

QUESTIONE GIUSTIZIA

Trimestrale promosso
da Magistratura democratica

Focus sulla riforma
della Giustizia tributaria

2024

3

QUESTIONE GIUSTIZIA

Trimestrale fondato da Giuseppe Borrè

Direttore

Nello Rossi

Vice Direttori

Vincenza (Ezia) Maccora, Rita Sanlorenzo

Comitato di redazione

Maria Acierno, Silvia Albano, Giovanni Arnone, Giuseppe Battarino, Marco Bignami, Francesco Buffa, Daniela Cardamone, Giulio Cataldi, Maria Giuliana Civinini, Elena Riva Crugnola, Linda D'Ancona, Carlo De Chiara, Riccardo De Vito, Antonella Di Florio, Fabrizio Filice, Mariarosaria Guglielmi, Vincenza (Ezia) Maccora, Raffaello Magi, Marco Manunta, Daniele Mercadante, Gualtiero Michellini, Piergiorgio Morosini, Ilario Nasso, Andrea Natale, Luigi Orsi, Marco Patarnello, Carla Ponterio, Gaetano Ruta, Giuseppe Salmè, Rita Sanlorenzo, Valerio Savio, Enrico Scoditti, Simone Spina, Anna Luisa Terzi, Glauco Zaccardi.

Comitato scientifico

Perfecto Andrés Ibáñez, Luciana Barreca, Remo Caponi, Sergio Chiarloni, Riccardo Conte, Maurizio Converso, Piero Curzio, Beniamino Deidda, Mario Dogliani, Massimo Donini, Luigi Ferrajoli, Paolo Ferrua, Simone Gaboriau, Antonio Gialanella, Gianfranco Gilardi, Glauco Giostra, Elisabetta Grande, Francesco Macario, Vittorio Manes, Luigi Marini, Federico Martelloni, Luca Masera, Silvia Niccolai, Elena Paciotti, Mauro Palma, Livio Pepino, Marco Pivetti, Roberto Romboli, Vincenzo (Enzo) Roppo, Renato Rordorf, Alessandro Simoni, Irene Stolzi, Alberto Maria Tedoldi.

Segreteria di redazione

Mosè Carrara

Service editoriale

Guaraldi S.r.l. (Via Macanno 38B - 47923 Rimini)

QUESTIONE GIUSTIZIA - Rivista trimestrale è una pubblicazione online editata dalla Associazione Magistratura democratica, codice fiscale 97013890583
ISSN 1972-5531

direttore editoriale:	Nello Rossi
sede:	c/o Associazione Nazionale Magistrati, Palazzo di Giustizia - Piazza Cavour 00193 - Roma
segreteria di redazione:	Mosè Carrara
indirizzo di posta elettronica:	redazione@questionegiustizia.it
sito web:	www.questionegiustizia.it
service provider:	Aruba

Numero 3/2024, a cura di Francesco Buffa e Gianfranco Gilardi.

III trimestre 2024 - chiuso in redazione in ottobre 2024

Sommario

Focus sulla riforma della Giustizia tributaria

Parte prima

Profili istituzionali – Una nuova magistratura

La giustizia tributaria ieri e oggi

di *Gianfranco Gilardi*

4

Giustizia ordinaria e giustizia tributaria: la necessità di un collegamento istituzionale costante

di *Giovanni Diotallevi*

18

Il reclutamento dei nuovi magistrati tributari

di *Roberto Michele Palmieri*

27

Parte seconda

Profili sostanziali – Imposizione fiscale, diritti del contribuente e contrasto dell'evasione

Una legge delega che amplia le criticità del nostro sistema fiscale

di *Maria Cecilia Guerra*

33

Il contrasto dell'evasione e i reati tributari

di *Fabio Di Vizio*

41

Gli strumenti della lotta all'evasione e la rilevanza in giudizio

di *Domenico Mallia*

103

Il nuovo Statuto dei diritti del contribuente

di *Francesco Buffa*

111

I vizi dell'attività istruttoria di <i>Alessia Cusinato</i>	124
I regimi di invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria di <i>Mirella Guicciardi</i>	127
Parte terza	
Profili processuali – Il processo tributario	
I principi fondamentali a tutela del contribuente di <i>Francesco Viggiani</i>	134
Le novità normative in tema di prova nel nuovo processo tributario di <i>Carmela Perago</i>	148
La novella in materia di onere della prova: una “quasi superfetazione normativa” di <i>Antonio Ivan Natali</i>	157
Il processo telematico tributario di <i>Francesco Buffa</i>	173
La sezione tributaria della Corte di cassazione e l'impatto della riforma di <i>Michele Cataldi</i>	181
Parte quarta	
Profili internazionali	
I principi di derivazione unionale: focus su Iva e categorie di diritto interno di <i>Angelina-Maria Perrino</i>	187
La riforma processuale e i principi della Corte Edu in materia di <i>Francesco Buffa</i>	199
Gli autori	

La giustizia tributaria ieri e oggi

di Gianfranco Gilardi

L'evoluzione della giustizia tributaria è caratterizzata da una progressiva accentuazione del carattere giurisdizionale degli organi preposti alla relativa amministrazione. Ma sono ancora molti i passi da compiere affinché essa acquisti una sua compiuta fisionomia e i principi di autonomia e indipendenza nell'esercizio della giurisdizione trovino piena realizzazione anche in un campo delicato come quello del potere impositivo dello Stato e del rapporto tra fisco e cittadino.

1. Le commissioni tributarie nello Stato pre-repubblicano / 2. Il riordino della giustizia tributaria nella nuova forma di Stato. In particolare, le modifiche introdotte con i dd.lgss nn. 545/1992 e 546/1992 / 3. Le novelle successive e le proposte di riforma anteriori alla legge n. 130/2022 / 4. Il PNRR e la riforma del 2022 / 5. La legge delega n. 111/2023 / 6. L'assetto attuale della giustizia tributaria / 7. Il percorso ancora da compiere per una piena autonomia e indipendenza della giurisdizione tributaria

1. Le commissioni tributarie nello Stato pre-repubblicano

L'evoluzione della giustizia tributaria è caratterizzata da una progressiva accentuazione del carattere giurisdizionale degli organi preposti alla relativa amministrazione e da un parallelo, seppure più lento e tuttora incompiuto, invero dei principi costituzionali di autonomia e indipendenza dei giudici tributari e del relativo organo di garanzia.

Nel testo normativo cui si fa risalire l'origine delle commissioni tributarie (legge n. 1836/1864, che introdusse un'imposta sui redditi della ricchezza mobile) erano previste commissioni *comunali* di primo grado e commissioni *provinciali* di secondo grado, quali organi d'appello. Nel 1865 venne istituita anche una Commissione centrale, davanti alla quale le decisioni delle commissioni di secondo grado potevano essere impugnate per motivi concernenti l'applica-

zione della legge, mentre con la legge n. 3719/1869 fu previsto che contro le decisioni della Commissione centrale potesse essere esperita azione davanti al giudice ordinario, qualora non si trattasse di questioni riguardanti la semplice estimazione dei redditi.

Il regio decreto n. 4021/1877 attuò un coordinamento dei vari interventi normativi succedutesi nel tempo mediante la previsione di commissioni *mandamentali, provinciali e centrale*.

Con la riforma introdotta nel ventennio fascista dal rd.l. n. 1639/1936, convertito in legge n. 1616/1937, la competenza delle commissioni (originariamente limitata alle sole imposte dirette¹, esclusa quella sui terreni) venne parzialmente estesa alle imposte indirette sugli affari. Le commissioni mandamentali furono sostituite da *commissioni distrettuali*, la cui competenza territoriale coincideva con quella degli uffici delle imposte dirette, e si riconobbe al contribuente la possibilità di adire l'autorità giudiziaria ordinaria

1. Per quelle indirette erano previsti, facoltativamente, il ricorso amministrativo o l'azione davanti al giudice ordinario.

anche dopo la decisione definitiva della commissione distrettuale o provinciale, limitatamente ai casi in cui l'imposta fosse stata iscritta a ruolo.

Le commissioni mantennero, peraltro, la configurazione di articolazioni interne all'amministrazione finanziaria, cui era devoluto il compito di risolvere in via amministrativa le controversie tra quest'ultima e i contribuenti nelle materie indicate, con possibilità di ricorso alla Commissione centrale delle imposte dirette nei casi previsti dalla legge, ferma la competenza dell'autorità giudiziaria ai sensi dell'art. 6 l. 20 marzo 1865, all. E, su ogni controversia che non si riferisse a semplice estimazione di redditi.

La nomina del presidente, dei vicepresidenti e degli altri componenti delle commissioni distrettuali e provinciali spettava all'intendente di finanza d'intesa col prefetto, sulla base delle designazioni di associazioni, ordini professionali ed enti locali.

2. Il riordino della giustizia tributaria nella nuova forma di Stato. In particolare, le modifiche introdotte con i dd.lgss nn. 545/1992 e 546/1992

Riordinato, nella nuova forma di Stato, il sistema di giustizia tributaria, con il DPR n. 636/1972 vennero previste *commissioni tributarie di primo grado*, aventi sede e competenza territoriale identica a quella dei tribunali, *commissioni tributarie di secondo grado*, con sede nei capoluoghi di provincia, e una *commissione tributaria centrale*.

La competenza delle commissioni fu notevolmente e progressivamente ampliata². Mutarono radicalmente anche i criteri di composizione delle commissioni, la nomina dei relativi componenti spettando al presidente del tribunale per quelle di primo grado e al presidente della corte d'appello per quelle di secondo

grado. Metà delle nomine avveniva su designazione dei consigli comunali per le commissioni di primo grado, e del consiglio provinciale per quelle di secondo grado, mentre per l'altra metà si procedeva sulla base di elenchi formati dall'amministrazione delle finanze, con possibilità del tribunale e della corte di appello di richiedere elenchi alle camere di commercio e agli ordini professionali degli avvocati, dottori commercialisti, ragionieri e ingegneri.

Furono altresì apportate modifiche alle norme relative al processo tributario, modellandole in parte (secondo una linea adottata anche negli interventi legislativi degli anni seguenti) su quelle del processo civile. Tenendo conto anche di tali ultime modificazioni, la Corte costituzionale – che, chiamata più volte a pronunciarsi su questioni di legittimità costituzionale, in particolare con riguardo agli artt. 3, 24 e 113 Cost., dapprima aveva qualificato le commissioni tributarie come organi di giurisdizione speciale (vds., già, sent. n. 12/1957) e successivamente quali organi amministrativi (cfr. sent. n. 6/1969) – con sentenza n. 287/1974 riconobbe loro definitivamente la natura di organi giurisdizionali³.

Dopo una lunga serie di novelle legislative e con le oscillazioni giurisprudenziali di cui si è detto, un passo importante nella direzione indicata (progressiva accentuazione del carattere giurisdizionale degli organi preposti alla relativa amministrazione e parallelo, seppure più lento, invero dei principi costituzionali di autonomia e indipendenza dei giudici tributari e del relativo organo di autogoverno) è stato realizzato con i decreti legislativi 31 dicembre 1992, n. 545 («*Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*») con il quale venne introdotto, tra l'altro, l'organo di autogoverno della giustizia tributaria⁴, e

2. Con devoluzione ad esse della competenza nelle seguenti materie di imposta: reddito delle persone fisiche e giuridiche; locale sui redditi e (con alcune eccezioni) valore aggiunto; ICI; registro; successioni e donazioni; imposta sulle assicurazioni; controversie promosse da singoli possessori relative all'intestazione, delimitazione, estensione, classamento dei terreni e 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. La conformità a Costituzione delle commissioni tributarie è stata riconosciuta in numerose decisioni con le quali la Corte costituzionale si è trovata ad affrontare singoli aspetti della relativa disciplina ordinamentale o processuale, consolidandosi per questa via la giurisprudenza secondo cui le commissioni tributarie costituiscono un organo speciale di giurisdizione preesistente alla Costituzione e con essa pienamente compatibile, e che la giurisdizione delle commissioni tributarie – pur essendo di carattere generale in quanto estesa ai tributi di ogni genere e specie – deve intendersi collegata alle sole controversie attinenti alla materia tributaria, configurandosi unicamente in tale ambito la compatibilità con il divieto di istituzione di nuovi giudici speciali (cfr., tra le altre, Corte cost., sentenze nn. 39/2010, 238 e 141/2009, 130 e 64/2008; ordinanze nn. 300 e 218/2009, 395/2007, nn. 427, 94, 35 e 34/2006).

4. Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria comprendeva, nella composizione originaria, tre presidenti di commissione o di sezione (di cui almeno uno presidente di commissione tributaria regionale) e tre giudici delle commissioni tributarie (di cui almeno uno componente di commissione tributaria regionale), eletti da tutti i componenti delle commissioni tributarie provinciali e regionali con voto personale, diretto e segreto.

Con la l. n. 342/2000 la composizione è stata portata a quindici membri eletti tra i giudici tributari, e con il dl n. 452/2001 è ulteriormente mutata, prevedendosi la presenza di undici componenti eletti dai giudici tributari e di quattro componenti eletti dal Parlamento

31 dicembre 1992, n. 546 («*Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*»), per il cui tramite le preesistenti commissioni tributarie sono state definitivamente configurate anche a livello legislativo quali organi giurisdizionali⁵.

