giurisdizionale.

La facoltà di promuovere un'azione configura un diritto generalizzato, volta a richiedere l'emissione di una sentenza atta a rimediare a una situazione percepita come lesiva di diritti sostanziali. La predetta iniziativa, che agisce come catalizzatore del procedimento giudiziario, si rivolge all'organo giurisdizionale ed è diretta contro una controparte identificata come convenuto⁷¹.

Il Codice di rito civile, in armonia con il corrispettivo tributario, s'ispira al postulato “*ne eat iudex ultra petita partium*”, consacrato dall'articolo 99, il quale impone che “*chi vuole far valere un diritto in giudizio deve proporre domanda al giudice competente*”⁷². Tale disposizione attribuisce in via esclusiva alla parte l'onere di iniziazione del litigio⁷³. Nell'ambito specifico del contenzioso tributario, qualora lo si qualifichi come un giudizio di impugnazione-annullamento, l'oggetto immediato del contendere sarà costituito dall'abolizione dell'atto fiscale contestato con il contestuale riconoscimento dei vizi allegati. L'oggetto mediato, invece, si identificherà nella protezione dell'interesse legittimo, minato dall'atto di notifica emanato dall'Amministrazione fiscale. Nei procedimenti di restituzione, il *petitum* si converte nell'accertamento di un diritto di credito e nella conseguente obbligazione dell'Ente a reintegrare la somma.

⁷⁰ In altre parole, è considerato il massimo diritto che una persona possiede per avviare un procedimento legale al fine di ottenere la tutela dei propri diritti e interessi legittimi attraverso una decisione giurisdizionale.

⁷¹ CAMPEIS GIUSEPPE, DE PAULI ARRIGO, *Il manuale del processo tributario - lineamenti di diritto processuale tributario*, CEDAM, Padova, 2002, pag. 17.

⁷² GLENDI CESARE, *L'oggetto del processo tributario*, CEDAM, Padova, pagg. 480-481.

⁷³ La dottrina individua tre criteri distintivi dell'azione: i soggetti processuali, ovvero le parti; la causa petendi, ossia il titolo o fondamento giuridico della richiesta; il *petitum*, il bene giuridico tutelato ovvero la specifica pronuncia richiesta al giudice.

Pur a fronte di chi reputi il processo tributario un giudizio di mera definizione del rapporto fiscale, il *petitum* immediato resterà invariato, mentre il *petitum* mediato si focalizzerà sull'accertamento negativo della pretesa fiscale o sull'affermazione del diritto al rimborso, prelude indispensabile a una sentenza di restituzione delle somme ingiustamente percepite dall'Ente. I motivi, d'altro canto, equivalgono alla causa che ispira la domanda, al di là dei difetti dell'atto.

Nel dibattito dottrinale e giurisprudenziale sul processo tributario, si distinguono due principali interpretazioni sulla sua essenza e sugli effetti delle contestazioni degli atti fiscali: la tesi costitutiva, che vede il processo come annullamento degli atti impositivi, e la tesi dichiarativa, che lo considera un accertamento di merito. La prima sostiene che il processo verifica la legittimità dell'atto, portando a una sentenza che annulla o conferma l'atto. La seconda interpreta il processo come un'indagine sul rapporto fiscale, con una sentenza che accerta la situazione.

La visione costitutiva tratta il rapporto tributario come un punto di riferimento secondario, focalizzandosi sull'atto amministrativo e le sue potenziali irregolarità. Solo gli atti impositivi possono essere contestati, escludendo richieste preventive. Il processo è limitato alle ragioni presentate inizialmente e non può essere ampliato in appello. La difesa dell'amministrazione è ristretta alla giustificazione dell'atto senza introdurre nuovi elementi, e non sono ammesse domande riconvenzionali.

Al contrario, la tesi dichiarativa non vede la sentenza come una conferma dell'obbligo fiscale, ma come un riconoscimento della mancanza di fondamento del diritto invocato per annullare l'atto. Un atto impositivo legittimo non viene sostituito dalla sentenza, ma mantiene la sua efficacia esecutiva. Secondo la concezione del processo di impugnazione-merito, talvolta affermata dalla Cassazione, il processo tributario, pur iniziando come contestazione, può evolvere in un esame sostanziale del rapporto fiscale; il giudice potrebbe così qualificare autonomamente la situazione, usando le proprie competenze indipendentemente dalle argomentazioni delle parti.

Il decreto legislativo n. 546/1992 allinea il processo tributario al processo civile piuttosto che a quello amministrativo, enfatizzando la tutela degli interessi soggettivi oltre alla legalità degli atti. La Corte di Cassazione mantiene

l'importanza del modello impugnatorio, ma riconosce anche la possibilità di trasformarlo in un accertamento di merito⁷⁴.

Il processo tributario si distingue per il suo carattere prettamente scritto e basato sulla documentazione⁷⁵. Le parti difendono le loro posizioni attraverso atti redatti in forma scritta. Le udienze pubbliche, in cui le parti sono presenti, hanno luogo solo se richiesto da una delle parti tramite un'istanza specifica. La natura prevalentemente documentale del processo tributario è rafforzata anche dai requisiti di tenuta dei registri contabili imposti a determinate categorie di contribuenti. Di conseguenza, le prove ammissibili si basano principalmente su documentazione, che serve a stabilire la validità delle difese proposte da ciascuna parte. La prova documentale ha il potere di attestare fatti passati o esprimere pensieri e intenzioni per informare una terza parte, divenendo così un pilastro nel sostegno delle argomentazioni difensive. L'essenza di un documento risiede nel suo contenuto intrinseco, a prescindere dalla sua forma fisica, che può essere cartacea o digitale, come nel caso di fotografie o video specificati nell'articolo 2712 del Codice civile⁷⁶. Dalla prospettiva dell'autorità fiscale, la prova è un meccanismo per avvalorare la legittimità della propria pretesa fiscale espressa nell'atto contestato, che si basa su documenti e indizi raccolti durante l'accertamento. Questa prova deve essere presentata in corso di processo, anche se per gli atti amministrativi è sufficiente che siano debitamente motivati. Fondamentalmente, è necessario provare la sostanza degli argomenti esposti nella motivazione dell'atto impugnato.

In generale, il giudice si affida a prove "precostituite", create prima del processo, fornite dalle parti, riservandosi la possibilità di acquisirne di ulteriori attraverso l'esercizio dei propri poteri istruttori. Invece, le prove "costituende", che si formano durante il processo, trovano poco spazio, considerando il carattere esclusivamente documentale di tale processo. Si fa distinzione tra prove storiche, che rappresentano

⁷⁴ GORGONI STEFANO, GORGONI ANDREA, *Processo tributario - Diritto e pratica professionale*, Milano, ISPOA-Wolters Kluwer, 2022, pagg. 163-167.

⁷⁵ La Corte Costituzionale, nella sentenza del 23 aprile 1998, n. 141, ha stabilito che il processo tributario è strutturato dal legislatore come un processo documentale, sia per quanto riguarda la presentazione delle prove che le difese. Questo significa che il processo si basa su atti scritti, come ricorsi e memorie, attraverso i quali le parti presentano le loro richieste e difese.

⁷⁶ Cfr. CAMPEIS GIUSEPPE, DE PAULI ARRIGO, *Il manuale del processo tributario*, CEDAM, Padova, 2002, pagg. 200 ss.

eventi o dati passati, e prove logico-critiche, che permettono di ricostruire i fatti su un ragionamento induttivo. Conformemente all'articolo 116 del Codice di procedura civile, il giudice valuta le prove secondo un criterio di prudente valutazione, a meno che non sia diversamente disposto dalla legge, a eccezione delle prove legali, che hanno un valore prefissato dal legislatore⁷⁷. Gli elementi di fatto contestati nel reclamo diventano argomenti controversi e richiedono dimostrazione, i fatti non contestati non necessitano di essere provati. Il giudice tributario può tenere in considerazione anche il comportamento processuale delle parti per trarre informazioni probatorie (articolo 116 c.p.c.) e deve basarsi sui fatti non specificamente contestati dalla parte presente al processo (articolo 115 c.p.c.)⁷⁸.

Il processo tributario è di natura dispositiva, ovvero sovrinteso dalle parti, non inquisitorio. Ciò significa che il giudice, terzo imparziale come stabilito dall'articolo 111 della Costituzione, non può colmare possibili lacune nella presentazione della prova documentale, né può esercitare un ruolo sostitutivo o integrativo rispetto all'amministrazione. Il giudice si limita ai fatti esposti dalle parti e non è libero di introdurre nuovi elementi⁷⁹. Questo principio dispositivo classico del processo civile stabilisce che i fatti sono portati in giudizio solo dalle parti interessate, lasciando al giudice il compito di valutarli.

Nel processo tributario, il ricorrente definisce l'oggetto e le ragioni dell'impugnazione, mentre il giudice tributario deve basare la sua decisione sulle prove proposte dalle parti, con poteri istruttori limitati. La parte può introdurre documentazione fino a 20 giorni prima dell'udienza, sia in primo grado che in appello. Pertanto, la raccolta delle prove è principalmente una responsabilità delle parti, con le possibilità di acquisizione autonoma di prove da parte del giudice circoscritte⁸⁰.

L'impianto dispositivo del processo tributario è oggi fuori discussione, anche in vista della cancellazione del comma 3 dell'articolo 7 del decreto legislativo n.

⁷⁷ Cass. 7 aprile 2008, n. 8859.

⁷⁸ TESAURO FRANCESCO, *Manuale del processo tributario*, terza edizione, Giappichelli Editore, 2016, pag. 160.

⁷⁹ SALVANESCHI LAURA, *I principi generali del processo civile e del processo tributario*, 2014, pag. 409.

⁸⁰ TESAURO FRANCESCO, *Manuale del processo tributario*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, quinta ed., pagg. 159 e 160.

546/1992, che limitava la capacità delle parti di guidare il processo, come evidenziato dalla Corte Costituzionale e dalla giurisprudenza più recente. Gli stessi principi delineano i limiti delle nuove prove in appello, confermando la disposizione secondo cui il giudice agisce più come “arbitro di gioco” piuttosto che come “esploratore costruttivo della realtà”, nel rispetto del principio di legalità e dell’art. 111 della Costituzione⁸¹.

⁸¹ AZZONI VALDO, *I poteri del giudice tributario oggi. Appunti e domande sulla funzione della giurisdizione*, in *Il Fisco*, 2006, 21, pag. 8014

2. Dinamiche istruttorie e circolazione delle prove nel contenzioso tributario: innovazioni normative e convergenze tra sfere giurisdizionali

All'interno del processo di definizione giurisdizionale delle controversie tributarie, rilevante è l'esame dei poteri istruttori attribuiti alle Corti di Giustizia Tributaria. Queste attribuzioni sono delineate primariamente dall'art. 7 del decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992, il quale stabilisce il quadro normativo applicabile sia in primo che in secondo grado di giudizio, integrato dall'art. 58 dello stesso decreto legislativo in merito all'apporto di nuove prove e documenti nel grado d'appello. A completamento della disciplina istruttoria nel processo tributario, si fa rinvio, ove compatibile, alle disposizioni di carattere generale del Codice di procedura civile, conformemente all'art. 1, comma 2 del d. lgs. n. 546/1992, nel rispetto dei principi del giusto processo delineati dall'art. 111 della Costituzione.

In concreto, il potere istruttorio dei giudici tributari opererà nei confini dei fatti dedotti dalle parti, servendosi della facoltà di accesso a dati, informazioni e chiarimenti che le leggi fiscali attribuiscono agli enti impositori. Per l'acquisizione di elementi di particolare complessità tecnica, come previsto dal secondo comma dell'art. 7 del d. lgs. n. 546/1992, è prevista la possibilità per le Corti di Giustizia Tributaria di richiedere relazioni a organi tecnici dello stato, incluso il Corpo della Guardia di Finanza, o disporre di consulenze tecniche, rispettando i limiti retributivi previsti dalla legge. Si distingue tra un'istruttoria promossa d'ufficio e un'istruttoria promossa su istanza delle parti: per la prima, l'ambito di esercizio è circoscritto tassativamente dall'art. 7⁸², mentre per la seconda i giudici possono avvalersi anche dei mezzi previsti dal Codice di procedura civile⁸³. Al contempo, la dottrina suggerisce cautela nell'interpretazione restrittiva degli strumenti di istruttoria, ritenendo che ciò possa comprimere il diritto alla prova, considerato un elemento essenziale del diritto alla difesa.

⁸² RUSSO PASQUALE, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2005, pagg. 153 ss.

⁸³ SCHIAVOLIN ROBERTO, *Le prove*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO FRANCESCO, Torino, 1998, pagg. 495 ss.

Nonostante alle Corti di Giustizia Tributarie siano attribuiti alcuni dei mezzi istruttori degli uffici finanziari, il loro maneggio mira a verificare le prove sin lì raccolte dall'amministrazione e non a svolgere indagini esplorative o sanare omissioni dell'amministrazione stessa. La difesa impositiva si basa sulla prova debitamente esercitata in sede amministrativa, e il giudice tributario mantiene una posizione neutrale e giurisdizionalmente corretta.

Nelle situazioni in cui una parte sia impedita, per ragioni oggettivamente insormontabili, dal fornire la prova in giudizio, come può accadere quando la stessa sia esclusivamente in possesso della controparte, il giudice può intervenire nell'ambito di una istruttoria integrativa. Ciò rispecchia l'obiettivo legislativo di non attribuire alla giurisdizione tributaria un ruolo supplente o investigativo, ma piuttosto di consentire il sostegno dell'atto impositivo con prove legittimamente acquisite e di garantire il diritto alla difesa nel quadro del giusto processo.

Conformemente al principio espresso dalla sentenza della Corte di Cassazione, Sezione V, n. 12383 del 2021⁸⁴, il potere di indagine autonoma del giudice tributario deve trovare confini entro le allocazioni fattuali delle parti, in specie quando gli elementi di giudizio già acquisiti non siano sufficienti per formulare una decisione adeguatamente motivata.

La recente giurisprudenza riconosce alle Corti di Giustizia Tributarie il potere di "soccorso istruttorio", che permette loro di integrare le prove già presentate dalle parti, senza sostituirle, per formulare una sentenza ben argomentata. Questo potere deve essere esercitato con motivazioni adeguate e può includere l'uso di consulenze tecniche o relazioni di organi tecnici in casi di particolare complessità⁸⁵.

⁸⁴ Secondo il quale "il potere di indagine autonoma del giudice tributario è esercitabile, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, quando gli elementi di giudizio già in atti od acquisiti non siano sufficienti per pronunciare una sentenza ragionevolmente motivata".

⁸⁵ GORGONI STEFANO, GORGONI ANDREA, *Processo tributario - Diritto e pratica professionale*, Milano, ISPOA-Wloters Kluwer, 2022, pagg. 400-404.

2.1 Prove e onere probatorio: analisi nel processo tributario italiano

2.1.1 L'accertamento nel diritto tributario italiano

Prima di addentrarsi nel nucleo della questione, è opportuno precisare che, sebbene nel linguaggio quotidiano e normativo i termini “mezzi di prova” e “prova” siano talora utilizzati come intercambiabili, in verità i primi si riferiscono agli strumenti attraverso i quali si dimostrano in giudizio i fatti rilevanti per la risoluzione della controversia, mentre il secondo termine implica il risultato del processo giudiziale di accertamento della veridicità o meno dei fatti stessi. Tale distinzione rispecchia la differenza presente nei sistemi di *common law* tra “*evidence*”, ciò che stabilisce la verità o falsità di un fatto asserito, e “*proof*”, che è la conclusione derivante dall’analisi e valutazione degli elementi probatori in merito alla loro attendibilità.⁸⁶

Per sintetizzare, la prova si manifesta attraverso una raccolta di informazioni, procedure e ragionamenti che consentono di verificare e convalidare come veritiera una certa rappresentazione dei fatti⁸⁷, puntando a un controllo giudiziale razionale e non assoluto della veridicità delle affermazioni delle parti. Questa concezione della prova, che la vede suddivisa in tre elementi distinti, si ritrova anche nel processo tributario, in cui il dato di fatto oggetto di prova costituisce una sorta di collegamento tra la norma giuridica in astratto, che individua certe condizioni fattuali come presupposti di applicazione della legge, e l’attuazione concreta di tali prescrizioni. Detto in altri termini, nel procedimento tributario, come in tutti gli altri ambiti giuridici, le prove, nonostante il loro carattere variegato, si configurano come strumenti concreti fondamentali per la ricostruzione storica degli eventi. Infatti, è stato giustamente sottolineato che il compito essenziale della prova è quello di trasformare l’incerto in qualcosa di sicuro, o quantomeno affidabile, permettendo al giudice di formare prima il suo giudizio sui fatti e, successivamente, di basarsi su di essi per giungere a una decisione giuridica⁸⁸.

⁸⁶ DEOTTO DARIO, GAETA ANDREA, LOVECCHIO LUIGI, *l’onere della prova nel rapporto tributario*, Gruppo 24 ORE, 2023, pag. 19.

⁸⁷ Prova, Diz. enc. It., IX, 1970, Roma, 874.

⁸⁸ Le considerazioni espresse in merito sono state enunciate da CARNELUTTI FRANCESCO, *La prova civile. Parte generale*, 1992, Milano, 8: “Il giudice è al centro di un minuscolo cerchio di luce, di là dal quale tutto è buio: dietro di lui l’enigma del passato, davanti l’enigma del futuro.

Nel contesto del processo tributario, ancor più che in altri ambiti giurisdizionali, le prove assumono un ruolo duplice e complementare, fungendo anche da strumento per il controllo di legittimità degli atti emessi dall'ente finanziario. Pertanto, considerando che nel diritto tributario le prove si interfacciano inizialmente più con il potere di imposizione dell'ente fiscale che con l'autorità giudiziaria, non sorprende che la prima migrazione significativa delle prove sia quella dal contesto amministrativo a quello processuale.

Nonostante le prove condividano aspetti comuni con altri rami del diritto, nel settore tributario esse acquisiscono caratteristiche distintive che le identificano specificatamente come prove "tributarie". A differenza di altri ambiti, dove l'esame delle prove avviene prevalentemente sotto l'aspetto giudiziale, nel settore tributario riveste una particolare importanza l'interazione tra la fase di raccolta delle informazioni durante il procedimento amministrativo e quella processuale.

Sottostante a tale ragionamento vi è il carattere obbligato dell'operato della Pubblica Amministrazione, che, nella sua veste di ente esattore, è autorizzata a emettere atti volti a garantire l'incasso delle imposte e, di conseguenza, obbligata a verificare gli elementi necessari per stabilire l'entità e il fondamento del credito fiscale. Concretamente, questa indagine preliminare a livello di raccolta delle prove spetta ai revisori fiscali e si svolge prima e indipendentemente dal giudizio, nel corso dello specifico controllo delle dichiarazioni fiscali, al fine di definire tutti gli aspetti pertinenti alla determinazione della base imponibile e, se è il caso, alla lotta contro la frode fiscale. Ne consegue che l'indagine svolta in sede giudiziaria presso le Corti di Giustizia Tributarie è frequentemente la continuazione logica e legale di quella effettuata precedentemente dall'autorità Amministrativa.

Considerando ulteriormente il carattere prevalentemente contenzioso del processo tributario, il quale implica una revisione della legittimità degli atti impositivi, è chiaro che l'Amministrazione Pubblica debba supportare ogni sua rivendicazione e affermazione con evidenze probatorie ben fondate⁸⁹.

Quel minuscolo cerchio è la prova», che è «il cuore del problema del giudizio, come il giudizio è il cuore del problema del pensiero».

⁸⁹ LOCONTE STEFANO, BARBIERI IRENE, *La circolazione delle prove tra il processo tributario e il processo penale*, Il Processo, fasc.2, 1 agosto 2020, pag. 468-471.

Similmente a qualsiasi atto amministrativo, anche l'Avviso di accertamento deve essere corredato da una motivazione idonea, evidenziando le premesse fattuali nonché i fondamenti giuridici su cui si basa l'atto in esame. Tale necessità si pone non solamente per instaurare un dialogo efficace tra la Pubblica Amministrazione finanziaria e il cittadino all'interno del procedimento, ma anche per assicurare il rispetto del principio di buona amministrazione, enunciato nell'articolo 97 della Costituzione. Questo principio coinvolge il procedimento corretto nell'elaborazione dell'azione amministrativa, garantendo che quest'ultima operi al servizio dell'interesse tutelato dalla normativa vigente⁹⁰. Questa indagine preliminare mira a garantire un'azione amministrativa efficiente e adeguata agli obiettivi, in linea con il principio di buona amministrazione. L'indagine deve precedere la stesura dell'atto amministrativo e i suoi risultati devono essere riflessi nell'atto stesso, che si concretizza nei fatti accertati e nelle basi giuridiche che giustificano l'azione⁹¹.

Le prove acquisite svolgono un ruolo cruciale nella struttura della motivazione, specialmente quando l'indagine segue un approccio induttivo e le prove diventano parte integrante della motivazione stessa.

La sovrapposizione di azioni legislative negli anni ha mirato a riequilibrare il rapporto tra l'Amministrazione fiscale e il contribuente, nonostante le disparità informative. Si è assistito all'ampliamento degli strumenti a disposizione dell'Amministrazione per accrescere la conoscenza e al rafforzamento dei doveri di cooperazione richiesti ai contribuenti e a terzi. Questa dinamica ha influenzato anche il dominio processuale, poiché i procedimenti tributari derivano dalle contestazioni all'Avviso di accertamento, che rappresenta il culmine dell'indagine fiscale.

In ambito tributario, le fasi istruttorie amministrative e giurisdizionali si intersecano e influenzano reciprocamente la valutazione delle prove. Le prove rilevanti nell'accertamento tributario mantengono la loro importanza nel litigio tributario e viceversa. La normativa riflette questa interazione tra la raccolta delle informazioni

⁹⁰ A sostegno di questa interpretazione si può citare l'articolo 7 della legge numero 212 del 2000, che fa riferimento all'articolo 3 della legge del 7 agosto 1990, numero 241.

⁹¹ Cass., 17 ottobre 2014, n. 22003.

come procedimento amministrativo e come processo giuridico, con le norme procedurali codificate nei D.P.R. n. 600/1973 per le imposte dirette e n. 633/1972 per l’IVA, mentre la fase processuale è disciplinata dal d.lgs. n. 546/1992, che tuttavia le dedica meno enfasi⁹².

2.1.2 Allocazione dell’onere probatorio nel contenzioso tributario: ruoli e responsabilità

In sede di contenzioso tributario concernente lo scrutinio di legittimità di atti impositivi o riscossivi, in virtù dei quali l’Ente impositore esercita un diritto creditorio rivendicato, emerge la questione dell’allocazione dell’onere probatorio. In forza dell’art. 24 della Costituzione, che tutela il diritto di difesa, non si può gravare sul contribuente, in qualità di esercitante tale diritto, l’incarico del convincimento giudiziale rispetto alla fondatezza della pretesa fiscale addebitatagli. Di conseguenza, l’Amministrazione finanziaria assume il compito di dimostrare sia la condizione abilitante del prelievo fiscale sia il calcolo del tributo, mentre competente del contribuente resta il compito di suffragare circostanze attenuanti o escludenti di allestimento fiscale, quali ad esempio spese, debiti o elementi che conducano a un decremento della base imponibile o dell’ammontare dell’imposta. Conformemente alla giurisprudenza consolidata, e in armonia con la decisione della Corte di Cassazione n. 2990 del 23 maggio 1979, si riconosce una prevalenza del contenuto sostanziale del diritto rispetto alle forme processuali che le parti possono assumere nel corso del contendere tributario. Dunque, la Pubblica Amministrazione, essenzialmente in posizione di creditore, è tenuta a fondare la sua pretesa attraverso una base probatoria congrua, ai sensi dell’art. 2697 del Codice civile.

Tale imputazione dell’onere della prova all’Amministrazione finanziaria è sottolineata dal dovere preventivo dell’Ente di suffragare i presupposti di validità dell’atto amministrativo prima della sua emanazione e dall’irrelevanza delle

⁹² LOCONTE STEFANO, BARBIERI IRENE, *La circolazione delle prove tra il processo tributario e il processo penale*, Il Processo, fasc.2, 1 agosto 2020, pag. 472.

presunzioni legali a suo vantaggio nell'ipotesi che non sia stata assolta la preliminare funzione probatoria⁹³.

Pur essendo il contenzioso tributario azionabile da parte interessata e vedendo, pertanto, il contribuente nella posizione di attore formale e l'Amministrazione finanziaria in quella di resistente, allorché si proceda a un'analisi sostanziale, si evince che è il contribuente a resistere alla pretesa fiscale a tassazione o variazione patrimoniale, mentre l'Amministrazione si configura quale sostenitrice della pretesa tributaria, agendo in concreto quale parte attore "sostanziale"⁹⁴.

È pertanto chiaro che l'Amministrazione finanziaria è chiamata a fornire le prove che giustificano la rivendicazione fiscale, come l'incremento di valore di beni o entrate non dichiarate, e il contribuente a ribattere mostrando gli elementi ostativi, modificativi o risolutivi della pretesa fiscale.

Nel novero delle operazioni fiscali contestate, se da un lato ordinariamente compete all'Amministrazione manifestare l'errata ammissione di costi, dall'altro lato dottrina e giurisprudenza concordano nell'attribuire al contribuente l'onere di attestare l'effettiva generazione di costi e la loro pertinenza e periodicità, posto che aiutano nella propria difesa. È opportuno sostenere che tale responsabilità probatoria sulla deducibilità o detrazione di un'operazione debba essere trasferita al contribuente solo quando vi è una impugnazione specifica e dettagliata da parte dell'Amministrazione finanziaria⁹⁵.

La giurisprudenza più alta ha confermato che: *"[...] qualora si contesti la deducibilità di costi giustificati da fatture riguardo a operazioni asseritamente in tutto o in parte non effettuate, [...] incombe sull'Amministrazione Finanziaria che adduca la falsità del documento e può essere adempiuto anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti. [...]"*⁹⁶.

⁹³ COLLI VIGNARELLI ANDREA, *I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie*, Bari, 2002, pagg. 86 ss.

⁹⁴ CIPOLLA GIUSEPPE MARIA, *La prova tra procedimento e processo*, Giuffrè, Padova, 2005, pagg. 527 ss.; TESAURO FRANCESCO, *Prova (diritto tributario)*, in *L'enciclopedia del diritto*, Giuffrè, 1999, pag. 891;

⁹⁵ COLLI VIGNARELLI ANDREA, *I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie*, Cacucci, Bari, 2002, pag. 93.

⁹⁶ Cass. civ., Sez. trib., 4 aprile 2012, n. 5406; Analogamente Cass. civ., Sez. trib., 17 gennaio 2013, n. 1110.

E quindi, il giudice tributario di merito, a cui è affidata la controversia circa la legittimità e consistenza dell'atto fiscale, dovrà procedere a una valutazione puntuale degli elementi presuntivi forniti dall'amministrazione e, solo successivamente, nel caso che tali elementi siano ritenuti dotati di gravità, precisione e concordanza, passare all'esame delle prove contrarie presentate dal contribuente.

I contenziosi tributari per rimborso si distinguono dai procedimenti di impugnazione e annullamento per quanto riguarda l'allocazione dell'onere della prova. In tale ambito, è il contribuente, richiedente la dichiarazione della propria pretesa creditoria e il relativo rimborso, ad assumere la responsabilità di provare l'esistenza dei requisiti necessari per far valere il proprio diritto.

Analogamente ai contenziosi civili, e in particolare alla ripetizione per indebito contenuta nell'art. 2033 del Codice civile, chi aziona il giudizio è costretto ad evidenziare le circostanze fattuali che fondano la propria pretesa, mentre il resistente dovrà giustificare gli elementi estintivi, di alterazione o preclusioni. Pertanto, il contribuente, sostenitore di un credito verso l'Amministrazione finanziaria, deve assolvere l'incarico di dimostrare il pagamento non dovuto dei tributi verso l'amministrazione.

Riconducendo il ragionamento precedentemente stabilito per le azioni di annullamento, nel contesto dei rimborsi, l'Amministrazione finanziaria si pone come resistente all'alterazione dello stato giuridico vigente, e quindi assume il ruolo di parte resistente, mentre rimane a carico del contribuente la prova dei fatti costitutivi della pretesa creditoria avanzata, in quanto tali dimostrazioni giovano alla propria posizione⁹⁷.

Parimenti, nelle controversie legate all'applicazione di esenzioni o benefici, il contribuente, assurgendo alla veste di attore "formale" e "sostanziale", avrà l'onere di suffragare la propria idoneità a fruire di tali agevolazioni o esenzioni che portino a un'esazione tributaria inferiore rispetto a quella asserita dall'Amministrazione nella richiesta di versamento⁹⁸.

⁹⁷ Cass. 21 luglio 2000, n. 9604; Cass. 3 luglio 1997, n. 5989; Cass. 18 luglio 1996, n. 6476.

⁹⁸ Cfr. GLENDI CESARE, PATTI SALVATORE, PICOZZA EUGENIO, *Le prove nel diritto civile, amministrativo e tributario: atti del Convegno organizzato dalla Facoltà di giurisprudenza dell'Università di Sassari*, 20-22 settembre 1984, Torino, 1986, pag. 246.

2.1.3 La prova nel contenzioso tributario: dinamiche, valutazione e limiti

Nell'esame giurisdizionale, la prova assume rilievo cruciale essendosi qualificata come il meccanismo attraverso il quale i fatti affermati dalle parti vengono rappresentati e attestati dinanzi al giudice. La prova si materializza frequentemente sotto forma di documentazione scritta, quale atti pubblici e scritture private, comprendendo anche dichiarazioni, documenti contabili e amministrativi pertinenti al *thema decidendum*⁹⁹. La dinamica probatoria nel processo tributario comporta anche la possibilità di ricorrere a presunzioni, le quali possono agire sia a discapito che a beneficio del contribuente.

In virtù dell'articolo 116 del Codice di procedura civile, la valutazione delle prove compete al discernimento prudente del giudice, salvo disposizioni legislativi diversi. Tali criteri di apprezzamento si applicano analogamente al giudizio tributario in relazione alla scrittura privata e all'atto pubblico, disciplinati dal Codice civile.

La scrittura privata, sino a prova contraria, attesta il rilascio da parte dell'individuo che l'appone o sottoscrive, tuttavia, ne presuppone una veridicità solamente formale, che non garantisce l'effettiva veridicità del contenuto, rimettendone l'accertamento all'apprezzamento discrezionale del giudice¹⁰⁰.

Qualora vi sia contestazione sulla scrittura privata, si rende necessario che la parte cui è imputata disconosca l'autenticità della stessa. A quel punto si potrà ricorrere al procedimento di verifica della scrittura per determinarne l'attendibilità. Tale procedura è istituita fino al termine per la produzione documentale, avvalorata dalla predisposizione delle controparti nel giudizio¹⁰¹.

⁹⁹ Quando si parla di "*thema decidendum*", si fa riferimento al nucleo centrale del contenzioso, ovvero alla materia o al problema specifico che il giudice è chiamato a esaminare e su cui deve pronunciarsi. Le prove, quindi, sono gli elementi o i mezzi attraverso i quali le parti del processo cercano di dimostrare la veridicità delle proprie affermazioni e influenzare la decisione del giudice riguardo alla questione in esame.

¹⁰⁰ Cass. 18 marzo 1999, n. 2473.

¹⁰¹ Art. 216, comma 1, c.p.c.

L'atto pubblico, emanato da un pubblico ufficiale o un notaio nel corso delle proprie funzioni, gode di una piena presunzione di veridicità sino a querela di falso, attestando la provenienza, le dichiarazioni delle parti e gli eventi verificatisi in presenza dell'ufficiale pubblico. Questo documento non conferisce prova dei giudizi personali espressi dal funzionario ivi contenuti¹⁰². La refutazione dell'atto pubblico si concretizza in procedimento di querela di falso, condotto innanzi al giudizio civile¹⁰³.

Il processo verbale di constatazione si qualifica come documento conclusivo dell'indagine fiscale che, qualora redatto in maniera conforme alle normative da parte imputata, assume valenza di atto pubblico, godendo perciò di un'efficacia probatoria privilegiata¹⁰⁴. Tuttavia, il giudice tributario è libero di apprezzarne il contenuto, valutando la testimonianza del verbalizzante sulla base delle dichiarazioni e verifiche da questi direttamente condotte¹⁰⁵.

A seguito delle modifiche introdotte dalla legge n. 130 del 2022, si osserva che in considerazione del divieto di portare testimoni in aula nel processo tributario è stato abolito, prima di ciò la valutazione delle dichiarazioni di terzi può avvenire soltanto per mezzo della loro inclusione nei processi verbali di constatazione o altri documenti simili. Si riconosceva un valore indiziario a tali dichiarazioni se supportate da altri elementi di prova¹⁰⁶. Tuttavia, era comunque riconosciuto il principio di parità delle armi implicando che fossero ammesse nel processo tributario dichiarazioni scritte prodotte dalle parti, avendo valore indiziario e da valutarsi congiuntamente ad altri riscontri probatori¹⁰⁷ (di tale riforma se ne parlerà meglio nel successivo paragrafo).

Prima della recente Riforma fiscale del 2023, le decisioni risultanti da processi penali non detenevano un carattere imperativo per un giudice nel settore fiscale, una distinzione derivante dalle diverse nature dei procedimenti giudiziari. Per esempio, nel penale, la prova testimoniale è ritenuta ammissibile, diversamente,

¹⁰² Cass. 25 maggio 2006, n. 12389.

¹⁰³ Cass. 28 novembre 1998, n. 12099.

¹⁰⁴ Fino a querela di falso secondo quanto previsto dall'articolo 2700 del Codice civile.

¹⁰⁵ Cass. 25 novembre 1992, n. 12545.

¹⁰⁶ Cass. 28 gennaio 2010, n. 1818.

¹⁰⁷ Cass. 22 giugno 2010, n. 14960.

sempre prima di tale riforma, questo strumento probatorio non era accettabile¹⁰⁸ e dove, sono consentite presunzioni che sarebbero proibite nel penale. Infatti, il verdetto penale veniva considerato dalla giurisprudenza come un elemento indiziario che sarebbe stato oggetto di valutazione dal giudice tributario¹⁰⁹ (di tale evoluzione se ne parlerà meglio nel capitolo successivo).

In merito alle prove acquisite durante una procedura penale, la giurisprudenza afferma che i documenti ottenuti da indagini possono essere utilizzati dall'Amministrazione finanziaria, e quindi come prove nella contesa tributaria, se il magistrato penale ne autorizza la diffusione, passando al di sopra delle restrizioni imposte dall'articolo 329 del Codice di procedura penale.

La validità dei documenti raccolti in questo modo non è messa in dubbio dalla mancata autorizzazione preventiva, l'autorizzazione giudiziaria è prevista per proteggere il segreto dell'indagine, non i singoli interessi privati¹¹⁰.

Per quanto riguarda l'ammissibilità di intercettazioni telefoniche raccolte durante un procedimento penale, recenti sentenze della Corte di Cassazione hanno chiarito che tali prove sono pienamente utilizzabili nel processo tributario, sebbene solo come elementi indiziari e non con la stessa forza probatoria che potrebbero avere in sede penale. In una sentenza della Cassazione, del 24 novembre 2017, n. 28060, si è ulteriormente specificato che le irregolarità nell'acquisizione degli elementi rilevanti non comportano automaticamente la loro inammissibilità.

All'interno del contesto processuale tributario, le registrazioni contabili sono riconosciute come prove documentali ammissibili. Queste sono imposte dalla normativa vigente per coloro che esercitano attività d'impresa, professioni e arti. L'obbligo di tener traccia della contabilità è prescritto sia dal Codice civile, agli articoli 2214 - 2220, che disciplinano l'obbligatorietà delle scritture contabili per gli imprenditori, sia dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600/1973, a

¹⁰⁸ Cass. 19 marzo 2002, n. 3961: *“è noto che il processo tributario è caratterizzato da un sistema probatorio molto limitato rispetto a quello penale, sia per la presenza di presunzioni legali sia per il divieto di prova testimoniale. Va quindi esclusa l'efficacia di giudicato nel presente giudizio”*; Si vedano altresì Cass. 21 giugno 2002, n. 9109 e Cass. 16 maggio 2005, II. 10269.

¹⁰⁹ Cass. Civ., Sez. trib., 19 ottobre 2007, n. 21953

¹¹⁰ TESAURO FRANCESCO, *Manuale del processo tributario*, Giappichelli Editore, Torino, 2020, pagg. 173 e 174.

partire dall'articolo 13, che estende e complica gli obblighi preesistenti per un insieme più ampio di soggetti.

Le suddette registrazioni contabili vengono concepite come prove documentali precostituite in virtù di prescrizioni legislative¹¹¹. Durante il procedimento giudiziario, esse godono di una presunzione di veridicità relativa, ossia possono essere oggetto di contestazione; non raggiungendo il rango di prove legali per il fatto di poter contenere tratti sia svantaggiosi che vantaggiosi per l'imprenditore, e non essendo inoltre prove assolute, in quanto non delineate per tutelare interessi collettivi¹¹².

Qualora l'Amministrazione finanziaria non riesca a dimostrare compiutamente l'inattendibilità delle scritture contabili, presentando documentazione contrapposta, le stesse sono rimesse alla discrezionalità del giudice¹¹³. Secondo il pensiero dottrinale, nell'ambito tributario viene applicato il principio sancito dall'articolo 2709 c.c., secondo comma, pertanto, il giudice deve valutare la contabilità nel suo complesso. In tal senso, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare l'inattendibilità o inaccurata rappresentazione dei dati sfavorevoli ivi registrati¹¹⁴.

La confessione extragiudiziale si materializza quando un soggetto ammette, al di fuori dell'ambito processuale e in maniera documentata, circostanze sfavorevoli a proprio carico. Nel diritto tributario, le forme di confessione più frequenti emergono dalle risposte fornite dal contribuente ai questionari amministrativi o dalle dichiarazioni sfavorevoli rilasciate durante le attività di verifica e riportate nei verbali¹¹⁵. Tali dichiarazioni, qualora documentate, vengono qualificate come confessioni extragiudiziali¹¹⁶.

La confessione può manifestarsi anche come atto spontaneo di ammissione antecedente l'instaurazione del giudizio, ma non può essere desunta da

¹¹¹ Cfr. BATISTONI FERRARA FRANCO, *Appunti sul processo tributario*, CEDAM, Padova, 1995, pag. 64.

¹¹² Cass. 5 febbraio 1996, n. 938.

¹¹³ FORTUNATO NICOLA, *Considerazioni critiche sull'inattendibilità a catena delle scritture contabili*, Riv. dir trib., 2000, pagg. 890 ss.

¹¹⁴ Cass. 18 aprile 2003, n. 6306.

¹¹⁵ Cfr. SCHIAVOLIN ROBERTO, *Le prove*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO FRANCESCO, Torino, 1998, pag. 519; FRANCESCO TESAURO, *Prova (diritto tributario)*, in *L'enciclopedia del diritto*, 1999, pag. 889.

¹¹⁶ Cass. 26 maggio 2008, n. 13482.

comportamenti taciti o impliciti. La dottrina prevalente la considera una libera ammissione soggetta alla valutazione discrezionale del giudice, specie laddove possa mancare l'*animus confitenti*¹¹⁷. Tuttavia, la giurisprudenza di legittimità attribuisce alla confessione extragiudiziale un peso probatorio decisamente più pregnante, designandola prova diretta e inequivocabile dell'esistenza di redditi imponibili¹¹⁸.

È opportuno soffermarsi sul concetto di “verdetto esterno”, che pur non entrando formalmente nella categoria delle prove, deve essere considerato alla stregua di un elemento di natura normativa.

Quando si verificano due procedimenti legali che dipendono dal medesimo rapporto giuridico e uno di essi si conclude con una sentenza definitiva, tale decisione stabilisce dei fatti o questioni legali che rimangono incontrovertibili in qualsiasi giudizio successivo relativo allo stesso punto nodale. Questo principio si applica anche in sede di revisione legittima¹¹⁹.

È importante sottolineare che in caso di giudizi contrastanti, prevale il verdetto più recente secondo la regola giuridica che la legge successiva abroga la precedente¹²⁰ (*lex posterior derogat priori*).

Nel contenzioso fiscale, alcuni elementi di prova sono esclusi dal riconoscimento giudiziario. Riguardo alla documentazione non fornita in fase amministrativa, il contribuente non può utilizzarla in suo favore durante i procedimenti amministrativi e giudiziari se questa non è stata presentata a seguito di una specifica richiesta dell'ente. Questo principio è dettato dall'articolo 32, comma 4 del D.P.R. n.

¹¹⁷ Tale espressione latina si traduce letteralmente come “l'intenzione di confessare” e si focalizza sulle motivazioni psicologiche e intenzionali alla base dell'atto di confessare in sede processuale, siano esse di pentimento, desiderio di collaborare con la giustizia, o qualsiasi altro motivo personale che conduca la persona a ammettere i propri atti di fronte all'autorità giudiziaria.

¹¹⁸ CIPOLLA GIUSEPPE MARIA, *I mezzi di prova nel processo tributario e il valore delle presunzioni*, in *Consiglio Presidenza Giustizia Tributaria - Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle Commissioni tributarie della regione Lazio* - Roma, 4 aprile 2014, pagg. 15 ss.

¹¹⁹ Per scongiurare possibili incongruenze tra giudizi finali, la Suprema Corte ha stabilito che si può appellare la contrarietà di una sentenza nei confronti di un verdetto esterno, così come si fa per nuove leggi emerse, poiché la revisione di legittimità non si limita solo a correggere errori del giudice, ma anche a garantire che la sentenza sia conforme alla legge, considerato che il verdetto esterno ha lo stesso peso di una norma.

¹²⁰ Cass., 25 gennaio 1993, n. 833.

600/1973 e richiede un'applicazione restrittiva per non limitare il diritto di difesa e per restare in linea con i principi costituzionali.

Tuttavia, la documentazione può essere valutata se l'inadempienza del contribuente non è dovuta a sua responsabilità, come precisato dal successivo comma 5 dello stesso articolo. Questo approccio intende prevenire l'uso abusivo di documenti che erano stati volontariamente trattenuti durante le indagini amministrative, sottolineando la collaborazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria. La presentazione tardiva dei documenti in un processo tributario rimette, per così dire, "in causa" l'integrità del procedimento giudiziario e amministrativo stesso, per meglio dire, l'omissione iniziale della presentazione dei documenti necessari comporterebbe l'inefficacia delle energie e dei mezzi economici impiegate dall'Ente nell'ambito del procedimento amministrativo, nonché l'invalidazione dell'intero iter giurisdizionale, il quale avrebbe potuto essere eluso qualora tali documenti fossero stati tempestivamente forniti, permettendo all'Amministrazione di astenersi dall'adottare provvedimenti coattivi.

Per quanto riguarda la validità delle prove ottenute in modo improprio, vi sono state diverse interpretazioni. Un punto di vista sostiene che tali prove non debbano essere ammesse a supporto di rivendicazioni fiscali, poiché ciò contrasterebbe con le norme che regolano il controllo e l'accertamento fiscale e i diritti garantiti dalla Costituzione. Un altro sostiene la loro ammissibilità in assenza di norme che prevedano esplicitamente l'inammissibilità.

La Corte di Cassazione è intervenuta nel dibattito stabilendo che le prove raccolte violando i diritti costituzionali non sono ammissibili in tribunale. Tuttavia, se la violazione è di natura procedurale e non incide su principi costituzionali, il principio di giusta tassazione prevale. In generale, l'inammissibilità delle prove si applica solo quando la raccolta viola interessi costituzionalmente protetti¹²¹.

¹²¹ GORGONI STEFANO, GORGONI ANDREA, *Processo tributario - Diritto e pratica professionale*, Milano, ISPOA-Wloters Kluwer, 2022, pagg. 438 ss.

2.2 Riforma del processo tributario: nuove direttive e gestione delle prove

2.2.1 Le prove nel nuovo quadro normativo

Il regime procedurale del contenzioso tributario, originariamente disciplinato dal D.P.R. n. 636 del 1972, ha ricevuto una riforma sostanziale tramite il d. lgs. n. 546 del 1992, implementato a decorrere dal 1 aprile 1996.

Il processo può orientarsi sia verso l'accertamento dell'inesistenza, totale o parziale, del gravame fiscale, e in ciò risiede la pronuncia di illegittimità degli atti adottati, sia semplicemente verso l'annullamento dell'atto in questione senza necessitare di un esame di merito sulla consistenza del rapporto debitorio. L'art. 18 del d. lgs. n. 546/1992 esige, a rischio di inammissibilità, che il ricorso indichi espressamente l'oggetto della domanda, ossia la tipologia di giudizio richiesto al giudice. Ma, se si interpretasse in modo letterale l'art. 19, che stabilisce che *“ciascuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solamente per vizi propri”*, sembrerebbe prescriversi che l'atto possa essere contestato solo su aspetti che non riguardano il merito, l'esistenza e la dimensione del debito, il che sarebbe oggettivamente inaccettabile e potrebbe risultare in una violazione costituzionale. L'espressione *“vizi propri dell'atto”* dovrebbe essere interpretata come le ragioni di infondatezza di una pretesa avanzata dalla pubblica amministrazione con l'atto impugnato, come sottolineato dalla consolidata giurisprudenza, l'atto è meramente considerato quale occasione per la presentazione della domanda che si introduce nel giudizio tributario.¹²²

L'articolo 6 della legge numero 130 del 2022, affermando nuovamente che *“è compito dell'Amministrazione fornire in sede giudiziaria le prove delle infrazioni sostenute nell'atto contestato”*, inserisce nell'elenco delle prerogative delle Corti di Giustizia Tributarie delineate dall'articolo 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992, una disposizione (al comma 5 bis) che attribuisce al giudice l'obbligo di basare il proprio giudizio sulle prove acquisite nel corso del contenzioso. Di conseguenza, il magistrato è tenuto ad annullare l'atto impugnato qualora risulti che le motivazioni

¹²² DE MITA ENRICO, *principi di diritto tributario*, quinta edizione, Giuffrè, 2007, pag. 65-68.

oggettive a sostegno della pretesa fiscale siano assenti, incoerenti o comunque non adeguatamente robuste da giustificare una ricostruzione dettagliata e precisa della pretesa.

L'articolo 6 della legge numero 130 del 2022 stabilisce chiaramente le modalità di gestione dell'onere della prova nel contesto del processo tributario. Si evidenzia che:

1. L'Amministrazione fiscale ha la responsabilità di fornire la prova della pretesa fiscale in giudizio, indipendentemente da una favorevole vicinanza della prova¹²³.
2. Tale dimostrazione deve avere luogo all'interno del processo, essendo inammissibile qualsiasi conoscenza privata pregressa del giudice¹²⁴.
3. Sebbene l'atto di imposizione debba giustificare la pretesa, la prova effettiva deve essere presentata in tribunale. Nonostante ciò, un atto ben motivato dovrebbe almeno indicare gli elementi su cui si basa, successivamente espandibili durante il processo¹²⁵.
4. L'assenza di una prova adeguata comporta la revoca dell'atto contestato.
5. Per valutare il compimento di tale onere da parte dell'Amministrazione, il giudice tributario deve considerare:
 - a) L'esistenza di prove che supportino la fondatezza della pretesa fiscale.
 - b) La non contraddizione nelle prove.
 - c) La sufficienza delle prove per fornire una dimostrazione dettagliata e specifica della pretesa.
 - d) L'articolo 7, comma 5 *bis*, richiede inoltre che la valutazione delle "ragioni oggettive" per sostenere o meno la pretesa fiscale sia basata sulla coerenza della normativa fiscale sostanziale.

¹²³ Il principio in questione costituisce una deroga alla regolare assegnazione dell'onere della prova, facendo riferimento ai doveri di onestà e lealtà. La sua formulazione deriva principalmente dalla giurisprudenza, come evidenziato dalla sentenza numero 13533 del 30 ottobre 2001 della Corte di Cassazione, sezioni unite.

¹²⁴ Il Giudice può basare la propria sentenza su "*nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza*", senza la necessità di prove aggiuntive, come consentito dal secondo comma dell'articolo 115 c.p.c.

¹²⁵ RUSSO PASQUALE, *Manuale di diritto tributario (il processo tributario)*, Giuffrè, Milano, 2005, pag. 160 ss.

Le “presunzioni legali” giovano all’Amministrazione nello stabilire le prove, sia semplificando gli elementi della pretesa fiscale per legge (“presunzioni assolute”), sia invertendo l’onere della prova rispetto alla fattispecie imponibile o ad una sua caratteristica (“presunzioni relative”). Queste ultime permettono all’Amministrazione di dimostrare solo i fatti da cui la legge deduce una correlazione presunta, spostando al contribuente l’onere della prova di fatti incerti. Diversamente, le “presunzioni giurisprudenziali” hanno solo un valore indiziario e non esentano l’Amministrazione dall’obbligo di presentare le prove dei fatti incerti da dimostrare.

In riferimento all’impiego delle “presunzioni” nella prassi giudiziaria, si osserva che il comma 5 *bis* sottolinea il compito del giudice di esaminare con accuratezza gli elementi probatori presentati durante il processo. Questa analisi si focalizza sulla verificabilità, consistenza e precisione delle prove in relazione alla solidità delle ragioni che sostengono la richiesta fiscale. La particolarità del comma 5 *bis* non sta tanto nel suo contenuto, che riecheggia criteri sempre necessari in una valutazione delle prove, quanto nella specifica enfasi che esso pone sull’approccio valutativo che il giudice deve adottare.

Il giudice nel processo tributario, quando stima la validità delle prove presuntive, può decidere di non applicarle qualora le circostanze personali del contribuente suggeriscano che altre persone dovrebbero essere l’oggetto dell’accertamento fiscale.

Qualora il giudice giunga alla conclusione che determinati fatti siano configurabili, egli è chiamato a dichiarare l’inadeguatezza delle prove fornite a sostegno dell’atto impositivo, non ritenendo possibile una esposizione dettagliata e precisa delle basi obiettive della richiesta fiscale, come richiesto dal comma 5 *bis*. Questo vale anche per l’applicazione di presunzioni semplici, non esplicitamente codificate in legge ma sviluppate dalla giurisprudenza.

Il giudice è tenuto a valutare la validità e l’adeguatezza delle prove fornite dall’ente impositore per sostenere la pretesa fiscale, in particolare deve accertare se le evidenze fornite soddisfano il criterio di essere “gravi, precise e concordanti”, come

richiesto dall'articolo 2729 del Codice civile¹²⁶. Ai sensi dell'articolo 2697 del Codice civile, è il peso dell'ente impositore, in qualità di attore sostanziale, dimostrare il fondamento della sua richiesta, e non del contribuente, considerato attore formale¹²⁷.

L'Ente impositore, quando contesta la detraibilità di un costo, deve fornire prova che rispetti i criteri della legge fiscale e dimostrare l'assenza di elementi essenziali quali l'inerenza, l'effettività o la registrazione contabile. Il comma 5 *bis* specifica che compete all'Amministrazione il compito di provarne la violazione in giudizio, andando oltre la semplice distinzione tra fatti costitutivi, estintivi e modificativi. Mentre il contribuente ha l'onere della prova per rimborsi o agevolazioni, l'Amministrazione non può fare affidamento su mere presunzioni o indizi non qualificati per sostenere la propria pretesa impositiva. In caso di mancata dimostrazione da parte dell'Amministrazione, il giudice dovrà pronunciarsi sulla mancanza di prova, piuttosto che sulla sostanza, e l'atto contestato potrebbe essere annullato per mancanza di motivazione su un aspetto specifico della pretesa fiscale¹²⁸.

L'articolo 4 del decreto legge n. 130 del 2022 ha introdotto un cambiamento importante all'articolo 7, quarto comma, del decreto legislativo n. 546 del 1992, specificamente quanto alla regolamentazione della prova testimoniale nel processo tributario. Il giuramento decisore è confermato come inammissibile, a causa della sua incompatibilità con questo tipo di processo. Ora si stabilisce che la Corte di Giustizia Tributaria può accettare la testimonianza, richiedendo che venga raccolta secondo le disposizioni dell'articolo 257 *bis* del Codice di procedura civile, ovvero mediante risposte scritte a questionari formalizzati e firmati autenticamente dal testimone.

¹²⁶ LOVISOLO ANTONIO, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d. lgs. n. 546 del 1992*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 1, 1 gennaio 2023, pag. 47.

¹²⁷ Cfr. GLENDI CESARE, *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in GT, Riv. giur. trib., 2022, pag. 757.

¹²⁸ In effetti, secondo uno dei "primi" verdetti pronunciati successivamente all'introduzione del comma 5 *bis* (16 settembre 2022), la Suprema Corte sembra orientata a riconoscere una coerenza normativa alla "nuova" disposizione introdotta dall'articolo 7, comma 5 *bis*.

Contrariamente alla documentazione pubblica, che gode di una “fede privilegiata” e può essere contestata solo con una querela di falso, la prova testimoniale deve riferirsi a fatti diversi da quelli certificati da un pubblico ufficiale. Il fatto che il nuovo comma non enunci esplicitamente l’ammissibilità della testimonianza, ma dettagli solamente le modalità di raccolta, porta ad interpretare la testimonianza nel processo tributario come una formalizzazione maggiormente qualificata delle dichiarazioni di terzi, pratica da tempo già accettata davanti al Giudice Tributario.

La testimonianza di terze parti nel processo tributario, quando ritenuta necessaria dal giudice per la decisione del caso e acquisita secondo le procedure dettagliate dall’articolo 257 *bis* del Codice di procedura civile, passa da essere una prova atipica di valore indiziario a una prova tipica. Quest’ultima deve essere considerata dal giudice, che può discostarsene solo con adeguata giustificazione. Nonostante la proposta originale di riforma prevedesse che le testimonianze scritte potessero basarsi unicamente su dichiarazioni già presentate in sede istruttoria, il nuovo testo non contiene tali limitazioni, suggerendo piuttosto una razionalizzazione e rafforzamento della prova tramite dichiarazioni di terzi, ampliandone la rilevanza innovativa nel processo.

Risulta chiaro che allorché si desidera attribuire rilievo alle testimonianze acquisite da soggetti terzi all’interno del dibattimento giudiziario, è opportuno, ove ne sussistano le condizioni, conferire loro il massimo valore probatorio attraverso l’utilizzo delle deposizioni scritte. Tali deposizioni, quando formalizzate in ottemperanza alle disposizioni previste dall’articolo 257 *bis* del Codice di procedura civile, sono elevate al rango di prove tipiche, in luogo delle mere dichiarazioni dei terzi, le quali rivestono una valenza puramente indiziaria. Ne consegue logicamente un’appropriazione delle dichiarazioni dei terzi da parte della prova testimoniale di cui all’articolo 7, quarto comma, del citato decreto legislativo¹²⁹.

Gli studiosi hanno sottolineato come la legge del 31 agosto 2022, n. 130 sia stata promulgata in risposta agli obblighi previsti dal Piano Nazionale di Ripresa e

¹²⁹ LOVISOLO ANTONIO, *Sull’onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all’art. 7 d. lgs. n. 546 del 1992*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 1, 1 gennaio 2023, pagg. 48-52.

Resilienza (PNRR)¹³⁰. L'impulso governativo, che ha caratterizzato la genesi della legge dopo vari tentativi riformistici infruttuosi negli anni¹³¹, e l'accelerazione del processo legislativo da parte del Parlamento, anche a fronte di emendamenti, attestano la volontà di adeguarsi in fretta alle richieste europee.

La riforma, sebbene generalmente accolta positivamente dalla comunità giuridica, ha suscitato diverse perplessità, particolarmente per quanto riguarda le modalità di redazione di alcune disposizioni e per l'apparente mancanza di coerenza sistematica in alcune delle soluzioni legislative adottate.

Per quanto concerne la questione della testimonianza, l'abrogazione del divieto di prova testimoniale e l'adozione della testimonianza scritta, come delineato nell'articolo 257 *bis* del Codice di procedura civile, costituiscono un'evoluzione legislativa salutata positivamente, soprattutto in considerazione del forte interesse mostrato dalla dottrina in questi ultimi anni¹³². Era ormai un sentimento diffuso tra gli esperti del settore che il precedente divieto rappresentasse una restrizione ingiustificata ai diritti di difesa del contribuente, impedendogli di sfidare efficacemente le affermazioni dei terzi impiegate dall'ente di verifica, in contraddizione con l'articolo 111, comma 1, della Costituzione, che garantisce il diritto a un processo equo e afferma i principi del contraddittorio e dell'uguaglianza delle parti secondo il comma 2.

Il bisogno di revocare il divieto di prova testimoniale era percepito in modo particolare nelle situazioni in cui l'amministrazione fiscale basava la sua richiesta su presunzioni, e la privazione per il contribuente dell'utilizzo della testimonianza come mezzo di prova vizierebbe gravemente o addirittura annullerebbe la sua capacità di difendersi adeguatamente.

Mentre da una parte si riconosceva che le dichiarazioni di terzi fatte fuori dal processo potevano offrire un certo livello di protezione per il contribuente¹³³,

¹³⁰ NICOTINA LUDOVICO, *Osservazioni in ordine alla neo introdotta prova per testi nel processo tributario*, in Rivista trimestrale di diritto tributario, n. 4, 2022, pag. 811 e ss.

¹³¹ Per esaminare i progetti di riforma della giustizia tributaria proposti negli ultimi anni, si rimanda a LOVISOLO ANTONIO, *Osservazioni critiche in merito ai più recenti progetti di riforma*, in *La riforma della giustizia tributaria*, (a cura di) GLENDI CESARE, Milano, 2021, pag. 95 e ss.

¹³² PARLATO ANDREA, *Considerazioni minime sul processo tributario*, in Rassegna Tributaria, 1996, pag. 1062 e ss.

¹³³ Cass., 25 marzo 2002, n. 4269.

dall'altra tali dichiarazioni venivano considerate insufficienti a causa del loro carattere solo indiziario una volta presentate in tribunale. La giurisprudenza, in contrasto con la dottrina, sosteneva che il divieto di prova testimoniale fosse congruente con la natura basata sui documenti del processo tributario e non una limitazione illegittima dei diritti delle parti, in particolare del contribuente. La Corte Costituzionale, con la sentenza del 21 gennaio 2000 n. 18, aveva respinto le obiezioni sulla costituzionalità di questa restrizione. Malgrado le notevoli critiche della dottrina, le decisioni della Corte Costituzionale sono state ripetutamente confermate dalla Corte di Cassazione, la quale ha interpretato il divieto come non lesivo della parità tra le parti, precisando che era limitato alla sola prova testimoniale formalmente raccolta e non impediva alle parti di fare affidamento su dichiarazioni di terzi ottenute fuori dal contesto processuale¹³⁴.

La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha adottato un approccio più garantista rispetto alla giurisprudenza italiana in merito alla prova testimoniale. Pur riconoscendo la possibilità di derogare al principio dell'oralità e all'ammissibilità della prova testimoniale senza violare automaticamente l'articolo 6 della Convenzione Europea dei Diritti Umani (CEDU), la Corte ha stabilito che tale prova può essere esclusa solo se i diritti alla piena difesa del contribuente sono comunque garantiti. Se le dichiarazioni fatte al di fuori di un processo compromettono la capacità di difesa del contribuente che necessiterebbe della prova testimoniale, allora negare questa possibilità costituirebbe una violazione dell'articolo 6 CEDU. Questa interpretazione è stata ribadita dalla Corte europea nel caso *Chap Ltd c. Armenia*, dove si è determinato che il rifiuto di permettere la prova testimoniale, fondamentale per la decisione di una disputa fiscale, costituita una violazione del diritto del contribuente alla giusta difesa come previsto dall'articolo 6, paragrafi 1 e 3, della CEDU¹³⁵.

¹³⁴ Cass., 2 ottobre 2019, n. 24531, In cui la Corte Suprema osserva che considerare le dichiarazioni di terzi a sostegno del contribuente come indizi non va in contrasto con l'articolo 6 della CEDU, poiché non si ritiene che tali testimonianze debbano obbligatoriamente essere raccolte o documentate attraverso un confronto diretto tra le parti, dato che nessuna normativa vigente lo impone.

¹³⁵ GREGGI MARCO, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rassegna Tributaria*, 1, 2007, pag. 228 e ss.

Da un lato, l'adozione di testimonianze nel processo tributario sembra allineare maggiormente le procedure istruttorie tributarie a quelle di altri tipi di processi, in particolare il processo penale. Questo facilita lo scambio di prove tra procedimenti diversi, portando benefici in termini di durata del processo e consistenza nelle dichiarazioni riguardanti lo stesso quadro fattuale soggettivo. Dall'altro, questa prassi enfatizza l'indipendenza del processo tributario, specialmente durante la fase istruttoria, rispetto agli esiti di altri procedimenti giudiziari.

2.2.2 Riforma del contenzioso tributario del 2023: innovazioni procedurali e digitalizzazione

Il decreto legislativo numero 220 del 2023, che mette in opera le nuove direttive delineate dalla legge delega, la legge numero 111 del 2023, in materia di contenzioso tributario, è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale il 3 gennaio 2024 ed è entrato in vigore il 4 gennaio dello stesso anno. Queste normative saranno applicate ai procedimenti iniziati, sia in primo che in secondo grado, con atti di citazione notificati a partire dal 1° settembre 2024. Il decreto introduce importanti modifiche al processo tributario, con un focus specifico sulla digitalizzazione, sia nella raccolta delle prove sia nella gestione dei mandati di difesa. In particolare, l'articolo 1, comma 1, apporta aggiunte e modifiche al decreto legislativo numero 546 del 1992. Il punto a) di questo comma, attuando il principio delegato dall'articolo 19, comma 1, lettera b) della legge numero 111 del 2023, modifica l'articolo 7, comma 4 del suddetto decreto legislativo, inserendo disposizioni sulla possibilità di notificare telematicamente documenti come l'invito a testimoniare e il modulo per la deposizione, nonché il deposito telematico di tale modulo firmato digitalmente dal testimone. Per quanto concerne la deposizione scritta, si stabilisce che, in deroga all'articolo 103 *bis* delle disposizioni di attuazione del Codice di procedura civile, i testimoni dotati di firma digitale possano fornire la loro testimonianza su un modulo specifico disponibile sul sito del Dipartimento della Giustizia Tributaria e firmarlo digitalmente in ogni sua parte, per poi essere depositato elettronicamente dal difensore della parte che ha richiesto la testimonianza.

La recente modifica legislativa riflette le raccomandazioni del rapporto finale della Commissione interministeriale del 2021 del Ministero dell'Economia e delle Finanze e della Giustizia, il quale sosteneva che il giudice dovrebbe proteggere contro l'abuso della prova testimoniale, garantendo l'ammissibilità e la validità della testimonianza. Questo perché la restrizione sulla prova testimoniale posta in precedenza rappresentava per il contribuente un ostacolo alla possibilità di difendersi, una situazione non giustificabile solo sulla base della natura documentale del processo tributario.

Si annota che la legge n. 130 del 2022 si era limitata a rinvio alla procedura stabilita dall'articolo 257 *bis* c.p.c., una disposizione introdotta nel rito civile nel 2009, in un'era meno digitalizzata, l'attuale normativa è più specifica e si attende ancora il dettaglio attuativo, la cui efficacia dipenderà sia dalla disponibilità di strumenti digitali sia dalla pubblicazione di norme più dettagliate.¹³⁶

Un aspetto rilevante della recente riforma è la modifica dei poteri istruttori del giudice, soprattutto dopo le significative trasformazioni avvenute durante l'iter legislativo del disegno di legge numero 2636 del 2022. Tale cambiamento ha comportato un'evoluzione nella gestione della prova testimoniale¹³⁷, rispondendo alle intense critiche mosse dai primi analisti della riforma, e l'introduzione del nuovo comma 5 *bis*¹³⁸ all'articolo 7 del decreto legislativo numero 546 del 1992 riguardante l'allocatione dell'onere della prova. Alla luce di una lunga riflessione dottrinale sull'aggiornamento del processo tributario¹³⁹, si rende necessario esaminare con attenzione queste modifiche per capire se e come il legislatore abbia voluto ordinare la fase istruttoria del contenzioso tributario in linea con le direttive di Strasburgo.

¹³⁶ SUCCIO ROBERTO, *Il nuovo processo tributario dopo il d. lgs. 220/2023*, Il Quotidiano Giuridico, mercoledì 17 gennaio 2024, pagg. 1-2.

¹³⁷ Cfr. BASILAVECCHIA MASSIMO, *Riforma del processo tributario. Adesso ci siamo! (quasi)...*, in Quotidiano Ipsoa on line, 3 settembre 2022.

¹³⁸ Il comma 5 *bis* è stato aggiunto all'articolo 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992 in occasione dell'adozione della legge n. 130 del 2022, mediante l'approvazione dell'emendamento n. 2.0.12 da parte del Senato in data 4 agosto 2022. cfr. CALIFANO CHRISTIAN, *Irrilevanza dell'intervento normativo di riforma nel "nuovo" onere della prova?*, in Rivista di diritto tributario, supplemento online, 28 novembre 2022, 1 ss.

¹³⁹ SELICATO PIETRO, *L'attuazione dei principi di autonomia e imparzialità del giudice tributario nei recenti progetti di riforma dell'ordinamento della giustizia tributaria*, in *Diritto processuale tributario. Aspetti innovativi e criticità del contenzioso*, AMATUCCI FABRIZIO (a cura di), Giappichelli, Torino, 2020, 277 ss.

Per comprendere la portata delle modifiche introdotte, si parte dall'articolo 4, primo comma, lettera c), della legge numero 130 del 2022, che ha sostituito il quarto comma dell'articolo 7 del decreto legislativo numero 546 del 1992. Questa revisione normativa ha soppresso il controverso divieto di prova testimoniale precedentemente in vigore, oggetto di notevole disaccordo da parte degli studiosi¹⁴⁰, che avevano sottolineato come tale divieto fosse incompatibile con il principio costituzionale di parità di mezzi tra le parti, creando un'apparente disparità di trattamento e pregiudicando, a volte in modo critico, le capacità di difesa, in netto contrasto con l'articolo 24 della Costituzione. Quest'aggiornamento normativo è, quindi, da accogliere positivamente poiché, nonostante le discussioni sollevate da numerosi esperti, la Corte Costituzionale aveva più volte mantenuto la validità dell'esclusione della prova testimoniale, difendendola con la mancanza di un principio costituzionale che imponesse uniformità di regole processuali in tutti i tipi di procedimenti giudiziari. Nella sentenza 18 dell'anno 2000, la Corte aveva escluso la violazione del principio di uguaglianza quando messo a confronto con altri ordinamenti processuali, ritenendo possibile un'opzione ragionata e differente in funzione della struttura e dei casi specifici trattati in giudizio.

La modifica legislativa segna un progresso evidente verso l'equità nel processo tributario, in quanto la possibilità di ammettere e utilizzare la prova testimoniale, nel pieno rispetto del confronto dialettico e con le dovute procedure di testimonianza, istituisce un quadro di salvaguardie finalizzate a garantire l'autenticità dei fatti narrati. Queste protezioni erano prima negate o fortemente ridotte qualora le affermazioni di terzi fossero state raccolte e presentate unilateralmente dall'Amministrazione fiscale in giudizio.

La revisione normativa dovrebbe precludere la ripetizione di interpretazioni distorte passate. Sembra che l'intenzione del legislatore in questo ambito riformistico non sia tanto quella di stravolgere il regime di distribuzione dell'onere della prova, quanto piuttosto quella di lanciare un monito alla giurisprudenza affinché scruti con maggior rigore le prove presentate dall'amministrazione pubblica, che talvolta sono

¹⁴⁰ RUSSO PASQUALE, *Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, 567 ss.

accettate dai giudici come valide senza un'adeguata verifica della documentazione fornita dall'Ufficio¹⁴¹.

2.3 Convergenze e divergenze nella trasmissione di prove tra procedimenti penali e tributari

2.3.1 Trasferimento di prove tra procedimenti giurisdizionali

Il dibattito sulla trasmissione di prove tra procedimenti giurisdizionali diversi è un argomento complesso e controverso che solleva questioni sia teoriche che pratiche. In assenza di linee guida normative precise, si discute sulla possibilità di adottare un principio che permetta la circolazione delle prove tra procedimenti distinti, stabilendo l'efficacia e le condizioni per il loro utilizzo, tenendo conto dei principi fondamentali del diritto. La questione si fa particolarmente intricata quando si considera il rapporto tra il procedimento penale e quello tributario, che comprende sia le fasi amministrative che quelle giurisdizionali, e la varietà degli atti coinvolti, come documenti, verbali di indagini e decreti. Si pone anche il problema del ruolo della Guardia di Finanza, che opera sia in ambito giudiziario che tributario, e delle implicazioni del trasferimento di prove tra queste due aree.

La creazione di un percorso per il trasferimento di prove tra il procedimento tributario e quello penale richiede un'attenta valutazione di diversi aspetti, come la conformità delle norme del procedimento di origine, le potenziali conseguenze negative per il contribuente o terze parti, e la compatibilità delle prove con il regime normativo del procedimento che le riceve¹⁴².

La trasferibilità delle prove fra differenti procedimenti giurisdizionali deve sempre avvenire nel rispetto dei cardinali principi di parità delle armi, contraddittorio e diritto di difesa, imprescindibili ad ogni livello del processo e sintetizzati nel concetto di giusto processo delineato dall'articolo 111 della Costituzione.

¹⁴¹ ZANOTTI NICOLÒ, *Le prove nel giudizio tributario alla luce degli obiettivi posti dal PNRR*, Diritto e pratica tributaria n. 1/2024, pag. 42.

¹⁴² CLÒ MATTEO, *Note sull'introduzione della testimonianza scritta nel processo tributario*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.2, 1 giugno 2023, pag. 227.

Il principio di separazione dei sistemi processuali penale e tributario non implica che i dati raccolti in uno non possano essere utilizzati nell'altro, tuttavia, non significa che i criteri probatori tributari possano essere trasferiti direttamente nel processo penale. Se ciò accadesse, si verificherebbe un ritorno occulto alla pregiudiziale tributaria, o potrebbe divenire come penale. Il giudice penale non può basarsi esclusivamente su presunzioni tributarie per dimostrare il reato, ma deve valutare liberamente tali informazioni insieme ad altri elementi probatori che confermino il crimine, seguendo il principio "oltre ogni ragionevole dubbio". La giurisprudenza, inclusa la Corte di Cassazione nelle sentenze n. 6823/2015 e 30890/2015, ha stabilito che le presunzioni legali tributarie possono avere valore indiziario ma non possono da sole costituire prova di reato fiscale. Nel caso specifico citato, la Corte di Cassazione ha sostenuto l'importanza di una verifica accurata dell'evasione fiscale e del superamento della soglia di punibilità, senza affidarsi unicamente ai risultati presuntivi dell'accertamento tributario. Più recentemente, con la sentenza n. 25605 del 6 giugno 2018, la Cassazione ha dichiarato che i verbali di servizio redatti dalla Guardia di Finanza hanno valore probatorio ai sensi dell'articolo 493 del Codice di procedura penale nei reati tributari.

Si osserva inoltre che i principi di diritto tributario, se mal interpretati, possono entrare in conflitto con le protezioni garantite al contribuente-imputato, il quale non è obbligato a cooperare con l'autorità che effettua l'accertamento. Questo aspetto si conferma particolarmente importante quando si prende in considerazione l'articolo 63 e 191 del Codice di procedura penale, secondo i quali le indagini tributarie non possono essere impiegate in un contesto penale se condotte senza rispettare le garanzie difensive dell'imputato, specialmente quando si tratta di dichiarazioni che possano avere una significativa rilevanza penale¹⁴³.

Nell'affrontare la questione del trasferimento di elementi probatori dalle indagini preliminari penali all'istruttoria tributaria, è necessario evidenziare innanzitutto che l'utilizzo, da parte dell'ente accertatore, di elementi rilevanti ai fini fiscali emersi nel corso delle indagini penali richiede un'attenta ponderazione tra esigenze

¹⁴³ DI RUBERTO RAFFAELE, *La circolazione della prova tra processo penale e tributario*, Giuffrè, 27 novembre 2018, pagg. 3-5.

contrastanti. Ciò implica da un lato l'interesse stato alla regolare riscossione delle imposte e dall'altro la necessità di rispettare la riservatezza delle indagini, precedentemente qualificata come "segreto istruttorio", tutelata dal Codice di procedura penale¹⁴⁴.

La normativa stabilisce un equilibrio in questo senso all'interno della disciplina riguardante gli accertamenti fiscali attinenti alle imposte sui redditi e all'IVA, le quali assumono pertinenza anche nel contesto penale. Con preciso riferimento al diritto vigente, è previsto che l'autorità giudiziaria debba concedere un'autorizzazione specifica per l'impiego di tali elementi probatori nei processi di accertamento fiscale, in deroga alle norme procedurali che impongono la riservatezza delle indagini preliminari¹⁴⁵.

Tuttavia, in considerazione delle attuali disposizioni del Codice di procedura penale, meno rigide rispetto al passato per quanto concerne la tutela del segreto delle indagini, la portata di dette norme tributarie risulta attenuata.

In questo scenario, quindi, è permesso che le parti del procedimento tributario, interessate, introducano elementi probatori provenienti dalle indagini dell'autorità giudiziaria penale, rispettando le regole processuali tributarie. Il giudice tributario non può invece acquisire di propria iniziativa tali documenti a causa dei limiti dei suoi poteri istruttori, specialmente considerando che il processo è sempre più orientato verso il principio dispositivo. Infine, è ovvio che la trasmissione della prova tra i due ambiti sia permessa anche per le prove raccolte in sede processuale penale, dove non sussistono le stesse preoccupazioni per la segretezza.

Di conseguenza, è cruciale definire l'efficacia e il peso che tali elementi probatori trasmessi possono avere nell'accertamento amministrativo e nella sua eventuale valutazione giudiziaria, per comprendere l'impatto sulla netta separazione tra i procedimenti penali e tributari implicita nel sistema. Bisogna quindi delimitare

¹⁴⁴ Ai sensi dell'art. 329, comma 1, c.p.p. "*Gli atti d'indagine compiuti dal pubblico ministero e dalla polizia giudiziaria sono coperti dal segreto fino a quando l'imputato non ne possa avere conoscenza e, comunque, non oltre la chiusura delle indagini preliminari*".

¹⁴⁵ Cfr. artt. 63, D.P.R. n. 633/72, e 33, D.P.R. n. 600/73, sulla base dei quali la Guardia di Finanza "*previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'articolo 329 del Codice di procedura penale, utilizza e trasmette agli uffici documenti, dati e notizie acquisiti direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria*".

quale materiale probatorio del procedimento penale possa essere concretamente trasferito all'arena fiscale.

Inizialmente, occorre menzionare le dichiarazioni rese da individui distinti dall'imputato fiscale, definiti come "terzi", fornite agli investigatori durante le indagini, che possono comprendere conversazioni catturate tramite intercettazioni telefoniche o ambientali, o testimonianze raccolte in fase processuale. In aggiunta, è opportuno valutare l'inclusione nel processo tributario di dichiarazioni fatte in ambito penale dall'individuo stesso oggetto dell'accertamento, nonché l'eventuale inserimento di consulenze tecniche private, valutazioni esperte commissionate dal giudice penale e risultati di ricerche bancarie realizzate dall'accusa.

L'efficacia degli strumenti istruttori nel contesto dell'accertamento fiscale varia in base alle norme che regolano la prova in questo ambito del diritto, che presenta alcune restrizioni ma anche ampie possibilità di utilizzo di mezzi probatori indiretti. In particolare, la questione riguarda le dichiarazioni di terzi emerse nel processo penale. Questi termini sono simili a quando tali dichiarazioni vengono presentate all'Amministrazione finanziaria durante l'istruttoria e sono poi incluse, solitamente tramite i verbali di constatazione, nelle motivazioni del provvedimento fiscale.

Negli anni recenti, la giurisprudenza di legittimità ha elaborato una interpretazione che modifica in parte le direttive della Corte Costituzionale, le quali non erano del tutto convincenti riguardo alla garanzia dell'equità tra le parti in un processo. La Corte di Cassazione ha specificatamente sostenuto che la valenza indiziaria attribuita alle dichiarazioni di terzi dovrebbe essere considerata superata quando queste includono ammissioni che si rivelano sfavorevoli al dichiarante stesso. In questi casi, la genuinità confessoria delle dichiarazioni ne accrescerebbe la credibilità, rendendone meno necessaria l'ulteriore conferma¹⁴⁶.

Inoltre, la Corte di Cassazione ha riconosciuto un incremento nella forza probatoria di tali dichiarazioni anche quando ci sono più testimonianze terze congruenti. In generale, si valuta che le dichiarazioni possono acquisire il valore di "*presunzioni gravi, precise e concordanti*" come stabilito dall'articolo 2729 del Codice civile, e

¹⁴⁶ GIANONCELLI STEFANIA, *Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.2, 1 giugno 2019, pagg. 185 ss.

quindi costituire una prova presuntiva sufficiente a sostenere e giustificare un atto di accertamento¹⁴⁷.