3. Le nuove successive e le proposte di riforma anteriori alla legge n. 130/2022

L'assetto derivante dai decreti legislativi appena citati⁶ rimase in gran parte inalterato negli anni successivi, salvo le modifiche conseguenti a pronunce di incostituzionalità relative a specifici aspetti della normativa e ai plurimi interventi del legislatore, che, a partire dal dl n. 331/1993 e sino al d.lgs n. 49/2020, sono stati rivolti ad assicurare una maggiore efficienza del sistema della giustizia tributaria, a garantire imparzialità e terzietà del corpo giudicante e ad incidere sulla disciplina del processo tributario. Di-

verse criticità emerse nell'esperienza concreta delle commissioni tributarie provinciali e regionali in circa vent'anni dal loro insediamento (avvenuto con dm 26 gennaio 1996, con decorrenza dal 1° aprile 1996), e l'opportunità di migliorarne la disciplina del rito anche in taluni aspetti che pure avevano superato il vaglio di legittimità costituzionale⁷, indussero il legislatore (segnatamente con il d.lgs n. 156/2015⁸), a intervenire sul processo tributario, sia con disposizioni di chiarimento delle norme relative sia con modifiche comportanti, tra l'altro:

- l'aumento del valore delle controversie relativamente alle quali sarebbe stata possibile la difesa personale;
- l'ampliamento delle categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie;
- l'estensione degli strumenti deflattivi del contenzioso;
- l'applicabilità della tutela cautelare in tutti le fasi del processo (anche nel giudizio di revocazione),

(due dalla Camera dei deputati e due dal Senato della Repubblica) a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, tra i professori di università in materie giuridiche o i soggetti abilitati alla difesa dinanzi alle commissioni tributarie che risultino iscritti ai rispettivi albi professionali da almeno dodici anni. I componenti eletti dal Parlamento, finché sono in carica, non possono esercitare attività professionale in ambito tributario, né alcuna altra attività suscettibile di interferire con le funzioni degli organi di giustizia tributaria.

Il Consiglio di presidenza elegge nel suo seno il presidente e due vicepresidenti, scegliendoli – secondo la modifica apportata dal dl n. 98/2011 – tra i componenti eletti dal Parlamento.

La durata della consiliatura è fissata in quattro anni, decorsi i quali i componenti non sono immediatamente rieleggibili. Per le attribuzioni del Consiglio *cf.*, *infra*, par. 6.

Qualora ne sia impossibile il funzionamento, esso viene sciolto con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro delle finanze, previa deliberazione del Consiglio dei ministri. Le nuove elezioni sono indette entro un mese dalla data di scioglimento e hanno luogo entro il bimestre successivo.

5. Le commissioni, da insediare in unica data entro il 1° aprile 1996, sono state ripartite in *commissioni tributarie provinciali*, con sede in ciascun capoluogo di provincia, quali giudici di primo grado, e *commissioni tributarie regionali*, con sede in ciascun capoluogo di regione, quali giudici di appello, con possibilità di ricorso in Cassazione per questioni di legittimità. Nel Trentino-Alto Adige, in luogo delle commissioni provinciali e della commissione regionale, sono state istituite una *commissione tributaria di primo grado* e una *commissione tributaria di secondo grado* in ciascuna delle Province autonome di Trento e Bolzano.

La Commissione tributaria centrale, contemplata dal DPR n. 636/1992, è stata soppressa dall'art 42 d.lgs n. 545/1992 con la previsione (introdotta da disposizioni successive) che avrebbe cessato di funzionare – tenuto conto dei ricorsi pendenti – entro la data stabilita con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro delle finanze.

Per effetto della legge n. 244/2007, allo scopo di ridurre le spese a carico del bilancio dello Stato e di giungere a una rapida definizione delle controversie tributarie pendenti, la Commissione tributaria centrale è stata suddivisa in 21 sezioni con sede in tutti i capoluoghi di regione o provincia autonoma, sezioni alle quali sono stati riassegnati i procedimenti pendenti alla data del loro insediamento, ad eccezione di quelli per i quali fosse già intervenuto il deposito del dispositivo.

Il d.lgs n. 156/2015 ha poi stabilito (art. 12) che, a decorrere dal 1° gennaio 2015, i procedimenti giurisdizionali pendenti alla data del 31 dicembre 2014 dinanzi alla cessata Commissione tributaria centrale sarebbero proseguiti innanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio.

6. Per più analitici riferimenti sull'evoluzione delle commissioni tributarie *cf.*, tra gli altri, L. Buffoni, *Il nuovo assetto ordinamentale della giustizia tributaria*, in E. Manzon e G. Melis (a cura di), *Il diritto tributario nella stagione delle riforme. Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023*, Pacini, Pisa, 2024; A. Villani, *La competenza delle commissioni tributarie quali organi speciali di giurisdizione*, *Speciale di Tribuna Finanziaria*, n. 4-5/2008; G. Scarselli, *Il difetto (a mio parere) della nuova magistratura tributaria*, in *Giustizia insieme*, 4 novembre 2022 (www.giustiziainsieme.it/it/diritto-tributario/2502-il-difetto-a-mio-parere-della-nuova-magistratura-tributaria).

7. *Cf.*, ad esempio, la sent. n. 165/2000, che ritenne non contrastante con gli artt. 3 e 24 Cost., sotto il profilo della diversità di regime della disciplina processuale, la scelta del legislatore (precedente alle modifiche introdotte con il d.lgs n. 156/2015) di limitare la tutela cautelare, nel processo tributario, al solo primo grado di giudizio e di non consentire, nei gradi successivi, l'adozione di misure cautelari intese ad impedire, in pendenza del ricorso per cassazione o del ricorso alla commissione tributaria centrale, l'esecuzione della pretesa tributaria oggetto della controversia, nei limiti fissati dalla sentenza impugnata.

8. Su cui vds., tra gli altri, anche per un'analisi comparata con il processo tributario tedesco, M. Villani, *La quarta magistratura. La riforma della giustizia tributaria*, in *Altalex*, 5 aprile 2016.

con previsione altresì della condanna della parte soccombente alle spese relative;

– l'immediata esecutività delle sentenze aventi ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo (fermo il meccanismo della riscossione frazionata del tributo previsto dall'articolo 68 d.lgs n. 546/1992) ovvero la restituzione di tributi in favore del contribuente, subordinando il pagamento di somme a una idonea garanzia (salvo non si trattasse di importi fino a 10.000 euro e di restituzione di somme pagate in corso di causa a norma del citato art. 68, comma 2, nei quali casi l'esecutività della sentenza sarebbe stata incondizionata);

– il rafforzamento del principio di soccombenza nella liquidazione delle spese di giudizio, con richiamo altresì alla disciplina della responsabilità aggravata ex art. 96, commi 1 e 3, cpc;

– innovazioni con riguardo al giudizio di rinvio, alla revocazione e sospensione, al giudizio di ottemperanza.

Ma neppure tali interventi – che pure avevano contribuito a migliorare la funzionalità del processo tributario⁹ e a incidere in modo significativo sulla configurazione delle commissioni tributarie – erano valsi a superare la forma ibrida che continuava a caratterizzarle, una forma oscillante tra la concezione di organi giurisdizionali assistiti da garanzie sotto il profilo della terzietà e dell'indipendenza del giudice, e organi incardinati nella struttura organizzativa del Ministero dell'economia e delle finanze, come sue branche o articolazioni (ciò che, tra l'altro, ha determinato la non rara evenienza di circolari del MEF contenenti direttive quanto agli orientamenti giurisprudenziali che i giudici di merito avrebbero dovuto assumere su determinate questioni).

Basti pensare ai criteri di nomina dei giudici tributari, che avveniva previa deliberazione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, *su proposta del Ministro delle finanze*, secondo l'ordine di collo-

cazione negli elenchi previsti nel comma 2 dell'art. 9 d.lgs n. 545/1992¹⁰; o ad alcune delle disposizioni contenute nel richiamato art. 11 d.lgs n. 156/2015 o, ancora, nell'art. 24 d.lgs n. 545/1992, che, prevedendo l'indicazione solo in via «di massima» dei criteri relativi alla formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti e alla distribuzione dei ricorsi, lasciavano ai presidenti di commissione ampi spazi di discrezionalità, virtualmente affievolendosi per questa via la garanzia – sottesa all'art. 25 della Costituzione – di evitare ogni condizionamento nella scelta del giudice chiamato a trattare le singole controversie¹¹.

Lo stesso Consiglio di presidenza (che per molto tempo si è caratterizzato per mancanza di incisività e scarso spirito d'iniziativa nello svolgimento delle proprie funzioni) rispecchiava quest'ibrida situazione, spettando tra l'altro al Ministro dell'economia il potere di determinare il numero delle sezioni e convivendo le funzioni del Consiglio di presidenza con l'«alta sorveglianza» devoluta al Presidente del Consiglio dei ministri sulle commissioni tributarie e sui giudici tributari (art. 29 d.lgs n. 545/1992).

In tale contesto (e a causa altresì di alcuni fatti di rilevanza penale che avevano portato anche agli arresti di giudici tributari di diverse sedi), ha ripreso vigore l'esigenza di un profondo mutamento della giurisdizione tributaria per far sì che il relativo esercizio, incidente su interessi vitali dello Stato e su diritti essenziali dei cittadini, fosse affidato a giudici professionalmente adeguati, autonomi e indipendenti nello svolgimento delle proprie funzioni, assistiti da idonee garanzie ordinamentali anche con riguardo all'organo di autogoverno, in modo da superare un assetto non certo soddisfacente per quanto concerne il reclutamento, la formazione professionale, le verifiche – del tutto assenti – di professionalità, lo *status* giuridico ed economico dei componenti le commissioni, l'inquadramento del personale amministrativo, la gestione degli uffici da parte dei

9. Senza peraltro affrontare, tra gli altri, il problema della terzietà degli organismi di mediazione, che continuavano a restare inseriti nella medesima struttura amministrativa da cui proveniva l'atto impositivo, e lasciando inappagate alcune esigenze da tempo evidenziate con riguardo al principio di effettività della tutela giurisdizionale, per ciò che concerne ad esempio l'esclusione della prova testimoniale nel processo tributario (cfr. art. 7 d.lgs n. 546/1992 nel testo previgente alla riforma del 2022, di cui si parlerà), esclusione che tuttavia era stata ritenuta non contrastante con la Costituzione: cfr. Corte cost., n. 18/2000.

10. I presidenti delle commissioni tributarie e delle loro sezioni sarebbero stati da scegliere tra i magistrati ordinari, amministrativi o militari, in servizio o a riposo; i vicepresidenti tra gli stessi magistrati o tra i componenti «non togati» che avessero esercitato per almeno cinque anni (per le commissioni provinciali) o dieci anni (per quelle regionali) le funzioni di giudice tributario, se laureati in giurisprudenza o in economia e commercio. Gli altri componenti avrebbero dovuto essere nominati tra gli appartenenti alle categorie di cui agli artt. 4 (per le commissioni provinciali) e 5 (per le commissioni regionali) d.lgs n. 545/1992, comprendenti, oltre ai predetti magistrati, funzionari civili dello Stato in servizio o a riposo, ufficiali della Guardia di finanza a riposo e coloro che avessero posseduto determinate abilitazioni professionali (notai, avvocati, dottori commercialisti, etc.) nonché – limitatamente alle commissioni provinciali – coloro che avessero conseguito da almeno due anni la laurea in giurisprudenza o in economia e commercio.

11. Per maggiori indicazioni su questi e altri aspetti, cfr. *La giustizia tributaria/La riforma della magistratura onoraria*, in questa *Rivista trimestrale*, n. 3/2016 (www.questionegiustizia.it/rivista/2016-3.php), ove anche il mio *La riforma della giustizia tributaria e l'«unitarietà» della giurisdizione*, pp. 74-83 (www.questionegiustizia.it/data/rivista/articoli/362/qg_2016-3_11.pdf).

presidenti di commissione e dei presidenti di sezione, l'efficienza e la qualità del servizio.

Così, ad esempio, con la proposta di legge delega n. 3734 dell'8 aprile 2016¹², si mirò a incidere sull'assetto vigente mediante:

- la soppressione delle commissioni tributarie *provinciali e regionali*, con l'attribuzione dei relativi procedimenti a una o più sezioni tributarie specializzate, istituite presso ogni tribunale ordinario situato nel capoluogo di provincia (già) sede di commissione provinciale;

- la soppressione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, con l'attribuzione al Csm delle relative funzioni, tra cui quella relativa all'assegnazione (per un periodo ricompreso tra i cinque e i dieci anni) dei giudici alle sezioni specializzate tributarie, assegnazione da deliberare in base a determinati requisiti e alla stregua di specifiche regole procedurali;

- l'utilizzazione delle risorse rese disponibili a seguito delle soppressioni di cui sopra per l'assunzione di 750 nuovi magistrati con due concorsi da bandire nell'arco di 12 mesi;

- il passaggio del personale amministrativo delle commissioni tributarie nei ruoli dell'amministrazione giudiziaria con qualifica funzionale corrispondente a quella del personale adibito alle medesime funzioni;

- le previsioni concernenti l'applicabilità – in quanto compatibili – delle regole del rito tributario vigente al momento della riforma, sia per la fase di cognizione sia per quella di esecuzione;

- la monocraticità del giudizio di primo grado;

- la composizione collegiale per il reclamo (non più l'appello) avverso la sentenza del giudice unico, e la ricorribilità per cassazione della sentenza pronunciata in sede di reclamo.