In sintesi, le dichiarazioni di terzi rilasciate in ambito penale possono acquisire una significativa rilevanza probatoria nell'accertamento fiscale e nel suo esame da parte del giudice tributario, talvolta avendo persino più peso che nel contesto penale originario. Questo accade perché, diversamente dal processo penale dove le dichiarazioni di terzi devono essere confermate in sede dibattimentale, nel tributario possono non necessitare di tale conferma. Inoltre, l'approccio giurisprudenziale predominante sottolinea che la mancata osservanza delle norme procedurali penali, che renderebbe le prove inutilizzabili in un processo penale, non preclude l'uso di tali prove nell'accertamento fiscale¹⁴⁸.

Le implicazioni potenzialmente problematiche emergono anche in riferimento ad un'altra categoria di strumenti probatori frequentemente utilizzati nelle indagini preliminari: le intercettazioni ambientali e telefoniche. Tali evidenze, una volta trascritte, possono essere trasferite nel contesto tributario, sollevando questioni addizionali rispetto alle già discusse dichiarazioni di terzi. In particolare, si pone l'attenzione sui limiti imposti dall'articolo 270, comma 1, del Codice di procedura penale, il quale inibisce l'uso dei risultati delle intercettazioni in procedimenti diversi da quelli per cui sono state approvate.

Una corrente interpretativa, precedentemente sostenuta anche dal Garante per la protezione dei dati personali, sostiene che la norma dovrebbe essere intesa esclusivamente nel rapporto tra procedimenti penali, senza che possa estendersi a quelli non penali, come quelli in ambito tributario. Sotto questo punto di vista, la finalità della normativa sarebbe quella di precludere l'uso improprio dei risultati delle intercettazioni in procedimenti penali che concernono reati per i quali non è consentito l'impiego di tale mezzo di indagine.

Questa interpretazione, però, solleva dubbi, specialmente se si considera che potrebbe comportare un paradosso: le intercettazioni realizzate per un procedimento penale in merito a reati che ammettono l'uso di tale strumento probatorio potrebbero risultare inammissibili per l'autorità giudiziaria penale al fine di

¹⁴⁷ Cass. civ., Sez. V, 9 agosto 2016, n. 1671.

¹⁴⁸ Cass. civ., Sez. trib., 17 gennaio 2018, n. 959.

verificare una dichiarazione omessa o infedele¹⁴⁹, ma allo stesso tempo essere ammesse in un procedimento amministrativo o in un successivo giudizio tributario riguardante la stessa omissione o falsità dichiarativa.

Per quanto concerne i casi in cui le dichiarazioni provengono dallo stesso soggetto sottoposto ad accertamento fiscale anziché da terzi, tali dichiarazioni potrebbero essere considerate confessioni extragiudiziali ai sensi dell'articolo 2735 del Codice civile, pertanto, sebbene non vincolanti di per sé, possono essere valutate dal giudice tributario¹⁵⁰ e potenzialmente suffragare da sole la pretesa del fisco, senza la necessità di ulteriori elementi di supporto.

Per quanto concerne l'utilizzo degli altri mezzi di prova precedentemente menzionati, non vi sono ostacoli, data la loro essenza squisitamente documentale, all'impiego di consulenze parte prodotte nel processo penale nell'ambito dell'accertamento fiscale e del relativo controllo giudiziale, senza restrizioni probatorie significative o rischi di criticità. Diversamente, per le perizie disposte dal giudice penale ai sensi degli articoli 220 e seguenti del Codice di procedura penale, le valutazioni potrebbero essere leggermente differenti.

Sostanzialmente, considerando la normativa vigente, una perizia può essere indirizzata sia allo svolgimento di indagini che richiedono competenze tecniche, scientifiche o artistiche specialistiche, sia alla valutazione di elementi già in possesso che necessitano di specifiche conoscenze. Si pone dunque la questione se gli elementi ottenuti mediante l'esame di soggetti terzi o la valutazione peritale stessa, che il perito non ha la possibilità di chiarire di fronte al giudice attraverso il dibattito tra le parti come avverrebbe in un contesto penale, dovrebbero almeno ricevere un peso probatorio circoscritto. Tuttavia, si può ipotizzare che questa cautela venga superata dalla natura formalmente documentale del mezzo di prova e dall'eccessiva complessità di tale distinzione, sebbene sia logicamente fattibile.

In ultima analisi, per quanto riguarda le indagini bancarie condotte dall'autorità giudiziaria penale, si considera che non emergano dubbi significativi circa l'uso dei risultati di tali indagini nel contesto del controllo fiscale. La verifica dei rapporti bancari è uno dei meccanismi espressamente contemplati per il controllo fiscale

¹⁴⁹ Cass. pen., Sez. III, 19 maggio 2014, n. 20504.

¹⁵⁰ Cass., Sez. trib., 24 ottobre 2005, n. 20601.

sostanziale. Non sembra vi siano motivi convincenti per negare che, quando le indagini bancarie sono intraprese dagli organi di indagine e non dall'Amministrazione finanziaria, i risultati ottenuti possano mantenere la loro validità probatoria ai sensi della normativa tributaria.

Di conseguenza, tale evidenza può giustificare l'adozione di presunzioni legali sia per le risorse finanziarie non giustificate nelle dichiarazioni del contribuente, sia per le movimentazioni bancarie non coerenti con la contabilità del soggetto verificato. Tuttavia, questi stessi meccanismi presuntivi non possono essere applicati con equivalente automaticità a fini penali, dove l'uso di presunzioni per l'accertamento della responsabilità dell'indagato è sostanzialmente escluso o, almeno, significativamente limitato¹⁵¹.

2.3.2 Integrazione e trasferimento di prove tra procedimenti tributari e penali

Oltre tali considerazioni, le interazioni tra i due processi emergono sin dall'avvio della procedura, con specifici doveri di comunicazione dei fatti di rilievo penale che costituiscano anche trasgressioni fiscali¹⁵², compresa l'obbligatorietà per la polizia giudiziaria. Conseguentemente, si verifica uno scambio di elementi, informazioni e riscontri indagativi dallo stadio iniziale del procedimento penale verso gli enti impositivi, seguendo il principio di cooperazione tra la Guardia di Finanza e l'amministrazione fiscale stabilito dall'articolo 63 del decreto del presidente della Repubblica numero 633/1972 e dall'articolo 33 del decreto del presidente della Repubblica numero 600/1973¹⁵³.

¹⁵¹ GIANONCELLI STEFANIA, *Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.2, 1 giugno 2019, pagg. 186-188.

¹⁵² Art. 14 comma 4 l. 24.12.1993 n. 537: "in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per qualsiasi reato da cui possa derivare un provento o vantaggio illecito, anche indiretto, le competenti autorità inquirenti ne danno immediatamente notizia all'Agenzia delle entrate, affinché proceda al conseguente accertamento".

¹⁵³ MARCHESELLI ALBERTO, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in Rassegna Tributaria, 2009, 85.

La giurisprudenza consente generalmente l'utilizzo di dati trasmessi anche senza l'autorizzazione richiesta per derogare al segreto investigativo¹⁵⁴, giustificando che tale autorizzazione mira a proteggere la riservatezza delle indagini piuttosto che i diritti dei soggetti coinvolti. Tuttavia, la mancanza di autorizzazione non influisce sull'utilizzabilità dei dati per atti impositivi¹⁵⁵. Diversamente, l'accesso domiciliare senza il dovuto permesso autorizzativo comporta l'illegittimità degli elementi acquisiti, anche se forniti volontariamente dal contribuente, a causa della violazione del principio costituzionale dell'inviolabilità del domicilio¹⁵⁶. Mentre le norme tributarie non contengono una disposizione analoga all'articolo 191 del Codice di procedura penale che invalida prove illecitamente acquisite, la violazione di diritti costituzionali può portare all'invalidità dei dati raccolti sia in ambito penale che tributario¹⁵⁷. Inoltre, si tiene conto che il Codice di procedura penale richiede il rispetto delle sue norme quando emergono indizi di reato durante attività ispettive, ma la loro osservanza è necessaria solo ai fini dell'applicazione del diritto penale, sottolineando l'autonomia tra procedimento penale e tributario¹⁵⁸.

Nonostante ciò, le differenze strutturali tra i sistemi probatori penale e tributario possono portare a situazioni contraddittorie, specialmente se le dichiarazioni incriminanti di terzi cambiano lo *status* del dichiarante nella procedura penale. Inoltre, l'errata procedura, come la mancata osservanza degli avvertimenti previsti dall'articolo 64 del Codice di procedura penale, rende le dichiarazioni inutilizzabili nel processo penale.

È evidente che i criteri di valutazione adottati nel tributario a volte permettono di utilizzare prove invalidabili nel penale, come nel caso della lista Falciani, dove dati ottenuti illegalmente sono stati utilizzati. L'ambito tributario fatica ad integrare

¹⁵⁴ L'articolo 63, comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633/1972 stabilisce che la Guardia di Finanza, previo ottenimento dell'autorizzazione da parte dell'autorità giudiziaria, che può essere rilasciata anche in deroga all'articolo 329 del Codice di Procedura Penale, è autorizzata a utilizzare e a trasmettere agli uffici competenti documenti, dati e notizie acquisiti direttamente o ricevuti dalle altre Forze di polizia, nell'ambito dell'esercizio dei propri poteri di polizia giudiziaria. Una disposizione analoga è contenuta nell'articolo 33, comma 3, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600/1973.

¹⁵⁵ Cass. civ. Sez. V, 1 ottobre 2006 n. 22035; Cass. civ. Sez. VI, 28 settembre 2017 n. 22788.

¹⁵⁶ Cass. civ. Sez. V, 15 gennaio 2020 n. 612.

¹⁵⁷ Cass. civ. Sez. V, 6 marzo 2019 n. 6486.

¹⁵⁸ Cass. civ. Sez. V, 12 novembre 2010 n. 22984.

categorie proprie del sistema penale, sebbene, in alcuni casi, si riconosca l'importanza di questi aspetti quando incidono su diritti fondamentali.¹⁵⁹

Sulla base delle evidenze emerse, sembra che l'interscambio probatorio tra il processo penale e quello tributario abbia contribuito a disegnare una significativa "crisi" nell'architettura del cosiddetto doppio binario giuridico. Da una più attenta osservazione, la migrazione delle prove ha progressivamente smesso di rappresentare un mero mezzo di conciliazione tra le autonomie dei due ambiti, evolvendosi invece in un elemento di erosione della loro tradizionale distinzione. In altre parole, l'agevolezza con cui le prove vengono trasferite tra i due ambiti legali, insieme ad altri elementi, ha gradualmente reso anacronistico il concetto del doppio binario, una metafora ferroviaria ormai datata che ha sostituito il precedente modello di "pregiudiziale tributaria" e che, a sua volta, sembra destinata a cedere il passo a un modello meglio rappresentato dalla locuzione "convergenze parallele". Il collegamento tra procedimenti tributari e penali, quando coinvolgono gli stessi fatti di rilevanza fiscale, si è pertanto decisamente discostato dall'idea di separazione totale promossa negli anni '80, favorendo uno scambio indefesso dei corpi probatori tra i due.

In quest'ottica, da una parte, le intersezioni tra il settore tributario e quello penale si sono intensificate e, dall'altra, gli standard di protezione riservati al contribuente sono stati attenuati.

Una delle questioni preliminari che emergono nell'analisi del novellato comma 5 *bis*¹⁶⁰ è relativa agli effetti pratici che tale disposizione possa determinare nelle liti tributarie, essendo impensabile considerare superflua l'introduzione di tale normativa. In termini immediati, la novella normativa non ha introdotto mutamenti rilevanti nel panorama giurisprudenziale. Secondo la Suprema Corte di Cassazione, il citato comma 5 *bis* dell'articolo 7 non enuncia una diversa delineazione dell'onere probatorio, né prescrive un gravame ulteriormente rigoroso rispetto ai principi preesistenti nel settore (confermato dalle ordinanze n. 31878/2022 e n. 31880/2022). Tuttavia, adesso che l'articolo 7 dello Statuto dei diritti del

¹⁵⁹ NOVELLA GALANTINI, *La circolazione della prova nei rapporti tra procedimento tributario e procedimento penale*, Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale, fasc.3, 1 settembre 2022, pag. 1004.

¹⁶⁰ Tramite la legge 130/2022.

contribuente menziona esplicitamente i mezzi di prova che devono essere indicati nell'atto, con la previsione di inammissibilità in caso di omessa indicazione e con la restrizione sulla loro modifica, integrazione o sostituzione, fatta eccezione per situazioni eccezionali, è lecito ritenere che la compagine normativa, per i valori di garanzia che incorpora, possa promuovere un approccio più coerente con i principi di un giusto procedimento in merito all'amministrazione delle prove tributarie¹⁶¹.

Contrariamente a talune interpretazioni diffuse, quindi, la circolazione probatoria non incontra ostacoli nel rapporto di separatismo giurisdizionale tra l'ambito tributario e il penale, un rapporto tale non in virtù di una prescrizione espressa, ma della mancanza di una regolamentazione contraria. Si è inoltre riconosciuto che, anche tra sfere di giurisdizione distinte, possono insorgere forme di coordinamento, e di conseguenza il trasferimento delle prove tra giurisdizioni separate è generalmente praticabile.

Pertanto, risulta fattibile l'utilizzo da parte dell'autorità fiscale, e successivamente del giudice, delle prove raccolte nel corso delle indagini della polizia giudiziaria. Non a caso, è stato introdotto un allungamento dei termini per l'esercizio dell'attività di accertamento fiscale, consentendo alle autorità di avvalersi degli elementi emersi da indagini di polizia giudiziaria, anche oltre il termine ordinariamente previsto per detto accertamento tributario¹⁶².

¹⁶¹ FALCONE FRANCESCO, *Annullabilità, nullità degli atti: aspetti sostanziali e processuali, Riforma Fiscale Contenzioso Tributario, Guida operativa alle novità e alla disciplina dopo il Dlgs 220/2023*, Gruppo 24 ORE, marzo 2024, pagg. 30-32.

¹⁶² TESAURO FRANCESCO, *Ammisibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale, atti del convegno "diritto tributario e diritto penale"*, Rassegna Tributaria 2/2015, pagg. 2-3.

3. Sinergie e conflitti nel binomio processo tributario e processo penale: evoluzione normativa e prassi giuridica italiana nell'equilibrio tra repressione dell'evasione fiscale e tutela dei diritti

All'interno dei contesti giuridici europei, si garantisce la salvaguardia degli interessi finanziari degli stati membri mediante il recupero delle imposte e il risarcimento dei danni derivanti dalla loro evasione. Questa pratica, ormai consolidata, si accompagna alla presenza di misure punitive sia di natura penale che amministrativa, le quali vengono applicate attraverso varie modalità e procedure. In linea con l'approccio prevalente adottato dai sistemi giuridici europei, l'Italia ha sviluppato e continuamente perfezionato un insieme di disposizioni legislative con l'obiettivo di intensificare le proprie difese contro il fenomeno sempre più esteso dell'evasione fiscale. Questa serie di interventi normativi sottolinea la cruciale necessità di salvaguardare le risorse finanziarie statali, un aspetto fondamentale per il mantenimento della stabilità economica e della giustizia sociale nel paese.

3.1 Tra legalità e sanzioni: un'esplorazione dei reati tributari e del recupero fiscale nel contesto italiano

3.1.1 Riflessioni sui reati tributari: dall'evasione al recupero fiscale

Nell'ambito normativo italiano, il decreto legislativo n. 74 del 2000, assieme alle sue successive revisioni e aggiornamenti, ha contribuito a stabilire un quadro legislativo rigoroso e ben definito che opera una distinzione chiara tra la conduzione regolare delle pratiche fiscali e la commissione di atti di evasione fiscale. Tale demarcazione si è rafforzata nel tempo attraverso l'introduzione di misure specifiche e dettagliate che mirano a contrastare, prevenire e punire le varie forme di condotta illecita in materia di imposte, rafforzando così il sistema finanziario e la sua integrità. Le modifiche legislative intervenute fino al 2019 hanno avuto un

ruolo fondamentale nell'armonizzare le sanzioni italiane per evasione fiscale con le norme dell'UE e nel rafforzare la responsabilità delle figure aziendali.

Le infrazioni degli obblighi imposti dalla normativa tributaria in relazione al versamento delle tasse possono generare conseguenze di diversa indole, consistenti nell'applicazione di:

1. sanzioni penal-tributarie, quando l'infrazione comporta il commettere un reato;
2. sanzioni amministrativo-tributarie, qualora l'infrazione sia qualificata come illecito amministrativo.

In forza del criterio nominalistico adottato dalla normativa, vengono configurati come reati tributari quegli illeciti per i quali sono stabilite pene del Codice penale, quali la reclusione e la multa per i delitti, l'arresto e l'ammenda per le contravvenzioni. In contrapposizione, si identificano come illeciti amministrativi quelle violazioni per cui sono imposte sanzioni amministrativo-tributarie, consistendo principalmente in sanzioni pecuniarie e in misure interdittive accessorie¹⁶³.

Le condotte di maggiore gravità contrarie alle disposizioni tributarie relative a determinati tributi possono determinare responsabilità penale.

Le disposizioni del passato, in particolare la legge n. 516/1982, ora abrogata, classificavano i reati tributari in delitti e contravvenzioni. I delitti, puniti con sanzioni detentive e/o pecuniarie, erano configurati dall'aver intenzionalmente compiuto il fatto illecito. Per le contravvenzioni, punite con misure restrittive della libertà personale e/o pecuniarie, la colpa era sufficiente per configurare la responsabilità dell'agente. Tali disposizioni erano prevalentemente incentrate su reati cosiddetti di pericolo o anticipatori, i quali si configuravano attraverso la mera inadempienza a specifici doveri fiscali, a prescindere dall'effettiva lesione all'erario derivante dall'evasione impositiva.

La legislazione penale del settore veniva poi differenziata in base al grado di pericolosità delle violazioni, distinguendo tra quelle di minor rilevanza, quali

¹⁶³ DE MITA ENRICO, *Principi di diritto tributario*, quinta edizione, Giuffrè, 2007, pag. 459-462.

inadempienze dichiarative e contabili, e quelle di frode fiscale, segnate da elementi di inganno e, di conseguenza, di maggiore allarme sociale.

La riforma introdotta con il d. lgs. 74/2000, emanato in virtù della legge delega contemplata nell'articolo 9 della legge 205/1999, ha rinnovato la struttura dei reati tributari, escludendo le violazioni formali e concentrando l'attenzione sulla categoria dell'evasione.

Tali condotte, ad eccezione di alcune violazioni specifiche connesse all'emissione di documenti fittizi e alla manipolazione di registri contabili, devono superare una determinata soglia di punibilità per costituire un reato. Tale soglia può essere espressa sia in termini assoluti che in termini relativi al rapporto tra l'imposta dichiarata e quella effettivamente dovuta. Il criterio di punibilità stabilisce quindi un livello minimo di gravità necessario perché l'evasione sia considerata reato, mirando a limitare l'ambito dell'azione penale in materia¹⁶⁴.

L'introduzione del decreto legislativo n. 74 del 2000 segnò l'avvento di un nuovo ordine legislativo per i reati tributari legati alle imposte dirette e all'imposta sul valore aggiunto, con lo scopo di colpire direttamente quelle condotte che recano danno all'Erario. Una delle infrazioni più significative introdotte è il reato di dichiarazione fraudolenta, definito all'articolo 2, che si caratterizza per la presentazione di una dichiarazione mendace¹⁶⁵ appoggiata su documentazione contabile o su altri dati che possano ostacolare il processo di verifica fiscale. Questo crimine diventa effettivo con l'iscrizione di fatture o altri attestati falsi riguardanti operazioni inesistenti nelle registrazioni contabili richieste dalla legge, o qualora tali documenti vengano usati come prova nei confronti dell'autorità fiscale.

Il reato di dichiarazione fraudolenta si verifica quando un soggetto, nella dichiarazione annuale e con l'intento di eludere il pagamento dell'IVA o delle tasse sui redditi, denuncia introiti minori di quelli reali o deduzioni inesistenti. Perché

¹⁶⁴ DE MITA ENRICO, *Principi di diritto tributario*, quinta edizione, Giuffrè, 2007, pag. 463-465.

¹⁶⁵ Con dichiarazioni mendaci, si fa riferimento a tutte quelle ipotesi nelle quali viene affermato un qualche cosa che non corrisponde a verità, in tutto o in parte. Tali dichiarazioni vengono perseguite giuridicamente con diverse norme presenti nel codice penale. Queste espressioni di falsità sono passibili di sanzioni quando costituiscono un rischio per l'efficace svolgimento della giustizia, specialmente se rilasciate nel corso di un procedimento legale, sia esso di natura civile o penale.

tale reato sia considerato consumato, deve esserci un'evasione fiscale che ecceda la cifra di 50 mila euro per ciascun tipo di imposta, come stabilito dall'articolo 3.

Analogamente, l'illecito di dichiarazione infedele, delineato all'articolo 4, viene perpetrato da chi non rispetta l'obbligo di tenuta di contabilità e intenzionalmente fornisce, nelle dichiarazioni annuali per l'IVA o per le imposte sui redditi, dati finanziari distorti, segnalando valori di attivo minori di quelli reali o passivi inesistenti.

Infine, il reato di omessa dichiarazione si consuma nel momento in cui un individuo, nel tentativo di evadere l'IVA o le imposte sui redditi, omette di presentare la necessaria dichiarazione annuale pur essendo obbligato e l'importo dell'imposta evasa è maggiore di 50 mila euro per ogni singolo tributo, come illustrato all'articolo 5¹⁶⁶.

Tale decreto, come precedentemente accennato, ha subito delle modifiche sostanziali nel 2019, con il decreto legge n. 124 del 2019, successivamente convertito in legge¹⁶⁷. Quest'ultimo intervento legislativo si prefigge lo scopo di incrementare la severità delle risposte sanzionatorie al fenomeno dell'illecito tributario, ampliando in modo significativo la portata degli strumenti cautelari reali impiegabili. Tuttavia, nonostante il trascorrere di due decenni, permangono difficoltà operative inerenti a un'accurata definizione di concetti sostanziali, particolarmente per quanto riguarda la determinazione quantitativa dell'imposta sottratta al Fisco, fondamentale per la verifica del superamento delle soglie di punibilità delineate per la maggior parte delle ipotesi delittuose tributarie, costituendo così un elemento strutturale degli illeciti stessi.

La strutturazione delle soglie di punibilità è tale per cui l'intervento punitivo dello Stato è precluso al di sotto di certi importi, e previsto invece quando l'importo dell'imposta evasa eccede una cifra predeterminata. A titolo esemplificativo, il delitto di omessa dichiarazione, disciplinato dall'articolo 5 del citato decreto, si perfeziona qualora l'imposta non dichiarata superi la somma di 50 mila euro. Nel

¹⁶⁶ TURRI GIOVANNI, *I reati penali tributari nella disciplina del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74 Parte prima*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 2, 1 marzo 2023, pagg. 689-715.

¹⁶⁷ Legge 19 dicembre 2019, n. 157, in vigore dal 25/12/2019. Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili.

caso in cui la dichiarazione di un contribuente non venga presentata e l'importo dell'imposta sottratta sia inferiore alla citata soglia, avrà luogo l'irrogazione di una sanzione amministrativa che oscilla tra il 120 e il 240 per cento dell'importo dovuto, con un importo minimo di 250 euro.

In talune ipotesi normative, oltre al requisito dell'eccedenza del limite di imposta evasa, si incorre nell'illecito penale qualora la somma sottratta a tassazione, inclusi gli elementi attivi non dichiarati o quelli fittiziamente passivi, raggiunga in concreto una specifica cifra. A titolo esemplificativo, per l'integrazione del reato di dichiarazione infedele, previsto dall'articolo 4, si richiede che il *quantum* dell'imposta evasa superi i 100 mila euro e che l'ammontare complessivo delle attività occultate, anche mediante la compensazione con passività inesistenti, ecceda il 10 per cento del totale degli elementi attivi dichiarati o sia comunque maggiore di 2 milioni di euro¹⁶⁸.

3.1.2 Analisi e implicazioni del Decreto Legislativo n. 74/2000 sulle dinamiche processuali

Nel dibattito accademico e giudiziario post-promulgazione del decreto legislativo n. 74 del 2000, si è discusso sulle metodologie di calcolo dell'imposta evasa e sull'interazione tra procedimenti penali e amministrativi. Mentre alcune posizioni dottrinarie sostengono l'indipendenza tra l'accertamento dell'imposta evasa a fini penali e quello amministrativo, altre ritengono che l'accertamento penale dovrebbe basarsi sui calcoli del procedimento amministrativo. Tuttavia, nelle dinamiche processuali, risulta che queste due aree mantengano una loro autonomia. Le decisioni tributarie non influenzano la discrezione del giudice penale, che valuta l'imposta evasa seguendo le regole del processo penale e può utilizzare prove non ammesse nel procedimento tributario. La giurisdizione penale opera quindi su un binario diverso e non condizionato da quella tributaria.

Nel corso del suo mandato, il giudice penale, sebbene debba considerare la normativa tributaria, ha la facoltà (e in casi specifici addirittura è obbligato) a non

¹⁶⁸ IORIO ANTONIO, LAMONICA ORLANDO, *Reati Tributari, La nuova disciplina penale dopo la Manovra 2020*, Gruppo 24 ORE, marzo 2020, pag. 23.

aderire ad essa laddove gli strumenti presuntivi impiegati per l'accertamento indiretto della base imponibile entrino in conflitto con i principi fondanti del diritto penale. Pertanto, secondo tale orientamento, le indagini originate da un esposto di reato devono seguire un corso indipendente rispetto a quello seguito dal Fisco, potendo condurre a risultati differenziati, o persino in opposizione, in termini di quantificazione dell'imposta evasa. La giurisprudenza di legittimità è ormai ferma nel sostenere che compete al giudice penale l'onere di accertare l'entità dell'imposta sottratta, operando una valutazione che può giungere a sovrapporsi o divergere rispetto agli esiti di un analogo accertamento dinanzi al giudice tributario, specie per la verifica del superamento delle soglie di punibilità stabilite dal d. lgs. 74/2000.

Conseguentemente, nonostante una revisione o una revoca della pretesa fiscale effettuata dall'autorità tributaria possa verificarsi davanti al giudice tributario, tale esito non impone alcuna restrizione all'operato del giudice penale, che potrebbe raggiungere, sulla base di elementi probatori forse trascurati dal giudice tributario, una conclusione dissimile. È importante, tuttavia, che il giudice penale fornisca una motivazione adeguata e dettagliata per giustificare una tale divergenza nella valutazione. L'avviso di accertamento costituisce, difatti, la delineazione della situazione fiscale ad opera dell'Ufficio, inclusi gli elementi fondanti dell'obbligazione tributaria, che possono essere fondate su presunzioni non sempre caratterizzate da un'adeguata gravità, precisione e coerenza¹⁶⁹.

Un concreto caso pratico riguarda una sentenza della Corte di Cassazione, la quale ha ribadito che il giudice penale ha l'esclusiva responsabilità di verificare e calcolare il debito fiscale nei casi di reati tributari, anche se questo può differire dalle decisioni del giudice tributario. L'accertamento penale segue una procedura autonoma rispetto a quella amministrativa, senza sospensioni o influenze reciproche, come stabilito dall'articolo 20 del decreto legislativo n. 74 del 2000 (Cassazione n. 47837 del 2019)¹⁷⁰.

¹⁶⁹ Elementi che si fondano esclusivamente su indizi non sono considerati significativi, a meno che non rivestano caratteristiche di gravità, precisione e coerenza, tali da permettere una ricostruzione chiara e inequivocabile del fatto o dell'evento storico al centro delle indagini, in modo tale da precludere la plausibilità di altre interpretazioni ragionevoli (art. 192, comma 2°, cod. proc. pen.).

¹⁷⁰ IORIO ANTONIO, ORLANDO LAMONICA, *Reati Tributari, La nuova disciplina penale dopo la Manovra 2020*, Gruppo 24 ORE, marzo 2020, pagg. 25-26.

La nozione di imposta non versata gioca un ruolo critico nella configurazione di numerosi illeciti previsti dal decreto legislativo n. 74 del 2000, poiché l'esistenza di tali reati è intimamente legata al mancato pagamento dell'imposta. Per fornire una definizione precisa, il legislatore ha specificato nel decreto, all'articolo 1, lettera f), che il termine "imposta evasa" è definito come la discrepanza tra l'importo del tributo che è legittimamente dovuto allo Stato e quello effettivamente dichiarato dal contribuente¹⁷¹, oppure rappresenta l'integralità del tributo che sarebbe stato dovuto in assenza di dichiarazione, detratto dall'ammontare delle somme già corrisposte dal contribuente o da terze parti sotto forma di acconti, ritenute o pagamenti anticipati della predetta imposta anteriormente all'inoltro della dichiarazione o alla scadenza del termine previsto per tale scopo; non viene qualificata come "imposta evasa"¹⁷² quella quota ipotetica e non concretamente esigibile che deriva da una correzione verso il basso di perdite riferibili all'esercizio in corso o a perdite fiscali di periodi precedenti che spettano e sono suscettibili di utilizzo¹⁷³.

Da questa specifica formulazione risulta evidente che la definizione di imposta non versata è collegata in modo fondamentale al contenuto della dichiarazione dei redditi. È essenziale anche prendere in considerazione le diverse ritenute di imposta applicate al contribuente tramite le varie figure di sostituto d'imposta¹⁷⁴. Va sottolineato che, nel caso di un contribuente del tutto ignoto all'ente fiscale, che non abbia presentato alcuna dichiarazione, la valutazione dell'imposta non versata richiede una stima non solo delle entrate non dichiarate ma anche delle spese, che pur non avendo trovato posto nella dichiarazione, sarebbero comunque fiscalmente

¹⁷¹ BASSO EZIO, VIGLIONE ALESSANDRO, *Diritto penale tributario*, Giappichelli Editore, 2021, pag. 32; in argomento v. Cass. pen., sez. III, 2 dicembre 2011, n. 5640.

¹⁷² L'affermazione parole "*non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata ad una rettifica in diminuzione o in perdita dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili*" sono state introdotte dall'articolo 1, 1° comma, lett. c), d. lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

¹⁷³ Cass. pen., sez. III, 4 giugno 2014 n. 3868.

¹⁷⁴ Il sostituto d'imposta è un ente o un individuo che assume l'incarico di versare le tasse al posto del contribuente nei confronti dell'amministrazione fiscale, parzialmente o completamente. La legge identifica casi specifici in cui il pagamento di un'imposta è attribuito a un soggetto diverso da quello di origine dell'obbligo tributario. Quando per legge viene designato un soggetto responsabile esclusivo del pagamento di un'imposta, si verifica un processo di sostituzione d'imposta. Ad esempio, il datore di lavoro nel settore privato può fungere da sostituto d'imposta trattando le tasse dalle retribuzioni dei dipendenti e versandole direttamente al Fisco.

deducibili al fine di calcolare il reddito imponibile. È in questo contesto che si dovrebbe interpretare il termine “imposta dovuta” come impiegato dal legislatore. Da tale importo vanno poi scontate le somme già corrisposte dal contribuente o da terzi, sia come anticipi sia come ritenute, o in qualsiasi altra forma di pagamento effettuata.

Per quanto concerne il confronto tracciato dal legislatore tra l'imposta non versata e situazioni di rimborso indebite o crediti di imposta inesistenti, le soglie di punibilità stabilite per l'imposta non versata si applicano parimenti alla richiesta di rimborso ingiusto o alla dichiarazione di un credito di imposta non ammissibile¹⁷⁵. Inoltre, bisogna specificare che le cifre limite per la configurabilità del reato, relative all'importo dell'imposta sottratta, si applicano analogamente in relazione alla grandezza dell'indebito beneficio fiscale chiesto a rimborso o del credito d'imposta non dovuto ma dichiarato¹⁷⁶.

Da notare che con il nuovo regime giuridico, introdotto dal d. lgs. n. 158/2015, che ha sostituito l'art. 13 del d. lgs. 74/2000, si prevede una serie di incentivi per il rispetto delle norme fiscali, variabili in base al tipo di reato. I reati come il mancato versamento di ritenute, dell'IVA o l'uso di compensazioni indebite possono essere depenalizzati se il contribuente estingue il debito fiscale, comprese sanzioni e interessi, prima del dibattimento di primo grado. Per le infedeltà o omissioni nella dichiarazione, la non punibilità si ottiene se il pagamento è effettuato attraverso ravvedimento operoso o dichiarazione tardiva, a condizione che ciò avvenga prima di eventuali azioni ispettive o procedimenti penali¹⁷⁷.

Storicamente alcune azioni che riducevano le entrate fiscali non erano viste come reati dalla giurisprudenza, finché non ci fu un cambiamento nell'interpretazione legale. Un esempio è l'abuso del diritto (elusione fiscale)¹⁷⁸, che è stato incluso tra i reati del d.lgs. 74 del 2000 nonostante la volontà contraria del legislatore. Nel

¹⁷⁵ TURRI GIOVANNI, *I reati penali tributari nella disciplina del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74 Parte prima*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 2, 1 marzo 2023, pag. 688.

¹⁷⁶ Art. 1, lett. g), d. lgs. 74/00.

¹⁷⁷ MASTROIACOVO VALERIA, *Riflessi penali delle definizioni consensuali tributarie e riflessi fiscali delle definizioni bonarie delle vertenze penali*, Rivista di Diritto Tributario, fasc.2, 2015, pag. 150.

¹⁷⁸ GIARDA ANGELO, PERINI ANDREA, VARRASO GIANLUCA (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, 12 ss.

2015, il legislatore ha introdotto un marcato mutamento direzionale attraverso il d.lgs. 128, con l'insediamento dell'art. 10 *bis* nello Statuto del contribuente, dimostrando l'intento di decriminalizzare l'elusione fiscale¹⁷⁹. Per l'interpretazione penalistica, si fa riferimento al comma 13 della normativa, il quale mirava a dissipare eventuali incertezze residue, precisando che le condotte di abuso del diritto non vanno a costituire reati perseguibili ai sensi della legislazione penale tributaria.

Malgrado l'interpretazione giurisprudenziale tenda ad allargare le maglie delle condotte penalmente perseguibili, l'articolo 10 *bis* dello Statuto del contribuente del 2015 non è riuscito a chiarire le incertezze legislative. La giurisprudenza spesso interpreta estensivamente le norme in caso di azioni ambigue che potrebbero sembrare fraudolente, anche se queste complicano l'interpretazione vera delle operazioni. I reati fiscali definiti in origine nel d.lgs. 74/2000 si differenziano dai più recenti per l'intenzione di elusione fiscale, richiedendo un'intenzionalità comprovata e non una semplice motivazione evasiva, e necessitano di una conoscenza precisa delle norme tributarie. Importante è evitare interpretazioni standardizzate e occorre valutare ogni caso specifico per evitare giudizi riduttivi o generalisti¹⁸⁰.

La teoria della colpevolezza suggerisce che il dolo nel diritto penale tributario risulta sfumato perché non implica necessariamente la consapevolezza dell'illecito. In pratica, nell'ambito tributario, è difficile che il contribuente abbia piena consapevolezza dell'illiceità della propria condotta a causa della complessità delle norme fiscali. Di conseguenza, spesso la colpa si basa su presunzioni semplificate o criteri di interpretazione non rigorosi. La giurisprudenza tende a semplificare la prova del dolo associandolo eccessivamente al semplice fatto illecito, senza valutarne compiutamente i presupposti psicologici. Inoltre, il concetto di dolo eventuale spesso entra in gioco quando, ad esempio, un imprenditore in difficoltà

¹⁷⁹ Ai sensi del comma 12 dell'art. 10, in particolare, "*in sede di accertamento l'abuso del diritto non può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie*".

¹⁸⁰ CONSULICH FEDERICO, *Il diritto di cesare lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale, fasc.1, 1 marzo 2020, pagg. 1359-1362.

finanziarie omette i pagamenti fiscali sperando di regolarizzare la situazione ma fallendo nell'intento.¹⁸¹

La Corte di Cassazione ha stabilito, con la sentenza n. 44170/2023, che nel diritto penale tributario, che è parte del diritto penale generale nonostante la sua specialità, non si possono utilizzare presunzioni tributarie per fondare una sentenza di condanna. Questo perché il processo penale deve basarsi su indizi valutati secondo criteri specifici e non può servire per la repressione delle violazioni tributarie, che sono governate da altre leggi. La sentenza ha anche sottolineato la necessità di un dolo specifico per l'evasione fiscale, che si configura soltanto con l'intenzionale sottrazione al pagamento delle tasse. Il diritto penale tributario è stato riconosciuto come un campo distinto e con caratteristiche fondative, a seguito di un intenso esame nella dottrina e nella giurisprudenza attraverso gli anni¹⁸².

L'analisi della potenziale incidenza criminale delle condotte elusive implica un'osservazione introduttiva imprescindibile. L'evocazione dell'evasione fiscale identifica un concetto propriamente penale, non adoperato nella legislazione tributaria, all'opposto, il fenomeno dell'elusione fiscale è circoscritto (seppure non completamente) dal diritto tributario, ma trova una definizione meno esplicita nella sfera penale. Affinché l'elusione venga reputata penalmente significativa è necessario che gli atti classificati come elusivi in ambito fiscale possano assumere contestualmente la formulazione di reato ai sensi del diritto penale.

Conforme alla prospettiva maggioritaria, l'elusione fiscale si posiziona in una zona grigia, equidistante ma incerta, tra l'esercizio legittimo dell'ottimizzazione fiscale e la condotta illecita di evasione fiscale. La seconda si concretizza generalmente con la sottrazione alla conoscenza dell'autorità finanziaria dell'elemento generatore dell'imposizione tributaria, ossia la situazione giuridica suscettibile di generare l'obbligo di versamento fiscale. Tale elemento, al centro della maggioranza degli obblighi tributari, deve essere esplicitamente menzionato nella dichiarazione fiscale del contribuente, dando origine all'obbligo di pagamento.

¹⁸¹ CONSULICH FEDERICO, *Il diritto di cesare lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale, fasc.1, 1 marzo 2020, pag. 1358.

¹⁸² CATENA ROSSELLA, *Reati tributari: nel processo penale non sono ammesse presunzioni legali*, il Quotidiano Giuridico, mercoledì 15 novembre 2023, pag. 2.

In sostanza quindi, conformemente ad una definizione “classica”, l’evasione fiscale costituisce un adempimento colposo del debito tributario risultante dall’avvenuta realizzazione di un presupposto impositivo, mentre l’elusione consiste nel precludere la nascita del medesimo debito, sottraendosi alla situazione prevista dalla legge che lo genera. Coloro che evadono celano all’ente impositore parte o l’intero proprio affare, eludendo così la relativa imposizione; per chi elude, le operazioni effettuate mirano a ottenere, con strutture giuridiche diverse, lo stesso risultato economico soggetto a un regime di tassazione meno gravoso, e agiscono nel pieno rispetto della trasparenza. Tuttavia, evasione ed elusione non rappresentano concetti nettamente distinti, in quanto la demarcazione tra le due può apparire sfumata, e in certe circostanze possono persino apparire come parzialmente coincidenti¹⁸³.

La giurisprudenza tributaria si sta spostando da un sistema punitivo verso l’evasore a una struttura più incentrata sulla depenalizzazione, dove l’adempimento del debito tributario può portare all’esclusione del reato. Con l’introduzione di nuove normative, si è passati da una logica di sola repressione a un approccio che premia la conformità fiscale e incoraggia metodi meno severi nel trattamento delle violazioni tributarie, conformemente agli standard internazionali¹⁸⁴.

3.2 Intersezioni e autonomie: l’evoluzione storica del rapporto tra processo tributario e processo penale

3.2.1 La complessa coordinazione tra procedimenti tributari e penali in Italia

In Italia la questione del coordinamento tra procedura penale e procedura tributaria, quando entrambe riguardano gli stessi fatti materiali con rilevanza fiscale, è indubbiamente intricata e permane come argomento di notevole interesse all’interno della giurisprudenza odierna. Secondo quanto stabilito dall’articolo 21,

¹⁸³ GIACOMETTI TATIANA, *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto*, Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale, fasc.1, 2013, pag. 454.

¹⁸⁴ BONIFACIO GAETANO, *L’ampliato orizzonte processuale di non punibilità dei reati tributari*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 1, 1 gennaio 2024, pag. 95.

terzo comma, della legge 7 gennaio 1929, n. 4, si prevedeva che per i reati individuati dalla normativa sui tributi diretti, l'azione penale fosse intrapresa solamente dopo che l'accertamento dell'imposta e delle relative sovrattasse fosse diventato definitivo secondo le leggi che regolano tale materia.

In questo contesto, si garantiva la coerenza delle sentenze attraverso il vincolo che subordinava l'avvio del procedimento penale alla conclusione preliminare del procedimento tributario¹⁸⁵.

In altri termini, il perseguimento penale poteva avvenire solo dopo la conclusione preliminare del procedimento tributario¹⁸⁶, con una sospensione del periodo di prescrizione per il reato fiscale durante il corso dell'accertamento e del procedimento tributario.

Una volta che il procedimento tributario fosse stato completato, cessava la causa di improcedibilità e il giudice penale doveva attenersi ai risultati dell'accertamento condotto dall'ufficio tributario per quanto riguarda il calcolo dell'imposta evasa. Questo vincolo si applicava anche nel caso in cui fosse stata impiegato lo strumento induttivo¹⁸⁷ da parte dell'ufficio tributario, anche qualora tale pratica non fosse ammessa nel contesto penale.

Tuttavia, questo approccio risultava in netto contrasto con le necessità di tempestività, efficacia ed equità che dovrebbero caratterizzare la punizione dei comportamenti di natura penale nel campo fiscale compiuti dai contribuenti. Da un differente ma concomitante punto di vista, il vincolo per il giudice penale derivante dall'accertamento dell'imposta condotto nell'ambito amministrativo, e risultava

¹⁸⁵ cfr. LA ROSA SALVATORE, *Principi di diritto tributario*, Giappichelli Editore, Torino, 2016, pag. 424.

¹⁸⁶ Di conseguenza, il giudice penale non aveva la possibilità di condurre indagini che potessero essere considerate al di fuori della sua competenza legale, in un contesto in cui i reati fiscali erano comunemente configurati come reati di danno e l'evento era rappresentato dalla sottrazione fiscale. Tale verifica era di notevole complessità e, quindi, affidata esclusivamente agli organi di controllo fiscale. A questo proposito si veda STAGNO M., *Art. 20 d.lg. n. 158/2015*, in NOCERINO CARLO, PUTINATI STEFANO (editori), *La riforma dei reati tributari*, Giappichelli Editore, Torino, 2015, pag. 390.

¹⁸⁷ L'espressione "strumento induttivo" all'interno del linguaggio giuridico tributario identifica l'insieme di procedimenti e tecniche adottate dall'organo amministrativo fiscale per la ricostruzione dell'imponibile tributario di un soggetto passivo. Tale metodologia viene mobilizzata in mancanza di elementi documentali completi e verificabili, o qualora le dichiarazioni erariali del contribuente si rivelino prive di un sufficiente grado di affidabilità.

incompatibile con il principio del libero convincimento, il quale assume un'importanza ancora maggiore nel contesto giudiziario penale¹⁸⁸.

La suddetta pregiudizialità del procedimento tributario rispetto al procedimento penale è stata concepita al fine di evitare l'eventualità di pronunce divergenti su questioni attinenti agli stessi fatti, e tale disposizione trovava un'ulteriore manifestazione nell'istituto della vincolatività dell'accertamento compiuto dagli enti fiscali nei confronti del magistrato penale. Pertanto, spettava esclusivamente al giudice tributario determinare se vi fosse evasione fiscale e, in tal caso, quantificare l'ammontare dell'imposta evasa. Dall'altro lato, il giudice penale avrebbe avuto competenza solo successivamente, limitandosi a valutare se gli eventi precedentemente accertati nel procedimento tributario costituissero o meno un reato penale.

La struttura delineata, che inevitabilmente prolungava i tempi del processo penale, si fondava sull'assunto che il giudice penale non possedesse la competenza necessaria per trattare questioni intricate e tecnicamente complesse, come la valutazione dell'anno e dell'entità dell'imposta evasa, il cui compito veniva affidato esclusivamente ai magistrati tributari.

Nonostante ciò, l'obbligatorietà dell'accertamento fiscale prima del procedimento penale ha causato una significativa limitazione dell'autonomia decisionale della magistratura ordinaria¹⁸⁹.

Nel contesto storico, segnato dalla transizione tra politiche neolibériste e l'ascesa al governo, come Ministro delle Finanze, di Giuseppe Volpi¹⁹⁰, caratterizzato da una crescente tendenza autoritaria, la legge n. 4 del 1929 assume un ruolo significativo. Questo periodo è stato caratterizzato da una crisi economica causata dalla svalutazione della lira, accentuata dagli effetti della Grande Depressione globale innescata dal crollo della Borsa di New York e dalla politica autarchica del regime fascista. In questo contesto, la recessione tra le due guerre mondiali ha

¹⁸⁸ COMELLI ALBERTO, *La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 5, 1 settembre 2019, pag. 2032.

¹⁸⁹ LOCONTE STEFANO, BARBIERI IRENE, *La circolazione delle prove tra il processo tributario e il processo penale*, Il Processo, fasc.2, 1 agosto 2020, pagg. 478 ss.

¹⁹⁰ Ha servito come Ministro delle finanze nel governo di Benito Mussolini, dal 10 luglio 1925 al 9 luglio 1928.

portato a una politica di rigorosa repressione penale per le violazioni fiscali, comprese le omissioni o le dichiarazioni false¹⁹¹.

Le disposizioni concernenti la pregiudizialità tributaria in relazione all'azione penale e la sospensione del decorso della prescrizione, vennero ridimensionate dalla legge 5 gennaio 1956, n. 1, poi successivamente ribadite nell'articolo 58, comma 5°, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, riguardante l'imposta sul valore aggiunto, e nell'articolo 56, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, relativo alle imposte sui redditi. È opportuno notare che entrambi i decreti sono stati abrogati rispettivamente dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 e dal decreto legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito con modifiche dalla legge 7 agosto 1982, n. 516. La decisione legislativa suscitava valide critiche, in quanto mancavano limiti soggettivi per garantire il diritto di difesa e non erano previsti vincoli probatori per tutelare i principi che disciplinano l'accertamento penale¹⁹². L'obbligatorietà degli accertamenti fiscali prima del procedimento penale ha comportato una limitazione dell'indipendenza decisionale della magistratura ordinaria, valutata come incostituzionale dalla Consulta.

3.2.2 La nascita del “doppio binario”

Con la sentenza n. 88 del 1982, la Corte Costituzionale dichiarò l'illegittimità dell'articolo 21, comma 2°, della legge n. 4 del 1929, nel punto in cui specificava che *“l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta, divenuto definitivo in via amministrativa, faccia stato nei procedimenti penali per la cognizione dei*

¹⁹¹ FAZIO ADRIANO, *I rapporti tra processo tributario e processo penale: la crisi del principio del “doppio binario” nella prospettiva dello scambio internazionale di informazioni fiscali*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 5, 1 settembre 2020, pag. 1955.

¹⁹² VIGONI DANIELA, *Giudicato penale e processo tributario (dopo due riforme)*, Diritto Penale e Processo, n. 4, 1 aprile 2023, pag. 564.

reati previsti dalle leggi tributarie in materia di imposte dirette”, per violazione degli articoli 3¹⁹³, 24¹⁹⁴ e 101, comma 2^o¹⁹⁵, della Costituzione.

La Corte Costituzionale rilevò che la suddetta disposizione violava il principio del contraddittorio e il diritto di difesa, poiché privava l’interessato della possibilità di contestare, nel procedimento penale, i risultati dell’accertamento amministrativo, il quale era diventato vincolante. Poco tempo dopo la decisione della Corte Costituzionale, il legislatore decise di abbandonare definitivamente il principio della pregiudizialità tributaria, vigente da oltre cinquant’anni, optando per l’introduzione di un sistema completamente rinnovato. Con l’introduzione della legge 7 agosto 1982, n. 516, è stato istituito il cumulo delle sanzioni penali ed amministrative, una soluzione considerata congruente in virtù della natura anticipatoria all’evasione delle condotte che hanno conseguenze penali. Tale normativa ha reso i due procedimenti temporaneamente autonomi, salvo poi prevedere un momento finale di coordinamento o revisione riguardo ai cosiddetti fatti materiali stabiliti dal giudice penale.

La legge n. 516 del 1982, mediante l’abolizione della pregiudiziale tributaria, ha contribuito alla parziale e ancora non ben definita, istituzione del c.d. “doppio binario” tra procedimento penale e procedimento tributario. Tuttavia, ha conferito un ruolo predominante all’autorità del giudicato penale nel procedimento tributario, limitatamente alla determinazione dei fatti materiali soggetti al processo penale.

¹⁹³ Art. 3 Cost.: “*Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali.*”

È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l’eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l’effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all’organizzazione politica, economica e sociale del Paese”. Questo articolo sancisce il principio dell’uguaglianza e della non discriminazione.

¹⁹⁴ Art. 24 Cost.: “*Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi. La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento.*”

Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione.

La legge determina le condizioni e i modi per la riparazione degli errori giudiziari.” Assicura a tutti i cittadini il diritto di agire in giudizio per la tutela delle proprie situazioni giuridiche e interessi legittimi. Garantisce inoltre il diritto alla difesa in ogni stato e grado del procedimento giurisdizionale.

¹⁹⁵ Art. 101, comma 2°, Cost.: “*I giudici sono soggetti soltanto alla legge*”. Ciò impone che le decisioni della magistratura siano fatte rispettando la legge e le libertà fondamentali, senza alcuna forma di influenza esterna.

Questo ha segnato un cambiamento rispetto al precedente sistema di pregiudizialità vigente fin dal 1929¹⁹⁶.

Nella prassi, nonostante il sistema fosse concepito sulla base del principio di autonomia delle decisioni in ambito penale e tributario, qualora il procedimento penale giungesse a conclusione in via definitiva con una sentenza di proscioglimento o di condanna, tale accertamento avrebbe vincolato il giudice tributario riguardo agli elementi constatati.

In seguito all'emanazione del nuovo codice di procedura penale, sorse un interrogativo riguardo alla compatibilità della normativa stabilita dalla legge n. 516 del 1982 con il cambiato contesto normativo, in particolare con quanto previsto dall'articolo 654 del codice di procedura penale. Quest'ultimo articolo escludeva esplicitamente l'efficacia vincolante del giudicato penale nel processo tributario a causa del limitato regime probatorio di quest'ultimo. La Corte Costituzionale¹⁹⁷, applicando il principio della *lex posterior* rispetto alla *lex specialis* anteriore¹⁹⁸, decise per l'abrogazione tacita dell'art. 12 della legge n. 516 del 1982¹⁹⁹.

La necessità di riconsiderare il rapporto tra l'accertamento e il processo tributario, da un lato, e il processo penale, dall'altro, emerge chiaramente anche alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 247 del 1983²⁰⁰. In questa sentenza vengono ulteriormente approfondite le argomentazioni precedentemente espresse nella sentenza n. 88 del 1982. In particolare, viene affermato che risulta contrario all'articolo 24 della Costituzione Italiana il fatto che l'accertamento dell'imposta, diventato definitivo a seguito della decisione di una Commissione Tributaria, oggi Corte di Giustizia Tributaria, vincoli agli stessi effetti penali chiunque sia estraneo

¹⁹⁶ FAZIO ADRIANO, *I rapporti tra processo tributario e processo penale: la crisi del principio del "doppio binario" nella prospettiva dello scambio internazionale di informazioni fiscali*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 5, 1 settembre 2020, pag. 1955.

¹⁹⁷ Cass., 14 gennaio 2003, n. 380.

¹⁹⁸ Quando i due principi entrano in contrasto, ossia quando una norma speciale anteriore si trova di fronte a una norma generale posteriore, la risoluzione del conflitto può essere complessa. Solitamente, si segue il principio che la legge speciale ha la precedenza sulla generale, a meno che non emerga decisamente che la legge successiva intende regolare in modo complessivo quella materia, soppiantando quindi anche le norme speciali anteriori. La valutazione richiede un'attenta analisi del contesto e delle intenzioni del legislatore.

¹⁹⁹ FAZIO ADRIANO, *I rapporti tra processo tributario e processo penale: la crisi del principio del "doppio binario" nella prospettiva dello scambio internazionale di informazioni fiscali*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 5, 1 settembre 2020, pag. 1955.

²⁰⁰ Sentenza depositata il 15 luglio 1983.

a tale giudizio, non avendo avuto la possibilità di intervenire o partecipare al procedimento²⁰¹.

Pochi mesi dopo il deposito della sentenza n. 88 del 1982, venne emanato il decreto legislativo 10 luglio 1982, n. 429²⁰² con il quale è stato abrogato anche il comma 3° dell'articolo 21 della legge n. 4 del 1929²⁰³. Questo decreto ha introdotto una disposizione volta a regolare il rapporto tra le due possibili azioni processuali in termini di “doppio binario”, ossia di tendenziale reciproca autonomia dei due processi. Ai sensi dell'articolo 12, primo comma, del presente decreto legislativo, si dispone che, in deroga a quanto stabilito dall'articolo 3 del Codice di procedura penale, il procedimento tributario non può essere sospeso. Tuttavia, la sentenza definitiva di condanna o di assoluzione emessa in seguito a un processo relativo a reati contemplati nel contesto delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto ha forza di giudicato nel procedimento tributario per quanto riguarda gli elementi di fatto che sono stati oggetto del procedimento penale²⁰⁴.

Il comma menzionato comprendeva due disposizioni distinte: la prima stabiliva l'inesistenza della sospensione del procedimento tributario anche in presenza di un procedimento penale pendente. La seconda disposizione, invece, riguardava gli effetti derivanti dalla sentenza definitiva di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a processi penali relativi alle imposte sui redditi e/o all'IVA.

Questa sentenza acquisiva l'autorità di cosa giudicata nel procedimento tributario esclusivamente per quanto riguarda i fatti materiali che erano stati oggetto del procedimento penale²⁰⁵. L'articolo 12, primo comma, come opportunamente sottolineato, ha sollevato numerose e delicate questioni, tra cui la sua compatibilità con il nuovo codice di procedura penale, detto anche “Codice Vassalli”, adottato

²⁰¹ L'articolo 56, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, numero 600, è stato dichiarato incostituzionale.

²⁰² Convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 1982, n. 516.

²⁰³ Cfr. l'art. 13, del d.l. n. 429 del 1982.

²⁰⁴ Cfr. SCHIAVOLIN ROBERTO, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Giuffrè, Milano, 1994, 555 ss.

²⁰⁵ Si veda la sentenza della Corte Costituzionale del 29 ottobre 1987, n. 349, che ha respinto la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 12, primo comma, del decreto legge n. 429 del 1982, convertito con modifiche dalla legge n. 516 del 1982, sollevata in relazione agli articoli 2, 3, 24, 25 e 53 della Costituzione.

con decreto del Presidente della Repubblica n. 447 del 1988, il quale era fortemente influenzato dal principio dell'autonomia dei procedimenti e dei relativi giudicati²⁰⁶. Con l'abbandono dell'istituto della pregiudizialità tributaria a favore del nuovo, ma più moderato, concetto di "doppio binario", in pratica, il legislatore ha riconosciuto la reciproca autonomia dei procedimenti, attribuendo al giudicato penale una posizione di primazia nel processo tributario, ma limitatamente alla determinazione dei fatti materiali, invertendo così l'ordine previgente della pregiudizialità²⁰⁷.

In prospettiva prodromica, si verifica una precoce attribuzione dello stigma criminale a comportamenti semplici, che coinvolgono situazioni di mero rischio presumibile, portando così alla criminalizzazione di azioni preliminari che presentano una lesività indiretta, necessariamente meno significativa rispetto all'interesse finale rappresentato dalla corretta riscossione delle imposte²⁰⁸. Un esempio emblematico è rappresentato dall'omessa presentazione della dichiarazione, che comporta un disvalore autonomo indipendentemente dall'obiettivo concreto perseguito.

La proliferazione dei reati, talvolta anche per questioni di minore rilevanza, aveva causato un rallentamento dei procedimenti penali. Questo sistema presentava gravi criticità, poiché se da un lato il procedimento penale garantiva una maggiore tutela per il contribuente-imputato, d'altro canto era evidente che il processo penale doveva progredire più rapidamente rispetto a quello tributario, il quale spesso procedeva a ritmi più lenti e incerti.

Con l'implementazione del "Codice Vassalli", si apre una riflessione sui rapporti tra il procedimento tributario e il giudicato penale, alla luce di una possibile incompatibilità tra l'articolo 654 del cod. proc. pen. e l'articolo 12 della legge n. 516 del 1982.

Il primo, se non esplicitamente abrogativo del secondo, sicuramente entra in conflitto con esso, determinando così l'esclusione dell'efficacia vincolante del

²⁰⁶ COMELLI ALBERTO, *La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice*, *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5, 1 settembre 2019, pagg. 2034-2035.

²⁰⁷ STEA GAETANO, *Diritto penale e processo tributario, vecchie problematiche recenti soluzioni*, in *Riv. pen.*, 2011, 6, pag. 618.

²⁰⁸ POLLARI NICOLÒ, *Rapporto tra processo penale e amministrativo nel diritto tributario*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 2001, maggio, 2023.

giudicato penale nel contesto del processo tributario, a causa delle restrizioni del regime probatorio.

Di fronte al giudice tributario, è necessario raggiungere autonomamente un adeguato livello di prova, anche tenendo conto delle considerazioni della Magistratura penale²⁰⁹. La successione delle norme assume un'importanza significativa e l'abrogazione non è casuale né trascurabile, ma ha un significato sistematico che l'interprete deve riconoscere. I primi a non riconoscere questa situazione furono proprio i giudici tributari di primo grado, sostenuti da una parte della dottrina, mentre l'Amministrazione Finanziaria e la Corte di Cassazione esprimevano un parere contrario²¹⁰.

Si abbandonò pertanto la prescrizione di condizionare il giudizio, mentre, contemporaneamente, venne istituita una norma volta a conferire validità al giudicato penale, nel caso in cui il procedimento penale, giunto in precedenza alla sua conclusione definitiva, si fosse svolto con maggiore tempestività rispetto al procedimento tributario. Inoltre, rimase in discussione la valutazione della pertinenza dell'articolo 20 del codice di procedura penale del 1930, che riguarda la sospensione discrezionale del procedimento penale quando la determinazione dell'eventuale commissione di un reato è subordinata alla risoluzione di una causa giurisdizionale dinanzi a un tribunale civile o amministrativo.

Tuttavia, l'articolo 12 era destinato a essere rapidamente confrontato con il vigente codice di procedura penale: infatti, al tempo si stava discutendo della sua permanenza in vigore o della sua tacita abrogazione in virtù dell'articolo 207 delle disp. coord. cod. proc. pen., il quale stabilisce che nel corso dei procedimenti concernenti qualsiasi reato, inclusi quelli delineati da leggi speciali, è imperativo

²⁰⁹ Cass., sez. V, n. 380 del 14 gennaio 2003 per cui *“La sentenza del giudice penale, stante l'implicita abrogazione dell'art. 12 della legge n. 516 del 1982 da parte dell'art. 654 c.p.p. nella sua recente ed attuale formulazione, assume efficacia vincolante nel processo civile, amministrativo e tributario solo nei confronti di coloro che abbiano partecipato al processo penale e sempreché la soluzione adottata dal giudice penale dipenda dagli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudicato penale e la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa, come appunto avviene nei casi nei quali la normativa tributaria introduca criteri presuntivi di accertamento”*.

²¹⁰ RUSSO FABIO, *L'equilibrio storico sistematico tra processo penale e tributario alla luce dei principi CEDU e pronunce della Corte EDU*, Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 1, 1 gennaio 2017, pag. 131.

rispettare le disposizioni dello stesso Codice, tranne ove diversamente indicato nel titolo I e nel titolo III, sempre dello stesso Codice.

Una parte della dottrina proponeva l'applicazione della nuova disciplina codicistica relativa agli effetti extrapenali del giudicato, un'altra parte della dottrina sosteneva la sopravvivenza dell'articolo 12 della legge n. 516 del 1982²¹¹. Quest'ultima posizione metteva in evidenza l'inopportuno richiamo all'articolo 207 delle disp. att. cod. proc. pen., poiché non rilevante nel caso in questione, e richiamava il principio "*lex posterior generalis non derogat priori speciali*"²¹².

3.2.3 "Doppio binario" e autonomia procedurale: la disciplina del nuovo millennio

La questione è stata definitivamente risolta dall'intervento del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74: mentre l'articolo 25 abroga esplicitamente il Titolo I, che include anche l'articolo 12 della legge n. 516 del 1982, l'articolo 20 stabilisce che "*il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale che riguarda gli stessi fatti o fatti dai quali dipende comunque la loro definizione*".

Confermata la mancanza di vincoli di pregiudizialità e sottolineata l'autonomia tra processo penale e processo tributario, si stabilisce che non solo il processo tributario, ma anche il procedimento amministrativo di accertamento, non possano essere sospesi. Tuttavia, non viene specificata l'efficacia del giudicato penale, mantenendo così un assetto che si basa sul principio del cosiddetto "doppio binario".

Una volta esclusa la pregiudizialità penale²¹³ e superato il divieto di sospensione, il giudice tributario ha il compito di valutare solamente incidentalmente ogni

²¹¹ CORSO PIERMARIA, *Azione civile e processo penale*, in AA.VV., *Lezioni sul processo penale*, Milano, 1990, pag. 301

²¹² Tale principio giuridico afferma che una normativa successiva, di portata generale, non prevale su una precedente, più specifica. Con questo si intende che una nuova legge più generale non sostituisce automaticamente le disposizioni di una legge antecedente che tratta la materia in modo specifico e particolareggiato.

²¹³ LOCONTE STEFANO, *La sospensione del processo tributario*, in *Il processo*, 2019, fasc. 2, pag. 359.

questione che costituisce un presupposto logico-giuridico rispetto alla decisione da prendere.

Dunque, in seguito alla caduta della norma speciale, avvenuta sia nel 1989 per tacita abrogazione dell'articolo 12 ad opera della disposizione di coordinamento del codice di rito, sia nel 2000 per abrogazione esplicita, e considerando l'assenza di una disposizione specifica sull'efficacia del giudicato penale nel procedimento tributario, si tende erroneamente a ritenere applicabile l'articolo 654 del codice di procedura penale²¹⁴.

Con l'entrata in vigore del nuovo Codice di procedura penale, ratificato mediante il Decreto del Presidente della Repubblica n. 447 del 1988, si è assistito a un'ulteriore evoluzione dei rapporti tra i due diversi procedimenti giudiziari presi in esame, con particolare riferimento agli articoli 3, 479, primo comma e 654 del cod. proc. pen. Quest'ultimo articolo solleva alcune questioni interpretative che richiedono un'attenta riflessione, soprattutto riguardo agli effetti delle sentenze penali definitive, sia di condanna che di assoluzione, in relazione ad altri procedimenti civili o amministrativi. Apparentemente applicabile anche al procedimento tributario, tale disposizione subordina l'efficacia vincolante del giudicato penale a diversi requisiti.

Innanzitutto, in conformità con l'articolo 654 del cod. proc. pen., la sentenza penale definitiva ha efficacia vincolante nei confronti dell'imputato e della parte civile che si sia costituita o intervenuta nel processo penale. Pertanto, tale effetto vincolante può essere esteso al processo tributario solo nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria abbia agito in qualità di parte civile, costituendosi o intervenendo nel procedimento penale.

Tale circostanza non sempre si verifica, poiché risulta problematica la determinazione di un danno risarcibile a favore di un soggetto che detiene già considerevoli poteri autoritativi, che gli consentono di recuperare le imposte evase e di infliggere sanzioni amministrative correlate. Pur essendo concepibile un danno (percepito come di natura morale) derivante principalmente dalla "lesione

²¹⁴ VIGONI DANIELA, *Giudicato penale e processo tributario (dopo due riforme)*, Diritto Penale e Processo, n. 4, 1 aprile 2023, pag. 564.

dell'interesse pubblico implicito nelle norme tributarie”, la sua concreta applicazione risulta complessa²¹⁵.

Un ulteriore limite all'efficacia vincolante della sentenza penale definitiva è rappresentato dal requisito che sia stata pronunciata in seguito a dibattito, il che esclude alcune categorie di decisioni da potenziali fonti di vincoli per il giudice tributario. Tuttavia, il limite più significativo all'efficacia vincolante del giudicato penale deriva dall'assenza nella “legge civile” di restrizioni sulla prova della posizione soggettiva oggetto di controversia.

Nel contesto del processo tributario, il giuramento e la prova testimoniale non erano consentiti, come indicato dall'articolo 7, quarto comma, del decreto legislativo n. 546 del 1992, tale normativa di riferimento ha subito una modifica per effetto del decreto legislativo n. 220 del 2023, il quale ha avuto efficacia giuridica a partire dal 4 gennaio 2024 (si approfondirà tale tematica nel paragrafo successivo). Questa disposizione, prima della recente modifica, imponeva notevoli restrizioni sul versante probatorio nel processo tributario, ostacolando così l'efficacia vincolante del giudicato penale, anche nel caso in cui gli altri due requisiti ipoteticamente risultassero soddisfatti.

In aggiunta, durante l'esercizio dei poteri di indagine e degli atti di accertamento tributario, l'ufficio tributario può avvalersi di presunzioni che non soddisfano i requisiti di gravità, precisione e concordanza²¹⁶. Tuttavia, è importante notare che tali requisiti devono coesistere simultaneamente ai fini della valutazione probatoria nel contesto processuale penale, come previsto dall'articolo 192, comma 2°, cod. proc. pen²¹⁷. In mancanza di tali requisiti, le presunzioni si configurerebbero come meri indizi dai quali il giudice non può trarre deduzioni sull'esistenza di un fatto²¹⁸. In tale contesto, occorre sottolineare che la sentenza penale definitiva non gode di automatica autorità di cosa giudicata nel contesto del giudizio tributario, anche nel caso in cui i fatti accertati nel procedimento penale coincidano con quelli presi in

²¹⁵ LA ROSA SALVATORE, *Principi di diritto tributario*, cit., 425.

²¹⁶ Si consideri il secondo comma dell'articolo 39 del Decreto del Presidente della Repubblica numero 600, datato 29 settembre 1973, che riguarda la determinazione dei redditi sulla base delle registrazioni contabili.

²¹⁷ l'art. 192, comma 2°, c.p.p.: “L'esistenza di un fatto non può essere desunta da indizi a meno che questi siano gravi, precisi e concordanti”.

²¹⁸ Cass. pen., 10 marzo 2014, n. 11380.

considerazione dall'Amministrazione finanziaria durante l'esercizio dei suoi poteri amministrativi nei confronti del contribuente oggetto di indagine²¹⁹.

L'ambito processuale rimane nettamente distinto per quanto riguarda questi due procedimenti giudiziari, ai quali si applicano specifiche disposizioni normative. I due processi vengono svolti in uno stato di reciproca autonomia²²⁰ e sono posizionati l'uno rispetto all'altro su un piano equordinato, senza la previsione, secondo la legge vigente, di una pregiudiziale tributaria o penale, anche se teoricamente concepibile.

Questa struttura, tuttavia, non risolve in modo coerente la questione dei giudicati potenzialmente contrastanti, al termine del relativo iter processuale. Infatti, in presenza di un conflitto tra giudicati, tale situazione sembra non essere risolvibile e ciò rappresenta un limite significativo rispetto all'approccio adottato nel modello di coordinamento in esame.

D'altra parte, l'articolo 25 del d. lgs. n. 74 del 2000 ha abrogato l'articolo 12 del d. l. n. 429 del 1982, segnando un significativo cambio di direzione normativa. Inoltre, l'articolo 20, rispetto al precedente articolo 12, primo comma, del decreto legge n. 429 del 1982, ribadisce la completa autonomia del processo tributario, estendendo tale autonomia anche all'esercizio dei poteri amministrativi di indagine e all'emissione degli atti impositivi da parte dell'ufficio tributario. Quest'ultimo non può essere sospeso durante il procedimento penale che riguarda gli stessi fatti materiali di rilevanza fiscale²²¹. Tuttavia, non è stata confermata l'efficacia esterna del giudicato penale, ma è soggetta all'applicazione dei principi e delle regole contenute nel nuovo codice di procedura penale. In particolare, il coordinamento è disciplinato dall'art. 654 cod. proc. pen., come precedentemente analizzato. L'articolo 20 dell'innovativo quadro legislativo, introdotto con il d. lgs. n. 74 del 2000, conferma e amplia la reciproca autonomia procedurale. Inoltre, un ruolo significativo è attribuito all'articolo 19, il quale disciplina il concorso apparente tra

²¹⁹ Cass., sez. VI, 18 giugno 2013, n. 15190.

²²⁰ MANONI ELISA, *Riflessioni sul rapporto tra sistema penale e sistema tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2014, pag. 1034 ss.

²²¹ RUSSO FABIO, *L'equilibrio storico sistematico tra processo penale e tributario alla luce dei principi CEDU e pronunce della Corte EDU*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale.*, 2017, pag. 136.

le norme sanzionatorie penali e amministrative in conformità al principio di specialità, introdotto con l'obiettivo di prevenire il cumulo di sanzioni.

Tuttavia, nella pratica giudiziaria tale articolo ha riscontrato un'effettiva applicazione limitata e, per una visione più ampia, secondo l'interpretazione consolidata delle corti di legittimità, si manifesta raramente una perfetta corrispondenza tra le norme penali e quelle di diritto tributario. Un caso esemplificativo è dato dalla penalizzazione per il mancato versamento dell'Iva: nell'ottica del diritto tributario si sanziona ciascuna omissione di pagamento individuale, che si verifica nelle ricorrenze fisse, mensili o trimestrali; per converso, il diritto penale considera rilevante solo la mancata transazione entro il periodo stabilito per il saldo acconto relativo all'anno successivo²²².

Questo perché le sanzioni penali sono comminate per il superamento di determinate soglie in base a un criterio di natura quantitativa, mentre le sanzioni amministrative seguono una logica qualitativa.

3.2.4 Il giudicato penale nel processo tributario

L'evidente autonomia dei giudici che operano in contesti mentali e normativi distinti accentua il rischio di valutazioni divergenti su un medesimo fatto, mettendo così in discussione la coerenza dell'ordinamento giuridico²²³ e contravvenendo agli stessi sviluppi comunitari²²⁴ contrari al principio del *ne bis in idem*, cioè il diritto di non essere giudicati due volte per lo stesso fatto.

Questo richiamo²²⁵ ha influenzato in modo significativo l'azione del legislatore nella stesura della legge 11 marzo 2014, n. 23, al fine di ridurre l'ambito di

²²² COMELLI ALBERTO, *La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 5, 1 settembre 2019, pag. 2036.

²²³ MARINI GIUSEPPE, *Unità del fatto tra processo penale e attività dell'amministrazione finanziaria*, in Diritto e pratica tributaria, 1998, pag. 772.

²²⁴ Si consideri, ad esempio, la sentenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo del 4 marzo 2014, relativa al ricorso n. 18640/10, nel caso *Grande Stevens e altri c. Italia*.

²²⁵ Si fa riferimento alla violazione dell'articolo 6, paragrafo 1, della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU), che riguarda il diritto a un processo equo, e dell'articolo 4, paragrafo 7, della CEDU, che concerne il diritto a non essere processati due volte per lo stesso reato. Per un approfondimento sulla possibilità di invocare tali diritti nel contesto del processo tributario, si consiglia la consultazione di RUSSO PASQUALE, *Il giusto processo tributario*, in Rassegna Tributaria, 2004, pag. 233.

intervento della sanzione penale ai soli casi caratterizzati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale. Tale intento di riduzione delle fattispecie penali è perseguito anche mediante una revisione e una rideterminazione delle soglie di punibilità e l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità.

L'autonomia procedurale intenzionalmente preservata, introdotta dal legislatore agli inizi del secolo²²⁶, non impediva la condivisione di dati e informazioni provenienti da fonti penali, consentendo così all'Amministrazione Finanziaria di utilizzarli nella fase di accertamento tributario. Tuttavia, il principio di specialità ha fin da subito sollevato problematiche a causa della coesistenza di “due giudici per l'evasione fiscale”.

L'autonomia procedurale comporta delle conseguenze significative, poiché ciò che per il giudice penale costituisce un reato di evasione potrebbe essere considerato una condotta non evasiva o elusiva dal giudice tributario²²⁷.

Alcuni organi giudicanti hanno spostato l'attenzione dall'aspetto procedurale, cioè dalla coesistenza simultanea dei due processi, a quello sostanziale, focalizzandosi sulla coesistenza di diverse sanzioni. In tal senso, è stata fortemente criticata la pratica del cosiddetto “doppio binario” per violazione del principio del *ne bis in idem*²²⁸.

La legge delega n. 23 del 11 marzo 2014 ha affidato al governo il complesso compito di riformare il sistema penale-tributario, anche alla luce degli obiettivi comunitari, ma nel rispetto del quadro normativo attuale. Questa legge si colloca all'interno di una serie di interventi legislativi mirati a migliorare il rapporto tra l'Agenzia delle Entrate e il contribuente.

Sempre in quegli anni, l'ordinamento tributario italiano è stato soggetto a una serie di leggi, con diverse articolazioni, accomunate dalla volontà di modernizzare il rapporto fiscale mediante forme di dialogo sempre più sofisticate, quasi al punto di cambiarne la natura.

²²⁶ Tramite il d. lgs. n. 74 del 2000.

²²⁷ AIUDI BRUNO, *Processo tributario e processo penale: un rapporto controverso*, in Bollettino tributario d'informazioni, 2004, fasc. 2, pag. 89.

²²⁸ AMATUCCI FABRIZIO, *I principi della proporzionalità e del ne bis in idem nel sistema sanzionatorio tributario*, in Diritto e pratica tributaria internazionale, 2015, pag. 2.

In questi interventi, sebbene disorganici, si può individuare una volontà di prevenire l'evasione fiscale e al contempo ridurre i contenziosi, promuovendo nuove forme di *compliance* fiscale attraverso strumenti di dialogo più avanzati e innovativi.

Seguendo questa linea e dopo l'approvazione degli appositi schemi, è stato emanato il decreto legislativo n. 158 del 2015, il quale introduce innovazioni significative su alcune fattispecie di reato²²⁹, sebbene influenzi in modo indiretto e mitigato le criticità connesse al cosiddetto “doppio binario”, limitando l'estensione dei termini temporali supplementari, considerata legittima solo se la denuncia viene presentata o trasmessa entro la scadenza ordinaria prevista per l'accertamento. Tuttavia, non elimina completamente tutti i dubbi connessi a questa questione²³⁰.

In tale schema legislativo, le magistrature responsabili per tali procedimenti operano con indipendenza e non sono vincolate tra di loro, di conseguenza, il pronunciamento penale può al massimo costituire un elemento a favore del contribuente, il quale richiede una valutazione indipendente nell'ambito tributario, e analogamente per quanto riguarda l'esito del processo tributario rispetto a quello penale.

Conformemente a ciò, l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità stabilisce che, come anche illustrato in varie sentenze della Corte di Cassazione (n. 22066/2023, n. 4619/2023, n. 16649/2020, n. 28174/2017, n. 16262/2017, n. 8129/2012), non si può riconoscere alcuna efficacia di giudicato automatico nel contesto del procedimento tributario in seguito al verdetto penale definitivo, sia esso di condanna o di assoluzione, pronunciato relativamente a delitti in materia fiscale. Questa assenza di automaticità permane anche quando gli eventi stabiliti nel foro penale coincidano con quelli oggetto di indagine da parte dell'Ente Impositore nei confronti del contribuente. Il magistrato preposto al giudizio tributario, di fronte a una decisione conclusiva in materia di illeciti tributari, non è legittimato ad attribuirne di diritto l'effetto vincolante nei confronti delle operazioni di accertamento fiscale, bensì, avvalendosi della propria indipendente facoltà di

²²⁹ Si consideri l'articolo 4, che tratta il reato di dichiarazione infedele. Per un'analisi dettagliata, si rimanda al lavoro di LIBURDI DUILIO, RANOCCHI GIAN PAOLO, *Le sanzioni per infedele dichiarazione seguono il principio di proporzionalità*, in *Fisco*, 2015, pag. 4029.

²³⁰ RUSSO FABIO, *L'equilibrio storico sistematico tra processo penale e tributario alla luce dei principi CEDU e pronunce della Corte EDU*, *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 1, 1 gennaio 2017, pag. 131.

valutazione comportamentale dei soggetti in causa e delle prove documentali aggregati al processo, deve procedere alla valutazione ponderata della pertinenza e dell'incidenza di tale sentenza²³¹.