Tra le altre disposizioni, la delega prevedeva poi che i magistrati in pensione da meno di due anni, con l'esercizio per almeno cinque anni di funzioni di legittimità, avrebbero potuto essere nominati dal Csm giudici ausiliari presso la Corte di cassazione per esaurire il contenzioso in materia tributaria pendente (pari a circa il 30% dell'enorme arretrato civile complessivo), e che le commissioni tributarie avrebbero cessato de-

finitivamente le funzioni decorsi due anni dall'entrata in vigore della riforma, trattando fino a quella data i procedimenti già iscritti. Dopo i due anni, i procedimenti eventualmente ancora pendenti sarebbero stati riassegnati alle sezioni specializzate ordinarie.

4. Il PNRR e la riforma del 2022

Tale proposta, che non trovava ostacoli sul piano costituzionale, avrebbe invece incontrato notevoli difficoltà su quello della pratica attuazione, sia perché avrebbe potuto determinare (nonostante la previsione di un aumento dell'organico dei magistrati) problemi non secondari per le già oberate strutture giudiziarie, sia perché la realtà non sembrava giustificare (pur in un contesto caratterizzato da forti zone d'ombra) un giudizio negativo così generalizzato da imporre la radicale abolizione delle commissioni tributarie, senza interrogarsi intorno alla possibilità di percorrere vie alternative al fine di correggerne i difetti e superarne le carenze¹³.

La proposta, dunque, non ha avuto seguito; e dopo numerosi disegni di legge giacenti da tempo in Parlamento¹⁴, con la legge 31 agosto 2022, n. 130 – rientrante nell'insieme degli interventi normativi della riforma "Cartabia", emanati per far fronte agli impegni assunti dall'Italia con il Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), che contemplava anche l'obiettivo di rendere più efficace l'applicazione della legislazione tributaria italiana e di ridurre l'elevato numero di ricorsi alla Corte di cassazione – è stata seguita una strada diversa, pur se con soluzioni in qualche limitato punto coincidenti.

Con la legge n. 130 (che ha recepito in senso migliorativo alcune delle indicazioni formulate dalla dottrina con riguardo al testo del ddl n. 2636 presentato dal Ministro dell'economia e delle finanze e dal Ministro della giustizia, recante «Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari»¹⁵) e le successive modificazioni¹⁶, la giustizia tributaria è stata innovata sia con riguardo al profilo ordinamentale sia con riferimento alla disciplina processuale.

12. Su cui vds., tra gli altri, M. Villani, *La necessaria ed urgente riforma della giustizia tributaria*, in *Diritto tributario*, 26 aprile 2016.

13. Mi permetto di rinviare ancora al mio *La riforma della giustizia tributaria, op. cit.*, e allo scritto di A. Ortolani, *Considerazioni sulla specificità del processo tributario e sulla praticabilità della delega al Governo A.C. 3734 (proposta Ermini ed altri) per la riforma del contenzioso tributario*, ivi richiamato.

14. Per un'elencazione al riguardo cfr. G. Melis, *Il d.d.l. "Disposizioni in materia di giustizia e processo tributario"*, in *Giustizia insieme*, 30 giugno 2022.

15. Entrata in vigore il 16 settembre 2022, salvo le disposizioni di cui è stata differita l'efficacia in base all'art. 8 della legge.

16. Cfr. dl n. 115/2022 convertito, con modificazioni, dalla l. n. 142/2022; dl n. 198/2022 convertito, con modificazioni, dalla l. n. 14/2023; dl n. 13/2023 convertito, con modificazioni, dalla l. n. 41/2023; dl n. 51/2023 convertito, con modificazioni, dalla l. n. 97/2023; dl n. 75/2023 convertito, con modificazioni, dalla l. n. 112/2023.

A) Sul piano ordinamentale, le principali modifiche sono le seguenti¹⁷:

* le commissioni tributarie provinciali e quelle tributarie regionali hanno assunto la denominazione di *corti di giustizia tributaria di primo grado* e *corti di giustizia tributaria di secondo grado*, in coerenza con la scelta di assegnare la giurisdizione tributaria non più a giudici onorari, ma a giudici professionali;

* la giurisdizione tributaria viene esercitata dai *giudici tributari* presenti alla data del 1° gennaio 2022 nel ruolo unico nazionale di cui all'art. 4, comma 39-bis della legge n. 183/2011, e da *magistrati tributari*¹⁸ che abbiano espletato positivamente il tirocinio formativo di «almeno» sei mesi previsto dalla legge¹⁹.

I giudici delle corti di giustizia tributaria di secondo grado sono nominati tra i magistrati tributari e tra i giudici tributari presenti nel ruolo unico appena citato²⁰.

Quanto al trattamento economico, ai magistrati tributari si applicano le disposizioni previste per i magistrati ordinari (con determinazione degli stipendi esclusivamente in base all'anzianità di servizio),

mentre per i giudici tributari è previsto, in aggiunta a un compenso fisso mensile, un compenso ulteriore per ogni ricorso definito, anche se riunito ad altri ricorsi, sicché permane per questa categoria una parziale forma di retribuzione “a cottimo”, con la specificazione che i compensi relativi non possono superare in ogni caso l'importo di euro 72.000 lordi annui;

* nell'art. 6 d.lgs n. 545/1992 e successive modifiche sono state aggiunte la previsione (collegata alle modifiche del processo tributario) che i presidenti delle corti di giustizia tributaria di primo grado assegnano il ricorso al giudice monocratico nei casi previsti dal novellato art. 4-bis d.lgs n. 546/1992 e succ. mod., e quella secondo cui il giudice in composizione monocratica o collegiale, ove rilevi che la controversia ad esso assegnata avrebbe dovuto essere trattata dalla corte di giustizia tributaria in altra composizione, la rimette al presidente della sezione per il rinnovo dell'assegnazione;

* sono state introdotte modifiche con riguardo al periodo di tempo necessario affinché i componenti delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado possano concorrere ad altri incarichi; alle

17. Per i profili ordinamentali, come per quelli processuali, si fa riferimento al testo della legge n. 130 come modificata dagli interventi successivi.

18. L'organico dei magistrati tributari nominati per concorso è stato individuato in 448 unità per le corti di giustizia tributaria di primo grado e in 128 unità per quelle di secondo grado.

I concorrenti dichiarati idonei all'esito del concorso per esami di cui all'art. 4 della legge sono classificati secondo il punteggio complessivo conseguito e, nello stesso ordine, vengono nominati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze magistrati ordinari, nei limiti dei posti messi a concorso.

Il concorso viene bandito con cadenza di norma annuale tramite decreto del MEF, previa deliberazione conforme del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, che determina il numero dei posti messi a concorso.

Il limite di età per la partecipazione al concorso – cui sono ammessi coloro che siano in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza conseguito al termine di un corso universitario di durata non inferiore a quattro anni, ovvero del diploma di laurea magistrale in scienze dell'economia (classe LM-56) o in scienze economico-aziendali (classe LM-77) o di titoli degli ordinamenti previgenti a questi – è attualmente di 67 anni.

Ai magistrati tributari nominati ai sensi dell'art. 4 l. n. 139/2022 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nel titolo I, capo II di cui al rd 30 gennaio 1941, n. 12 (o.g.).

La data di cessazione dall'incarico di magistrato tributario è stata portata da 75 a 70 anni.

Sul nuovo sistema di nomina dei magistrati tributari cfr. R.M. Palmieri, *Il reclutamento dei nuovi magistrati tributari*, in questo numero.

19. Per dare attuazione alle disposizioni del PNRR e della legge di riforma in materia di giustizia tributaria, ed incrementare il livello di efficienza degli uffici e delle relative strutture centrali e territoriali, il Ministero dell'economia e delle finanze è stato autorizzato ad assumere, con le procedure di cui al novellato art. 4 d.lgs n. 545/1992: 100 unità di magistrati tributari nell'anno 2023; le unità di magistrati non assunte nel 2023 – aumentate di 68 unità – per l'anno 2004; 204 unità per l'anno 2026 e ulteriori 204 unità per l'anno 2029 (cfr. art. 10 l. n. 130/2022 come modificato dall'art. 18 dl n. 75/2023 convertito, con modificazioni, nella l. n. 112/2023).

Per le medesime finalità, a decorrere dal 1° ottobre 2022, sono stati istituiti presso il MEF appositi uffici dirigenziali con funzioni in materia di *status* giuridico ed economico dei magistrati tributari e di organizzazione e gestione delle relative procedure concorsuali di reclutamento, da destinare alla Direzione della giustizia tributaria, e altre diciotto posizioni dirigenziali da destinare alla direzione di uno o più uffici di segreteria di corti di giustizia tributaria. Il MEF è stato altresì autorizzato ad assumere con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, in aggiunta alle venti facoltà in tema di assunzioni, un ulteriore contingente di personale amministrativo nei termini indicati dalla riforma.

20. La riforma non prevede l'accesso dei magistrati tributari di carriera alla Suprema corte, ciò che ha costituito oggetto di critiche da parte della dottrina per l'impovertimento che ne deriverebbe sotto il profilo dell'esperienza professionale di cui quei magistrati potrebbero essere portatori.

Apposite disposizioni sono state poi dettate con riguardo ai posti da riservare, nei primi tre bandi di concorso pubblicati successivamente alla data di entrata in vigore della legge n. 130, ai giudici tributari presenti al 1° gennaio 2022 nel ruolo unico di cui al richiamato art 4, comma 39-bis, l. n. 183/2011 in possesso di determinati requisiti, nonché alla possibilità per i magistrati ordinari, amministrativi, contabili o militari presenti alla stessa data da almeno cinque anni nel menzionato ruolo unico, di optare per il definitivo transito nella novellata giurisdizione tributaria secondo la specifica procedura disciplinata dalla legge.

regole concorsuali e ai criteri di valutazione che disciplinano l'assegnazione del medesimo incarico o di diverso incarico per trasferimento dei componenti delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado in servizio; al trattamento economico dei magistrati tributari;

* sono stati istituiti presso il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria:

- l'Ufficio ispettivo, cui sono attribuiti, con carattere di autonomia e indipendenza, compiti di verifica e vigilanza e che può svolgere, col supporto della Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze, attività presso le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, finalizzate alle verifiche di rispettiva competenza²¹;

- l'Ufficio del massimario nazionale, cui spetta di rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni delle corti di giustizia tributaria di secondo grado e le più significative tra quelle emesse dalle corti di giustizia tributaria di primo grado, massime destinate ad alimentare la banca dati della giurisprudenza tributaria di merito, gestita dal Ministero dell'economia e delle finanze. Mediante convenzione tra il Ministero dell'economia e delle finanze, il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e la Corte di cassazione, sono stabilite le modalità per la consultazione della banca dati della giurisprudenza tributaria di merito da parte della Corte.

Al Consiglio di presidenza è stato poi demandato di garantire, mediante provvedimenti di applicazione di giudici tributari, l'esercizio della funzione giurisdizionale nelle sedi delle corti di giustizia tributaria che sarebbero impossibilitate ad assicurarlo²².

Sono poi state previste misure per la definizione del contenzioso tributario pendente presso la Corte di cassazione mediante l'istituzione di una sezione civile

incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie relative, e provvedimenti organizzativi del primo presidente volti a «stabilizzare gli orientamenti di legittimità» e ad agevolare la rapida definizione dei procedimenti pendenti²³.

Sulle competenze del Consiglio in tema di formazione professionale²⁴, *cf.* quanto osservato nella nota 4.

B) Sotto il *profilo processuale*:

* è stata inserita la previsione della composizione monocratica del giudice di primo grado per le controversie di valore fino a 3000 euro, cui si applicano, in quanto compatibili e salvo le deroghe normativamente previste, le disposizioni relative ai giudizi in composizione collegiale²⁵;

* è stata introdotta la possibilità di prova testimoniale, da assumere con le forme di cui all'art. 257 cpc, cui la corte di giustizia tributaria può dare ingresso ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.

Sempre con riguardo al regime probatorio, l'art. 7 d.lgs n. 546/1992 è stato modificato con l'aggiunta di un comma 5-bis, in base al quale è onere dell'amministrazione provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, e sempre in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle

21. Nella versione dell'art. 24 d.lgs n. 545/1992 previgente alla riforma, era previsto che il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria potesse disporre ispezioni nei confronti del personale giudicante, affidandone l'incarico a uno dei suoi componenti, ciò che rendeva assai poco efficace lo svolgimento della relativa funzione. Con la riforma è stato eliminato l'inciso «affidandone l'incarico ad uno dei suoi componenti» ed è stato istituito l'ufficio ispettivo menzionato nel testo.

22. Sul Consiglio di presidenza della giustizia tributaria dopo la riforma in esame *cf.*, tra gli altri, A. Contrino, *Il CPGT nella giustizia tributaria riformata: un'introduzione* (www.giustiziainsieme.it/it/diritto-tributario/2835-il-cpgt-nella-giustizia-tributaria-riformata-u-nintroduzione-1-di-angelo-contrino); A. Lanzi, *Il consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria nel contesto istituzionale* (www.giustiziainsieme.it/it/diritto-tributario/2843-il-consiglio-di-presidenza-della-giustizia-tributaria-nel-contesto-istituzionale-di-alessio-lanzi); R. Tuccillo, *L'organizzazione del GPGT: l'Ufficio ispettivo; il massimario nazionale* (www.giustiziainsieme.it/it/diritto-tributario/2844-lor-organizzazione-del-cpgt-lufficio-ispettivo-il-massimario-nazionale-di-raffaele-tuccillo), tutti in *Giustizia insieme*, 24 luglio 2023.

23. Per le novità relative al processo di cassazione *cf.*, tra gli altri, M. Cataldi, *La sezione tributaria della Corte di cassazione e l'impatto della riforma*, in questo numero; R. Angiolella, *Riflessioni sulla riforma del processo tributario in Cassazione. La nuova Sezione Tributaria della Cassazione, la pace fiscale ed il rinvio pregiudiziale*, in *Giustizia insieme*, 15 dicembre 2022; A. Perrone, *Prime riflessioni sulla nuova conciliazione proposta dalla Corte di giustizia*, *ivi*, 4 ottobre 2022.

24. Sul tema *cf.*, tra gli altri, A. Salvati, *La selezione e la formazione della magistratura tributaria*, in *Giustizia insieme*, 24 luglio 2023 (www.giustiziainsieme.it/it/diritto-tributario/2836-la-selezione-e-la-formazione-della-magistratura-tributaria-1-di-adriana-salvati).

25. Non è stata recepita la norma contenuta nel disegno di legge che limitava l'impugnazione della sentenza pronunciata dal giudice monocratico esclusivamente ai casi di violazione delle norme sul procedimento e di violazioni di norme costituzionali o di diritto dell'Unione europea, ovvero dei principi regolatori della materia.

sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati²⁶;

* altre modifiche riguardano la disciplina delle spese processuali in caso di mancata accettazione, senza giustificato motivo, della proposta conciliativa formulata dal giudice o da una delle parti, e in caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione formulata ai sensi del comma 5, novellato art. 17-*bis* d.lgs n. 546/1992, con la specificazione che «tale condanna può rilevare ai fini dell'eventuale responsabilità amministrativa del funzionario che ha immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione»²⁷;

* l'art. 47 d.lgs n. 546/1992 in tema di sospensione dell'atto impugnato è stato novellato con la specificazione, tra l'altro, che l'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può, in ogni caso, coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia. L'accoglimento dell'istanza di sospensione comporta la sospensione degli importi di

cui al primo comma dell'art. 15 dPR n. 602/1973;

* è stato inserito l'art. 48-*bis*.1, avente ad oggetto la conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria nei casi di controversie soggette a reclamo ai sensi dell'articolo 17-*bis*, con la specificazione che la proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricsuzione o astensione del giudice²⁸;

* è stato modificato il comma 4 dell'art. 16 dl n. 119/2018, convertito con modificazioni dalla l. n. 136/2018 con previsioni inerenti alla partecipazione alle udienze mediante collegamento audiovisivo tale da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti nei diversi luoghi e di udire quanto viene detto, con rinvio – quanto alle regole tecnico-operative per consentire la partecipazione all'udienza a distanza – al decreto del direttore generale delle finanze 11 novembre 2020, pubblicato sulla G.U. del 16 novembre 2020²⁹;

* sono state dettate specifiche disposizioni per la definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di cassazione alla data del 15 luglio 2022³⁰, disposizioni poi modificate dalla legge di bilancio per l'anno 2023³¹.

26. Sul regime probatorio nel processo tributario a seguito della riforma *cf.*, in questo numero: C. Perago, *Le novità normative in tema di prova nel nuovo processo tributario*; F. Viggiani, *I principi fondamentali a tutela del contribuente*; A.I. Natali, *La novella in materia di onere della prova: una "quasi superfetazione normativa"*. Vds., pure, F. Pistolesi, *La testimonianza scritta nel processo tributario riformato*, in *Giustizia insieme*, 20 settembre 2022; S. Muleo, *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, *ivi*, 5 agosto 2022.

27. *Cfr.*, in argomento, G. Corasaniti, *Il reclamo/mediazione all'indomani della riforma della giustizia tributaria*, in *Giustizia insieme*, 11 ottobre 2022.

28. *Cfr.*, sul tema, A. Perrone, *Prime riflessioni*, *op. cit.*

29. Per i giudizi instaurati in primo e secondo grado con ricorso notificato a decorrere dal 1° settembre 2023, la disciplina prevista per la trattazione della controversia con udienza da remoto ai sensi dell'art. 16 dl n. 119/2018 è stata modificata nel senso che la partecipazione all'udienza a distanza può essere richiesta dalle parti nel ricorso, nel primo atto difensivo o in apposita istanza da depositare in segreteria almeno 20 giorni prima della data di trattazione.

L'udienza si tiene a distanza se la richiesta è formulata da tutte le parti costituite nel processo tributario, altrimenti si applica la disciplina dell'art. 34 d.lgs 31 dicembre 1992, n. 546.

Si svolgono esclusivamente a distanza le udienze del giudice monocratico e le camere di consiglio sulla sospensione dell'atto impugnato (art. 47, comma 3) e sulla sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata (art. 52 comma 3). Tuttavia, per comprovate ragioni, nel ricorso o nel primo atto difensivo, ciascuna delle parti può richiedere la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della corte di giustizia tributaria. Il giudice decide sulla richiesta dandone comunicazione alle parti con l'avviso di trattazione dell'istanza. In ogni caso, se l'udienza si tiene a distanza, ciascun giudice può essere presente di persona.

Sul processo tributario telematico – che è diventato obbligatorio per i giudizi instaurati, in primo e secondo grado, con ricorso/appello notificato a partire dal 1° luglio 2019, *cf.*, in questo numero, F. Buffa, *Il processo telematico tributario*.

30. Ad eccezione di quelle concernenti, anche solo in parte, le risorse proprie tradizionali di cui all'art. 2, par. 1, lett. a della decisione (UE, Euratom) 2020/2053 del Consiglio, del 14 dicembre 2020, e l'imposta sul valore aggiunto nonché le controversie relative a somme dovute a titolo di recupero di aiuto di Stato ai sensi dell'art. 16 regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2016.

31. Le previsioni contenute nell'art. 5 l. n. 130 (che poneva tetti di valore riguardo alle controversie suscettibili di definizione agevolata) sono state superate dalla legge di bilancio n. 197/2022, entrata in vigore il 1° gennaio 2023, che ha introdotto una serie di istituti definitivi della pretesa impositiva (cd. "tregua fiscale"), tra i quali la definizione agevolata delle controversie tributarie di cui all'art. 1, commi da 186 a 205. In base a tali disposizioni:

* le controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate, pendenti al 1° gennaio 2023 in ogni stato e grado del giudizio (compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio), possono essere definite con il pagamento di un importo uguale al valore della controversia, come stabilito ai sensi dell'art. 12, comma 2, d.lgs n. 546/1992. In caso di ricorso pendente in primo grado, la controversia può essere definita con il pagamento del 90% del suo valore;

* in deroga alla regola che prevede il pagamento di un importo uguale al valore della lite, ove vi sia stata soccombenza dell'Agenzia, le controversie possono essere definite con il pagamento del 40% del loro valore per il caso di soccombenza in primo grado, e del 15% per il caso di soccombenza in secondo grado;

Completano il quadro disposizioni di coordinamento, abrogazioni di norme in conseguenza della nuova disciplina legislativa, disposizioni transitorie e finali³².

5. La legge delega n. 111/2023

Nel cantiere perennemente aperto della giustizia tributaria è intervenuta da ultimo la legge n. 111/2023, con la quale il Governo è stato delegato ad adottare entro ventiquattro mesi dal 29 agosto 2023 (data di entrata in vigore della legge), nel rispetto dei principi costituzionali nonché dell'ordinamento dell'Unione europea e del diritto internazionale, uno o più decreti legislativi recanti la revisione del sistema tributario: una legge che «coinvolge il disegno di quasi tutti i tributi oggi esistenti; interviene sui procedimenti che governano gli adempimenti, l'accertamento, le sanzioni e il contenzioso; prevede la realizzazione di codici e Testi unici. Il tutto nel rispetto di principi generali e di principi volti alla revisione, in vista del suo rafforzamento, dello Statuto dei diritti del contribuente»³³.

In particolare, con l'art. 4 sono stati dettati i principi e criteri direttivi per la revisione dello sta-

tuto dei diritti del contribuente di cui alla legge n. 212/2000, con la prescrizione di: rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa; valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto; razionalizzare la disciplina dell'interpello; disciplinare l'istituto della consulenza giuridica; prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario e una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità; prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione; potenziare l'esercizio del potere di autotutela; prevedere l'istituzione e la definizione dei compiti del Garante nazionale del contribuente e la contestuale soppressione del Garante del contribuente, operante presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle province autonome.

Con l'art. 19 sono stati dettati i principi e i criteri direttivi per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario, al fine di:

* coordinare con la nuova disciplina di cui all'art. 4, comma 1, lett. h, altri istituti a finalità deflattiva operanti nella fase antecedente la costituzione in

* se vi è stato accoglimento parziale del ricorso o comunque soccombenza ripartita tra il contribuente e l'Agenzia fiscale, l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni è dovuto per intero relativamente alla parte di atto confermata dalla pronuncia giurisdizionale e nella misura ridotta appena indicata (40% o, a seconda dei casi, 15%) per la parte di atto annullata;

* le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di cassazione, per le quali l'Agenzia fiscale sia risultata soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, possono essere definite con il pagamento di un importo pari al 5% del loro valore;

* le controversie concernenti esclusivamente sanzioni non collegate al tributo possono essere definite con il pagamento del 15% del loro valore in caso di soccombenza dell'Agenzia fiscale nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, depositata alla data di entrata in vigore della legge di bilancio, e con il pagamento del 40% negli altri casi. Ove la controversia riguardi esclusivamente sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuta alcuna somma a titolo di sanzioni qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla definizione agevolata prevista dalla legge di bilancio.

Possono essere definite in maniera agevolata solo le controversie in cui il ricorso in primo grado sia stato notificato entro il 1° gennaio 2023, e per le quali alla data della presentazione della domanda di definizione il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva.

32. In base all'art. 8 l. n. 130, la disposizione relativa ai limiti di età dei 75 anni si applica a decorrere dal 1° gennaio 2027. Fino al 31 dicembre 2026, i componenti delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, indipendentemente dalle funzioni svolte, cessano dall'incarico, in ogni caso:

a) il 1° gennaio 2023 qualora abbiano compiuto settantaquattro anni di età entro il 31 dicembre 2022, ovvero al compimento del settantaquattresimo anno di età nel corso dell'anno 2023;
b) il 1° gennaio 2024 qualora abbiano compiuto settantatré anni di età entro il 31 dicembre 2023, ovvero al compimento del settantatreesimo anno di età nel corso dell'anno 2024;
c) il 1° gennaio 2025 qualora abbiano compiuto settantadue anni di età entro il 31 dicembre 2024, ovvero al compimento del settantaduesimo anno di età nel corso dell'anno 2025;
d) il 1° gennaio 2026 qualora abbiano compiuto settantuno anni di età entro il 31 dicembre 2025, ovvero al compimento del settantunesimo anno di età nel corso dell'anno 2026.

Le disposizioni relative all'Ufficio ispettivo e all'Ufficio del massimario hanno trovato applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2023; quelle relative alla prova testimoniale, alla proposta conciliativa, alle spese processuali e alla conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria a decorrere dall'entrata in vigore della legge n. 130 e le disposizioni relative alla competenza del giudice monocratico ai ricorsi notificati a decorrere dal 1° gennaio 2023.