Il giudice di tale ambito può pertanto utilizzare le informazioni contenute in questi documenti per formare il proprio giudizio riguardo l'esistenza effettiva dei fatti in esame nel processo di sua competenza, a patto di eseguire una valutazione indipendente e secondo i criteri specifici per la distribuzione del peso probatorio nel contenzioso tributario. Detto in altri termini, e rifacendosi a un recente *dictum* della Corte Suprema, l'autonomia del processo tributario rispetto a quello penale esige che il giudice tributario non si limiti a constatare l'esito definitivo di un procedimento penale riguardante reati fiscali, né ad accettarne senza critica i risultati assolutori. Piuttosto, nella sua analisi della condotta e delle prove disponibili (art. 116 cod. proc. civ.), il giudice deve esercitare la propria capacità di valutazione incrociando il contenuto dell'imputazione penale con altre prove a disposizione nel contesto tributario²³².

Dalla panoramica delineate fino ad ora si desume un approccio giurisprudenziale abbastanza definito e ponderato. Da un lato, i giudici tributari non possono basare il loro giudizio semplicemente facendo riferimento ai risultati delle cause penali senza un'analisi critica, indipendentemente dal fatto che tali risultati siano favorevoli o contrari agli interessi del contribuente, evitando così di ripercuotere automaticamente tali effetti sul procedimento di accertamento fiscale individuale; dall'altro, i giudici non devono ignorare i risultati di tali cause penali nel momento in cui vengono introdotti nel contesto del processo tributario dalle parti coinvolte. I giudici tributari sono chiamati, utilizzando il proprio giudizio autonomo nel valutare sia la condotta delle parti che le prove presentate.

Va inoltre sottolineato che questa valutazione deve tener conto non solo delle disparità negli strumenti probatori ammessi nelle due giurisdizioni, ma in modo più significativo, delle differenze fondamentali nel tipo di fatti che necessitano di essere dimostrati, che coincidono solo parzialmente²³³, così come del diverso approccio

²³¹ DE STEFANI LUCA, *Guida alla Riforma Fiscale*, Gruppo 24 ORE, settembre 2023, pag. 174.

²³² Cass. civ., Sez. trib., 5 luglio 2018, n. 17619.

²³³ Per illustrare meglio, si prenda in considerazione il caso di fatture per operazioni inesistenti dal punto di vista soggettivo: per la sfera penale è necessario dimostrare che l'emittente della fattura,

nella distribuzione dell'onere probatorio. A questo proposito, solo nel contesto tributario e non in quello penale, l'onere della prova è disciplinato dall'articolo 2697 del codice civile²³⁴. In tale contesto variegato e intricato, si evince con chiarezza che invocare una presunta distinzione rigida e una piena autonomia tra i due procedimenti giudiziari è, se non fuorviante, almeno insufficiente a cogliere la reale complessità della materia²³⁵.

3.3 Riforma Fiscale: il nuovo corso dei procedimenti tributari e penali in Italia

3.3.1 L'introduzione della nuova "Riforma Fiscale"

Il Parlamento, con il promulgamento della legge 9 agosto 2023, n. 111, concernente la delega al potere esecutivo per l'adozione di norme riformatrici del sistema fiscale, ratificata in data 4 agosto 2023 e successivamente pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 14 agosto 2023, n. 189, ha conferito mandato al Governo per emanare, entro il termine perentorio del 29 agosto 2025, ossia entro ventiquattro mesi dall'effettiva entrata in vigore della predetta normativa a partire dal 29 agosto 2023, decreti legislativi calibrati ai fini della riforma dell'apparato impositivo nazionale. L'operato governativo dovrà avvenire dietro proposta del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Mef), e, laddove pertinente, del Ministro per gli Affari Regionali e le Autonomie, in sinergia con i Ministri di competenza per materia, nel rigoroso rispetto delle basi costituzionali italiane, dei dettami giuridici dell'Unione Europea, nonché del tessuto normativo internazionale. Ciò in conformità ai principi e criteri

ritenuta falsa, era consapevole di agire come intermediario, mentre per l'ambito tributario basta provare che il contribuente, esercitando la normale prudenza, avrebbe dovuto riconoscere tale intermediazione. In questo scenario, è evidente che la dimostrazione da parte del giudice penale dell'assenza di intermediazione può essere significativa per il processo tributario. Tuttavia, la comprovata mancanza di consapevolezza del contribuente riguardo alla frode in cui si è trovato coinvolto non implica automaticamente che egli fosse in buona fede o ignorasse la frode stessa senza colpa.

²³⁴ Art. 2697 c.c.: "*Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.*

Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda".

²³⁵ GIANONCELLI STEFANIA, *Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.2, 1 giugno 2019, pag. 192.

direttivi generali disposti dagli articoli 2 e 3 della legge delega, come pure ai criteri direttivi specifici delineati dagli articoli 4 fino al 20 della stessa legge (art. 1, comma 1°, legge 9 agosto 2023, n. 111)²³⁶.

All'interno della struttura normativa prevista dall'articolo 20 della legge delega avente ad oggetto la riforma del sistema sanzionatorio in ambito tributario, la cui architettura si articola in una tripartizione di disposizioni che regolamentano, rispettivamente, gli aspetti universali delle sanzioni amministrative e penali, quelle esclusivamente penali e quelle esclusivamente amministrative, si evincono quattro principi cardine destinati a governare il regime delle sanzioni amministrative:

1. L'introduzione di un meccanismo volto a incrementare la proporzione fra la sanzione tributaria applicata e il fatto illecito sottostante, mediandone l'onere punitivo e allineandolo ai parametri prevalenti negli altri ordinamenti europei.
2. L'istituzione di meccanismi atti a garantire un'applicazione efficace del regime sanzionatorio, adeguando le norme attinenti al ravvedimento operoso, insieme a una scala decrescente di riduzione delle sanzioni che si conformi al criterio di proporzionalità delineato al punto 1).
3. La preclusione di applicazione di sanzioni in misura aggravata fino al definitivo accertamento del giudice in merito a infrazioni precedenti, con una più precisa delimitazione delle fattispecie di reiterazione recidiva.
4. La revisione delle disposizioni che disciplinano il concorso di norme sia in forma materiale che formale e la persistenza nel tempo delle infrazioni, allo scopo di conciliare la normativa con i principi precedentemente citati e, ove opportuno, di promuovere l'estensione del loro ambito di applicazione ai meccanismi deflattivi del contenzioso.

Questa trasformazione normativa, che potrebbe essere erroneamente percepita come limitata a modifiche di natura prettamente esecutiva e pratica, (quali il ravvedimento operoso, la reiterazione dell'infrazione, il concorso e la reiterazione delle violazioni) si rivela essere un intervento riformistico dotato di una rilevante portata innovativa, trovando nel primo dei principi illustrati, ossia quello che mira

²³⁶ DE STEFANI LUCA, *Guida alla Riforma Fiscale*, Gruppo 24 ORE, settembre 2023, pag. 6.

a un miglioramento della proporzionalità delle sanzioni tributarie, la sua energia propulsiva fondamentale, orientata verso un allineamento e un alleggerimento delle pene in confronto ai livelli riconosciuti in altre giurisdizioni europee, inoltre, stabilendo principi guida per garantire una sinergia efficace tra sanzioni di natura penale e quelle tributarie²³⁷.

Tale iniziativa legislativa si accoglie con interesse, nonostante emergano alcuni aspetti meritevoli di ulteriore considerazione. In primo luogo, la necessità di adottare detti principi guida nasce presumibilmente dall'intenzione di mitigare le discordanze nate dal cosiddetto "doppio binario" tra il contenzioso tributario e il procedimento penale. In effetti, non è insolito che si verifichino situazioni incongrue, come quelle in cui il contribuente è esentato da responsabilità nell'ambito penale, essendo prosciolto per non aver commesso il fatto, mentre contestualmente risulta soccombente nel procedimento tributario parallelo. Questa discrepanza è giustificata dalla giurisprudenza di legittimità sulla base dell'assunto che, nel processo tributario, le presunzioni sono considerate sufficienti e dunque il risultato positivo del processo penale possa corrispondere alla mera mancanza di prove a sostegno del fatto imputato²³⁸.

3.3.2 L'articolo 20 della Legge Delega

L'articolo 20 della normativa in esame istituisce, tra le sue direttrici normative, il mandato di riconsiderare le connessioni esistenti tra il procedimento penale e il procedimento tributario, con particolare enfasi sul fondamento in materia del divieto di doppia incriminazione, o "*ne bis in idem*", in armonia con i principi cardine sopra citati. Sottende che, nelle istanze in cui si verifica una sentenza penale definitiva di assoluzione su basi di non esistenza del fatto o di non commissione da parte dell'imputato, le circostanze concrete verificate nel corso del dibattito processuale debbano essere vincolanti nel contesto del procedimento tributario per ciò che concerne la verifica degli stessi fatti. Inoltre, si prevede un adeguamento degli aspetti processuali e sostanziali correlati alle situazioni di non punibilità e di riconoscimento di circostanze attenuanti in conformità alla reale durata dei piani di

²³⁷ DE STEFANI LUCA, *Guida alla Riforma Fiscale*, Gruppo 24 ORE, settembre 2023, pag. 168.

²³⁸ DE STEFANI LUCA, *Guida alla Riforma Fiscale*, Gruppo 24 ORE, settembre 2023, pag. 174.

rientro dei debiti tributari, anche durante la fase precedente all'iniziazione del procedimento penale. Si rilevano, all'interno della disposizione, tre specifiche prescrizioni che si occupano in ordine di:

1. Il riconoscimento giuridico delle decisioni penali di assoluzione nei confronti del processo penale concomitante;
2. La sincronizzazione dei piani di dilazione del pagamento stabiliti dal sistema tributario con le norme relative alla non punibilità;
3. La regolamentazione concernente l'osservanza del principio di "*ne bis in idem*".

Il primo dei criteri direttivi prevede che la risoluzione giudiziale definitiva di assoluzione, motivata sulla non esistenza del fatto o sull'estraneità dell'imputato al medesimo, generi effetti preclusivi ("effetto di giudicato") in merito ai fatti concreti constatati durante il dibattimento. Tale ordinamento si applica alle situazioni in cui la presunta infrazione fiscale assuma parimenti di illecito penale, dando origine a due distinti iter procedimentali: uno di carattere tributario e l'altro penale.

In virtù dei principi delineati dall'ambito riformatrice della delega fiscale, è prescritto che, prospetticamente, il giudice adito in controversie tributarie si conformerà ai rilievi di fatto appurati da un verdetto penale definitivo. All'inizio del procedimento tributario, sarà pertanto compito del giudice accertare la corrispondenza fattuale: nella maggioranza dei casi, è prevedibile che vi sia una sovrapposizione, poiché sia il procedimento penale sia l'esame di merito connesso abitualmente traggono origine dai medesimi documenti probatori, quali, ad esempio, l'avviso di accertamento, il processo verbale di constatazione, o altri analoghi riscontri emersi in fase di ispezione fiscale. Durante il dibattimento (processo penale), l'accusa formulata dovrà essere contestata e contraddetta mediante l'apporto di elementi di prova da parte imputato, comprendenti, tra l'altro, deposizioni testimoniali, esplorazioni difensive, perizie tecniche, e simili, finalizzate ad ottenere una sentenza di assoluzione²³⁹.

All'esito del processo, l'organo giurisdizionale penale potrà emettere un decreto di assoluzione attestante l'inesistenza del fatto (e conseguentemente, la mancata

²³⁹ DE STEFANI LUCA, *Guida alla Riforma Fiscale*, Gruppo 24 ORE, settembre 2023, pag. 174-175.

perpetrazione dell'illecito fiscale) oppure la non partecipazione al fatto da parte dell'imputato (ossia, la non imputabilità al contribuente). Qualora tale sentenza non sia soggetta a contestazione e acquisisca dunque carattere di irrevocabilità, spetterà al giudice competente in ambito tributario dar corso al proprio giudicato sulla base di questa premessa fondamentale; questo potrebbe, con ragionevole probabilità, tradursi in una risoluzione vantaggiosa per il contribuente.

La normativa stabilisce che la decisione positiva, per il contribuente-imputato, debba avere rilevanza vincolante nel procedimento tributario esclusivamente allorché vi sia conformità tra i fatti determinati durante il dibattito processuale. Questa condizione solleva alcune considerazioni di tipo applicativo. Nelle circostanze in cui il processo penale si basa su rilievi emergenti da un Processo Verbale di Constatazione (PVC), che poi abbia costituito il fondamento per l'emissione dell'avviso di accertamento, non si avvertono ostacoli; le perplessità emergono, piuttosto, nei contesti in cui la contestazione differisce per determinati motivi nel corso del giudizio penale. Un esempio rilevante è rappresentato dalle situazioni in cui, nell'ambito delle verifiche attuate per fini tributari, non venga specificata la reale natura delle fatture, se oggettivamente o soggettivamente inesistenti, e che questa qualificazione intervenga in un momento successivo per iniziativa del Pubblico Ministero, sulla base delle indagini svolte²⁴⁰.

Una ulteriore clausola escludente, implicita nell'indirizzo normativo, interessa le fattispecie dove la definitiva constatazione dei fatti sia avvenuta in un contesto diverso da quello del dibattito giudiziale. La norma guidata dalla delega legislativa prescrive espressamente che prenderanno valore giuridico le sentenze penali irrevocabili relative ai fatti materiali definiti nel corso del dibattimento²⁴¹. Sarà dunque necessario interpretare il trattamento riservato, all'interno del giudizio tributario, alle situazioni in cui “i fatti non siano emersi nel corso di un dibattimento”. È risaputo che molteplici comunicazioni di illecito provenienti dall'Agenzia delle Entrate, dalle Dogane e dalla Guardia di Finanza, succedute a verifiche fiscali, non sfociano automaticamente in un dibattimento per vari motivi. Si pensi, per istanza, ai casi in cui il Pubblico Ministero, presa visione della

²⁴⁰ DE STEFANI LUCA, *Guida alla Riforma Fiscale*, Gruppo 24 ORE, settembre 2023, pag. 175.

²⁴¹ Art. 20, 1° comma, lett. a), l. 111/2023.

relazione dell'organo di controllo, ritenga che non vi sia fondamento per procedere penalmente e, pertanto, richieda l'archiviazione della causa al Giudice per le Indagini Preliminari (GIP).

In questi casi, di fatto, il procedimento si conclude (con esito largamente positivo per l'indagato o l'imputato) prima che venga dichiarata un'assenza di colpevolezza attraverso dibattimento. Secondo quanto previsto dalla normativa delegante, in tali contesti, le decisioni assunte dal Pubblico Ministero o dal Giudice per le Indagini Preliminari non sortirebbero effetti sul processo tributario parallelo.

Conformemente all'orientamento delineato dal principio direttivo, una tale eventualità non avrebbe influenza nel contesto del contenzioso tributario, aspetto che desta legittima sorpresa. È quindi opportuno riflettere su una questione fondamentale: se il Pubblico Ministero, o in fasi successive il Giudice per le Indagini Preliminari, hanno determinato l'assenza di reato o la non imputabilità dello stesso all'indagato senza procedere al dibattimento, presumibilmente per manifesta chiarezza della situazione, sorge il dubbio sul motivo per cui l'indagato non dovrebbe ottenere vantaggio da tale valutazione nel giudizio di ambito tributario. Si deve considerare l'assunto che, in futuro, nessun difensore perseguirà la dichiarazione di non colpevolezza del proprio assistito nelle fasi delle indagini preliminari pur in presenza di una situazione evidente. Si adotterà, invece, la strategia di richiedere che si proceda al dibattimento al fine di conseguire un verdetto di assoluzione che possa, infine, influenzare il giudizio tributario.

Tale prospettiva comporterebbe notevoli ripercussioni sul carico di lavoro degli organi decisionali, data l'inevitabile proliferazione dei dibattimenti: le situazioni che in precedenza erano risolte in fase preliminare con decisioni di archiviazione e/o di non luogo a procedere, conseguenti alle iniziative difensive, potrebbero essere destinate a divenire oggetto di contenzioso nel caso in cui esistano interessi connessi ai procedimenti di natura fiscale.

In merito alle situazioni speculari, ossia la possibile influenzabilità del procedimento penale da parte di determinazioni tributarie, la delega legislativa dispone che si debba conferire adeguata importanza alle definizioni ottenute in ambito amministrativo e giurisdizionale per quanto attiene alla disamina della significatività penale dell'atto. Questo si traduce nella prassi in modo tale che,

qualora si giunga a una risoluzione tributaria (ad esempio, in seguito a una composizione bonaria o all'accettazione di un accertamento fiscale) che porti a una sconfessione dell'illecito al di sotto del livello che configura reato, sia il Pubblico Ministero sia il giudice deputato al caso dovranno tenere debitamente in conto tale evento per la presa di decisioni²⁴².

Questo intervento progettuale, pur non stravolgendo l'equilibrio esistente tra i due rami processuali, senza quindi introdurre condizioni pregiudiziali né rinunciare alla loro autonomia, profila uno scenario in cui il verdetto del processo penale assume un ruolo influente nei confronti del processo tributario, una prerogativa sino ad oggi costantemente respinta dal panorama giurisprudenziale tributario, a motivo della distinzione degli strumenti probatori disponibili nei due distinti ambiti processuali e delle differenti tecniche di esame dell'evidenza raccolta, dovuto al fatto che solo nel contesto tributario possono essere impiegate le presunzioni, per cui il giudice tributario, benché possa considerare gli elementi di prova derivanti dai fatti materiali verificati nel contesto penale, si trova nella necessità di svolgere un'analisi critica di tali fatti alla luce dell'insieme delle prove acquisite nel corso del processo tributario²⁴³.

Il mandato normativo si discosta da questa orizzonte interpretativo affermato, elaborando un principio che, sebbene abbia una reminiscenza con la normativa generale contenuta nell'articolo 654 cod. proc. pen., si differenzia sotto aspetti di rilevante spessore, instaurando le conseguenze del giudicato penale all'interno del processo tributario in una maniera del tutto innovativa.

In particolare, l'intento non si rivolge a garantire l'omogeneità dell'accertamento dei fatti materiali che assumono significato per entrambe le tipologie di giudizio, bensì a trasferire la valutazione esimente, operata nel corso del processo penale, allo scenario tributario. L'effetto vincolante del giudicato penale si palesa esclusivamente qualora la sentenza penale divenuta irrevocabile corrisponda a

²⁴² DE STEFANI LUCA, *Guida alla Riforma Fiscale*, Gruppo 24 ORE, settembre 2023, pagg. 176-178.

²⁴³ Cass. S. U., 16 novembre 2022, n. 33719.

un'assoluzione per l'inesistenza del fatto o perché l'azione non è ascrivibile all'imputato²⁴⁴.

La sentenza penale definitiva su cui si discute deve essere stata pronunciata al termine di un dibattimento, indipendentemente dalla tipologia di procedimento, che si tratti di procedimento ordinario, giudizio immediato o direttissimo. Qualora sussistano le premesse enunciate, i fatti materiali verificati all'interno del processo penale acquisiranno efficacia probatoria nel processo tributario relativamente all'accertamento degli stessi fatti. Il mandato conferito dalla legge delega non prescrive che il contribuente, quale parte procedurale nel contenzioso tributario, debba corrispondere all'imputato, ossia alla parte implicata nel contesto penale²⁴⁵. Di conseguenza, le parti possono essere rappresentate da soggetti differenziati. Un esempio calzante potrebbe essere quello del rappresentante legale, nel caso in cui la controparte nel procedimento tributario sia un'entità societaria.

La restrizione si applica esclusivamente all'accertamento dei fatti concreti e non si estende alla loro classificazione, né tantomeno all'attribuzione di tali fatti alle categorie stabilite dalla normativa fiscale. Di conseguenza, tale classificazione dovrà essere condotta, in modo indipendente, dal giudice tributario sulla base dei fatti così come riconosciuti nel contesto penale, nonché su eventuali ulteriori circostanze nel caso in cui, ad esempio, le parti abbiano inserito nel dibattimento tributario elementi che non hanno trovato spazio nell'analogo processo penale. Il riconoscimento, seppure circoscritto, dell'importanza della valutazione fattuale operata nel corso del processo penale rispetto a quella da eseguirsi nel contesto tributario, a prescindere dalle differenti regole che ne governano lo sviluppo, va sicuramente valorizzato. Ciò nondimeno, permane una parvenza di arbitrarietà nella giustizia tributaria, fortemente dipendente dalle circostanze. Ciò riguarda la coesistenza di un procedimento penale, non soggetto agli stessi limiti del processo

²⁴⁴ La forza vincolante del giudicato penale si manifesta esclusivamente quando la sentenza penale definitiva dichiara l'assoluzione perché il reato non è avvenuto o non è imputabile all'accusato. Sentenze di condanna, decisioni di esecuzione della pena concordate dalle parti, e provvedimenti che statuiscono la non necessità di procedere, come previsto dagli articoli 529, 531 e 429 del Codice di Procedura Penale (Cp), nonché sentenze assolutorie formulate in termini diversi da "perché il fatto non sussiste" o "perché l'imputato non lo ha commesso", come delineato nell'articolo 530 del Cp, non sono idonee a stabilire tale efficacia vincolante. Tuttavia, possono essere considerate, ove appropriato, entro i parametri stabiliti dalla giurisprudenza pertinente.

²⁴⁵ ZIZZO GIUSEPPE, *il giudicato penale fa breccia nel giudizio tributario*, Gruppo 24 ORE, 6 ottobre 2023, pag. 34.

tributario per quanto attiene l'accertamento dei fatti, così come la sincronia nella conclusione dei due tipi di procedimento²⁴⁶.

3.3.3 In attesa della promulgazione del Decreto attuativo

Riguardo alla tematica dei rapporti intercorrenti tra il processo tributario e quello penale, si deve prendere in considerazione la norma delegata presente nell'articolo 20, comma 1, lettera b, numero 2, la quale stabilisce quanto segue: *“attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in via amministrativa e giudiziaria (tributaria N.d.R.) ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto”*. La norma delegata mira a promuovere l'adozione di meccanismi risolutivi concordati tra ente impositore e contribuente (ad esempio, l'accertamento con adesione), che di norma conducono a una riduzione della richiesta tributaria e potrebbero pertanto ridurre anche il montante dell'evasione fiscale negoziato a una cifra inferiore ai limiti che comportano conseguenze penali.

Considerato che, a livello di prassi attuativa, tale effetto non è riconosciuto in maniera uniforme, si è resa necessaria una disposizione esplicita. Tuttavia, è possibile sollevare critiche riguardo all'istituzione di un vincolo di questa natura nell'ambito penale, poiché potrebbe configurarsi come un'introduzione di “prova legale” dei fatti, potenzialmente in contrasto con il principio di valutazione discrezionale del giudice denominato “libero convincimento”. È necessario rilevare che i piani di rientro per i debiti tributari possono estendersi per un periodo considerevole²⁴⁷.

La questione si focalizza quindi sulla definizione del momento processuale entro il quale è permesso attendere il saldo completo del debito tributario. Per identificare un equilibrio, si potrebbe prendere spunto da quanto è già stato disposto dall'articolo 23 della legge numero 34 del 2023, che fissa la pronuncia della sentenza in sede di appello come termine ultimo per la regolarizzazione del debito ai fini della non punibilità per i reati di mancato versamento. Ciononostante,

²⁴⁶ ZIZZO GIUSEPPE, *il giudicato penale fa breccia nel giudizio tributario*, Gruppo 24 ORE, 6 ottobre 2023, pag. 35.

²⁴⁷ FLORA GIOVANNI, *Profili penali della legge delega per la riforma fiscale*, Diritto Penale e Processo, n. 11, 1 novembre 2023, pag. 1417.

considerato che la soprammenzionata disposizione liberale era stata introdotta tenuto conto delle circostanze eccezionali del momento e aveva un carattere di temporaneità, può sembrare più appropriato delimitare il già menzionato intervallo temporale al termine del dibattito di primo grado, al fine di individuare un parametro più equo e stabile. Se l'intento della norma delegata è quello di incentivare l'impiego massimo delle procedure di composizione bonaria con l'Agenzia delle Entrate, l'adempimento del debito fiscale e la tempestiva conclusione del procedimento, sembra imprescindibile l'introduzione di una disposizione normativa in tal senso. Altrimenti, il riferimento della delega anche agli stadi preliminari all'avviamento dell'azione penale rimarrebbe privo di un effettivo impatto pratico²⁴⁸.

La struttura del sistema punitivo nel contesto penale e tributario è incentrata principalmente sul decreto legislativo del 10 marzo 2000, numero 74, recante l'allora "*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*". Negli anni a seguire sono state implementate una serie di riforme più o meno mirate con obiettivi l'adeguamento alla legislazione dell'Unione Europea, nonché all'incremento dell'uso del provvedimento penale come strumento deterrente e repressivo nei confronti delle condotte illecite.

Con lodevole rapidità, superiore alle aspettative del termine biennale stabilito dalla legge delega per la riforma fiscale, è stato predisposto un progetto di decreto legislativo per attuare i suddetti principi e linee guida, avviando così l'iter tecnico e politico che dovrebbe concludersi con la promulgazione del decreto attuativo dell'articolo 20 della legge 111/2023 da parte del Presidente della Repubblica. L'articolo 21 *bis* della bozza del decreto legislativo non solo riafferma, seppur in modo non esplicito, una verità scontata, ossia il dovere dell'Amministrazione di adattare il proprio operato alle decisioni definitive dell'organo giudiziario, ma richiama anche il precetto per cui il giudice tributario deve considerare, sotto molteplici aspetti, la sentenza penale definitiva emessa nei confronti del contribuente imputato che riguarda gli "*stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario*".

²⁴⁸ FLORA GIOVANNI, *Profili penali della legge delega per la riforma fiscale*, Diritto Penale e Processo, n. 11, 1 novembre 2023, pag. 1417.

Il verdetto definitivo di assoluzione emesso in sede penale si impone come decisivo in ogni stato e grado del processo tributario, a condizione che la formula con cui si concluso indichi “l’insussistenza del fatto” o che “l’imputato non è l’autore del reato”. Diverse formule di assoluzione non assumono pertinenza nel contesto tributario, in quanto non negano la presenza di elementi di interesse fiscale: per esempio, la formulazione conclusiva “perché il fatto non costituisce reato” conferma l’esistenza del fatto e la partecipazione dell’imputato, conservando così la sua importanza ai fini tributari; ciò accade anche quando l’azione è ritenuta non penalmente perseguibile per essere al di sotto di una determinata soglia di rilevanza o “*particolarmente tenue*” come previsto dall’articolo 131 *bis* del codice penale, il quale non preclude la possibilità che lo stesso possa costituire una violazione tributaria di natura non penale²⁴⁹.

La sentenza definitiva di condanna, sia essa emessa a seguito di dibattimento o di giudizio abbreviato, non solleva particolari questioni. Le norme contenute negli articoli 652 e 654 del codice di procedura penale regolano esplicitamente tale situazione e costituiscono un utile riferimento normativo. Pertinente è l’articolo 21 *ter* del progetto di decreto legislativo in esame, intitolato “*applicazione ed esecuzione delle sentenze penali e amministrative*”. Detto articolo prescrive che il giudice o l’ente amministrativo che agisce in un secondo momento è tenuto a considerare le sanzioni precedentemente inflitte tramite provvedimenti o sentenze passate in giudicato.

La normativa sulle sanzioni non incorpora il principio del divieto di *ne bis in idem*, ma prevede un meccanismo equivalente che mitiga l’effetto cumulativo delle pene nell’ambito delle diverse giurisdizioni sanzionatorie. Gli articoli 21 *bis* e 21 *ter* della bozza in esame non considerano le sentenze di applicazione della pena emesse a seguito di patteggiamento, che non sono assimilabili a sentenze di condanna, poiché si configurano come una rinuncia alla facoltà di difesa. Per la sentenza di patteggiamento in materie di reati tributari, nonostante sia legislativamente determinato che non produca effetti (art.445, comma 1° *bis*, cod. proc. pen.²⁵⁰),

²⁴⁹ CORSO PIERMARIA, *Rapporti tra processo penale e tributario: “evoluzioni” in arrivo dalla delega fiscale*, IPSOA Quotidiano, 9 marzo 2024.

²⁵⁰ La sentenza emessa in seguito a patteggiamento, anche se pronunciata dopo la conclusione del dibattimento, non sortisce effetti e non può essere impiegata come elemento probatorio nei

rimane soggetta alle previsioni dell'articolo 21 *ter*. Di conseguenza, la pena concordata e inflitta può essere (ulteriormente) diminuita o adottata come fattore attenuante per la sanzione successiva, a seconda di quale autorità abbia agito per prima²⁵¹.

La coesistenza di questi due procedimenti, e l'eventuale sincronia nella loro conclusione, richiede un equilibrio tra la necessità di fermare l'evasione fiscale e la protezione dei diritti dei contribuenti. Il "doppio binario" di cui si è discusso precedentemente racchiude proprio questo dilemma: da una parte, il diritto tributario intende agire efficacemente contro l'evasione fiscale e far sì che ciascun contribuente paghi le imposte dovute; dall'altra, esiste l'esigenza di non imporre oneri eccessivi o duplici sul contribuente, specialmente quando si tratta di sanzioni penali in aggiunta a quelle amministrative.

La sfida per il legislatore e per il sistema giudiziario è quindi quella di continuare a definire norme chiare che regolino equamente l'interazione tra procedimenti penali e tributari mantenendo fermo il principio di legalità e giustizia.

procedimenti civili, disciplinari, tributari o amministrativi, incluso il procedimento per l'accertamento della responsabilità contabile.

²⁵¹ CORSO PIERMARIA, *Rapporti tra processo penale e tributario: "evoluzioni" in arrivo dalla delega fiscale*, IPSOA Quotidiano, 9 marzo 2024.

4. La convergenza tra sanzioni tributarie e penali nell'UE: il *ne bis in idem*, la tutela degli interessi finanziari, la protezione dell'imputato e le sfide giurisprudenziali

L'introduzione della legge 9 agosto 2023, n. 111, e, in particolare, l'articolo 20, costituisce un ulteriore sviluppo normativo volto a risolvere le discrepanze tra i procedimenti penali e tributari, introducendo disposizioni che limitano il rischio di duplicazione delle sanzioni per il medesimo fatto e per il miglioramento della “*proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendole ai livelli esistenti in altri Stati europei*”, garantendo al contempo “*l'effettiva applicazione delle sanzioni*” già evidenziato, più volte, della Corte di Cassazione, nonché dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea. In tale contesto, risulta fondamentale esaminare il panorama giuridico europeo che ha influenzato, in misura rilevante, l'elaborazione di questa riforma. Il decreto introduce numerose migliorie che, nel loro insieme, mirano a configurare un nuovo sistema sanzionatorio in ambito tributario²⁵². Il sistema del “doppio binario” in Italia è stato oggetto di forti critiche (come già evidenziato nel paragrafo 3.2.4) anche per la sua presunta violazione del principio del “*ne bis in idem*”. Nel panorama giuridico europeo è altresì importante il modo in cui gli Stati membri e le Corti Europee assicurano la certezza del diritto e il rispetto del principio di *res judicata* (cosa giudicata).

4.1 Analisi dell'evoluzione del *ne bis in idem* e decisioni giurisprudenziali

²⁵² POLI ALESSANDRO, *Sanzioni tributarie penali e amministrative a due velocità*, Gazzetta Ufficiale, 29 giugno 2024, pag. 1.

4.1.1 La convergenza e conflitti tra sanzioni amministrative e penali in Europa

Nell'ambito degli ordinamenti europei, la protezione degli interessi finanziari degli Stati membri, essenziale per assicurare servizi sempre più ampi alle comunità, è garantita dal recupero delle imposte e dal risarcimento del danno derivante dal mancato pagamento²⁵³. Questa tutela coesiste stabilmente con le risposte punitive costituite da sanzioni penali e amministrative, applicate attraverso modalità e procedure distinte. La convergenza sostanziale tra le diverse tipologie di sanzioni incontra un limite immediato nell'autorità incaricata di irrogarle, poiché l'autorità amministrativa non può vantare le stesse garanzie di imparzialità riconosciute all'autorità giudiziaria.

Dal punto di vista procedurale, in Europa si è cercato di differenziare all'interno della stessa amministrazione la competenza in materia di accertamento da quella sanzionatoria, affidando quest'ultima a un funzionario distinto da quello addetto all'accertamento, come avviene nei Paesi Bassi, o assicurando il rispetto della gerarchia interna, come in Belgio.

L'intento dei legislatori, volto a fornire al contribuente le garanzie necessarie già nella fase di applicazione delle sanzioni amministrative, in linea con le esigenze della funzione punitiva comuni anche alle sanzioni penali²⁵⁴, rischia tuttavia di

²⁵³ Concepito come un meccanismo di risarcimento patrimoniale per il danno finanziario subito, differenziato in base alle varie giurisdizioni, come la *surcharge* nel sistema britannico, le *majorations de droit* in quello francese, il *recargo de apremio* in quello spagnolo, gli *ordeboeten* in quello olandese e il *verspätungszuschlag* nel sistema tedesco. Cfr. DI PIETRO ADRIANO, *Diritto Penale Tributario: Profili comparati*, in *Rassegna Tributaria*, febbraio 2015, pag. 333.

²⁵⁴ In materia di frode fiscale, la persecuzione giuridica in Francia, Germania, Inghilterra, Irlanda e Svizzera si allinea su determinate scelte operative, quali la mancata presentazione della dichiarazione o l'omesso versamento delle ritenute alla fonte. Vi sono inoltre disposizioni che criminalizzano la dichiarazione infedele, qualora si rilevi un'elevata gravità della violazione in rapporto all'ammontare dell'imponibile evaso, come nel caso della Grecia.

Le violazioni degli obblighi formali, che compromettono la corretta applicazione delle imposte, sono soggette a sanzioni ancor più eterogenee. In Spagna, si opera una distinzione categorica tra infrazioni gravi e minori, assegnando a queste ultime le violazioni di natura formale. Di conseguenza, la sanzione rimane prevalentemente amministrativa, evitando conflitti di duplicazione sanzionatoria con quella penale, a meno che non si verifichino falsità documentali o contabili che minacciano anche il recupero dell'imponibile, circostanza che giustifica la penalizzazione dell'inadempienza o della falsificazione dei documenti contabili, come avviene in Francia, Grecia, Germania e Svizzera. Permane, tuttavia, l'incertezza se l'elusione o l'abuso possano essere assimilati all'illiceità della violazione del dovere di contribuzione che caratterizza la frode. Tra i Paesi europei che hanno adottato una clausola generale anti abuso (GAAR), Francia e Irlanda prevedono l'applicazione di sanzioni amministrative, mentre Belgio, Spagna, Germania, Paesi Bassi, Svezia, Regno Unito e

restare inefficace. Ciò è dovuto alla mancanza di un modello relazionale che stabilisca, nella necessaria coesistenza, una differenziata ma piena efficacia punitiva delle sanzioni amministrative e penali, evitando un cumulo eccessivo e sproporzionato rispetto alle intenzioni del legislatore²⁵⁵.

Le Corti europee non sembrano voler pienamente soddisfare questa esigenza, in quanto il rispetto del divieto di *ne bis in idem*, non influenzando sulla litispendenza²⁵⁶, rende compatibili le procedure di applicazione delle sanzioni penali e amministrative che procedono in parallelo, come avviene in Svezia e nel Regno Unito.

Si rileva, tuttavia, l'esistenza di una sorta di pregiudizialità amministrativa, evidenziata dall'impiego di figure come il *penalty inspector*²⁵⁷, che agisce con imparzialità, o dal coinvolgimento di commissioni interne come previsto in Portogallo, o dall'autorizzazione del direttore generale dei tributi come nell'esperienza belga. L'iniziativa penale è in gran parte demandata all'amministrazione, ben oltre le competenze formali del pubblico ministero, come in Germania.

L'esperienza spagnola si distingue per il riconosciuto primato della sanzione penale, che impone la sospensione dell'applicazione della sanzione amministrativa in caso di notizia di reato, con chiara e piena responsabilità da parte dell'amministrazione. Nei Paesi nordici, come Svezia, Finlandia e Regno Unito, si

Portogallo, in linea generale, escludono ogni forma di sanzione punitiva. Cfr. DELLA VALLE EUGENIO, FICARI VALERIO, MARINI GIUSEPPE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Collana Diritto Tributario Italiano ed europeo, Torino, 2017, pag. 178.

²⁵⁵ Cfr. PROCOPIO MASSIMO, *L'omessa comunicazione dell'affidamento di incarichi a pubblici dipendenti: la violazione del principio di proporzionalità nell'irrogazione della sanzione amministrativa*, in *Diritto e pratica tributaria*, maggio 2015, pag. 958.

²⁵⁶ Il concetto di "litispendenza" si riferisce allo stato di un procedimento giudiziario che si trova in una fase di attesa di risoluzione. Tale termine denota la circostanza in cui un'azione legale è stata iniziata e si trova in corso di esame davanti a un'autorità giurisdizionale. La litispendenza assume particolare rilevanza quando la medesima controversia è oggetto di esame presso più organi giudicanti, richiedendo l'identità di soggetti processuali (anche se modificati da successione a causa di morte), di *causa petendi* (motivazione sottostante l'azione legale) e di *petitum* (oggetto specifico della richiesta, inclusi sia l'interesse materiale in disputa sia la decisione giuridica sollecitata). Tale condizione processuale può essere sollevata in qualsiasi fase del procedimento, compreso il ricorso in Cassazione, fatta eccezione per i casi in cui si sia già formato il giudicato. Non si configura litispendenza qualora le azioni legali siano in fasi processuali differenti, situazione in cui può verificarsi una sospensione del processo ai sensi dell'articolo 295 del Codice di procedura civile.

²⁵⁷ Si intende il funzionario amministrativo incaricato di valutare e imporre sanzioni in ambito tributario o fiscale.

accetta lo sviluppo parallelo del procedimento amministrativo e del processo penale, lasciando alla loro celerità la decisione sulla piena applicazione del divieto di *ne bis in idem*²⁵⁸. Quindi si può affermare che il contesto comunitario non presenta ancora un'armonizzazione completa in materia di sanzioni, in cui vi sono complessi e variegati rapporti tra il processo tributario e il processo penale²⁵⁹.

È evidente la consapevolezza che il doppio binario è così radicato in molti Stati da poter essere considerato parte delle tradizioni costituzionali comuni, nonostante ciò, risulta essenziale una riflessione sull'interazione dei due modelli, non solo dal punto di vista delle sanzioni, e sul principio di specialità. Il principio del *ne bis in idem*, che postula il divieto di essere processati o puniti più volte per lo stesso reato, è un cardine del diritto penale²⁶⁰ e risponde all'imprescindibile esigenza di certezza del diritto e di definitività delle decisioni giurisdizionali. Allo stesso tempo, esso costituisce una tutela individuale volta a prevenire la possibilità che un individuo sia soggetto a reiterate pretese punitive per fatti già sottoposti a giudizio. Nel diritto internazionale, tale principio si articola in una dimensione processuale, che vieta la ripetizione di procedimenti giudiziari, e in una dimensione sanzionatoria, che vieta la reiterazione di sanzioni per lo stesso fatto²⁶¹.

L'evoluzione del *ne bis in idem* è frutto dell'intensa attività interpretativa della dottrina e, ancor più, della giurisprudenza, principalmente quella europea: la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e la Corte di Giustizia hanno raggiunto conclusioni sostanzialmente simili, nonostante alcune significative distinzioni che saranno

²⁵⁸ Nel contesto giuridico inglese, la distinzione tra procedimenti non preclude all'amministrazione la possibilità di esercitare una discrezione nel trasferire la documentazione all'autorità giudiziaria penale, qualora si ritenga che il contestare l'accertamento e gli atti connessi all'applicazione delle sanzioni amministrative possano costituire una strategia per procrastinare il procedimento.

²⁵⁹ RUSSO FABIO, *L'equilibrio storico sistematico tra processo penale e tributario alla luce dei principi CEDU e pronunce della Corte EDU*, Diritto e pratica tributaria internazionale n. 1/2017, pagg. 4-5.

²⁶⁰ Il principio ha le sue radici nel diritto romano, come espresso da Ulpiano nel Digesto (Libro 48, titolo II), con la massima "*bis de eadem re ne sit actio*", e a livello nazionale è codificato nell'articolo 649 del codice di procedura penale. La Corte Costituzionale, nella sentenza n. 200 del 2016, ha sottolineato che il *ne bis in idem* è indiscutibilmente uno dei diritti fondamentali e di rilievo costituzionale dell'individuo. La Corte di Cassazione, con la sentenza a Sezioni Unite n. 34665 del 2005, ha chiarito che questo principio ha una portata più estesa rispetto a quanto previsto dall'articolo 649 citato, stabilendo che la ripetizione di procedimenti per gli stessi fatti è incompatibile con i principi basilari del processo penale.

²⁶¹ PIZZONIA GIUSEPPE, *La responsabilità degli enti per reati tributari, tra ne bis in idem e principio di specialità*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc. I, 1 marzo 2021, pag. 110.

esaminate in seguito e che supportano una lettura più sfumata del cambiamento avvenuto negli ultimi anni, anche alla luce della diversa applicazione in altri rami del diritto, al fine di disciplinare la cumulabilità delle sanzioni²⁶².

Le Corti sovranazionali hanno influenzato significativamente i rapporti tra ordinamenti con le loro interpretazioni del principio di *ne bis in idem*, specialmente nei delicati settori del diritto penale e tributario, tradizionalmente custoditi dagli Stati contro ingerenze esterne²⁶³.

L'incessante esame da parte della giurisprudenza europea dei sistemi di sanzione "doppia" (penale e amministrativa) adottati dagli ordinamenti nazionali degli Stati membri trova giustificazione nella necessità di bilanciare, da un lato, la tendenza delle due Corti europee a convergere²⁶⁴ nella comprensione e nell'interpretazione del principio del *ne bis in idem* e, dall'altro, l'esigenza di valutare la portata garantista di tale principio alla luce di questa convergenza interpretativa.

Il principio del *ne bis in idem* tutela l'imputato non solo dall'inflizione di una seconda pena, ma anche dal subire un secondo processo per lo stesso fatto, indipendentemente dall'esito del primo processo. Il *ne bis in idem* non impedisce, tuttavia, che l'imputato possa ricevere più sanzioni distinte per lo stesso fatto all'interno di un unico procedimento, purché sia rispettata la proporzionalità della pena, che si basa su principi giuridici distinti.

Il consolidato riconoscimento del principio del *ne bis in idem* nel diritto dell'Unione Europea non ha tradizionalmente ostacolato l'implementazione, nei sistemi giuridici nazionali, di strutture sanzionatorie articolate secondo il noto modello del "doppio binario". In tale schema, un medesimo fatto può essere contemporaneamente oggetto di sanzioni penali e amministrative, perseguendo una logica di efficienza²⁶⁵.

²⁶² TRIPODI ANDREA FRANCESCO, *Cumuli punitivi, Ne bis in idem e proporzionalità*, in Rivista italiana di diritto e procedura penale, marzo 2017, pag. 1047.

²⁶³ PITRONE FEDERICA, *Forma e sostanza della sovranità tributaria. Gli effetti del progetto BEPS e del coordinamento fiscale nell'UE*, in AMATUCCI FABRIZIO, CORDEIRO GUERRA ROBERTO (a cura di), *L'evasione e l'elusione fiscale internazionale*, Roma, 2017, pag. 329.

²⁶⁴ MANCUSO ENRICO MARIA, VIGANÒ FRANCESCO, *Art. 4 prot. n. 7 - Diritto a non essere giudicato o punito due volte*, in *Corte di Strasburgo e giustizia penale* a cura di UBERTIS GIULIO, VIGANÒ FRANCESCO, Milano, 2016, pagg. 379 ss.

²⁶⁵ LONATI SIMONE, *Doppio binario e giurisprudenza europea*, Rivista delle società - n. 1, 2023, pagg. 141-143.

La giurisprudenza sovranazionale, nonostante le evoluzioni degli ultimi anni, ha messo in luce le criticità e i rischi di potenziale incompatibilità con il diritto europeo del sistema sanzionatorio tributario basato sul “doppio binario”, in casi di condotte che si sovrappongono sostanzialmente a quelle già oggetto di sanzione amministrativa. Tale sistema, che era stato etichettato come un “*walking dead*” in seguito alla sentenza *Fransson*²⁶⁶, a causa delle problematiche relazioni tra sanzioni amministrative e penali e della progressiva attenuazione del principio di specialità²⁶⁷, ha ricevuto una rinnovata vitalità dall’evoluzione interpretativa della giurisprudenza sovranazionale. Tuttavia, i limiti intrinseci del sistema non sembrano essere stati superati, nonostante i notevoli passi avanti fatti.

4.1.2 Il principio del *ne bis in idem* e l’evoluzione della Giurisprudenza Europea sulle sanzioni amministrative e penali

All’inizio del nuovo millennio, la Corte EDU ha iniziato ad esaminare le sanzioni amministrative²⁶⁸, includendo nei suoi studi i casi di cumulo di sanzioni penali e sanzioni considerate amministrative a livello nazionale, imposte allo stesso soggetto per comportamenti identici. La Corte EDU ha valutato tali sanzioni alla luce dei principi penalistici dell’articolo 6, paragrafo 1 della Convenzione, esaminando il principio del *ne bis in idem* anche in relazione al sistema sanzionatorio “doppio binario”. Il processo evolutivo ha avuto origine dal riconoscimento, da parte dei giudici di Strasburgo, della natura sostanzialmente “penale”, ai sensi degli articoli 6 e 7 della Convenzione EDU, di molte sanzioni tradizionalmente classificate come amministrative²⁶⁹.

²⁶⁶ CGUE, 26 febbraio 2013, *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson*, C-617/10.

²⁶⁷ Secondo le definizioni di MARCHESELLI ALBERTO, *Sanzioni tributarie e un “morto che cammina”*: il doppio binario sanzionatorio tributario, in *Corr. trib.*, 2014, pag. 2848.

²⁶⁸ La Corte Europea dei Diritti dell’Uomo, nelle sentenze del 23 luglio 2002 relative ai casi *Janosevic contro Svezia*, *Västberga Taxi Aktiebolag* e *Vulic contro Svezia*, ha sottolineato che la natura sia deterrente che punitiva delle sanzioni amministrative tributarie “è sufficiente a dimostrare che i ricorrenti sono stati soggetti a un’accusa penale ai sensi dell’articolo 6 della Convenzione”. Per approfondimenti si rimanda agli articoli di DORIGO STEFANO, *Il diritto alla ragionevole durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell’uomo*, pubblicato su *Rassegna Tributaria*, 2003, n. 1, pag. 42, e di RUSSO PASQUALE, *Il giusto processo tributario*, *Rassegna Tributaria*, 2004, n. 1, pag. 14.

²⁶⁹ ALLENA MIRIAM, *La sanzione amministrativa tra garanzie costituzionali e principi CEDU: il problema della tassatività-determinatezza e la prevedibilità*, in *Federalismi.it*, aprile 2017, pag. 2.

Il principio del *ne bis in idem*, anche in tema di giusto processo, costituisce un tema ricorrente di confronto tra le Corti europee, la Corte Costituzionale e l'ordine giudiziario italiano. Tale principio è espresso dall'articolo 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) e dall'articolo 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE), i quali precludono la possibilità di procedere o emettere una condanna penale nei confronti di un individuo per un reato per il quale è già intervenuta un'assoluzione o una condanna definitiva nell'ambito dell'Unione Europea. La finalità di tali norme è quella di prevenire la ripetizione di procedimenti giudiziari relativi allo stesso fatto, con l'intento di salvaguardare l'individuo da sanzioni eccessive per lo stesso illecito e di evitare un nuovo giudizio in seguito a una sentenza assolutoria, nonché di rispettare i principi di economia processuale, riconosciuti a livello costituzionale nell'ordinamento italiano dall'articolo 111, comma 2, della Costituzione, e di certezza del diritto, che sarebbe minata da eventuali decisioni giurisdizionali contrastanti.

Secondo l'interpretazione della giurisprudenza europea, le sanzioni amministrative tributarie italiane relative alle imposte dirette e all'IVA hanno una natura sostanzialmente penale, data la loro funzione deterrente e punitiva, il contesto normativo di derivazione penale e l'entità delle sanzioni stesse. Di conseguenza, si pone la questione dell'applicabilità del principio di *ne bis in idem* quando un fatto già sanzionato amministrativamente con un provvedimento definitivo e irrevocabile viene successivamente punito penalmente, o viceversa. La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) considera rilevante l'identità materiale del fatto, a prescindere dalle definizioni giuridiche specifiche, focalizzandosi sulla doppia punizione dello stesso fatto concreto. Anche la Corte Costituzionale Italiana, nella sentenza n. 200 del 21 luglio 2016, ha sottolineato l'importanza dell'identità storico-naturalistica del fatto, includendo la condotta, l'evento e il nesso causale, valutati nella loro dimensione empirica.

Questa prospettiva si applica anche alla questione del cumulo di sanzioni penali e amministrative. Tuttavia, secondo l'orientamento più recente della Corte Europea

dei Diritti dell’Uomo (si vedano le sentenze “*A e B c. Norvegia*”²⁷⁰ del 15 novembre 2016 e “*Jòhannesson*” del 18 maggio 2017, che elaborano un principio già presente nella sentenza “*Nykanen*” del 20 maggio 2014 e si discostano dalla sentenza “*Grande Stevens*” del 4 marzo 2014), consolidatosi nel 2016, il divieto di *ne bis in idem* non è applicabile qualora esista un’adeguata connessione sostanziale e temporale tra il procedimento penale e quello amministrativo. In altri termini, il *ne bis in idem* è ammissibile quando si può identificare una risposta sanzionatoria coordinata nei confronti dello stesso illecito, attuata attraverso i due procedimenti menzionati. È essenziale anche un coordinamento temporale per prevenire che l’individuo rimanga in uno stato prolungato di incertezza riguardo all’entità complessiva della sanzione a seguito delle accuse mosse²⁷¹.

Recentemente, il *ne bis in idem* è stato al centro di numerose decisioni della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo e della Corte di Giustizia dell’Unione Europea, con entrambe le Corti che hanno raggiunto conclusioni ormai consolidate. In particolare, le due Corti hanno applicato il divieto di *ne bis in idem* nel contesto del rapporto tra illeciti penali e sanzioni amministrative, in particolare nel settore tributario. Hanno invocato il *ne bis in idem* quando la sanzione inflitta al termine del procedimento giurisdizionale tributario, sebbene formalmente amministrativa, rivestisse una natura “sostanzialmente penale” per il suo effettivo carattere afflittivo. Le sentenze più recenti stabiliscono che, qualora un individuo abbia già ricevuto una sanzione definitiva, sia essa formalmente o sostanzialmente penale (vale a dire divenuta irrevocabile o per la scadenza dei termini di impugnazione), non possa essere sottoposto a un ulteriore procedimento giurisdizionale che potrebbe condurre a una nuova sanzione, anch’essa formalmente o sostanzialmente penale. E, se tale procedimento è già in corso, deve essere immediatamente sospeso. In particolare, la Grande Camera della CEDU, con la sentenza “*A e B contro Norvegia*” del 15 novembre 2016, ha apportato una significativa evoluzione al

²⁷⁰ Sentenza *A e B contro Norvegia* della Grande Camera della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo (CEDU) 15 novembre 2016, ricorsi nn. 24130/11 e 29758/14.

²⁷¹ PISTOLESI FRANCESCO, *Il principio del “ne bis in idem” nel dialogo fra la Corte Costituzionale e le Corti Europee*, relazione presentata il 13 giugno 2018 presso la Corte Costituzionale in occasione del seminario organizzato congiuntamente dalla Corte e dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria sul tema “*Il diritto tributario nella prospettiva europea*”, 13 giugno 2018.

principio di *ne bis in idem*. La Corte ha stabilito che non vi è violazione di tale principio quando esiste un legame materiale e temporale stretto tra procedimenti penali e amministrativi che sanzionano lo stesso fatto, purché:

1. le sanzioni previste dai due procedimenti devono essere qualificabili come “penali”, se non formalmente, almeno nella loro sostanza;
2. i due procedimenti devono concernere gli stessi soggetti, la medesima condotta e gli stessi fatti sostanziali (*idem factum*);
3. uno dei due procedimenti deve essere già definitivo, sia perché non più impugnabile con ordinari mezzi di ricorso, sia perché oggetto di sentenza passata in giudicato;
4. è necessario che i due procedimenti, gravanti sullo stesso soggetto (uno penale e l’altro amministrativo/tributario), procedano in parallelo, senza alcuna interconnessione o dipendenza reciproca.

Il principio di *ne bis in idem* richiede che le sanzioni in esame abbiano una natura penale, e le corti europee hanno adottato un approccio sostanzialistico per determinare questa caratteristica, allontanandosi dal principio formalistico di legalità penale presente nell’ordinamento italiano. Per stabilire se una sanzione ha natura penale, si considerano criteri come la qualificazione giuridica dell’illecito nel diritto nazionale, la natura e la finalità della sanzione, e il grado di severità della sanzione stessa²⁷². Questi criteri, corrispondono ai noti come criteri Engel²⁷³, che sono stati applicati dalla giurisprudenza europea per valutare la natura penale delle sanzioni amministrative tributarie²⁷⁴, creando delle difficoltà interpretative e di coordinamento che ciò ha creato nell’ordinamento italiano.

Il secondo requisito per l’applicazione del *ne bis in idem* è che i due procedimenti, penale e amministrativo, abbiano ad oggetto la stessa condotta, gli stessi fatti sostanziali e gli stessi soggetti. La Corte Europea dei Diritti dell’Uomo (CEDU) ha adottato un approccio sostanzialistico anche per questo aspetto, valutando le circostanze concrete di fatto piuttosto che le previsioni legislative astratte²⁷⁵. Inoltre,

²⁷² Corte giustizia UE, 26 febbraio 2013, *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson*, C-617/10.

²⁷³ Corte EDU, 8 giugno 1976, *Engel v. Netherlands*.

²⁷⁴ Cfr., tra le altre, Corte giustizia UE, 5 giugno 2012, *Bonda*, C-489/10.

37; tra le sentenze della Corte EDU, *Jussila v. Finland*, 23 novembre 2006; *Grande Stevens c. Italia*, 4 marzo 2014; *Nykanen v. Finland*, 20 maggio 2014.

²⁷⁵ Corte EDU, 10 febbraio 2009, *Zolotukhin v. Russia*.

è necessario che le sanzioni siano irrogate nei confronti della stessa persona fisica, non applicandosi il principio di *ne bis in idem* se le sanzioni tributarie sono imposte a un ente e il procedimento penale è promosso contro una persona fisica, anche se questa è il legale rappresentante dell'ente²⁷⁶.

Il terzo criterio per l'invocazione del principio del *ne bis in idem* richiede che uno dei due procedimenti giurisdizionali, tributario o penale, sia stato concluso con una sentenza divenuta irrevocabile o che il provvedimento che incide negativamente sul contribuente, sia esso di natura penale o amministrativa, abbia acquisito lo status di atto definitivo, ossia non sia più contestabile attraverso i normali strumenti di impugnazione, a seguito del loro esaurimento o per scadenza dei termini previsti. Il principio del *ne bis in idem*, infatti, comprende sia l'aspetto sostanziale, che garantisce il diritto di non essere punito due volte per lo stesso fatto, sia quello processuale, che tutela il diritto di non essere sottoposto a processo più volte per lo stesso fatto²⁷⁷, anche se uno dei procedimenti non si sia concluso con una condanna²⁷⁸, e vieta la prosecuzione o la ripetizione di un processo che si sia concluso con una decisione definitiva, ovvero con una sentenza irrevocabile.

Il principio non impedisce l'apertura e lo svolgimento simultaneo di procedimenti giurisdizionali paralleli per lo stesso fatto, ma impone l'interruzione di uno dei due non appena l'altro diviene definitivo per mancanza di impugnazione o per sentenza divenuta irrevocabile²⁷⁹. Se un provvedimento è definitivo quando ha acquisito la forza di cosa giudicata, il principio del *ne bis in idem* non può essere applicato finché i termini per impugnare uno dei due provvedimenti giurisdizionali, amministrativo o penale, siano ancora in corso.

Inoltre, si sottolinea che il mero assenso all'atto impositivo, benché renda definitivo il procedimento e l'atto che ne costituisce la base, non è sufficiente per invocare il principio del *ne bis in idem*: è necessario che sia stato presentato ricorso contro il provvedimento sanzionatorio presso l'autorità giudiziaria tributaria competente e

²⁷⁶ Corte EDU, 14 settembre 1999, *Ponsetti e Chesnel v. France*.

²⁷⁷ Corte EDU, 29 maggio 2001, *Franz Fischer v. Austria*.

²⁷⁸ Corte EDU, 10 febbraio 2009, *Zolotukhin v. Russia*.

²⁷⁹ Corte EDU, 27 novembre 2014, *Lucky Dev v. Sweden*.

che su di esso si sia formato un giudicato avente la forza di cosa giudicata o una decisione definitiva²⁸⁰.

Il quarto e ultimo requisito per invocare il principio di *ne bis in idem* è la duplicazione dei procedimenti giurisdizionali, sia penali che amministrativi. La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha stabilito che il *ne bis in idem* non impedisce la contemporanea apertura di procedimenti paralleli per lo stesso fatto, purché uno dei due venga interrotto quando l'altro diventa definitivo. La Corte non considera violato il *ne bis in idem* se i procedimenti sono strettamente collegati sia sostanzialmente che temporalmente, formando un tutt'uno.

In alcuni casi, la Corte EDU ha ritenuto che non vi fosse violazione del *ne bis in idem* perché i procedimenti, pur essendo distinti, erano connessi e interdipendenti²⁸¹. Tuttavia, in altri casi, la Corte ha giudicato violato il principio a causa della mancanza di una connessione sostanziale e temporale sufficiente tra i procedimenti²⁸², che non formavano un “*integrated whole*”²⁸³.

La sentenza *A e B c. Norvegia* ha poi definito criteri specifici per determinare quando due procedimenti possono essere considerati un “*integrated whole*” e quindi non una duplicazione, evitando la violazione del *ne bis in idem*. Questi criteri includono la complementarità degli scopi dei procedimenti, la prevedibilità della condotta del trasgressore, la coordinazione nella raccolta e valutazione delle prove, e la considerazione della sanzione irrogata nel primo procedimento definitivo per evitare pene eccessive.

La Corte EDU sembra voler censurare le norme nazionali solo quando queste portano a una doppia incriminazione per l'individuo, ma non quando fanno parte di un sistema integrato che consente una valutazione completa del fatto nel suo intero disvalore, affrontando i diversi aspetti del comportamento illecito in modo

²⁸⁰ Corte EDU, 20 maggio 2014, *Hakka v. Finland*.

²⁸¹ Corte EDU, 17 febbraio 2015, *Boman v. Finland*.

²⁸² Corte EDU, 27 gennaio 2015, *Rinas v. Finland*, par. 54; Corte EDU, 10 febbraio 2015, *Osterlund v. Finland*, par. 49.

²⁸³ Il termine “*integrated whole*” si riferisce a un insieme di elementi o procedimenti che sono così strettamente collegati tra loro, sia in termini di sostanza che di tempo, da poter essere considerati come un'unica entità complessiva.

prevedibile e proporzionato, formando un “*coherent whole*”²⁸⁴ che evita l’ingiustizia del *ne bis in idem*.

Le sanzioni tributarie italiane sembrano incarnare quella “natura penale” secondo i criteri Engel, sia per la natura dell’infrazione sia per la severità delle sanzioni stesse. In primo luogo, la “natura sostanzialmente penale” delle sanzioni tributarie è avvalorata dalla struttura penalistica del sistema sanzionatorio tributario, che si fonda sui principi di responsabilità personale, imputabilità e colpevolezza dell’autore dell’infrazione²⁸⁵.

I decreti legislativi n. 471, 472 e 473 del 1997 hanno riformulato l’assetto normativo con un approccio “penalistico”, armonizzando il sistema sanzionatorio tributario con le disposizioni della legge n. 689 del 1981 sulle depenalizzazioni²⁸⁶. Per quanto concerne la concreta afflittività delle sanzioni tributarie, si evidenzia che le sanzioni previste dal decreto legislativo n. 471 del 1997 presentano caratteristiche punitive secondo la giurisprudenza europea.

Si considerino, ad esempio, le sanzioni tributarie per violazioni quali l’evasione, la sottrazione o l’occultamento di base imponibile in dichiarazione, o per omissione nella presentazione della dichiarazione, le quali hanno indubbiamente finalità punitive e “sostanzialmente” penali, non solo per il loro scopo sanzionatorio ma anche per la loro gravità: esse sono calcolate in percentuali significative (90-180% o 120-240%) dell’imposta o della maggiore imposta dovuta (ad esempio, si vedano gli articoli 5 e 6 del decreto legislativo n. 471 del 1997), mentre la giurisprudenza sovranazionale ha qualificato come penali sanzioni con percentuali di maggiorazione molto inferiori (si vedano le sentenze *Jussila, A e B c. Norvegia e*

²⁸⁴ Il termine “*coherent whole*” si riferisce a un insieme di elementi che sono strettamente collegati e integrati tra loro in modo tale da formare un’unità coesa e logica.

²⁸⁵ ALDOVRANDI PAOLO, *I profili evolutivi dell’illecito tributario*, CEDAM, Padova, 2005.

²⁸⁶ I tre decreti legislativi del 1997 si distinguono per l’introduzione di un approccio più personalizzato alle sanzioni amministrative tributarie, un concetto già in parte riconosciuto dalla legge n. 689 del 1981, che segna il passaggio da una responsabilità di tipo “oggettivo”, caratterizzata da un automatismo tra violazione e sanzione, a una di tipo “soggettivo”. Il decreto legislativo n. 472 del 1997 stabilisce il principio di colpevolezza, fondamento della responsabilità penale, attraverso l’articolo 5, che afferma: “Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione o omissione consapevole e volontaria, sia essa dolosa o colposa”. Di conseguenza, nell’ambito delle sanzioni tributarie, l’elemento soggettivo di origine penalistica acquisisce un’importanza fondamentale e diventa indispensabile, in conformità con il principio di colpevolezza sancito dall’articolo 27 della Costituzione. In mancanza di tale elemento soggettivo, la punibilità dell’agente che ha commesso una o più violazioni della legge tributaria è esclusa.

*Lucky Dev*²⁸⁷). Pertanto, sia per la loro origine penalistica sia per la loro gravità, si può affermare che molte delle sanzioni tributarie previste dai decreti legislativi n. 471, 472 e 473 del 1997 possiedono una “natura penale” ai sensi della giurisprudenza europea²⁸⁸.

Tuttavia, la sentenza “*A e B c. Norvegia*” segna una svolta rispetto all’orientamento precedente della CEDU, che aveva interpretato il *ne bis in idem* in modo più restrittivo, limitandolo alle “sanzioni penali”. La Corte, nel caso *Engel e altri c. Paesi Bassi*, aveva definito tre criteri per determinare cosa rientra nella “materia penale”: la qualificazione giuridica nazionale, la natura effettiva della violazione e la severità della sanzione.

La sentenza del 2016 ha quindi introdotto una nuova interpretazione, considerando che le sanzioni amministrative possono essere imposte in aggiunta alle sanzioni penali, a condizione che ci sia una connessione sostanziale e temporale tra i procedimenti e che le sanzioni siano proporzionate e prevedibili.

I criteri stabiliti dalla CEDU sono però piuttosto generici, lasciando ai giudici nazionali un ampio margine di discrezionalità nell’applicazione del principio di *ne bis in idem*, seguendo le linee guida per valutare la presenza di una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta nelle situazioni concrete²⁸⁹.

La sentenza *A e B c. Norvegia* ha innescato un significativo cambiamento prospettico da parte della Corte EDU. In particolare, con le successive pronunce²⁹⁰, la Corte ha aggiunto ulteriori elementi interpretativi che consentono una migliore comprensione della portata effettiva delle sue decisioni. La Corte EDU, nelle sentenze più recenti, ha fornito ulteriori chiarimenti sulla regola della complementarietà tra le due risposte sanzionatorie, applicabile quando il test di connessione mostra la presenza di tutti i fattori materiali necessari, che devono

²⁸⁷ Corte EDU, 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*.

²⁸⁸ NICCOLÒ CIANFEROTTI, *Il principio del ne bis in idem tra giurisprudenza nazionale ed europea e il «doppio binario» tributario italiano*, diritto e pratica tributaria n. 1/2019, pagg. 114-115.

²⁸⁹ FIACCHI CHIARA, *La Suprema Corte esclude la violazione del principio del ne bis in idem nell’ipotesi di coesistenza tra illecito penale tributario e procedimento amministrativo*, Osservatorio Reati Tributarî, 16 marzo 2021, pagg 2-3.

²⁹⁰ CGUE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Menci*, C-524/15; CGUE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Garlsson Real Estate c. Consob*, C-537/16; CGUE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Di Puma e Zecca c. Consob*, C-596/16, C-597/16.

essere chiaramente evidenti. La proporzionalità è una condizione essenziale, ma non ha alcun primato sugli altri requisiti. La Corte ha anche chiarito che, anche quando le sanzioni amministrative e penali fanno parte di un disegno complementare comune, è indispensabile il coordinamento tra i procedimenti e che lo svolgimento avvenga in un arco temporale ragionevole, che mostri una coincidenza almeno parziale tra i due procedimenti²⁹¹.

Prima della sentenza *A e B c. Norvegia*, c'era un contrasto interpretativo evidente tra le due Corti sulla portata del *ne bis in idem* e sulla legittimità dei sistemi punitivi a doppio binario negli ordinamenti interni. La Corte di Giustizia adottava un'interpretazione funzionalista, secondo cui la violazione del *ne bis in idem* dipendeva dalla valutazione dell'adeguatezza funzionale del sistema sanzionatorio. La sentenza *Fransson* del 2013²⁹² esemplifica questo orientamento, suggerendo che la reiterazione di un procedimento sanzionatorio punitivo era preclusa solo se le sanzioni precedenti non fossero state "effettive, proporzionate e dissuasive".

Questa posizione ha creato difficoltà nell'ordinamento interno, mettendo in discussione la tenuta di sistemi punitivi basati sul doppio binario e generando incertezza applicativa nella giurisprudenza, che doveva bilanciare la vincolatività del principio convenzionale con la situazione di incertezza²⁹³.

Nella sentenza *Menci*²⁹⁴, la Corte di Giustizia ha reinterpretato la sua precedente giurisprudenza, stabilendo che la legislazione italiana che consente procedimenti penali per omesso versamento dell'IVA dopo l'irrogazione di una sanzione amministrativa di natura penale non viola l'articolo 50 della Carta. La Corte ha adottato i criteri della sentenza *Engel* per valutare la finalità repressiva delle sanzioni e ha ritenuto che una sanzione pecuniaria aggiuntiva del 30% dell'IVA dovuta sia considerata una sanzione di rigore elevato. La Corte ha inoltre esaminato il principio di proporzionalità, invitando i giudici nazionali a valutare la

²⁹¹ ALFANO ROBERTA, TRAVERSA ENRICO, *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, Diritto e pratica tributaria internazionale 1/2021, pagg. 35-38.

²⁹² CGUE, 26 febbraio 2013, *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson*, C-617/10.

²⁹³ LONATI SIMONE, *Doppio binario e giurisprudenza europea*, Rivista delle società - n. 1 – 2023, pagg. 141-143.

²⁹⁴ CGUE, 20 marzo 2018, *Luca Menci*, C-524/15.

proporzionalità dell'applicazione concreta delle norme penali italiane e la gravosità del cumulo dei procedimenti e delle sanzioni.

In conclusione, la Corte ha sottolineato che i requisiti di compatibilità con l'articolo 50 della Carta assicurano un livello di tutela del principio di *ne bis in idem* che non incide sul livello garantito dall'articolo 4 del Protocollo 7 della CEDU, come interpretato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo²⁹⁵.

4.1.3 Applicazioni e conflitti del principio *ne bis in idem* tra giurisprudenza nazionale ed Europea: analisi delle sentenze in materia fiscale e penale

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 6993 del 14 febbraio 2018, ha interpretato la giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo stabilendo che non si configura una violazione del principio del *ne bis in idem* qualora, in relazione a imputazioni per i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsti dagli articoli 2 e 4 del decreto legislativo n. 74 del 10 marzo 2000, siano applicate sia una sanzione amministrativa di natura tributaria sia una sanzione penale, derivanti da procedimenti che presentano una stretta connessione sia temporale che sostanziale²⁹⁶. In tali circostanze, qualora le sanzioni relative agli stessi fatti siano state irrogate a breve intervallo l'una dall'altra nel corso del procedimento tributario e di quello penale, esse possono essere considerate come componenti di un sistema sanzionatorio integrato, attuato dallo Stato per reprimere violazioni in ambito fiscale²⁹⁷.

La Corte Costituzionale italiana, con la sentenza n. 43 del 2 marzo 2018, ha esaminato la legittimità costituzionale dell'articolo 649 del codice di procedura penale, che non impedisce un secondo giudizio penale dopo l'irrogazione definitiva

²⁹⁵ ALFANO ROBERTA, TRAVERSA ENRICO, *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, Diritto e pratica tributaria internazionale 1/2021, pagg. 33-36.

²⁹⁶ Sentenza *A e B contro Norvegia* della Grande Camera della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) 15 novembre 2016, ricorsi nn. 24130/11 e 29758/14.

²⁹⁷ TURRI GIOVANNI, *I reati penali tributari nella disciplina del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 Parte prima*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 2, 1 marzo 2023, pag. 710

di una sanzione amministrativa di natura sostanzialmente penale per lo stesso fatto. La questione sorgeva in relazione a un caso di omessa dichiarazione fiscale già sanzionato amministrativamente, che il giudice riteneva dovesse essere escluso dalla sanzione penale per essere “speciale” rispetto a quella tributaria. La Corte Costituzionale ha riconosciuto che la sanzione amministrativa aveva una natura penale e che non esisteva un rapporto di “progressione illecita” tra le sanzioni penali e quelle amministrative.

La Corte ha anche considerato il cambiamento nella giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo (CEDU), che ha ammorbidito il divieto di *ne bis in idem* permettendo sanzioni multiple se i procedimenti sono strettamente connessi sia materialmente che temporalmente. Di conseguenza, la Corte Costituzionale ha fornito indicazioni su come il principio di *ne bis in idem* dovrebbe operare nell’ordinamento italiano, suggerendo che la regola non è più assoluta e richiede un giudizio discrezionale sul collegamento tra i procedimenti. Inoltre, ha sottolineato che il divieto di *ne bis in idem* non è più puramente processuale e che la proporzionalità della sanzione complessiva è un fattore rilevante.

In conclusione, la Corte Costituzionale ha evidenziato che, sebbene la nuova giurisprudenza della CEDU renda meno probabile l’applicazione del *ne bis in idem*, tale principio potrebbe ancora essere rilevante se manca un adeguato legame tra i procedimenti o se la risposta punitiva complessiva è sproporzionata. La Corte ha anche invitato il legislatore a risolvere le incongruenze tra il sistema italiano e gli standard europei, suggerendo che le sanzioni penali dovrebbero essere riservate ai casi più gravi di evasione fiscale, mentre le sanzioni amministrative dovrebbero essere applicate ad altre infrazioni. Questo sistema non solo rispetterebbe il *ne bis in idem*, ma sarebbe anche più efficiente, riducendo la casualità e il parallelismo dei procedimenti attuali²⁹⁸.

In relazione alla Corte di Giustizia, merita un breve approfondimento una decisione di rilievo in materia di frode fiscale. Mediante il meccanismo del rinvio

²⁹⁸ PISTOLESI FRANCESCO, *Il principio del “ne bis in idem” nel dialogo fra la Corte Costituzionale e le Corti Europee*, relazione presentata il 13 giugno 2018 presso la Corte Costituzionale in occasione del seminario organizzato congiuntamente dalla Corte e dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria sul tema “*Il diritto tributario nella prospettiva europea*”, 13 giugno 2018.

pregiudiziale ex art. 267 TFUE, il tribunale di primo grado di Haparanda (Svezia) interrogava se dovesse dichiarare inammissibile l'azione penale intrapresa nei confronti di un cittadino, accusato di frode fiscale aggravata per gli anni fiscali 2004 e 2005 a causa di dichiarazioni mendaci, in quanto il medesimo individuo era già stato oggetto di una sanzione amministrativa sotto forma di sovrattassa da parte dell'ente tributario, sanzione che nel frattempo aveva acquisito carattere definitivo²⁹⁹.

Pur riconoscendo l'autonomia della disciplina comunitaria del *ne bis in idem* (come chiaramente espresso dai giudici europei, che si concentrano esclusivamente sull'articolo 50 della Carta di Nizza, senza esprimersi sulla necessità di interpretare tale norma alla luce dell'articolo 4 del Protocollo n. 7 della CEDU e della sua giurisprudenza), si sostiene che gli Stati membri possano stabilire simultaneamente sanzioni amministrative e penali, a condizione che, e questo è il punto cruciale, tale scelta non comporti l'imposizione di una doppia sanzione per lo stesso fatto nei confronti della stessa persona. I principi delineati dalla sentenza possono essere riassunti come segue: l'articolo 50 della CDFUE non impedisce a uno Stato membro di imporre, per le stesse violazioni degli obblighi dichiarativi in materia di IVA, una combinazione di sovrattasse e sanzioni penali, al fine di garantire la riscossione delle entrate e proteggere gli interessi finanziari dell'Unione europea, tuttavia, qualora la sovrattassa sia considerata penale ai sensi dell'articolo 50 della Carta e sia divenuta definitiva, tale norma preclude l'avvio di procedimenti penali per gli stessi fatti nei confronti della stessa persona.

I giudici di Strasburgo hanno chiarito che anche i procedimenti che prevedono l'imposizione di una "sovrattassa" devono essere considerati "penali" ai fini dell'applicazione dell'articolo 4 del Protocollo n. 7 della CEDU; inoltre, hanno specificato che la conduzione di due procedimenti paralleli è compatibile con la Convenzione, a patto che il secondo venga sospeso non appena il primo raggiunga una conclusione definitiva³⁰⁰. In ambito fiscale, la stessa Corte ha precisato in altre circostanze che l'applicazione di una sanzione tributaria di entità contenuta non è di per sé determinante per negare la natura penale dell'infrazione e che, qualora il

²⁹⁹ CGUE 26 febbraio 2013, *Fransson*, C-617/10.

³⁰⁰ Corte EDU, 20 maggio 2014, *Nykanen c. Finlandia*.

procedimento per l'illecito fiscale³⁰¹ e il procedimento penale nei confronti dello stesso soggetto siano “così strettamente connessi da non essere sufficientemente distinti”, le garanzie previste dall'articolo 6 della CEDU dovrebbero essere estese anche al procedimento tributario³⁰².

La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) è stata chiamata a valutare un caso in cui l'Avvocato Grande Stevens e altri soggetti, inclusi alcune società, avevano ricevuto sanzioni amministrative pecuniarie dalla Consob per violazioni relative alla manipolazione del mercato³⁰³. Queste sanzioni erano state confermate in appello e dalla Corte di Cassazione. Successivamente, è stato avviato un procedimento penale per gli stessi fatti, nel quale la Consob si era costituita parte civile. I ricorrenti hanno contestato la violazione dell'articolo 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione EDU, sostenendo di essere stati puniti penalmente dopo aver già ricevuto una sanzione amministrativa per gli stessi fatti³⁰⁴.

La Corte EDU ha confermato che l'articolo 4 del Protocollo n. 7 vieta di perseguire o giudicare una persona per un secondo illecito basato sugli stessi fatti sostanziali. La Corte ha interpretato la norma focalizzandosi sulla condotta concreta e le circostanze fattuali, piuttosto che sulla qualificazione normativa degli illeciti. Di conseguenza, ha concluso che vi era stata una violazione dell'articolo 4 del Protocollo n. 7 poiché si trattava della stessa condotta da parte delle stesse persone alla stessa data³⁰⁵.

³⁰¹ Corte EDU, 23 novembre 2006, *Jussila v. Finland*.

³⁰² PAULESU PIER PAOLO, *Riflessioni in tema di ne bis in idem europeo*, rivista di diritto processuale, 2016, pagg. 653-656.

³⁰³ Articolo 187 *ter* punto 1, d. lgs. 24 febbraio 1998, n. 58: “*Salve le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 20.000 a euro 5.000.000 chiunque, tramite mezzi di informazione, compreso internet o ogni altro mezzo, diffonde informazioni, voci o notizie false o fuorvianti che forniscano o siano suscettibili di fornire indicazioni false ovvero fuorvianti in merito agli strumenti finanziari*”.