33. Così M.C. Guerra, *Una legge delega che amplia le criticità del nostro sistema fiscale*, in *Questione giustizia online*, 13 novembre 2023 (www.questionegiustizia.it/articolo/legge-delega-fiscale), ora riprodotto in questo numero, criticità «che riguardando prioritariamente la sua irrazionalità e conseguente inefficienza e iniquità» e «ne mettono in discussione la stessa legittimazione agli occhi dei contribuenti, i quali vengono al contrario rassicurati dai ripetuti condoni e da un atteggiamento assolutorio nei confronti dell'evasione fiscale, circa un loro diritto a sottrarsi a un regime descritto e percepito come ingiusto e vessatorio».

giudizio di cui all'art. 23 d.lgs n. 546/1992 ai fini del massimo contenimento dei tempi di conclusione della controversia tributaria;

* ampliare e potenziare l'informatizzazione della giustizia tributaria mediante:

- la semplificazione della normativa processuale in modo funzionale alla completa digitalizzazione del processo (una previsione, questa, che sembra piegare le regole del processo alla digitalizzazione, laddove invece sono le tecniche di digitalizzazione a dover essere funzionali alle regole del processo);

- l'obbligo di utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali, con indicazione delle conseguenze processuali derivanti dalla violazione degli obblighi di utilizzo delle modalità telematiche;

- la previsione che la discussione da remoto possa essere chiesta anche da una sola delle parti costituite nel processo, con istanza da notificare alle altre parti, fermo restando il diritto di queste ultime di partecipare in presenza;

* modificare l'art. 57 dPR n. 602/1973 nel senso che le opposizioni regolate dagli articoli 615, secondo comma, e 617 cpc siano proponibili dinanzi al giudice tributario, con le modalità e le forme previste dal d.lgs n. 546/1992, ove il ricorrente assuma la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento ovvero dell'intimazione di pagamento di cui all'art. 50, comma 2, del richiamato dPR;

* rafforzare il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo;

* accelerare la pubblicazione e la successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali;

* accelerare lo svolgimento della fase cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo, con previsione altresì dell'impugnabilità dell'ordinanza che accoglie o respinge l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato;

* prevedere interventi di deflazione del contenzioso tributario in tutti i gradi di giudizio, ivi compreso quello dinanzi alla Corte di cassazione, favorendo la definizione agevolata delle liti pendenti;

* garantire che le sentenze tributarie presenti, in forma digitale, nelle banche dati della giurisprudenza delle corti di giustizia tributaria (gestite dal Ministero dell'economia e delle finanze) siano accessibili a tutti i cittadini;

* ridefinire l'assetto territoriale delle corti di giustizia tributaria di primo grado e delle sezioni staccate delle corti di giustizia tributaria di secondo grado anche mediante accorpamenti delle sedi esistenti, sulla base dell'estensione del territorio, dei carichi di lavoro e degli indici di sopravvenienza, del numero degli abitanti della circoscrizione, degli enti impositori e della riscossione;

* disciplinare le modalità di assegnazione dei magistrati e dei giudici tributari e del personale amministrativo interessati al riordino dell'assetto territoriale, al fine di garantire la continuità dei servizi della giustizia tributaria delle corti di primo e di secondo grado alle quali sono trasferite le funzioni degli uffici accorpati o soppressi, assicurando ai magistrati e ai giudici tributari l'attribuzione delle medesime funzioni già esercitate presso le corti accorpate o sopresse.

Per la parte relativa allo statuto del contribuente, la delega ha avuto attuazione mediante il d.lgs n. 291/2023³⁴, mentre per quella concernente il processo tributario essa è stata attuata con il d.lgs n. 220/2023, ove si è tenuto conto dei pareri espressi dalla Conferenza unificata e dalle Commissioni parlamentari, e in alcuni punti (come, ad esempio, con riguardo al principio di chiarezza e sinteticità degli atti, o alle modalità di svolgimento delle udienze, in presenza o da remoto) si allinea in parte alle modifiche introdotte con la recente riforma del codice procedura civile. Con l'art. 2 del d.lgs. in questione è stata disposta, a decorrere dalla data della sua entrata in vigore (4 gennaio 2024), l'abrogazione dell'art. 17-bis d.lgs n. 546/1992 e succ. mod. relativo al reclamo e alla mediazione.

L'Agenzia delle entrate ha reso disponibili alla consultazione le bozze di testi unici in materia fiscale destinati a semplificare il sistema tributario (comunicato stampa del 13 marzo 2024)³⁵.

34. Cfr. al riguardo, in questo numero, F. Buffa, *Il nuovo Statuto dei diritti del contribuente*, già pubblicato in via anticipata con il titolo *Il nuovo statuto del contribuente (all'esito del decreto legislativo n. 219 del 30 dicembre 2023)*, in *Questione giustizia online*, 14 marzo 2024 (www.questionegiustizia.it/articolo/statuto-contribuente).

Vds altresì, sempre in questo numero, A. Cusinato, *I vizi dell'attività istruttoria* e M. Guicciardi, *I regimi di invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria*.

35. In attuazione della legge delega per la riforma fiscale:

* sono state individuate le norme vigenti del sistema tributario, riorganizzate per settori omogenei, e coordinate fra loro;

* sono state abrogate le disposizioni non più attuali e formulate una proposta di abrogazione per quelle ancora in vigore che possono essere considerate non più attuali e quindi superate.

Una volta approvati i Testi, le disposizioni potranno essere consultate, in maniera ordinata, ciascuna all'interno della relativa raccolta a tema. In particolare, 4 dei 9 Testi unici riguardano: le imposte sui redditi; l'IVA; l'imposta di registro; i tributi erariali minori. Nei restanti 5 sono invece state raccolte: le norme sull'accertamento; le norme sulle sanzioni tributarie amministrative e penali; quelle sulla giustizia tributaria e le norme sulla riscossione e sulle agevolazioni fiscali.

6. L'assetto attuale della giustizia tributaria

Ad esito del percorso più sopra descritto, può dunque affermarsi che il legislatore – abbandonata la strada, che si sarebbe voluto intraprendere con la proposta di legge delega n. 3734, volta alla configurazione delle commissioni tributarie quali articolazioni interne della magistratura ordinaria – ne ha accentuato il carattere di giurisdizione speciale e che, rispetto al principio dell'unitarietà della giurisdizione (costituente una delle ragioni ispiratrici di quella proposta), ha accolto non l'opzione della concentrazione e della *reductio ad unum* delle giurisdizioni, ma la diversa scelta ispirata al principio che i caratteri unitari della giurisdizione possono essere conseguiti anche per il tramite di una pluralità di organi giurisdizionali (purché) caratterizzati dalla pienezza di garanzie di indipendenza, terzietà e professionalità di cui gode la magistratura ordinaria: di talché i diversi organi cui è demandato l'esercizio della giurisdizione vengono a manifestarsi come espressione di un pluralismo istituzionale capace di realizzare – senza attenuazione della garanzia giuridica del controllo di legalità – una diversa distribuzione delle sedi di tutela, rese tra loro omogenee e coerenti in virtù appunto del carattere unificante del principio di autonomia e indipendenza del giudice.

E, in effetti, non può negarsi che alcune delle misure adottate vadano in questa direzione, oltre che in quella di un migliore funzionalità del servizio e di una più adeguata professionalità dei componenti delle commissioni, ora corti di giustizia tributaria.

Così per quanto concerne le modalità del nomina dei magistrati tramite concorso pubblico per esami bandito di norma annualmente in relazione ai posti vacanti, che diventerà la forma di reclutamento esclusiva e a tempo pieno dei magistrati tributari una volta giunto a compimento l'esercizio delle fun-

zioni da parte dei componenti più anziani in base alle scadenze temporali delineate nell'art. 8 della legge³⁶; la restrizione delle categorie professionali cui attingere ai fini del concorso, per accedere al quale è necessario essere in possesso di una laurea magistrale in giurisprudenza, oppure di una laurea in scienze dell'economia o in scienze economico-aziendali; il tirocinio e la formazione professionale dei giudici tributari, nell'ambito degli stanziamenti annuali dell'apposita voce di bilancio in favore del Consiglio³⁷; l'affrancamento del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria dal Ministro dell'economia e delle finanze in ciò che riguarda le nomine dei giudici tributari, sembrando da ritenere che – pur in mancanza, per la giustizia tributaria, di una norma come quella dell'art. 105 Costituzione – alla disposizione secondo cui il Consiglio della giustizia tributaria «*delibera sulle nomine e su ogni altro provvedimento riguardante i componenti delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado*» (art. 24, lett. c del d.lgs n. 545/1992) e a quella in base alla quale alla prima e alle successive nomine dei magistrati tributari, nonché alle nomine dei giudici tributari di cui all'art. 1-bis, comma 1, l. n. 130, «*si provvede con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, previa deliberazione conforme del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria*» (novellato art. 9 d.lgs n. 545/1992) non possa attribuirsi un significato diverso da quanto pacificamente ritenuto per i magistrati ordinari³⁸, relativamente ai quali il decreto del Presidente della Repubblica o, a seconda dei casi, del Ministro della giustizia, si configurano – pur in un contesto di leale collaborazione istituzionale – quali atti dovuti in relazione alle delibere del Consiglio superiore della magistratura; il potenziamento degli strumenti (quali l'Ufficio ispettivo e l'Ufficio del massimario) di cui il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria è stato dotato per lo svolgimento delle proprie funzioni istituzionali³⁹, relativamente alle

36. Cfr., sul tema, R.M. Palmieri, *Il reclutamento dei nuovi magistrati tributari*, in questo numero.

37. Con la riforma del 2022 è stato ulteriormente specificato che il Consiglio di presidenza definisce, con proprio regolamento, i criteri e le modalità della formazione continua e dell'aggiornamento professionale dei giudici e dei magistrati tributari, mediante la frequenza di corsi periodici di carattere teorico-pratico organizzati e gestiti sulla base di apposita convenzione, prioritariamente, dalla Scuola nazionale dell'amministrazione con modalità separate e corsi distinti rispetto ai corsi di formazione destinati all'amministrazione finanziaria o, subordinatamente, dalle università accreditate ai sensi del d.lgs n. 19/2012. Il programma di formazione annuale deve essere comunicato al Ministero dell'economia e delle finanze.

38. In base al quale tutti i provvedimenti riguardanti i magistrati sono adottati, in conformità delle deliberazioni del Consiglio superiore, con decreto del Presidente della Repubblica controfirmato dal Ministro, ovvero, nei casi stabiliti dalla legge, con decreto del Ministro della giustizia (art. 17 l. n. 195/1958).

39. Sull'Ufficio ispettivo e sull'Ufficio del massimario cfr., tra gli altri, G. Diotallevi, *Giustizia ordinaria e giustizia tributaria: la necessità di un collegamento istituzionale costante*, in *Questione giustizia online*, 25 gennaio 2024 (www.questionegiustizia.it/articolo/giustizia-tributaria), ora in questo numero, il quale osserva come il CPGT sia stato in tal modo dotato di uno strumento, oggi con struttura collegiale, «*che ha le potenzialità per garantire un intervento tempestivo e approfondito, nei casi in cui emergano criticità, anche di carattere disciplinare, nello svolgimento della funzione giurisdizionale da parte dei magistrati tributari*» e come tramite il rafforzamento dell'autonomia contabile e disciplinare-ispettiva del CPGT possa essere reso «*più efficace, anche per via indiretta, il tasso di tutela dell'indipendenza dei giudici tributari*». Cfr., altresì, R. Tuccillo, *L'organizzazione del CPGT*, op. cit., ove viene sottolineata tra l'altro l'importanza dell'attività

quali il Consiglio è dotato di autonomia contabile, sia pure nei limiti del fondo stanziato a tale scopo nel bilancio dello Stato⁴⁰; il rafforzamento del contraddittorio e altre misure della disciplina processuale.

7. Il percorso ancora da compiere per una piena autonomia e indipendenza della giurisdizione tributaria

L'affermazione secondo cui la giustizia tributaria ha sempre fatto capo, gerarchicamente, al MEF (ossia al Ministero che, tramite la gestione delle agenzie fiscali, è titolare dei rapporti di debito-credito oggetto della maggior parte delle controversie tributarie) oggi è dunque meno vera.

Ma il percorso di affrancamento non può definirsi certamente compiuto. Come è stato osservato, i nuovi magistrati tributari sono formalmente «dipendenti» del Ministero dell'economia e delle finanze; la nomina a magistrato tributario avviene previo concorso organizzato dal MEF, cui spetta tra l'altro di bandirlo e di nominare la commissione esaminatrice; il personale addetto agli uffici di segreteria delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado

è costituito da dipendenti del Ministero delle finanze (compresi nell'apposito contingente del personale di cui all'art. 10 l. n. 358/1991), cui spetta altresì di determinare ogni anno con proprio decreto, di concerto con il Ministro del tesoro, le variazioni da apportare alle dotazioni del contingente in relazione alle variazioni del numero di sezioni e del flusso dei ricorsi presso ogni corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado; all'ufficio di segreteria che assiste il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria sono assegnati un dirigente, funzionari e impiegati delle diverse qualifiche funzionali, appartenenti al contingente appena citato, nei limiti fissati con decreto del Ministro delle finanze; l'ufficio ispettivo di nuova istituzione, per poter funzionare, ha bisogno del supporto del Dipartimento del MEF (e cioè del Ministero che, nel processo, è parte del contenzioso), le cui risorse e i cui servizi sono necessari anche per consentire il funzionamento dell'Ufficio del massimario, preposto all'elaborazione di massime e alla formazione di una banca dati dei precedenti giurisprudenziali gestita sempre dal MEF, con il quale la Corte di cassazione dovrà coordinarsi per potervi accedere. Vero è – come osservato – che molte delle funzioni indicate vengono svolte dal MEF «previa

di vigilanza sia in funzione di eventuali iniziative disciplinari, sia con riguardo al giudizio di demerito che il Consiglio di presidenza esprime in caso di sanzioni disciplinari ovvero quando il rapporto annuo tra il numero dei provvedimenti depositati oltre il termine di trenta giorni a decorrere dalla data di deliberazione e il totale dei provvedimenti depositati dal singolo candidato sia pari o superiore al 60% (nuovo art. 11 d.lgs n. 545/1992).

Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, con la delibera n. 440/2023, ha approvato il regolamento per l'istituzione dell'ufficio ispettivo, e con la delibera n. 158/2023 il regolamento attuativo dell'Ufficio del massimario nazionale.

40. Sul Consiglio di presidenza della giustizia tributaria dopo la riforma *cfr.*, oltre ai contributi già citati, A. Lanzi, *Il Consiglio*, *op. cit.*

Oltre a quelle indicate, tra le attribuzioni del Consiglio rientrano, in virtù delle previsioni originarie e delle modifiche successive:

- la disciplina con regolamento interno del proprio funzionamento;
- la formulazione di proposte al Ministro delle finanze per l'adeguamento e l'ammodernamento delle strutture e dei servizi, sentiti i presidenti delle commissioni tributarie;
- la predisposizione di elementi per la redazione della relazione annuale al Parlamento del Ministro delle finanze sullo stato della giustizia tributaria, anche con riguardo alla produttività delle commissioni;
- l'indicazione dei criteri per la formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti, nonché dei criteri di massima per la ripartizione dei ricorsi nell'ambito delle commissioni tributarie divise in sezioni;
- l'espressione di pareri aventi ad oggetto gli schemi di regolamento e di convenzioni inerenti al funzionamento delle commissioni tributarie, la ripartizione tra le commissioni tributarie dei fondi stanziati nel bilancio del Ministero delle finanze per le spese del loro funzionamento, e la determinazione dei compensi fissi e aggiuntivi ai componenti delle commissioni tributarie;
- le delibere su ogni altra materia ad esso attribuita dalla legge;
- la possibilità di disporre, in caso di necessità, l'applicazione di componenti presso altra commissione tributaria o sezione staccata, rientrante nello stesso ambito regionale, per la durata massima di un anno (*cfr.* il dl n. 452/2001 convertito, con modificazioni, dalla l. n. 16/2002).

Spettano, inoltre, al Consiglio di presidenza la vigilanza sul funzionamento delle commissioni tributarie, con possibilità di disporre ispezioni nei confronti del personale giudicante (parole aggiunte dal dl n. 98/2011 convertito, con modificazioni, dalla l. n. 111/2011). Originariamente era previsto che l'incarico delle ispezioni fosse affidato dal Consiglio di presidenza a uno dei suoi componenti. La disciplina è ora cambiata, come si è visto, con l'istituzione dell'Ufficio ispettivo.

Per questi e altri rilievi critici, *cfr.* G. Scarselli, *Il difetto*, *op. cit.*, secondo cui la circostanza che a seguito della riforma la giurisdizione in materia tributaria non sia più affidata a una magistratura onoraria e di prossimità, amministrata con la partecipazione di cittadini, ma esclusivamente a pubblici funzionari dello Stato, rischia di «sottrarre ai giudici tributari quei requisiti di equidistanza dalle parti necessarie ai sensi degli artt. 24, 108 e 111 Cost.»; A. Contrino, *Il CPGT*, *op. cit.*; G. Melis, *La legge 130 del 2022: lineamenti generali*, in *Giustizia insieme*, 19 dicembre 2022.

Vds. pure, per i contributi nella fase di gestazione della riforma, F. Tundo, *L'indipendenza del giudice dipendente del MEF, ossimoro di una riforma*, in *Giustizia insieme*, 12 luglio 2022; G. Melis, *Il d.d.l. "Disposizioni in materia di giustizia e processo tributario"*, *op. cit.*; C. Consolo, *Un colpo d'ala per una moderna affidabile giustizia tributaria*, in *Giustizia insieme*, 29 luglio 2021.

deliberazione conforme del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria»; ma appare indubbio che il MEF abbia un ruolo rilevante in ciò che riguarda la gestione della giustizia tributaria.

Permane l'«alta sorveglianza» sulle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado e sui giudici tributari, devoluta al Presidente del Consiglio dei ministri. La stessa denominazione dell'organo di governo autonomo sembra alludere a un collegamento privo di senso con la Presidenza del Consiglio dei ministri, così come la collocazione della sede del Consiglio di presidenza presso il MEF rafforza l'impressione di un inserimento nella relativa struttura organizzativa. E se il potere di iniziativa disciplinare continua ad essere devoluto al Presidente del Consiglio dei ministri (oltre che al presidente di quella che ora si denomina *corte di giustizia tributaria di secondo grado*) e la sanzione disciplinare deliberata dal Consiglio di presidenza è applicata con decreto del Ministro delle finanze⁴¹.

E mentre è rimasta inalterata la regola in base alla quale il presidente di ciascuna sezione stabilisce il calendario delle udienze e la composizione dei collegi giudicanti in base a criteri soltanto *di massima* (non dunque, criteri *oggettivi* e *predeterminati*, com'è invece nel sistema tabellare vigente per la magistratura ordinaria in base alla regola costituzionale della *precostituzione del giudice*), mancano esplicite previsioni normative con riguardo a verifiche periodiche di professionalità dei giudici tributari⁴²; a riunioni dell'intero ufficio e a riunioni interne alle singole sezioni (sulla falsariga di quanto già previsto per la magistratura ordinaria civile e penale dall'art. 47-*quater* o.g.) per un confronto in ordine agli orientamenti giurisprudenziali e ai problemi organizzativi dell'ufficio⁴³; alle conseguenze negative in caso di mancata e non giustificata partecipazione ai corsi di formazione

professionale, previsioni tutte correlate all'esigenza di far sì che anche il giudice tributario sia un tramite dell'attuazione imparziale della legalità alla stregua del principio di soggezione del giudice (di ogni giudice) solo alla legge.

Altri passi sono dunque da compiere affinché la giustizia tributaria, pur collocandosi correttamente nel quadro delle giurisdizioni speciali, acquisti una sua precisa fisionomia e i canoni dell'autonomia e dell'indipendenza della giurisdizione trovino piena realizzazione istituzionale anche in un campo delicato come quello del potere impositivo dello Stato e del rapporto tra fisco e cittadino.

In questo percorso sarà certamente fondamentale l'opera di un legislatore capace di sottrarre i suoi interventi al metodo della perenne novellazione per restituirli a quello di una visione organica, compiuta e attenta altresì alle implicazioni derivanti dai principi comunitari in materia⁴⁴, una visione che tuttavia neppure la legge delega cui si è fatto accenno al par. 5 appare in grado di soddisfare, essendo non irragionevole ritenere che una delle principali (e forse la principale delle) preoccupazioni del legislatore sia stata, ancora una volta, quella di favorire la definizione agevolata delle liti con interventi di deflazione del contenzioso tributario in tutti i gradi di giudizio, secondo una linea di tendenza che non soltanto ha annoverato incongruenze come quella di affidare la gestione della mediazione tributaria (*cf.* il menzionato art. 17-*bis* d.lgs n. 546/1992 e succ. mod.) alle stesse agenzie fiscali che sono la controparte istituzionale del contribuente, ma che è sembrata altresì idonea più a incoraggiare l'evasione che a migliorare il funzionamento e l'efficienza del sistema⁴⁵.

Del pari fondamentale, nella stessa direzione, sarà l'opera dell'organo di garanzia della giustizia tributaria, il cui rafforzamento è stato ripetutamente

41. Con delibera n. 2980 del 24 novembre 2015, il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria ha approvato il nuovo «*Regolamento per il procedimento disciplinare nei confronti dei componenti delle commissioni tributarie regionali e provinciali*», successivamente integrato con delibera n. 739/2021.

La tipizzazione degli illeciti disciplinari contenuta nell'art. 15 d.lgs n. 545/1992 include anche previsioni del tutto generiche e, sotto questo profilo, di dubbia legittimità costituzionale quanto alla tutela dell'indipendenza e dell'autonomia del giudice, come quella che sanziona «*il perseguimento di fini diversi da quelli di giustizia*».

42. Di un eventuale giudizio di demerito, evidentemente collegato a una valutazione di professionalità del magistrato, si parla esclusivamente nel novellato art. 11 d.lgs n. 545/1992 con riguardo all'ipotesi di assegnazione degli incarichi.

43. Riunioni che, tra l'altro, gioverebbero – unitamente a un più effettivo ed efficace esercizio delle funzioni di vigilanza da parte dei presidenti delle Commissioni e dei presidenti delle sezioni – a evitare o, quanto meno, a contenere non solo la casualità e i soggettivismi interpretativi, ma altresì l'approssimazione, l'insufficienza, la frettolosità, per non dire le incongruenze che spesso caratterizzano le motivazioni delle decisioni.

44. *Cfr.*, sul tema, A.-M. Perrino, *I principi di derivazione unionale: focus su Iva e categorie di diritto interno*, e F. Buffa, *La riforma processuale e i principi della Corte Edu in materia*, entrambi in questo numero.

45. Per alcune riflessioni sul contrasto all'evasione fiscale *cf.*, in questo numero: F. Di Vizio, *Il contrasto dell'evasione e i reati tributari*; D. Mallia, *Gli strumenti della lotta all'evasione e la rilevanza in giudizio*; A. Cusinato, *I vizi dell'attività istruttoria*; M. Guicciardi, *I regimi di invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria*.

auspicato dalla dottrina⁴⁶ e che – venendosi a modellare sempre più, secondo una direttiva enunciata dallo stesso legislatore⁴⁷, sulla falsariga del Csm, pur con le ovvie differenze⁴⁸ – è stato capace nei fatti di portare avanti spontaneamente, e almeno in parte, questo cammino⁴⁹, un cammino che potrà essere tanto più proficuo quanto più ispirato a una pratica di cooperazione istituzionale tra i diversi organi a vario titolo coinvolti nel funzionamento della giustizia tributaria. Tale cooperazione appare particolarmente necessaria per governare la lunga fase transitoria, destinata a prolungarsi ameno sino al 31 dicembre 2028, che «*si trova a scontare il sostanziale fallimento della previsione del transito dalle altre magistrature di cento giudici nella magistratura tributaria*», considerato che l'interpello disposto dal

CPGT non è riuscito a coprire neppure un quinto dei cento posti riservati⁵⁰.

Ma resterà essenziale, nel contempo, anche il ruolo della magistratura tributaria, degli “addetti ai lavori” e della cultura giuridica complessivamente intesa, un ruolo tanto più importante quanto più l'evoluzione dell'ordinamento giuridico è affidata in gran parte proprio alla mediazione degli interpreti e alla buona volontà degli operatori, cui spetta sempre più frequentemente il compito di colmare le lacune delle norme cercando di ricavare anche dalle riforme imperfette quanto è possibile di positivo come traguardo e come sbocco di un'elaborazione collettiva.

È anche e proprio così che si costruisce, qui non meno che in altri campi, un progetto capace di coniugare diritti e qualità della giustizia.

46. Cfr., ad esempio, G. della Cananea, *Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria: un'autonomia da consolidare*, in *Giustizia insieme*, 20 gennaio 2022 (www.giustiziainsieme.it/it/diritto-tributario/2124-il-consiglio-di-presidenza-della-giustizia-tributaria-un-autonomia-da-consolidare).

47. Cfr. art. 39 dl n. 98/2011 convertito, con modificazioni, dalla l. n. 111/2011, secondo cui «*al fine di assicurare una maggiore efficienza del sistema della giustizia tributaria, garantendo altresì imparzialità e terzietà del corpo giudicante*», era stato tra l'altro previsto di «*ridefinire la composizione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria in analogia con le previsioni vigenti per gli organi di autogoverno delle magistrature*».

48. Sul punto cfr. G. Diotallevi, *Giustizia ordinaria*, op. cit.

49. Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, ad esempio, con proprie risoluzioni (e sulla falsariga del “diritto tabellare” maturato nell'esperienza del Csm, le cui elaborazioni in materia sono state successivamente recepite dal legislatore con specifiche modifiche alle norme sull'ordinamento giudiziario) ha dettato ogni anno, a partire dal 1997, apposite direttive allo scopo, da un lato, di assicurare modalità organizzative omogenee delle commissioni tributarie nonché a garantire, nella composizione delle sezioni e dei collegi giudicanti, l'apporto delle specifiche professionalità e conoscenze dei giudici tributari, tenuto conto delle diverse estrazioni professionali degli stessi; dall'altro, di garantire criteri oggettivi predeterminati di ripartizione dei ricorsi tra le sezioni e tra i componenti di una stessa sezione in modo da escludere che i relativi provvedimenti fossero ispirati a metodi del tutto discrezionali e/o personalistici. Del pari, ha previsto, con proprie risoluzioni, che al fine garantire uniformità di giurisprudenza nella sezione su alcune questioni, il presidente di essa possa convocare periodicamente tutti i componenti della sezione per una stessa udienza e che, allo stesso scopo, il presidente della commissione possa convocare riunioni (una delle quali comunque obbligatoria per ciascun anno) dei presidenti e vice-presidenti delle sezioni, con facoltà di estendere l'invito a tutti i componenti, per discutere di casi di identico o analogo contenuto che hanno ricevuto decisioni diverse da parte delle sezioni o di nuove disposizioni normative ai fini di una condivisa valutazione interpretativa – cfr., ad esempio, *amplius*, l'art. 11, par. 3 della risoluzione n. 8 del 24 novembre 2015.