³⁰⁴ Art. 185, punto 1, d. lgs. 24 febbraio 1998, n. 58: “*Chiunque diffonde notizie false o pone in essere operazioni simulate o altri artifici concretamente idonei a provocare una sensibile alterazione del prezzo di strumenti finanziari, è punito con la reclusione da uno a sei anni e con la multa da euro ventimila a euro cinque milioni*”.

³⁰⁵ Si osserva, tuttavia, che la Corte d'Appello di Torino, con le sentenze del 23 gennaio 2008, ha riconosciuto che gli articoli 187 *ter* e 185, punto 1, del decreto legislativo n. 58 del 1998 si riferivano alla medesima condotta, vale a dire la divulgazione di informazioni mendaci. Pertanto, il procedimento penale successivo concernente un secondo “illecito” era fondato su fatti sostanzialmente identici a quelli che avevano già portato a una condanna definitiva in precedenza.

In conclusione, la Corte EDU ha adottato un'interpretazione del *ne bis in idem* che considera un ambito di applicazione più ampio rispetto a quello previsto dall'articolo 649 del codice di procedura penale italiano, ponendo dubbi sulla compatibilità del sistema tributario italiano con il principio di *ne bis in idem* così interpretato dalla Corte EDU.

4.2 Integrazione e cooperazione giuridica nell'UE: la cosa giudicata e la circolazione delle prove

4.2.1 Equilibrio e autonomia procedurale: la cosa giudicata nel contesto del diritto dell'Unione Europea

Fino a qui si è molto discusso sul principio del dualismo giurisdizionale, che dovrebbe comportare una netta distinzione tra il procedimento amministrativo tributario e quello penale, nonché delle eccezioni concrete che hanno in parte eroso tale principio. È necessario ora contestualizzare queste riflessioni nel quadro sovranazionale in cui si colloca il nostro sistema giuridico, il quale deve conformarsi ai vincoli imposti non solo al legislatore nazionale ma anche al giudice interno. Si fa particolare riferimento alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, interpretata dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo di Strasburgo, e alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, nota anche come Carta di Nizza, che a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona ha acquisito lo stesso valore giuridico dei trattati e le cui disposizioni sono soggette all'interpretazione vincolante della Corte di Giustizia dell'Unione europea³⁰⁶.

In assenza di disposizioni giuridiche dell'Unione europea che delineino la natura e i confini dell'istituto del giudicato, si assiste attualmente a una pluralità di interpretazioni di tale istituto tra i sistemi giuridici degli Stati membri. Sebbene la maggior parte degli studi comparativi si concentri sul giudicato in ambito civile, tali indagini mettono in luce significative divergenze tra i vari ordinamenti, con i

³⁰⁶ GIANONCELLI STEFANIA, *Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.2, 1 giugno 2019, pag. 198.

quali il diritto dell'Unione deve necessariamente interagire. Ad esempio, diversi Stati, tra cui Belgio, Spagna e Lussemburgo, hanno adottato un modello tripartito di cosa giudicata, ereditato dalla tradizione giuridica francese, che circoscrive i confini del giudicato all'identità delle parti, del titolo e dell'oggetto del contendere. In particolare, tale sistema conferisce efficacia di giudicato esclusivamente alla parte dispositiva della sentenza definitiva, escludendo le motivazioni del giudizio³⁰⁷. Al contrario, nelle tradizioni giuridiche tedesca e austriaca, la presenza di una *res judicata* può essere contestata quando, in un processo successivo, si discute dello stesso oggetto del litigio precedente, definito dall'identità della domanda e dei fatti costitutivi del diritto invocato.

Di fronte a questa varietà di approcci, la Corte di giustizia dell'Unione europea ha spesso adottato una posizione di autocontenimento, secondo cui i confini della *res judicata* sono una prerogativa del diritto interno, in ossequio al principio di autonomia procedurale³⁰⁸. Contemporaneamente, la Corte ha riconosciuto che l'istituto del giudicato serve a garantire la certezza del diritto, che è anche un principio generale del diritto dell'Unione europea³⁰⁹.

Per quanto riguarda tutta quella categoria degli effetti del giudicato in una controversia distinta da quella in cui è stata emessa la sentenza definitiva, che comprende l'istituto degli effetti extraprocessuali del giudicato, è tutelata in molti sistemi giuridici nazionali. Infatti, la normativa processuale degli Stati membri tende a estendere l'effetto vincolante del giudicato, sia civile che penale, anche ad altre controversie, che non rientrano nell'ambito del principio di *ne bis in idem*, al fine di prevenire incongruenze logiche tra decisioni giudiziali.

In relazione a tale tematica, la sentenza emessa nel caso *Fallimento Olimpiclub*³¹⁰ ha stabilito alcuni principi cardine. La controversia emergeva da un rinvio pregiudiziale operato dall'ordine giudiziario italiano, che si confrontava nuovamente con la questione dei confini dell'efficacia esterna del giudicato in rapporto al diritto dell'Unione europea. Nella fattispecie, la parte appellante

³⁰⁷ KORNEZOV ALEXANDER, *Res Judicata of National Judgments Incompatible with EU Law: Time for a Major Rethink?*, Common Market Law Review, 2014, pag. 816.

³⁰⁸ CGUE, 2 aprile 2020, cause riunite C-370/17 e C-37/18.

³⁰⁹ CGUE, 10 luglio 2014, causa C-213/13.

³¹⁰ CGUE, 3 settembre 2009, *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08.

invocava l'autorità di cosa giudicata di una sentenza antecedente, la quale aveva attestato l'assenza di dolo in un contratto di comodato formalizzato dalla società Olimpiclub Srl. L'invocazione del principio di *res judicata*, ai sensi dell'articolo 2909 del Codice civile italiano, avrebbe precluso all'ente impositore la possibilità di recuperare l'IVA evasa in virtù di tale contratto, anche per periodi impositivi non compresi nel giudizio originariamente concluso.

La Corte di giustizia ha nuovamente sottolineato l'importanza della distinzione tra gli oggetti dei due procedimenti giurisdizionali, evidenziata in questo caso dalla diversità dei periodi impositivi trattati nel giudizio. La Corte ha chiarito che, ove l'oggetto delle due liti sia identico, il diritto dell'Unione non costringe un giudice nazionale a disapplicare le norme procedurali interne che conferiscono autorità di cosa giudicata a una decisione, anche se ciò consentirebbe di sanare una violazione del diritto comunitario perpetrata da tale decisione.

Nella fattispecie in esame, si impone la ricerca di un equilibrio tra l'inalterabilità dell'autorità di cosa giudicata e l'esatta applicazione del diritto dell'Unione, attraverso una ponderazione tra gli interessi contrapposti all'interno dei confini oggettivi del giudicato. In assenza di normativa specifica dell'Unione europea in materia, la Corte ritiene che tali confini rientrino nell'ambito dell'autonomia procedurale degli Stati membri, principio che deve guidare la valutazione della questione³¹¹. Tale autonomia, come è noto, consente agli Stati membri di determinare le modalità e gli strumenti per l'attuazione dei diritti derivanti dal diritto dell'Unione, purché non siano meno favorevoli di quelli previsti per situazioni puramente interne (principio di equivalenza) e non rendano eccessivamente difficile o impossibile l'esercizio di tali diritti (principio di effettività)³¹².

Alla luce di quest'ultimo principio, la Corte ha esaminato la normativa italiana sugli effetti esterni del giudicato, concludendo che essa potrebbe comportare che, qualora una decisione giurisdizionale definitiva sia basata su un'interpretazione delle norme

³¹¹ CGUE, 16 marzo 2006, C-234/04.

³¹² Per un'analisi approfondita e dettagliata del principio di autonomia procedurale, si consiglia di consultare: BAGHRIZABEHI DENIS, *The current state of national procedural autonomy: a principle in motion*, in *Intereulaweast*, 2016, p. 13 ss.; GALETTA DIANA URANIA, *La giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di autonomia procedurale degli Stati membri dell'Unione europea (Report annuale – 2011)*, *Ius Publicum*, 2012, pagg. 1 ss.

comunitarie in materia di pratiche abusive relative all'IVA in contrasto con il diritto dell'Unione, l'errata applicazione di tali norme si ripeterebbe per ogni nuovo esercizio fiscale, senza possibilità di correggere l'interpretazione erronea³¹³.

Pertanto, la Corte ha chiarito che la normativa nazionale relativa agli effetti del giudicato in un processo diverso deve essere valutata tenendo conto del principio di autonomia procedurale e del principio di effettività. Quest'ultimo, in particolare, preclude la possibilità che una violazione del diritto dell'Unione, constatata in una sentenza definitiva, si estenda a procedimenti successivi, poiché ciò impedirebbe di fatto la corretta applicazione del diritto dell'Unione nel processo successivo.

La dottrina ha avanzato l'argomentazione che la Corte di giustizia, attraverso le decisioni giurisprudenziali esaminate, abbia effettivamente integrato la dottrina della cosa giudicata nel diritto dell'Unione, distaccandola dal suo ruolo di normativa processuale interna³¹⁴. Tuttavia, questa interpretazione non è completamente persuasiva, poiché l'analisi della Corte, fondata sul principio di autonomia procedurale, suggerisce che la cosa giudicata e i suoi confini debbano essere interpretati all'interno dell'ordinamento giuridico nazionale. Sebbene sia evidente che la giurisprudenza abbia stabilito limiti all'efficacia esterna della cosa giudicata, non si può affermare che ciò costituisca un'armonizzazione giurisprudenziale del diritto nazionale. La Corte ha piuttosto delineato i principi cardine della relazione tra cosa giudicata e diritto dell'Unione, cercando un equilibrio tra necessità contrapposte.

La Corte ha definito un ambito di protezione per la cosa giudicata, proteggendola anche quando impedisce la riparazione di violazioni del diritto dell'Unione avvenute nel processo. Questo ambito di protezione non si estende a includere fatti o diritti enunciati nella sentenza che potrebbero influenzare un procedimento diverso, poiché ciò porterebbe alla continuazione della violazione in un nuovo procedimento. Questo principio legale, sviluppato dalla Corte specificamente per il diritto civile, amministrativo e tributario, è stato confermato e rafforzato nel

³¹³ CGUE, 3 settembre 2009, *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08.

³¹⁴ DE PASQUALE PATRIZIA, *Competenze proprie degli Stati e obblighi derivanti dall'appartenenza all'Unione europea*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 2019, pagg. 11.

contesto del diritto penale, in particolare per quanto riguarda gli effetti extrapenali della cosa giudicata³¹⁵.

Per rispettare la giurisprudenza della Corte di giustizia, nell'applicare l'equilibrio tra la certezza del diritto, rappresentata dalla cosa giudicata e i suoi effetti extrapenali, e l'efficacia del diritto dell'Unione, è necessario adottare un approccio che preservi il più possibile l'autonomia procedurale del legislatore nazionale. Questo potrebbe richiedere alcuni aggiustamenti interpretativi alla normativa italiana sugli effetti extrapenali della cosa giudicata, per raggiungere l'equilibrio stabilito dalla Corte senza alterare significativamente la normativa interna relativa ai rapporti tra cosa giudicata penale e processo civile o amministrativo-tributario³¹⁶. È importante notare che le problematiche discusse emergono solo quando la violazione del diritto dell'Unione si radica nell'oggetto principale del procedimento penale e non in questioni marginali. In quest'ultimo caso, l'accertamento non avrebbe effetti extrapenali. Questo si applica anche all'accertamento dell'elemento soggettivo, dell'imputabilità e delle cause di giustificazione³¹⁷.

4.2.2 Oltre i confini: cooperazione giudiziaria e circolazione delle prove nel diritto dell'Unione Europea

L'accesso alle prove è essenziale per l'effettiva amministrazione della giustizia e per la tutela dei diritti in una controversia. La localizzazione delle prove non dovrebbe ostacolare questo diritto, nonostante le limitazioni imposte dalla sovranità territoriale degli Stati. L'Unione Europea si sta muovendo verso la rimozione degli ostacoli giuridici che impediscono la libera circolazione delle decisioni giudiziarie, semplificando le procedure di assistenza giudiziaria e assicurando che le sentenze siano riconosciute e applicabili in tutti gli Stati membri. Questo processo mira a

³¹⁵ GROSSIO LORENZO, *La ridefinizione dei rapporti tra giudicato penale e giudizio civile alla luce del diritto dell'Unione europea*, rivista.eurojus.it, Fascicolo n. 4 – 2020, pagg. 237-238.

³¹⁶ GROSSIO LORENZO, *La ridefinizione dei rapporti tra giudicato penale e giudizio civile alla luce del diritto dell'Unione europea*, rivista.eurojus.it, Fascicolo n. 4 – 2020, pag. 243.

³¹⁷ CHILIBERTI ALFONSO, *Azione civile e nuovo processo penale*, Milano, 2006, II ed., pag. 1079.

garantire che la giurisdizione non sia limitata dalla posizione geografica delle prove, evitando così di compromettere la giustizia nei casi concreti³¹⁸.

L'acquisizione di prove a carattere transnazionale si articola entro un tessuto normativo eterogeneo, caratterizzato da una pluralità di strumenti giuridici che spaziano da convenzioni bilaterali a quelle multilaterali, integrati dalle disposizioni di diritto interno che si conformano ai principi di sussidiarietà e di residualità, come delineato dall'articolo 696 del codice di procedura penale. Nel contesto intraeuropeo, qualora sia stata recepita, trova applicazione la Direttiva 2014/41/UE, che istituisce l'ordine europeo di indagine (OEI)³¹⁹.

L'Ordine Europeo di Indagine (OEI) rappresenta un meccanismo giuridico di cooperazione giudiziaria interstatale, avente una portata considerevole, che si concretizza mediante un provvedimento emanato o ratificato da un organo giurisdizionale di uno Stato membro dell'Unione Europea. Tale provvedimento è finalizzato all'acquisizione di attività istruttorie realizzate sul territorio di un diverso Stato membro, con l'obiettivo di raccogliere elementi probatori in contesti di natura penale.

Il principio cardine su cui si fonda l'OEI è quello del riconoscimento reciproco, il quale implica l'obbligo, per l'autorità giudiziaria dello Stato membro destinatario dell'ordine, di accettare e dare esecuzione alla richiesta proveniente dall'altro Stato membro. L'adempimento dell'ordine deve avvenire secondo le procedure e le normative vigenti nello Stato membro richiesto, come se l'azione investigativa fosse stata disposta da un'autorità giurisdizionale interna a tale Stato.

Inoltre, l'Ordine Europeo di Indagine può essere utilizzato al fine di acquisire prove preesistenti, già in possesso delle autorità dello Stato membro destinatario dell'ordine³²⁰.

³¹⁸ FUMAGALLI LUIGI, *Problemi vecchi e nuovi nella cooperazione per l'assunzione delle prove all'estero in materia civile: la rifusione della disciplina nell'unione europea*, Rivista di Diritto Internazionale Privato e Processuale, n. 4, 1 ottobre 2021, pag. 847.

³¹⁹ GAUDIERI ALESSIO, *Novità in tema di cooperazione giudiziaria: i nuovi ordini europei di conservazione e produzione delle prove elettroniche*, Diritto Penale e Processo, n. 9, 1 settembre 2023, pag. 1233.

³²⁰ BOVINO CLAUDIO, *Ordine europeo di indagine: si può emettere per il trasferimento di prove già in possesso di un altro Stato Ue?*, Il Quotidiano Giuridico, 22 novembre 2023, pag. 3.

Si può pertanto affermare, con la dovuta osservanza delle normative vigenti, che emergono due criteri giuridicamente rilevanti: il primo, come precedentemente dimostrato, è che il sistema del dualismo giurisdizionale previsto dagli articoli 20 del decreto legislativo n. 74 del 2000 e 654 del codice di procedura penale, per svariate ragioni, può essere considerato definitivamente obsoleto, non essendo più in crisi ma essendo stato effettivamente rimosso dal sistema normativo come interpretato giurisprudenzialmente; il secondo, ormai parimenti consolidato, è che negli ultimi anni il legislatore dell'Unione europea, spinto dall'impulso politico generato dal progetto “*Base erosion and profit shifting*” (BEPS) dell'OCSE, ha intrapreso significativi passi verso l'istituzione di standard minimi essenziali per prevenire adeguatamente forme di evasione ed elusione fiscale transfrontaliere, attraverso l'adozione delle cosiddette “*Anti-Tax Avoidance Directives*” (ATAD 1 e ATAD 2, ossia le direttive 2016/1164/UE e 2017/952/UE), nonché mediante modifiche alla direttiva UE 2011/16/UE (*Directive on Administrative Cooperation*, o DAC 1) in materia di cooperazione amministrativa nel settore fiscale³²¹. Queste ultime, rafforzando lo scambio automatico di informazioni fiscali tra gli Stati membri, mirano primariamente a fungere da deterrente contro le condotte fraudolente che i contribuenti potrebbero attuare a livello internazionale.

Nell'era della digitalizzazione avanzata, le procedure di scambio automatico di informazioni tra le amministrazioni fiscali stanno acquisendo un ruolo cruciale, permettendo l'accesso rapido a una vasta quantità di dati dei contribuenti. Questo solleva questioni significative, in particolare riguardo alla protezione dei dati

³²¹ Il campo di applicazione della Direttiva sulla Cooperazione Amministrativa (DAC) è stato oggetto di modifica, o più precisamente di estensione, per cinque volte nel corso degli ultimi anni. Queste revisioni hanno comportato: i) l'adozione dello standard comune di comunicazione di informazioni (Common Reporting Standard – “CRS”) sviluppato dall'OCSE, per quanto concerne le informazioni sui conti finanziari all'interno dell'Unione (Direttiva 2014/107/UE, nota come “DAC 2”); ii) l'istituzione dell'obbligo di scambio automatico di informazioni sui ruling preventivi transfrontalieri (Direttiva 2015/2376/UE, denominata “DAC 3”); iii) l'implementazione dello scambio automatico obbligatorio di informazioni inerenti alla rendicontazione paese per paese da parte delle imprese multinazionali tra le autorità fiscali (Direttiva 2016/881/UE, conosciuta come “DAC 4”); iv) l'obbligo per gli Stati membri di concedere alle autorità fiscali l'accesso alle procedure di adeguata verifica della clientela messe in atto dalle istituzioni finanziarie ai sensi della Direttiva 2015/849/UE del Parlamento europeo e del Consiglio (Direttiva 2016/2258/UE, detta “DAC 5”); v) infine, l'introduzione dell'obbligo di scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale riguardante i meccanismi transfrontalieri che potrebbero essere impiegati per la pianificazione fiscale aggressiva (Direttiva 2018/822/UE, nota come “DAC 6”).

personali dei contribuenti, che potrebbero essere scambiati anche quando non pertinenti ai fini fiscali³²².

Attualmente, l'urgenza dello scambio di informazioni tra le amministrazioni fiscali internazionali e dell'Unione Europea sembra prevalere sulla necessità di tutelare i diritti dei contribuenti, anche a costo di coinvolgerli in maniera eccessiva e non strettamente necessaria per questioni fiscali.

La ricerca di un equilibrio tra il rafforzamento della lotta all'evasione fiscale transfrontaliera, l'efficace implementazione dello scambio automatico di informazioni e la tutela della privacy dei contribuenti è un tema di crescente rilevanza, già presente prima dell'introduzione del GDPR³²³. Il Gruppo di lavoro "Article 29 Data Protection Working Party"³²⁴ aveva evidenziato preoccupazioni sul fatto che i contribuenti non fossero sempre informati preventivamente dell'uso o del trasferimento dei loro dati personali per combattere l'evasione fiscale, o che i dati scambiati potessero essere utilizzati per scopi diversi, in violazione del principio di proporzionalità³²⁵.

Le procedure di scambio automatico internazionale di informazioni consentono alle amministrazioni fiscali di accedere a una grande quantità di dati, anche non strettamente fiscali, senza che vi sia un adeguato sistema di garanzie procedurali in caso di acquisizione illegittima o illecita delle prove³²⁶. I diritti dei contribuenti sono

³²² Secondo WEFTE CARLOS E., *The Right to Be Informed: The Parallel between Criminal Law and Tax Law, with Special Emphasis on Cross-Border Situations*, in *World Tax Journal*, 2017 (Vol. 9), No. 3, il punto di maggiore criticità riguarda le procedure "automatiche" per lo scambio di informazioni fiscali: "the exchange of information cannot be automatic, because it obviates tax payers' human rights as acknowledged in rule-of-law states. The exchange of information (...) shall be made according to the exchange of information by the request standards set forth previously, namely the expression in a complete, straightforward, express and accurate manner, in direct language that is fully understandable by the individual, of all of the factual and legal elements necessary to understand the reasons why he is under investigation, and in a manner sufficient to allow the taxpayer to establish an appropriate defence (...)".

³²³ Regolamento Generale della Protezione dei Dati, reg. UE 2016/679, del 27 aprile 2016.

³²⁴ L'Article 29 Data Protection Working Party (Gruppo di lavoro "Articolo 29" sulla protezione dei dati) era un organo consultivo indipendente europeo che si occupava di questioni relative alla protezione dei dati e alla privacy. Con l'entrata in vigore del Regolamento Generale sulla Protezione dei Dati (GDPR) il 25 maggio 2018, l'Article 29 Working Party è stato sostituito dal Comitato Europeo per la Protezione dei Dati (*European Data Protection Board*, EDPB).

³²⁵ FAZIO ADRIANO, *I rapporti tra processo tributario e processo penale: la crisi del principio del "doppio binario" nella prospettiva dello scambio internazionale di informazioni fiscali*, *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5, 1 settembre 2020, pagg. 1962-1963.

³²⁶ Cfr. MARINELLO ANTONIO, *Prove illecitamente acquisite all'estero e tutela del contribuente: disorientamenti giurisprudenziali*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2015, pagg. 485 ss.

spesso protetti solo indirettamente o rimandati alla legislazione interna degli Stati membri³²⁷, risultando in un quadro frammentato e disomogeneo.

Alla luce delle difficoltà pratiche riscontrate nella raccolta di prove elettroniche tra gli Stati membri, l'Unione europea ha sviluppato un nuovo meccanismo volto a facilitare e accelerare lo scambio di informazioni elettroniche pertinenti ai procedimenti penali o all'attuazione di sanzioni detentive. Questo sistema prevede due distinti processi: uno dedicato alla produzione legittima e l'altro alla conservazione legittima delle prove elettroniche di natura transnazionale.

Il Regolamento in questione³²⁸, il Regolamento n. 2023/1543/UE, proclama il proprio impegno nel rispetto dei principi e dei diritti fondamentali, in coerenza con quanto previsto dall'articolo 6 del Trattato sull'Unione Europea e dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

In Italia, la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto la validità, ai fini tributari, di prove acquisite illegittimamente, in violazione delle norme sulla partecipazione difensiva, mentre in sede penale³²⁹ queste stesse prove sono state dichiarate non utilizzabili. Questo è il caso della "lista Falciani", dichiarata non utilizzabile in sede penale ma legittima per fondare avvisi di accertamento fiscale.

La Corte di Cassazione ha sostenuto che l'acquisizione rituale delle prove attraverso lo scambio automatico potrebbe "sanare" l'originaria acquisizione illecita, a meno che non si dimostri la violazione di diritti costituzionali fondamentali. Tuttavia, tale impostazione non valorizza ed anzi trascura altri principi fondamentali come l'imparzialità e la buona fede.

³²⁷ Cfr. DEL FEDERICO LORENZO, *Scambio di informazioni fra Autorità Fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in Riv. dir. trib. int., 2010, pagg. 221 ss.

³²⁸ La normativa in questione diviene efficace il ventesimo giorno successivo al suo annuncio ufficiale nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea (17 agosto 2023). Tuttavia, la sua applicazione diretta negli Stati membri dell'Unione avrà luogo a partire dal 18 agosto 2026, come stabilito dall'articolo 34 del Regolamento, che prescrive l'obbligatorietà dell'atto in tutte le sue componenti.

³²⁹ Cfr. Corte di Cassazione n. 38753 del 26 settembre 2012, la quale ha chiarito che le informazioni finanziarie inviate dalle autorità finanziarie degli Stati membri dell'UE, attraverso i meccanismi di cooperazione internazionale delineati dalla Direttiva n. 77/799/CEE (successivamente sostituita dalla Direttiva n. 2011/16/UE) e dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni, non possono essere utilizzate nel contesto di un procedimento penale qualora l'imputato dimostri con certezza, sulla base della documentazione contenuta nel fascicolo, l'illiceità dell'acquisizione originaria dei dati all'estero.

La sentenza *Glencore*³³⁰ della Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha stabilito che, sebbene sia ammissibile utilizzare prove ottenute in procedimenti penali per procedimenti amministrativi, ciò deve avvenire garantendo al contribuente il diritto di difesa, incluso l'accesso preventivo ai documenti e la possibilità di essere ascoltato. Questo approccio rafforza i diritti alla difesa, all'informazione e all'accesso ai dati, consentendo ai contribuenti di contestare la raccolta o il trattamento illecito dei loro dati.

Dalle decisioni della Corte di Giustizia dell'Unione Europea emergono alcune direttive fondamentali per una rinnovata impostazione del dibattito nazionale riguardo la crisi del sistema del dualismo giurisdizionale tra procedimento/processo tributario e procedimento/processo penale. In particolare, si osserva che:

1. a livello dell'Unione Europea, come nel contesto nazionale, si riconosce una fusione ormai ineluttabile tra l'ambito penale e quello amministrativo-tributario;
2. nell'ambito dell'Unione Europea, similmente a quanto avviene a livello nazionale, prevale l'orientamento a facilitare la cosiddetta circolazione delle prove tra procedimenti diversi, senza che ciò implichi automaticamente una lesione dei diritti di difesa del soggetto implicato nel procedimento di destinazione;
3. a livello dell'Unione Europea, a differenza di quanto si verifica a livello nazionale, il trasferimento del materiale probatorio da un procedimento all'altro è circoscritto da una serie di limitazioni significative, finalizzate a salvaguardare le garanzie procedurali e processuali dell'individuo coinvolto nel procedimento instaurato sulla base degli elementi fattuali e probatori acquisiti nel quadro del procedimento concomitante³³¹.

In conclusione, il dibattito sul dualismo giurisdizionale e i suoi confini nel contesto del diritto tributario e penale è stato notevolmente influenzato dalle dinamiche sovranazionali e dalla giurisprudenza dell'Unione Europea. La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, attraverso una serie di decisioni significative, ha delineato i

³³⁰ CGUE, 16 ottobre 2019, *Glencore*, C-189/18.

³³¹ FAZIO ADRIANO, *I rapporti tra processo tributario e processo penale: la crisi del principio del "doppio binario" nella prospettiva dello scambio internazionale di informazioni fiscali*, *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5, 1 settembre 2020, pagg. 1968-1969.

principi fondamentali che regolano la relazione tra la cosa giudicata nazionale e il diritto dell'Unione, evidenziando la necessità di bilanciare la certezza del diritto con l'efficacia dell'applicazione del diritto comunitario e cercando di preservare l'autonomia procedurale degli Stati membri.

L'evoluzione giurisprudenziale ha dimostrato come la rigidità del principio di dualismo giurisdizionale sia stata superata, favorendo un approccio più integrato e flessibile che tiene conto delle esigenze di un sistema giuridico sempre più interconnesso. In questo contesto, la Corte ha riconosciuto l'importanza di proteggere l'autorità di cosa giudicata, ma ha anche chiarito che tale protezione non può estendersi a precludere la correzione di violazioni del diritto dell'Unione in procedimenti successivi.

In definitiva, il panorama giuridico attuale richiede un continuo adattamento delle normative nazionali alle direttive europee e alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, al fine di assicurare un'efficace amministrazione della giustizia che sia al contempo rispettosa dei diritti fondamentali degli individui. La sfida per i legislatori e i giudici nazionali sarà quella di trovare il giusto equilibrio tra la lotta all'evasione fiscale e la protezione dei diritti dei contribuenti, in un contesto in cui le frontiere giuridiche sono sempre più permeabili e le dinamiche internazionali sempre più rilevanti.

Conclusioni

L'evoluzione del rapporto tra giudicato penale e processo tributario rappresenta un tema di grande rilevanza nel panorama giuridico italiano. Negli ultimi decenni, il legislatore e la giurisprudenza hanno cercato di delineare un equilibrio tra l'autonomia delle due giurisdizioni, per soddisfare la necessità di un coordinamento efficace al fine di garantire una giustizia sostanziale e procedurale adeguata.

Questo capitolo conclusivo si propone di esaminare l'evoluzione storica del rapporto tra giudicato penale e processo tributario, analizzando le problematiche che ne derivano e le soluzioni introdotte della legge 111 del 2023, nonché le prospettive future alla luce delle recenti riforme.

Il punto di partenza per comprendere l'evoluzione del rapporto tra giudicato penale e processo tributario è quello di riconoscere la loro intrinseca autonomia. Il processo penale è volto all'accertamento di responsabilità personali e alla conseguente applicazione di sanzioni penali, mentre il processo tributario è focalizzato sull'accertamento e la riscossione dei tributi dovuti. Tuttavia, la natura trasversale dei reati tributari impone una sovrapposizione tra le due giurisdizioni, soprattutto in termini di prova e di effetti del giudicato. Da qui emerge chiaramente come il giudicato penale non sia semplicemente un elemento del processo penale, ma possa estendere i propri effetti anche ad altre aree del diritto, come quella tributaria.

L'analisi condotta nell'ambito di questa tesi ha evidenziato come, nonostante la tradizionale separazione tra le due giurisdizioni, la loro interazione sia inevitabile, soprattutto quando il comportamento del contribuente assume rilevanza tanto sul piano penale quanto su quello fiscale.

Nei capitoli 1 e 2 della tesi viene presentata una panoramica dettagliata dei fondamenti teorici e delle evoluzioni normative che hanno portato a una sempre maggiore interazione tra la sfera penale e quella tributaria, essenziale per la piena comprensione del capitolo 3, che entra nel vivo della questione del giudicato penale nel processo tributario. I due capitoli iniziali non solo introducono il concetto in termini generali, ma preparano il lettore a comprendere le specifiche problematiche e i risvolti applicativi che emergono quando il giudicato penale viene effettivamente considerato nel contesto del processo tributario, fornendo, quindi, non solo l'ottica

necessaria, ma anche le chiavi interpretative per comprendere le sfide e le implicazioni giuridiche discusse nelle sezioni successive del presente lavoro. È bene precisare che il diritto tributario italiano è fondato su alcuni principi costituzionali fondamentali, tra cui quello di eguaglianza (art. 3 Cost.), il principio di riserva di legge (art. 23 Cost.) e di capacità contributiva (art. 53 Cost.). L'introduzione del principio del "giusto processo" nell'art. 111 della Costituzione italiana rappresenta una significativa evoluzione normativa, anche se la sua applicazione è stata molto discussa. La revisione costituzionale del 1999 ha reso il giusto processo un elemento cardine, applicabile ai rami della giurisdizione, incluso quello tributario.

Questa evoluzione giurisprudenziale ha avvicinato il processo tributario agli standard delle altre tipologie di procedure, elevandone l'importanza all'interno del sistema giuridico italiano. Inoltre, la riforma ha introdotto il principio della "ragionevole durata" del processo, un aspetto che prima trovava riconoscimento solo nella normativa europea e che è stato spesso motivo di condanna per l'Italia da parte della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo. Il principio della "ragionevole durata" del processo, sebbene costituzionalizzato, rimane spesso in conflitto con la necessità di garantire tutte le altre garanzie processuali, creando un dilemma che richiede un costante bilanciamento tra celerità e accuratezza. Il contenzioso tributario italiano è caratterizzato da una complessa rete di norme e prassi giuridiche che richiedono un equilibrio continuo tra l'esigenza di un'efficace riscossione fiscale e la tutela dei diritti dei contribuenti.

La questione della circolazione delle prove tra il processo tributario e penale rappresenta una delle maggiori complessità giuridiche. Le prove ottenute nel contesto del procedimento amministrativo tributario, principalmente raccolte dall'Amministrazione finanziaria durante la fase di accertamento, possono essere utilizzate nel contenzioso tributario. Tuttavia, tali prove potrebbero avere un impatto anche in procedimenti penali, specialmente quando si tratta di reati fiscali. Allo stesso modo, le prove acquisite nel processo penale possono essere utilizzate nel contenzioso tributario, creando problematiche significative in giurisprudenza.

La natura bifasica del processo tributario, che comprende una fase amministrativa e una giurisdizionale, determina, così, una connessione intrinseca tra le prove

raccolte dall'amministrazione fiscale e quelle valutate in sede giudiziaria. Tale continuità può influenzare in maniera determinante l'esito finale del giudizio, sia in ambito tributario che penale.

La circolazione delle prove tra procedimento amministrativo e processo penale solleva complesse questioni di compatibilità giuridica e procedurale, evidenziando la necessità di una regolamentazione chiara e coerente per garantire il rispetto dei principi costituzionali e la tutela dei diritti fondamentali.

Un altro dei punti critici riscontrati nel sistema normativo riguarda la determinazione dell'imposta evasa, fondamentale affinché si configuri un illecito penale. La soglia di punibilità rappresenta un elemento strutturale del reato, ma la sua applicazione pratica può risultare problematica, soprattutto per quanto concerne la valutazione della quantità di imposta sottratta al Fisco.

La definizione di "imposta evasa" è centrale nella configurazione dei reati tributari. Il legislatore ha cercato di delineare con precisione che cosa debba intendersi per "imposta evasa", considerando non solo l'importo dichiarato ma anche eventuali somme già corrisposte dal contribuente. Tuttavia, la determinazione dell'imposta evasa si è rivelata un compito complesso, soprattutto in relazione alla verifica del superamento delle soglie di punibilità. Questo aspetto ha un impatto diretto sui processi penali, dove il superamento di tali soglie rappresenta un requisito imprescindibile per la configurazione del reato.

Storicamente, l'articolo 21 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, aveva sancito un principio di pregiudizialità, secondo cui l'azione penale per reati fiscali poteva essere avviata solo dopo che l'accertamento tributario fosse diventato definitivo. Tale norma intendeva evitare contraddizioni tra le decisioni dell'amministrazione fiscale e quelle del giudice penale, garantendo una coerenza nelle sentenze. Tuttavia, tale approccio presentava numerosi problemi.

In primo luogo, la subordinazione dell'azione penale all'esito del procedimento tributario comportava una sospensione della prescrizione del reato fiscale, con il rischio di prolungare i tempi processuali e, di conseguenza, di ritardare l'applicazione delle sanzioni penali. Questo differimento si poneva in contrasto con le esigenze di tempestività, efficacia ed equità che dovrebbero caratterizzare il

diritto penale, specialmente in un settore delicato come quello tributario, dove la tutela dell'interesse erariale deve essere rapida e decisa.

In secondo luogo, l'obbligo per il giudice penale di conformarsi all'accertamento dell'imposta determinato dall'autorità tributaria, inclusi i casi di accertamento induttivo, limitava significativamente l'autonomia decisionale del magistrato. Questo vincolo risultava incompatibile con il principio del libero convincimento del giudice, fondamento del processo penale, dove la valutazione delle prove dovrebbe essere indipendente e basata su una considerazione completa degli elementi raccolti durante il dibattimento.

Un punto cruciale nell'evoluzione del rapporto tra giudicato penale e processo tributario è così rappresentato dalla nascita del cosiddetto "doppio binario", un sistema che prevede la possibilità di condurre in parallelo procedimenti penali e tributari senza che l'uno influenzi direttamente l'altro. Questo sistema, pur avendo il vantaggio di preservare l'autonomia delle giurisdizioni, ha generato non poche problematiche, soprattutto in termini di coerenza e certezza del diritto.

Il sistema del "doppio binario" nacque a seguito della sentenza n. 88 del 1982 della Corte Costituzionale, che dichiarò l'illegittimità del principio di pregiudizialità tributaria sancito dall'articolo 21 della legge n. 4 del 1929. La Corte ritenne che tale disposizione violasse i principi costituzionali del contraddittorio e del diritto di difesa, in quanto l'accertamento amministrativo, diventato definitivo, vincolava il giudice penale senza permettere all'imputato di contestarlo nel processo penale.

Questa decisione portò ad un ripensamento dell'intero sistema, con l'abbandono della pregiudizialità in favore di una maggiore autonomia dei procedimenti penale e tributario. La legge 7 agosto 1982, n. 516, introdusse dunque una nuova disciplina che prevedeva il cumulo delle sanzioni penali e amministrative, riconoscendo la necessità di una maggiore coordinazione tra i due procedimenti, pur mantenendo una certa autonomia. Tuttavia, la nuova normativa conferì al giudicato penale una posizione di primazia, vincolando il giudice tributario solo per quanto riguarda i fatti materiali accertati nel procedimento penale.

Questa riforma segnò un passaggio importante, ma non privo di problemi. In pratica, sebbene il sistema fosse basato sull'autonomia delle decisioni, la sentenza penale definitiva di condanna o di assoluzione vincolava comunque il giudice

tributario riguardo agli elementi constatati, limitando la sua capacità di valutare autonomamente gli elementi del caso. Ciò sollevò interrogativi sulla compatibilità della nuova normativa con il principio di indipendenza dei procedimenti e con le disposizioni del nuovo Codice di procedura penale, entrato in vigore nel 1989.

Inoltre, la Corte affermò che il giudicato penale non poteva avere efficacia vincolante nel processo tributario, in virtù del regime probatorio limitato di quest'ultimo. Con l'abrogazione dell'articolo 21 della legge n. 4 del 1929 e l'introduzione della legge n. 516 del 1982, il legislatore italiano cercò di instaurare un nuovo equilibrio tra i due procedimenti, riconoscendo la necessità di un coordinamento, ma al contempo mantenendo una certa autonomia. Tuttavia, la normativa si dimostrò insufficiente a risolvere tutte le problematiche legate alla sovrapposizione tra i due ambiti giurisdizionali.

Nel nuovo millennio, il legislatore italiano è intervenuto nuovamente per ridefinire il rapporto tra processo penale e processo tributario. Con il decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, venne sancita l'autonomia dei due procedimenti, confermando che né il processo tributario né il procedimento amministrativo di accertamento possono essere sospesi in presenza di un procedimento penale pendente.

Questa evoluzione normativa ha definitivamente escluso la pregiudizialità penale, sottolineando la reciproca autonomia dei due procedimenti. Tuttavia, la questione dell'efficacia del giudicato penale nel processo tributario rimase aperta, poiché il nuovo assetto giuridico continuava a basarsi sul principio del doppio binario. Il giudice tributario, in assenza di un vincolo formale imposto dal giudicato penale, aveva il compito di valutare autonomamente ogni questione che costituisce un presupposto logico-giuridico rispetto alla decisione da prendere, senza essere obbligato a conformarsi alle conclusioni raggiunte nel procedimento penale, tuttavia era tenuto a tenere in considerazione il giudicato penale, ma solo come elemento indiziario, soggetto a valutazione da parte del giudice tributario. Questo approccio era basato sul principio secondo cui la natura e gli scopi dei due procedimenti erano distinti: il processo penale mirava a stabilire la responsabilità personale per un reato, mentre il processo tributario aveva come obiettivo principale l'accertamento dell'obbligazione fiscale. Tale separazione concettuale si è però gradualmente erosa, in parte a causa delle pressioni esercitate dalle esigenze di

efficienza e certezza del diritto, che richiedevano un coordinamento più stretto tra le due giurisdizioni.

Il doppio binario ha il pregio di preservare l'indipendenza delle due giurisdizioni, evitando che l'esito di un procedimento possa automaticamente condizionare l'altro. Tuttavia, la natura del giudicato penale, come espressione di un'accertata responsabilità penale irrevocabile, assume un rilievo particolare anche in ambito tributario, influenzando in maniera significativa il processo fiscale e il destino delle contestazioni che in esso si sviluppano, anche generando incoerenze e conflitti, soprattutto quando i giudici delle due giurisdizioni giungono a conclusioni divergenti sui medesimi fatti.

Il doppio binario si è affermato come un meccanismo volto a garantire che le diverse finalità dei due procedimenti non venissero compromesse. Tuttavia, la sua applicazione ha portato a situazioni di incertezza, soprattutto quando i risultati dei due procedimenti divergevano in modo significativo. In tali casi, la mancanza di un coordinamento effettivo tra le giurisdizioni ha sollevato dubbi sulla tenuta del sistema giuridico, in particolare in relazione al principio del *ne bis in idem*, che vieta la duplicazione di sanzioni per lo stesso fatto.

L'evoluzione giurisprudenziale e normativa ha progressivamente affinato i confini tra le due aree, cercando di bilanciare l'efficacia dell'azione accertatrice e repressiva dello Stato con la tutela dei diritti dei contribuenti. In particolare, il rafforzamento dei principi di proporzionalità e tassatività delle sanzioni amministrative tributarie, nonché l'adozione di strumenti procedurali più garantisti, rappresentano significativi passi avanti verso un sistema più equo e rispettoso delle garanzie processuali.

Le riforme normative degli ultimi anni hanno tentato di affrontare le criticità emerse nel rapporto tra giudicato penale e processo tributario, cercando di trovare un equilibrio tra l'esigenza di coordinamento tra le due giurisdizioni e il rispetto della loro autonomia. Un passaggio fondamentale in questa direzione è stato rappresentato dalla riforma fiscale del 2023, legge n. 111/2023, che ha introdotto nuove disposizioni volte a rafforzare l'efficacia del giudicato penale nel contesto tributario. Tale riforma ha introdotto significative novità, volte a migliorare il

coordinamento tra le due giurisdizioni e a garantire una maggiore certezza del diritto.

La promulgazione della legge del 9 agosto 2023, n. 111, rappresenta un passaggio cruciale nella ridefinizione del sistema fiscale italiano. Con questa legge, il Parlamento ha conferito al Governo la delega per adottare, entro il 29 agosto 2025, una serie di decreti legislativi volti a riformare l'apparato impositivo nazionale. L'adozione delle norme riformatrici dovrà rispettare i principi costituzionali italiani, le direttive dell'Unione Europea, e le norme internazionali.

Un aspetto critico riguarda la questione del “doppio binario” tra il contenzioso tributario e il procedimento penale. Non è raro, infatti, che un contribuente venga prosciolto in sede penale ma risulti soccombente nel procedimento tributario parallelo. Questa discrepanza è giustificata dalla giurisprudenza sulla base del fatto che nel processo tributario le presunzioni sono sufficienti a determinare l'illecito, mentre in ambito penale la prova deve essere più rigorosa.

Tuttavia, nonostante l'autonomia formale tra i due procedimenti, con le novità normative apportate dalla riforma, il giudicato penale può influenzare in modo significativo l'esito del processo tributario. Il mandato normativo si distacca dall'orizzonte interpretativo precedentemente delineato, sviluppando un principio che, pur richiamando la disciplina generale di cui all'articolo 654 del Codice di procedura penale, se ne differenzia in aspetti di significativa rilevanza, innovando l'applicazione del giudicato penale nel contesto del processo tributario. In particolare, quando una sentenza penale è passata in giudicato, essa può avere effetti preclusivi o vincolanti nel processo tributario, a seconda delle circostanze specifiche del caso. L'efficacia vincolante del giudicato penale si manifesta esclusivamente nel caso in cui la sentenza penale irrevocabile comporti un'assoluzione per inesistenza del fatto o perché l'azione non è ascrivibile all'imputato.

La sentenza penale definitiva, oggetto di considerazione, deve essere stata pronunciata all'esito di un dibattimento, indipendentemente dalla tipologia di procedimento adottata, sia esso ordinario, immediato o direttissimo. In presenza delle condizioni suddette, i fatti materiali accertati nel processo penale acquisiranno valore probatorio nel processo tributario per quanto riguarda l'accertamento degli

stessi fatti. Il mandato conferito dalla legge delega non richiede che il contribuente, quale parte del contenzioso tributario, coincida con l'imputato nel procedimento penale. Di conseguenza, le parti possono essere rappresentate da soggetti diversi ad esempio, nel caso in cui la controparte nel procedimento tributario sia una persona giuridica, potrebbe trattarsi del suo rappresentante legale.

Questo principio di preclusione, tuttavia, non opera in maniera assoluta. Esso si applica solamente ai fatti accertati in modo definitivo nel giudizio penale e che siano stati oggetto di specifica contestazione nel processo tributario. In altre parole, se il giudicato penale si limita a stabilire l'assenza di responsabilità penale per un determinato comportamento, ciò non esclude che il medesimo comportamento possa essere valutato diversamente dal giudice tributario sotto il profilo dell'adempimento degli obblighi fiscali. Ad esempio, una sentenza penale che accerta l'insussistenza del reato di dichiarazione infedele potrebbe non impedire al giudice tributario di ritenere che vi sia stata una violazione amministrativa delle norme fiscali, con conseguente applicazione delle relative sanzioni.

Da ciò deriva che il giudicato penale, come mezzo di prova nel processo tributario, rappresenta un tema complesso e articolato, che richiede un'attenta valutazione delle specificità del caso concreto. Sebbene il principio dell'autonomia dei giudizi resti un cardine dell'ordinamento giuridico italiano, l'efficacia vincolante del giudicato penale in determinate circostanze testimonia la necessità di garantire una coerenza tra i due procedimenti, al fine di assicurare un equilibrio tra l'esigenza di contrastare l'evasione fiscale e il rispetto dei diritti del contribuente.

L'adozione di questo principio, però, comporta diverse problematiche. Innanzitutto, la necessità che, la sentenza penale di assoluzione debba derivare da un dibattimento per avere efficacia nel processo tributario esclude una vasta gamma di casi risolti in fase preliminare. Ad esempio, se un Pubblico Ministero o un Giudice per le Indagini Preliminari decide di archiviare un caso per manifesta infondatezza, tale decisione non avrebbe alcun effetto sul procedimento tributario parallelo, con il rischio di una disparità di trattamento. Questo potrebbe indurre i difensori a richiedere insistentemente che si proceda a dibattimento, anche in casi dove la colpevolezza appare manifestamente assente, per assicurarsi un verdetto che possa influenzare il contenzioso tributario. Ciò rischia di incrementare il carico di lavoro

dei tribunali, portando ad un aumento delle controversie e dilatando i tempi della giustizia.

La necessità di armonizzare questi due procedimenti, riducendo le discordanze e rafforzando la coerenza del sistema sanzionatorio, è evidente. Tuttavia, l'implementazione pratica di questi principi risulterà certamente complessa, soprattutto considerando la natura indipendente dei due procedimenti e le diverse modalità di valutazione delle prove.

La riforma tocca anche il delicato tema dell'influenza delle definizioni raggiunte in ambito amministrativo e tributario sulla rilevanza penale del fatto. Sebbene questa disposizione miri ad incentivare la composizione bonaria delle controversie tributarie, vi è il rischio che essa possa interferire con il principio del libero convincimento del giudice penale, potenzialmente configurando una sorta di "prova legale" dei fatti. Questa tensione tra l'efficacia dei meccanismi risolutivi e il rispetto dei principi fondamentali del diritto penale richiederà un'attenta gestione da parte delle autorità giudiziarie, in quanto questo riconoscimento potrebbe influenzare significativamente il risultato dei procedimenti penali, specialmente nei casi in cui l'accertamento tributario negoziato conduca a una riduzione della richiesta tributaria sotto i limiti che comportano conseguenze penali.

In attesa dell'emanazione dei decreti attuativi, rimangono aperte diverse questioni, come il momento processuale entro cui può essere riconosciuto l'effetto esimente del saldo del debito tributario ai fini della non punibilità. Una soluzione potrebbe essere quella di fissare il termine al dibattimento di primo grado, evitando di prolungare eccessivamente il processo a scapito della certezza del diritto; tuttavia, sarà compito del legislatore prendere una decisione in merito.

Un ulteriore aspetto problematico del rapporto tra giudicato penale e processo tributario riguarda la questione della "riprova", ossia la possibilità per il giudice tributario di rivalutare i fatti accertati in sede penale sulla base di nuovi elementi di prova. Sebbene il giudicato penale sia vincolante per quanto riguarda l'accertamento dei fatti materiali, il giudice tributario può comunque valutare diversamente quegli stessi fatti qualora emergano nuovi elementi che non siano stati presi in considerazione nel procedimento penale.

Questa possibilità di riprova solleva questioni complesse, soprattutto in relazione all'autorità di cosa giudicata. Da un lato, il principio di autorità del giudicato implica che i fatti accertati in via definitiva in sede penale non possano essere rimessi in discussione. Dall'altro, però, il principio del libero convincimento del giudice tributario giustifica la possibilità di una rivalutazione dei fatti, purché essa si basi su nuovi e rilevanti elementi di prova.

Il delicato equilibrio tra autorità di cosa giudicata e diritto di difesa del contribuente rappresenta uno dei punti nodali del rapporto tra giudicato penale e processo tributario. Da un lato, il rispetto del giudicato penale è fondamentale per garantire la certezza del diritto e la coerenza delle decisioni giuridiche. Dall'altro, il diritto di difesa impone che il contribuente possa contestare le pretese dell'amministrazione finanziaria anche sulla base di nuovi elementi di prova che non siano stati considerati nel processo penale. In tal senso, costituirà un punto delicato la puntuale definizione dei limiti entro cui il giudice tributario possa procedere alla riprova dei fatti accertati in sede penale. Una possibile soluzione potrebbe consistere nell'introduzione di criteri più stringenti per la rivalutazione dei fatti, limitandola ai soli casi in cui emergano elementi di prova nuovi, rilevanti e non disponibili al momento del processo penale.

Tra le problematiche ad oggi presenti nel coordinamento tra giudicato penale e processo tributario, una delle principali riguarda l'eventuale contrasto tra i tempi dei due procedimenti. Il processo penale, spesso caratterizzato da lungaggini, potrebbe determinare un ritardo nell'accertamento dei fatti e quindi nella riscossione dei tributi, compromettendo l'efficacia dell'azione amministrativa.

Alla luce delle considerazioni esposte, le prospettive future del rapporto tra giudicato penale e processo tributario sono orientate verso un ulteriore affinamento del quadro normativo e giurisprudenziale. È auspicabile che il legislatore intervenga per migliorare il coordinamento temporale tra i due procedimenti, magari prevedendo termini perentori per la conclusione delle indagini penali in materia tributaria, al fine di evitare ritardi nell'accertamento delle imposte.

Infine, un ulteriore sviluppo potrebbe riguardare la formazione e la specializzazione dei giudici tributari e penali. Una conoscenza approfondita delle materie tributarie e penali è fondamentale per garantire decisioni coerenti e fondate su una solida base

giuridica. In tal senso, programmi di formazione continua e la creazione di sezioni specializzate potrebbero contribuire a migliorare la qualità della giustizia in entrambi i settori. Inoltre, potrebbe essere utile prevedere un meccanismo di coordinamento tra il giudice penale e il giudice tributario, al fine di garantire che le decisioni giuridiche siano coerenti e rispettose del principio di autorità di cosa giudicata, senza pregiudicare il diritto di difesa del contribuente.

Le innovazioni introdotte dalla riforma del 2023 devono essere lette anche in relazione al contesto normativo europeo, in particolare per quanto riguarda la compatibilità con il principio del *ne bis in idem*, come interpretato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE). La CGUE ha più volte ribadito che il principio del *ne bis in idem* impone che una persona non possa essere perseguita o sanzionata due volte per lo stesso fatto, un principio che si applica anche nei rapporti tra procedimento penale e procedimento amministrativo o tributario.

A livello europeo, la tendenza verso una maggiore cooperazione giudiziaria e l'armonizzazione delle normative tributarie e penali tra gli Stati membri rappresenta un'opportunità ma anche una sfida. L'Italia dovrà confrontarsi con le *best practices* europee e adattare il proprio sistema per garantire che i principi di "cosa giudicata" e del giusto processo siano rispettati non solo formalmente ma anche sostanzialmente.

L'applicazione del principio del *ne bis in idem* nel sistema italiano ha sollevato numerose difficoltà, soprattutto in relazione alla distinzione tra sanzioni penali e sanzioni amministrative di natura penale. La giurisprudenza italiana ha cercato di tracciare un confine tra le due tipologie di sanzioni, sostenendo che le sanzioni amministrative tributarie non possono essere considerate di natura penale in senso stretto e, quindi, non soggette al principio del *ne bis in idem*. Tuttavia, questa interpretazione è stata messa in discussione dalla giurisprudenza europea, che ha invece adottato una nozione più ampia di "pena", comprendendo anche le sanzioni amministrative qualora esse abbiano finalità e caratteristiche punitive.

Le difficoltà nell'autonomia e nel coordinamento tra le giurisdizioni penale e tributaria, trattate nel Capitolo 4, hanno evidenziato la necessità di una maggiore integrazione tra i due ambiti. Le incoerenze e i conflitti emersi nei procedimenti paralleli hanno portato alla conclusione che un approccio più armonizzato sia

necessario. Queste riflessioni hanno influenzato direttamente le disposizioni della riforma fiscale del 2023, esposte nel Capitolo 3 del presente lavoro, in particolare quelle che prevedono l'efficacia diretta del giudicato penale sulle questioni tributarie connesse, ma non solo. Queste misure includono, anche, disposizioni per evitare la sovrapposizione di sanzioni amministrative e penali, rafforzando il principio del *ne bis in idem* e assicurando un trattamento equo e proporzionato per i contribuenti.

In sintesi, il Capitolo 4 fornisce una base critica che ha informato e guidato le decisioni legislative presentate nel Capitolo 3. Le problematiche giuridiche legate al rapporto tra giudicato penale e processo tributario, la circolazione delle prove, il principio del *ne bis in idem* e l'armonizzazione con il diritto europeo hanno tutte giocato un ruolo cruciale nella formulazione della riforma fiscale del 2023. Questa correlazione evidenzia come una riflessione approfondita sulle criticità esistenti possa portare a riforme legislative mirate a migliorare il sistema giuridico e a garantire una maggiore tutela dei diritti dei contribuenti.

La riforma fiscale introdotta dalla legge 9 agosto 2023, n. 111, rappresenta un tentativo ambizioso di modernizzare il sistema sanzionatorio italiano in ambito tributario e penale, allineandolo ai principi europei e internazionali. Tuttavia, l'attuazione pratica di queste disposizioni solleva diverse complessità, specialmente per quanto riguarda l'armonizzazione tra i procedimenti penali e tributari.

Nonostante le innovazioni apportate dalle riforme, permangono numerose criticità nel rapporto tra giudicato penale e processo tributario. Il rapporto tra giudicato penale e processo tributario è destinato a rimanere un tema centrale nel diritto italiano, soprattutto in un contesto in cui la lotta all'evasione fiscale e la tutela dei diritti dei contribuenti sono obiettivi prioritari. Sebbene le recenti riforme abbiano apportato miglioramenti significativi, permangono aree di incertezza che richiedono ulteriori interventi legislativi e un'evoluzione giurisprudenziale che miri a una maggiore armonizzazione tra le due giurisdizioni.

L'evoluzione del rapporto tra processo tributario e giudicato penale rappresenta dunque una sfida complessa e articolata, caratterizzata da numerose criticità e tensioni. L'intersezione tra ambito penale e amministrativo-tributario, la circolazione delle prove e la rigidità del principio di dualismo giurisdizionale sono

temi che richiedono un approccio bilanciato e flessibile. Alla luce delle analisi svolte, emerge la necessità di una maggiore integrazione tra le discipline penali e tributarie. Sebbene il sistema del “doppio binario” possa ancora svolgere un ruolo cruciale nel contesto italiano, è evidente che l’evoluzione normativa e giurisprudenziale dovrà puntare verso una maggiore coerenza e compatibilità tra le decisioni delle diverse giurisdizioni. Questo potrebbe comportare, in futuro, una revisione più radicale delle procedure, con l’introduzione di meccanismi che consentano una migliore circolazione delle prove e una più chiara delimitazione degli ambiti di competenza. Ma sarà fondamentale continuare a monitorare l’applicazione pratica delle riforme recenti, per valutare se esse siano effettivamente in grado di risolvere le criticità evidenziate o se necessitino di ulteriori correzioni.

Il futuro di questo rapporto dipenderà dalla capacità del legislatore e della giurisprudenza di affrontare le criticità emerse, promuovendo soluzioni che garantiscano una giustizia più efficiente e rispettosa dei diritti dei contribuenti. Solo attraverso un dialogo costruttivo tra le due giurisdizioni e un continuo aggiornamento delle norme sarà possibile raggiungere un equilibrio ottimale, in grado di rispondere alle esigenze della società contemporanea. L’analisi condotta in questo elaborato evidenzia l’importanza di un approccio integrato e multidisciplinare per comprendere appieno le dinamiche che caratterizzano il rapporto tra giudicato penale e processo tributario. In tal senso, la collaborazione tra studiosi, professionisti del diritto e istituzioni rappresenta un elemento imprescindibile per affrontare le sfide future e garantire una giustizia tributaria e penale più equa ed efficiente. Il processo di armonizzazione tra le giurisdizioni penale e tributaria rappresenta una sfida complessa ma necessaria per garantire una giustizia fiscale equa e trasparente, che sia in grado di conciliare le esigenze di efficienza dello Stato con la tutela dei diritti dei cittadini.

Bibliografia

- AIUDI BRUNO, *Processo tributario e processo penale: un rapporto controverso*, in Bollettino tributario d'informazioni, 2004, fasc. 2, pag. 89.
- ALDOVRANDI PAOLO, *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, CEDAM, Padova, 2005.
- ALFANO ROBERTA, TRAVERSA ENRICO, *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, Diritto e pratica tributaria internazionale 1/2021, pagg. 33-38.
- ALLENA MIRIAM, *La sanzione amministrativa tra garanzie costituzionali e principi CEDU: il problema della tassatività-determinatezza e la prevedibilità*, in Federalismi.it, aprile 2017, pag. 2.
- AMATUCCI FABRIZIO, *I principi della proporzionalità e del ne bis in idem nel sistema sanzionatorio tributario*, in Diritto e pratica tributaria internazionale, 2015, pag. 2.
- AZZONI VALDO, *I poteri del giudice tributario oggi. Appunti e domande sulla funzione della giurisdizione*, Il Fisco, 2006, 21, pag. 8014
- BAGHRIZABEHI DENIS, *The current state of national procedural autonomy: a principle in motion*, in Intereulaweast, 2016, p. 13 ss.
- BASILAVECCHIA MASSIMO, *Riforma del processo tributario. Adesso ci siamo! (quasi)...*, Quotidiano Ipsos on line, 3 settembre 2022.
- BASSO EZIO, VIGLIONE ALESSANDRO, *Diritto penale tributario*, Giappichelli Editore, 2021, pag. 32.
- BATISTONI FERRARA FRANCO, *Appunti sul processo tributario*, CEDAM, Padova, 1995, pag. 64.
- BONIFACIO GAETANO, *L'ampliato orizzonte processuale di non punibilità dei reati tributari*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 1, 1 gennaio 2024, pag. 95.
- BOVINO CLAUDIO, *Ordine europeo di indagine: si può emettere per il trasferimento di prove già in possesso di un altro Stato Ue?*, Il Quotidiano Giuridico, 22 novembre 2023, pag. 3.
- CALIFANO CHRISTIAN, *Irrelevanza dell'intervento normativo di riforma nel "nuovo" onere della prova?*, in Rivista di diritto tributario,

supplemento online, 28 novembre 2022, 1 ss.

- CAMPEIS GIUSEPPE, DE PAULI ARRIGO, *Il manuale del processo tributario - lineamenti di diritto processuale tributario*, CEDAM, Padova, 2002, pagg. 17; 200 e ss.
- CATENA ROSSELLA, *Reati tributari: nel processo penale non sono ammesse presunzioni legali*, il Quotidiano Giuridico, mercoledì 15 novembre 2023, pag. 2.
- CHILIBERTI ALFONSO, *Azione civile e nuovo processo penale*, Milano, 2006, II ed., pag. 1079.
- CIANFEROTTI NICCOLÒ, *Il principio del ne bis in idem tra giurisprudenza nazionale ed europea e il «doppio binario» tributario italiano*, diritto e pratica tributaria n. 1/2019, pagg. 114-115.
- CIPOLLA GIUSEPPE MARIA, *I mezzi di prova nel processo tributario e il valore delle presunzioni*, in *Consiglio Presidenza Giustizia Tributaria - Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle Commissioni tributarie della regione Lazio* - Roma, 4 aprile 2014, pagg. 15 ss.
- CIPOLLA GIUSEPPE MARIA, *La prova tra procedimento e processo*, Giuffrè, Padova, 2005, pagg. 527 ss.
- CISSELLO ALFIO, *Manuale del Contenzioso Tributario*, Eutekne, Torino, 2020, pag. 63.
- CLÒ MATTEO, *Note sull'introduzione della testimonianza scritta nel processo tributario*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.2, 1 giugno 2023, pag. 227.
- COLLI VIGNARELLI ANDREA, *I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie*, Cacucci, Bari, 2002, pagg. 86 ss.; 93.
- COMELLI ALBERTO, *La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 5, 1 settembre 2019, pagg. 2032; 2034-2036.
- COMOGLIO LUIGI PAOLO, *Etica e tecnica del "giusto processo"*, Giappichelli Editore, Torino, 2014, pag. 63.

- CONSULICH FEDERICO, *Il diritto di cesare lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale, fasc.1, 1 marzo 2020, pagg. 1358-1362.
- CORDEIRO GUERRA ROBERTO, *La tutela - processuale e procedurale - del contribuente sottoposto a sanzioni nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani*, in Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e giustizia tributaria italiana, Torino, 2014, pag. 231.
- CORSO PIERMARIA, *Azione civile e processo penale*, in AA.VV., Lezioni sul processo penale, Milano, 1990, pag. 301
- CORSO PIERMARIA, *Rapporti tra processo penale e tributario: "evoluzioni" in arrivo dalla delega fiscale*, IPSOA Quotidiano, 9 marzo 2024.
- COSTANTINO GIORGIO, *Il giusto processo di fallimento*, in La tutela dei crediti nel giusto processo di fallimento, Milano, 2002, pag. 31.
- DE MITA ENRICO, *Principi di diritto tributario*, quinta edizione, Giuffrè, 2007, pagg. 5-8; 65-68; 459-465.
- DE PASQUALE PATRIZIA, *Competenze proprie degli Stati e obblighi derivanti dall'appartenenza all'Unione europea*, in Diritto pubblico comparato ed europeo, 2019, pagg. 11.
- DE STEFANI LUCA, *Guida alla Riforma Fiscale*, Gruppo 24 ORE, settembre 2023, pagg. 6; 168; 174-178.
- DEL FEDERICO LORENZO, *Scambio di informazioni fra Autorità Fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in Diritto e pratica tributaria internazionale, 2010, pagg. 221 ss.
- DELLA VALLE EUGENIO, FICARI VALERIO, MARINI GIUSEPPE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Collana Diritto Tributario Italiano ed europeo, Torino, 2017, pag. 178.
- DELLA VALLE EUGENIO, *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della CEDU*, in Rassegna Tributaria, 2013, 2, pag. 437.
- DEOTTO DARIO, GAETA ANDREA, LOVECCHIO LUIGI, *L'onere della prova nel rapporto tributario*, Gruppo 24 ORE, 2023, pag. 19.
- DI PIETRO ADRIANO, *Diritto Penale Tributario: Profili comparati*, in

Rassegna Tributaria, febbraio 2015, pag. 333.

- DI RUBERTO RAFFAELE, *La circolazione della prova tra processo penale e tributario*, Giuffrè, 27 novembre 2018, pagg. 3-5.
- DORIGO STEFANO, *Il diritto alla ragionevole durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell'uomo*, pubblicato su Rassegna Tributaria, 2003, n. 1, pag. 42.
- FALCONE FRANCESCO, *Annulabilità, nullità degli atti: aspetti sostanziali e processuali, Riforma Fiscale Contenzioso Tributario, Guida operativa alle novità e alla disciplina dopo il Dlgs 220/2023*, Gruppo 24 ORE, marzo 2024, pagg. 30-32.
- FAZIO ADRIANO, *I rapporti tra processo tributario e processo penale: la crisi del principio del "doppio binario" nella prospettiva dello scambio internazionale di informazioni fiscali*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 5, 1 settembre 2020, pagg. 1955; 1962-1963; 1968-1969.
- FIACCHI CHIARA, *La Suprema Corte esclude la violazione del principio del ne bis in idem nell'ipotesi di coesistenza tra illecito penale tributario e procedimento amministrativo*, Osservatorio Reati Tributari, 16 marzo 2021, pagg 2-3.
- FLORA GIOVANNI, *Profili penali della legge delega per la riforma fiscale*, Diritto Penale e Processo, n. 11, 1 novembre 2023, pag. 1417.
- FORTUNATO NICOLA, *Considerazioni critiche sull'inattendibilità a catena delle scritture contabili*, Riv. dir trib., 2000, pagg. 890 ss.
- FUMAGALLI LUIGI, *Problemi vecchi e nuovi nella cooperazione per l'assunzione delle prove all'estero in materia civile: la rifusione della disciplina nell'unione europea*, Rivista di Diritto Internazionale Privato e Processuale, n. 4, 1 ottobre 2021, pag. 847.
- GALETTA DIANA URANIA, *La giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di autonomia procedurale degli Stati membri dell'Unione europea (Report annuale – 2011)*, Ius Publicum, 2012, pagg. 1 ss.
- GAUDIERI ALESSIO, *Novità in tema di cooperazione giudiziaria: i nuovi ordini europei di conservazione e produzione delle prove elettroniche*, Diritto Penale e Processo, n. 9, 1 settembre 2023, pag. 1233.

- GIACOMETTI TATIANA, *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto*, Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale, fasc.1, 2013, pag. 454.
- GIANONCELLI STEFANIA, *Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.2, 1 giugno 2019, pagg. 185 e ss; 192; 198.
- GIARDA ANGELO, PERINI ANDREA, VARRASO GIANLUCA (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, 12 ss.
- GLENDI CESARE, *L'oggetto del processo tributario*, CEDAM, Padova, pagg. 480-481.
- GLENDI CESARE, *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in GT, Riv. giur. trib., 2022, pag. 757.
- GLENDI CESARE, PATTI SALVATORE, PICOZZA EUGENIO, *Le prove nel diritto civile, amministrativo e tributario: atti del Convegno organizzato dalla Facoltà di giurisprudenza dell'Università di Sassari*, 20-22 settembre 1984, Torino, 1986, pag. 246.
- GORGONI STEFANO, GORGONI ANDREA, *Processo tributario - Diritto e pratica professionale*, Milano, ISPOA-Wloters Kluwer, 2022, pagg. 3; 27-29; 31; 37-40; 52-55; 163-167; 400-404; 438 e ss.
- GREGGI MARCO, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in Rassegna Tributaria, 1, 2007, pag. 228 e ss.
- GROSSI PAOLO, *Il diritto di difesa nella Costituzione italiana e la sua individuazione come principio supremo dell'ordinamento costituzionale*, in La sentenza della Corte Europea dei diritti dell'Uomo del 20 luglio 2001, Milano, 2004, pag. 11.
- GROSSIO LORENZO, *La ridefinizione dei rapporti tra giudicato penale e giudizio civile alla luce del diritto dell'Unione europea*, rivista.eurojus.it, Fascicolo n. 4 – 2020, pagg. 237-238; 243.
- IORIO ANTONIO, LAMONICA ORLANDO, Reati Tributari, *La nuova disciplina penale dopo la Manovra 2020*, Gruppo 24 ORE, marzo 2020,

pag. 23.

- IORIO ANTONIO, ORLANDO LAMONICA, *Reati Tributari, La nuova disciplina penale dopo la Manovra 2020*, Gruppo 24 ORE, marzo 2020, pagg. 25-26.
- KORNEZOV ALEXANDER, *Res Judicata of National Judgments Incompatible with EU Law: Time for a Major Rethink?*, *Common Market Law Review*, 2014, pag. 816.
- LA ROSA SALVATORE, *Principi di diritto tributario*, Giappichelli Editore, Torino, 2016, pag. 424; cit., 425.
- LIBURDI DUILIO, RANOCCHI GIAN PAOLO, *Le sanzioni per infedele dichiarazione seguono il principio di proporzionalità*, in *Fisco*, 2015, pag. 4029.
- LOCONTE STEFANO, BARBIERI IRENE, *La circolazione delle prove tra il processo tributario e il processo penale*, *Il Processo*, fasc.2, 1 agosto 2020, pagg. 468-472; 478 e ss.
- LOCONTE STEFANO, *La sospensione del processo tributario*, *Il processo*, 2019, fasc. 2, pag. 359.
- LONATI SIMONE, *Doppio binario e giurisprudenza europea*, *Rivista delle società* - n. 1, 2023, pagg. 141-143.
- LOVISOLO ANTONIO, *Osservazioni critiche in merito ai più recenti progetti di riforma, La riforma della giustizia tributaria*, (a cura di) GLENDI CESARE, Milano, 2021, pag. 95 e ss.
- LOVISOLO ANTONIO, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d. lgs. n. 546 del 1992*, *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 1 gennaio 2023, pagg. 47-52.
- MANCUSO ENRICO MARIA, VIGANÒ FRANCESCO, *Art. 4 prot. n. 7 Diritto a non essere giudicato o punito due volte*, in *Corte di Strasburgo e giustizia penale* a cura di UBERTIS GIULIO, VIGANÒ FRANCESCO, Milano, 2016, pagg. 379 ss.
- MANONI ELISA, *Riflessioni sul rapporto tra sistema penale e sistema tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2014, pag. 1034 ss.

- MARCHESELLI ALBERTO (a cura di), *Contenzioso tributario*, Giuffrè, Milano, 2015, pag. 18.
- MARCHESELLI ALBERTO, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2009, 85.
- MARCHESELLI ALBERTO, *Sanzioni tributarie e un “morto che cammina”*: il doppio binario sanzionatorio tributario, in *Corr. trib.*, 2014, pag. 2848.
- MARELLO ENRICO, *“La giurisdizione delle commissioni tributarie”*, in TESAURO FRANCESCO (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Giappichelli Editore, Torino, 2011, pag. 32.
- MARINELLO ANTONIO, *Prove illecitamente acquisite all'estero e tutela del contribuente: disorientamenti giurisprudenziali*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2015, pagg. 485 ss.
- MARINI GIUSEPPE, *Unità del fatto tra processo penale e attività dell'amministrazione finanziaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1998, pag. 772.
- MASONI ROBERTO, *La ragionevole durata del “giusto processo” nell'applicazione giurisprudenziale*, Giuffrè, Milano, 2006, pag. 109.
- MASTROIACOVO VALERIA, *Riflessi penali delle definizioni consensuali tributarie e riflessi fiscali delle definizioni bonarie delle vertenze penali*, *Rivista di Diritto Tributario*, fasc.2, 2015, pag. 150.
- MENGOZZI MARTA, *Il giusto processo e processo amministrativo. Profili costituzionali*, Giuffrè, Milano, 2009, pagg. 44; 47.
- MICELI ROSSELLA, *L'applicabilità della legge “Pinto” al processo tributario*, in *Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, pag. 492.
- NICOTINA LUDOVICO, *Osservazioni in ordine alla neo introdotta prova per testi nel processo tributario*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, n. 4, 2022, pag. 811 e ss.
- NOVELLA GALANTINI, *La circolazione della prova nei rapporti tra procedimento tributario e procedimento penale*, *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, fasc.3, 1 settembre 2022, pag. 1004.

- ORSI CLAUDIO, *Manuale di diritto tributario. Istituzioni di diritto tributario, l'applicazione dell'imposta, la disciplina dei singoli tributi, le sanzioni e il contenzioso tributario*, Rep. di San Marino, 2011, pagg. 25 ss.
- PARLATO ANDREA, *Considerazioni minime sul processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 1996, pag. 1062 e ss.
- PAULESU PIER PAOLO, *Riflessioni in tema di ne bis in idem europeo*, rivista di diritto processuale, 2016, pagg. 653-656.
- PISTOLESI FRANCESCO, *Il principio del "ne bis in idem" nel dialogo fra la Corte Costituzionale e le Corti Europee, relazione presentata il 13 giugno 2018 presso la Corte Costituzionale in occasione del seminario organizzato congiuntamente dalla Corte e dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria sul tema "Il diritto tributario nella prospettiva europea"*, 13 giugno 2018.
- PITRONE FEDERICA, *Forma e sostanza della sovranità tributaria. Gli effetti del progetto BEPS e del coordinamento fiscale nell'UE*, in AMATUCCI FABRIZIO, CORDEIRO GUERRA ROBERTO (a cura di), *L'evasione e l'elusione fiscale internazionale*, Roma, 2017, pag. 329.
- PIZZONIA GIUSEPPE, *La responsabilità degli enti per reati tributari, tra ne bis in idem e principio di specialità*, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, fasc.1, 1 marzo 2021, pag. 110.
- POLI ALESSANDRO, *Sanzioni tributarie penali e amministrative a due velocità*, *Gazzetta Ufficiale*, 29 giugno 2024, pag. 1.
- POLLARI NICOLÒ, *Rapporto tra processo penale e amministrativo nel diritto tributario*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 2001, maggio, 2023.
- PROCOPIO MASSIMO, *L'omessa comunicazione dell'affidamento di incarichi a pubblici dipendenti: la violazione del principio di proporzionalità nell'irrogazione della sanzione amministrativa*, in *Diritto e pratica tributaria*, maggio 2015, pag. 958.
- RAMAJOLI MARGHERITA, *Giusto processo amministrativo e tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2013, 2, pag. 361.
- RUSSO FABIO, *L'equilibrio storico sistematico tra processo penale e tributario alla luce dei principi CEDU e pronunce della Corte EDU*, *Diritto*

- e pratica tributaria internazionale, n. 1, 1 gennaio 2017, pagg. 4-5; 131; 136.
- RUSSO PASQUALE, *Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, II, 567 ss.
 - RUSSO PASQUALE, *Il giusto processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2004, pagg. 14; 233.
 - RUSSO PASQUALE, *Manuale di diritto tributario (il processo tributario)*, Giuffrè, Milano, 2005, pagg. 19; 153 e ss.; 160 e ss.
 - SALVANESCHI LAURA, *I principi generali del processo civile e del processo tributario*, 2014, pag. 409.
 - SCHIAVOLIN ROBERTO, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Giuffrè, Milano, 1994, pagg. 555 ss.
 - SCHIAVOLIN ROBERTO, *Le prove*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO FRANCESCO, Torino, 1998, pagg. 495 ss; 519.
 - SELICATO PIETRO, *L'attuazione dei principi di autonomia e imparzialità del giudice tributario nei recenti progetti di riforma dell'ordinamento della giustizia tributaria*, in *Diritto processuale tributario. Aspetti innovativi e criticità del contenzioso*, AMATUCCI FABRIZIO (a cura di), Giappichelli, Torino, 2020, 277 ss.
 - STAGNO M., *Art. 20 d.lg. n. 158/2015*, in NOCERINO CARLO, PUTINATI STEFANO (editori), *La riforma dei reati tributari*, Giappichelli Editore, Torino, 2015, pag. 390.
 - STEA GAETANO, *Diritto penale e processo tributario, vecchie problematiche recenti soluzioni*, in *Riv. pen.*, 2011, 6, pag. 618.
 - SUCCIO ROBERTO, *Il nuovo processo tributario dopo il d. lgs. 220/2023*, *Il Quotidiano Giuridico*, mercoledì 17 gennaio 2024, pagg. 1-2.
 - TESAURO FRANCESCO, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale, atti del convegno "diritto tributario e diritto penale"*, *Rassegna Tributaria* 2/2015, pagg. 2-3.
 - TESAURO FRANCESCO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, 1, pagg. 11; 24-25.

- TESAURO FRANCESCO, *Manuale del processo tributario*, terza edizione, G. Giappichelli editore, 2016, pagg. 12 e 13; 159 e 160; 173 e 174.
- TESAURO FRANCESCO, *Prova (diritto tributario)*, in L'enciclopedia del diritto, Giuffrè, 1999, pagg. 891; 889.
- TRIPODI ANDREA FRANCESCO, *Cumuli punitivi*, Ne bis in idem e proporzionalità, in Rivista italiana di diritto e procedura penale, marzo 2017, pag. 1047.
- TURRI GIOVANNI, *I reati penali tributari nella disciplina del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74 Parte prima*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 2, 1 marzo 2023, pagg. 688-715.
- VIGONI DANIELA, *Giudicato penale e processo tributario (dopo due riforme)*, Diritto Penale e Processo, n. 4, 1 aprile 2023, pag. 564.
- WEFTE CARLOS E., *The Right to Be Informed: The Parallel between Criminal Law and Tax Law, with Special Emphasis on Cross-Border Situations*, in World Tax Journal, 2017 (Vol. 9), No. 3.
- ZANOTTI NICOLÒ, *Le prove nel giudizio tributario alla luce degli obiettivi posti dal PNRR*, Diritto e pratica tributaria n. 1/2024, pag. 42.
- ZIZZO GIUSEPPE, *Il giudicato penale fa breccia nel giudizio tributario*, Gruppo 24 ORE, 6 ottobre 2023, pagg. 34 e 35.