50. Cfr. al riguardo G. Diotallevi, *Giustizia ordinaria*, op. cit., ove viene sottolineata «*la necessità di adottare misure finalizzate a mantenere un organico adeguato di magistrati tributari, per fare fronte alle potenziali, ma concretamente incombenti, criticità operative derivanti dalla intervenuta riduzione, a regime, dell'età massima per la permanenza in servizio dei giudici tributari, ridotta da 75 a 70 anni*», non apparendo sufficiente a tal fine – nonostante le due proroghe legislative che hanno di fatto allungato di due anni il termine di uscita degli attuali magistrati tributari – «*il meccanismo di uscita del décalage annuale progressivo*», tenuto conto altresì sia dei pensionamenti che nel frattempo verranno a maturazione, sia del fatto che i concorsi programmati con l'art. 16 dl n. 75/2023, convertito con l. n. 112/2023, per l'assunzione dei nuovi magistrati tributari sono previsti nel 2024, nel 2026 e nel 2029.

Giustizia ordinaria e giustizia tributaria: la necessità di un collegamento istituzionale costante

di *Giovanni Diotallevi*

Lo scritto esamina i nuovi caratteri della giustizia tributaria, soffermandosi sul ruolo del CPGT (e sui tratti differenziali rispetto al Csm) e sul rapporto tra i vari organi di autogoverno.

1. Il nuovo profilo della giustizia tributaria / 2. Il ruolo del CPGT e la struttura polimorfa dei gradi di giudizio della giurisdizione tributaria / 3. Problemi ancora aperti e prospettive di possibili soluzioni / 4. Uno scadenziario urgente per la “Cronoriforma della giustizia tributaria” / 5. Il dialogo tra i vari organi di autogoverno e, in particolare, del CPGT con il Csm

1. Il nuovo profilo della giustizia tributaria

La giustizia tributaria è stata oggetto, negli ultimi due anni, di numerose proposte di riforma, caratterizzate in particolare dalla previsione di istituire una *quinta magistratura*, dopo quella ordinaria, amministrativa, contabile e militare attraverso un ruolo autonomo della magistratura tributaria, con progressivo ridimensionamento dei giudici onorari, fino alla composizione del suo organico con magistrati a tempo pieno, assunti per concorso pubblico.

Le competenze tra i tre gradi di giudizio sono state suddivise tra la nuova Corte di giustizia di primo grado, la Corte di giustizia di secondo grado per l'appello, e la sezione tributaria della Corte di cassazione, che ha trovato una sua collocazione ordinamentale prevista per legge. È stata prevista anche la figura di un giudice monocratico in primo grado per controversie non superiori a un determinato importo.

Può ritenersi che il modello di processo tributario su cui ha ragionato il legislatore sia stato intrinsecamente flessibile, un modello che non ha perso

di vista la necessità di una sua coerenza rispetto a quello tendenzialmente unitario del “giusto processo”, che, anche in questo caso, trova la sua sintesi nel giudizio di cassazione. L'intervento strutturale praticato evidenzia una scelta che tende a sganciarsi dalla logica della provvisorietà, pur facendo ancora fatica a sostituire, almeno in parte – ma in modo significativo – l'attuale struttura ordinamentale della giustizia tributaria, con evidenti ricadute sulla struttura della fase processuale.

Con l'entrata in vigore della legge n. 130/2022, il legislatore ha introdotto numerose novità all'interno del sistema che disciplina il funzionamento della giustizia tributaria; dove anche il Consiglio di presidenza sarà chiamato, con ruoli e competenze sicuramente arricchiti dalla riforma, ma in larga misura da costruire, a svolgere il ruolo e la funzione di un organo di autogoverno “adeguato” alla giurisdizione di competenza.

È rimasto un approccio di carattere funzionale, oggi temperato nella logica del “giusto processo”, legato all'interesse fiscale e sistematico che ricerca piuttosto una sorta di contaminazione tra principi

“forti” e principi “deboli” sotto il profilo costituzionale, proprio perché la rilevanza pubblicistica dell’obbligazione tributaria giustifica, certo, i penetranti poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria, ma non implica assolutamente né consente che tale posizione si perpetui nella successiva fase giurisdizionale¹.

Dallo scenario di partenza è stata esclusa la possibilità che, per i gradi di merito, la giustizia tributaria venisse incorporata all’interno della giurisdizione ordinaria *sic et simpliciter* perché, allo stato, le carenze strutturali, umane e materiali, non avrebbero consentito di adeguare la sua azione al principio di buon andamento evocato dall’art. 97 della Costituzione².

C’è, infine, un obiettivo di fondo perseguito dal legislatore che sembra importante sottolineare: la scelta di muoversi per raggiungere un’omogeneità di base sulla qualità del sistema processuale, intervenendo sulle caratteristiche ordinamentali della giustizia tributaria, come per esempio il rafforzamento dei poteri del CPGT, da un lato, e il regime della prova e delle presunzioni, dall’altro; vengono mantenute, tuttavia, alcune specificità che derivano proprio dalla specialità della materia, pur guardando con maggior nitore al giusto processo come approdo condiviso, ai cui principi può fare riferimento anche il processo tributario, fermo restando un corretto bilanciamento degli interessi coinvolti secondo il quadro delineato dalla sentenza della Corte costituzionale n. 109/2007.

Una dimensione che ha la necessità di caratterizzarsi come un modello “costituzionale” né debole né forte, ma “riconoscibile” anche in relazione al suo carattere documentale, pur con le innovazioni introdotte, e all’esigenza di rapidità ad esso collegata³. E questo sotto tre diversi profili: per il carattere di terzietà e imparzialità dei giudici che ne fanno parte, per le modalità di accesso dei suoi componenti, per la qualità della giurisdizione che deve esprimere⁴, anche se la Corte costituzionale ha in più occasioni affermato l’assenza di un principio costituzionale di necessaria uniformità tra i vari modelli processuali e

che tale diversificazione non contrasta con il criterio di ragionevolezza che deve ispirare le scelte legislative, in particolare per la spiccata specialità del processo tributario.

Quello descritto è, tuttavia, uno scenario che, in una prospettiva anche ravvicinata, si ritiene non possa eludere il problema di creare canali di collegamento istituzionali tra i gradi di merito e tra questi e la Corte di cassazione. Una scelta quasi inevitabile, da gestire con la consapevolezza di evitare che le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado divengano un corpo assolutamente separato rispetto al grado di legittimità. Al contrario, occorre governare la lunga fase transitoria salvaguardando tutte le professionalità acquisite. Su questo terreno, un ampio spazio può essere riservato al ruolo del CPGT e alla capacità di trovare momenti istituzionali di confronto tra i giudici tributari di merito e quelli che ricoprono le funzioni di legittimità e con lo stesso Csm. La “dignità” del ruolo del giudice tributario si radica proprio nei fondamenti costituzionali della sua competenza. Allo stesso modo per la componente togata che per la componente laica. La giustizia tributaria può e deve rientrare a pieno titolo nella comune idea di giurisdizione. Il CPGT, come tutti gli altri organi di governo delle magistrature, ognuno con la propria specificità, deve comunque trovare la sua collocazione al centro delle istituzioni di garanzia

Una situazione, come dire, “forzata” dalla qualità multilivello delle fonti e da un sistema da definire – ci sia consentito il riferimento all’idea di “interlegalità” –, in cui la base normativa non è più limitata al diritto interno, ma risulta ampliata alle fonti sovranazionali dell’Unione europea.

Un fenomeno da intendere come coesistenza e interconnessione di diversi spazi giuridici che si trovano a regolare le condotte di medesimi soggetti. La pluralità delle “legalità” e la loro interferenza costituiscono un dato le cui conseguenze giuridiche richiedono una approfondita riflessione.

1. Corte cost., n. 109/2007.

2. È opportuno sottolineare che, al momento, le corti tributarie risultano composte da circa 2400 giudici, di cui quasi la metà togati e dunque già incardinati in altre magistrature; degli altri giudici non togati di diversa estrazione, oltre 500 risultano iscritti ad albi professionali.

3. Corte cost., n. 141/1998.

4. A tal fine, è opportuno ricordare che, con ordinanza n. 227/2016, la Corte costituzionale si è pronunciata sulla legittimità costituzionale dell’impianto in vigore prima dell’approvazione della riforma. Le questioni di legittimità costituzionale sui dd.lgss nn. 545 e 546/1992, sollevate dalla CTP di Reggio Emilia sulla possibilità che l’ordinamento e l’organizzazione della giustizia tributaria non fossero compatibili con la garanzia di indipendenza del giudice, sono state ritenute inammissibili dalla Corte costituzionale, perché erano stati richiesti pluripli interventi creativi, caratterizzati da un grado di manipolatività tanto elevato da investire non singole disposizioni o il congiunto operare di alcune di esse, ma un intero sistema di norme e, in generale, il sistema organizzativo delle risorse umane e materiali della giustizia tributaria, «interventi in linea di principio estranei alla giustizia costituzionale, poiché eccedono i poteri di intervento della Corte, implicando scelte affidate alla discrezionalità del legislatore». Ma questa ordinanza, al di là della dichiarazione di inammissibilità, ha comunque inteso proporre al legislatore un intervento sul sistema della giustizia tributaria. Intervento che si è poi concretizzato con l’approvazione della legge n. 130/2022.

2. Il ruolo del CPGT e la struttura polimorfa dei gradi di giudizio della giurisdizione tributaria

La possibilità di armonizzare ulteriormente le relazioni istituzionali tra Csm e CPGT appare possibile utilizzando e valorizzando le opportunità comunque contenute nella legge n. 130/2022. Con l'approvazione di questa legge, molto è cambiato nella giustizia tributaria. Conseguentemente, il suo Consiglio di presidenza è chiamato a svolgere il ruolo e la funzione di un organo di autogoverno sempre più "consapevole" rispetto alla giurisdizione di riferimento.

Il tema della giustizia tributaria ha trovato ampio spazio nel dibattito che si è innestato a seguito della riforma poi approvata. Dibattito trainato anche dalla presenza di un tema specifico: quello degli interventi ordinamentali e organizzativi che hanno avuto come obiettivo proprio la *Sezione tributaria* presso la Corte di cassazione⁵. Una favorevole contingenza che ha consentito un ragionamento complessivo sulla giustizia tributaria, caratterizzato dalla presenza di saperi diversi, esperienze contigue ma differenziate, che hanno evidenziato gli elementi di specificità propri di questo settore della giurisdizione⁶. Anche le elezioni per il rinnovo del CPGT, tenutesi il 24 settembre 2023, hanno contribuito a innestare una efficace campagna di promozione della giustizia tributaria, partendo da una acquisita consapevolezza: la giustizia tributaria non è e non può essere considerata una giustizia "di serie B". La valorizzazione della sua qualità è infatti fortemente ancorata al settore civile (solo per fare alcuni esempi, si pensi alle connessioni relative al regime fiscale per le controversie collegate alla famiglia, al *trust* e al suo regime fiscale) e ai valori costituzionali cui essa fa riferimento: doveri di solidarietà (art. 2 Cost.), principio di uguaglianza (art. 3 Cost.); capacità contributiva e principio di progressività tributaria per tutti i cittadini (art. 53 Cost.); principio di legalità tributaria/centralità dell'interpretazione giudiziale della legge (artt. 23; 101, comma 2; 111, commi 1 e 7, Cost.). Senza dimen-

ticare i rapporti tra il diritto tributario generale e il diritto penale tributario.

Le questioni tributarie penali sono strettamente connesse per materia e oggetto a quelle civili, impongono una conoscenza del settore che merita di essere delineata in chiave comune (pensiamo, ad esempio, alle frodi carosello e ai temi concernenti le fatture per operazioni soggettivamente inesistenti e l'elusione, con particolare attenzione alla localizzazione fittizia di società all'estero).

Tutto questo comporta l'esigenza di un confronto utile alla ricerca di soluzioni coerenti tra i diversi rami dell'ordinamento anche sotto il profilo istituzionale. Con la possibilità di avviare una razionalizzazione e una ridefinizione dei criteri di intervento degli stessi organi di governo autonomo. Anche perché il compito di esercitare la giurisdizione si svolge in una situazione di complessità straordinaria, e occorrono valutazioni approfondite, amministrazione delle risorse attenta, utilizzazione del principio di leale collaborazione tra istituzioni puntuale e sinergico.

È oggi necessario rimettere al centro delle proposte, anche di quelle organizzative, la qualità della giurisdizione sollecitata da un continuo aggiornamento, anche in forza dei cambiamenti normativi in atto e della necessità di smaltimento dell'arretrato, che permane, pur se in misura molto differenziata, tra i vari settori e tra i vari gradi di giudizio.

È ormai ampiamente condivisa la consapevolezza che la qualità della giurisdizione dipende dalla qualità dell'organizzazione; anche perché l'organizzazione è un mezzo finalizzato alla nomofilachia.

Quando si parla di organizzazione si parla poi di coperture di organico, certo, di incremento di personale, anche; ma soprattutto c'è un'idea, un progetto come l'*Ufficio per il processo*, collegato al «Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza», dove l'obiettivo finale è curato da uno *staff* di assistenti del giudice con mansioni adeguate al processo telematico; con assistenti giuridici formati nella materia, richiesti dalla specializzazione della sezione. E la formazione dei tirocinanti potrebbe ricevere anche una qualità

5. La *Sezione tributaria* della Corte di cassazione deve giudicare le impugnazioni delle sentenze delle corti d'appello tributarie. Essa ha trovato una sua configurazione specifica attraverso la sua previsione per legge: l'art. 3 della legge n. 130/2022 – rubricato: «*Misure per la definizione del contenzioso tributario pendente presso la Corte di cassazione*» – così dispone: «Presso la Corte di cassazione è istituita una sezione civile incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria. 2. Il primo presidente adotta provvedimenti organizzativi adeguati al fine di stabilizzare gli orientamenti di legittimità e di agevolare la rapida definizione dei procedimenti pendenti presso la Corte di cassazione in materia tributaria, favorendo l'acquisizione di una specifica competenza da parte dei magistrati assegnati alla sezione civile di cui al comma 1».

6. Vds. E. Manzoni, *La Cassazione civile tributaria alla sfida del PNRR, in sintesi ed in prospettiva*, in *Giustizia insieme*, 24 novembre 2022. La disposizione in parola, nella parte in cui ha riguardo al potere organizzativo del primo presidente, sottintende, in realtà, «(...) evidenti responsabilità al riguardo del Consiglio direttivo della Corte ed anche di più del Consiglio Superiore della Magistratura». Quest'ultimo, in particolare, sarebbe tenuto «a dare attuazione alla disposizione legislativa primaria con la normazione secondaria, sia tabellare che concorsuale, trovando i modi più appropriati per implementare l'influsso delle risorse, anche specialistiche, alla Cassazione, giacché, altrimenti, le attribuzioni presidenziali ne risulterebbero fortemente limitate e sostanzialmente la scelta riformatrice verrebbe vanificata».

aggiuntiva rispetto all'offerta formativa. Un'idea che ha avuto una eccellente riuscita in Corte di cassazione, e dovrebbe trovare ulteriore spazio, in particolare, nello smaltimento dell'arretrato della sezione tributaria. Non va poi trascurata la necessità di adattare il processo alle nuove modalità di tipo funzionale comunicativo imposte dalla tecnologia informatica.

Il tema della giustizia tributaria non può, dunque, avere un carattere autoreferenziale, ma deve mantenere l'ancoraggio con la funzione costituzionale e istituzionale della Corte di cassazione, che coinvolge il ruolo della sezione tributaria all'interno della stessa Corte. La sezione tributaria, negli ultimi anni, ha assunto un compito importante all'interno della Corte, avendo la duplice – paritaria – funzione di salvaguardare gli interessi finanziari pubblici e le garanzie dei diritti del contribuente. Il suo funzionamento dunque non può scontare un ideale debole, come è già stato scritto. Scongiurata l'idea “stravagante” di sottrarre alla Corte di cassazione la materia fiscale, gli interventi del legislatore, anche se non sempre in maniera adeguata e puntuale, hanno comunque cercato di recuperare razionalità ed efficienza all'interno del sistema.

Mantenere, accrescere e valorizzare l'importanza dell'apporto che può derivare alla Corte di cassazione dal confronto con il Ministero della giustizia, l'Accademia, il MEF, il CNF, il CPGT, i giudici tributari di merito è dunque essenziale. Il confronto con i saperi esterni può essere valorizzato dall'attività di formazione decentrata e dall'attività di formazione centralizzata della Ssm, e con la corrispondente attività di formazione promossa dal CPGT, ma anche con l'inserimento, ad esempio, di meriti insigni specializzati in diritto tributario tra le nomine che il Csm potrà effettuare nei prossimi mesi. A ciò deve aggiungersi il ruolo sempre più essenziale del processo telematico e del collegamento con la giurisprudenza dei giudici di merito tributari e la loro banca dati, in modo da valorizzare l'integrazione dei vari motori di ricerca. Il Consiglio di Stato ha fornito, con una recentissima sentenza, una lettura efficace del senso di ruolo della sezione tributaria in Corte di cassazione e dei magistrati che la compongono, spesso in servizio anche

presso le corti di giustizia tributaria in qualità di giudici di merito. Una realtà che necessita di un'analisi approfondita rispetto al valore aggiunto in punto di qualità del prodotto giurisprudenziale, che trasfonde all'interno dei gradi di merito la lettura più aggiornata degli *arrêts* più recenti della giurisprudenza tributaria, con conseguente valorizzazione del ruolo nomofilattico della Corte di cassazione anche in questo settore⁷.

3. Problemi ancora aperti e prospettive di possibili soluzioni

In questo quadro, in base al precedente giurisprudenziale ricordato e alle previsioni legislative contenute nella legge n. 130/2022, occorre tener conto della struttura polimorfa dei gradi di giudizio in cui si sviluppa la giurisdizione tributaria tra merito e legittimità.

Per realizzare una sintesi omogenea tra i contenuti delle categorie della giurisdizione, appare necessario incrementare i rapporti tra la giurisdizione di merito e quella di legittimità in considerazione del collegamento funzionale tra il giudizio di appello, soprattutto, e quello di legittimità. La prospettiva è quella di operare nel contesto dei principi costituzionali che presiedono le attività delle giurisdizioni e, nella specie, di quella che regola il rapporto tra magistratura ordinaria e magistratura tributaria, dando ormai per acquisito, anche se in una prospettiva di medio periodo, il dato della perdita della qualità dell'onorarietà da parte di quest'ultima magistratura.

Lo sforzo cui è chiamato il Consiglio di Presidenza appare rilevante, in quanto fa riferimento a un'attività impegnativa proprio perché rapportata alla realizzazione della riforma. A tal fine, sarà necessario per il Consiglio curare costanti interlocuzioni con il MEF, anche perché, a seguito dell'applicazione della l. n. 130/2022, saranno necessarie integrazioni normative nelle ipotesi in cui l'intervento riformatore abbia ampliato e/o specificato in modo chiaro i compiti del CPGT o lo svolgimento di peculiari attività, oltre la integrazione delle competenze già previste a

7. Coerentemente, valorizzando questo profilo, Il Consiglio di Stato, con la sentenza n. 11073/2023, in accoglimento dell'appello proposto dall'appellante, ha riformato la sentenza del Tar Lazio che aveva confermato la legittimità del bando di concorso in base al quale per l'assegnazione delle funzioni di presidente della corte di giustizia tributaria o di vicepresidente della stessa, di primo o di secondo grado, potevano pretermettersi le valutazioni inerenti al pregresso esercizio delle funzioni svolte in qualità di consigliere presso la sezione tributaria della Corte di cassazione da parte del ricorrente. Era stata così ritenuta infondata la censura sul punto sollevata dall'interessato. In appello, il ricorso è stato invece accolto, essendo stata ritenuta illogica la omessa valutazione del periodo temporale trascorso presso la Corte di cassazione nella sezione tributaria, la cui necessaria valorizzazione derivava proprio dalla natura di vertice dell'organo di provenienza, che esprime una giurisprudenza con natura nomofilattica idonea a produrre ricadute a pioggia sugli esiti decisori dell'attività giurisdizionale posta in essere dai giudici tributari, in particolare di merito; con la conseguente necessità di valorizzare tale esperienza di esercizio della giurisdizione nel conferimento degli incarichi direttivi.

seguito delle ricadute collegate alle modifiche della disciplina preesistente. Dovranno essere poi considerate le ricadute indirette sulla disciplina già in vigore, con la conseguente necessità di operare un *drafting* normativo rispetto alle modifiche o alle novità che hanno inciso sul contenuto delle delibere e dei regolamenti esistenti. Inoltre, per assicurare che gli atti di sua competenza siano idonei a rispondere alle esigenze dei magistrati e dei giudici tributari nella piena osservanza delle prerogative istituzionali dello stesso Consiglio, sarà molto importante che il CPGT continui e incrementi l'attività di interlocuzione con gli altri organi di autogoverno. Una interlocuzione da mantenere, come è stato già accennato, in via prioritaria con il Csm, anche perché è un dato di fatto incontestabile che, tra gli attuali circa 2400 magistrati I quali svolgono la funzione onoraria di giudice tributario, almeno la metà appartengono ai ruoli della magistratura ordinaria. È un element che, in questa fase transitoria di attuazione della riforma, non può essere trascurato, e anzi deve essere valutato positivamente nella prospettiva della qualità della giurisdizione espressa e della necessaria interconnessione di saperi tra i giudici di merito (tributari) e i component della sezione tributaria della Corte di cassazione. In questa fase, prima della presa di possesso dell'ufficio da parte dei 576 giudici tributari previsti dalla riforma, occorre valorizzare la possibilità che tra i giudici di merito tributari siano presenti consiglieri della Corte di cassazione in servizio presso la sezione tributaria della Corte. Senza sminuire il fondamentale parallelo contributo fornito dai magistrati provenienti dalla magistratura amministrativa, dalla Corte dei conti, dalla giustizia militare, dall'Accademia e dall'insegnamento, e dai ruoli professionali specializzati, fondamentale per la presenza di un sapere diffuso rispetto alla qualità delle competenze necessarie ad affrontare una materia così complessa e variegata come quella tributaria.

Il Consiglio di presidenza, in qualità di organo di governo autonomo della giustizia tributaria, potrà assumere, anche a seguito dell'entrata in vigore della riforma n. 130/2022, un ruolo fondamentale a presidio dell'autonomia e dell'indipendenza della magistratu-

ra tributaria. In questo senso appaiono necessari, per il pieno raggiungimento di tali obiettivi, la formazione di un ruolo autonomo del personale e quello di un generale rafforzamento della struttura servente. Un'esigenza particolarmente avvertita tra i componenti dei ruoli della giustizia tributaria, in considerazione dell'improprio rapporto di riferimento che permane tra la stessa magistratura e il Ministero dell'economia e delle finanze⁸. La riforma attribuisce infatti al Consiglio di presidenza numerosi compiti, ma riconosce comunque al Ministero dell'economia e delle finanze, nella fase attuativa, un ruolo centrale. Tuttavia, anche al CPGT può essere riconosciuto un ruolo di vertice organizzativo della magistratura tributaria, titolare quindi di funzioni di governo dell'istituzione, cioè preposto a funzioni di direzione, organizzazione, coordinamento e controllo. L'amministrazione della giurisdizione può influenzare la libertà di determinazione dei magistrati. Per questo, anche per il CPGT, all'interno delle sue formali competenze può essere riconosciuta la qualità di organo, espressione e realizzazione dell'autonomia dei magistrati tributari, sempre nella prospettiva di un'indipendenza al "servizio" della collettività dei cittadini e dello Stato. E tra i suoi obiettivi naturali non può non esserci la correttezza e la trasparenza dell'istituzione.

Anche al CPGT è affidata la cura di un unico interesse generale e, proprio per questo, a rappresentarlo non può che essere una pluralità di punti di vista in ordine a tale interesse e ai modi migliori per perseguirlo. Una scelta che presenta "buoni anticorpi" per contrastare interessi legati a logiche settoriali, a localismi, a logiche di esclusiva autoreferenzialità, rispetto alla necessità di un buon governo della magistratura (tributaria), sia per i laici che per i togati, cioè, in sostanza, coerente con l'interesse di un servizio giustizia efficace ed efficiente per i cittadini.

Un obiettivo che, se raggiunto, sarebbe un grande segnale di credibilità anche a favore della magistratura ordinaria, vista la connessione funzionale tra le corti di giustizia di merito e la giurisdizione di legittimità nella figura della sezione tributaria, e considerando l'impegno di molti magistrati ordinari nelle corti di giustizia tributarie.

8. Vds. R. Tuccillo, *L'organizzazione del CPGT: L'Ufficio ispettivo; il Massimario nazionale*, atti del Convegno "L'autogoverno della magistratura tributaria alla prova della riforma", tenutosi presso l'Università "Bocconi" di Milano il 27 giugno 2023, in *Giustizia insieme*, 24 luglio 2023. Nel caso della giustizia tributaria, la Direzione della giustizia tributaria, organo che sovrintende l'operato delle corti, è inquadrata nel Dipartimento delle finanze, rientrando nel Ministero dell'economia e delle finanze. Ciò al pari della Direzione agenzie ed enti della fiscalità, la quale in sintesi coordina e monitora l'attività dell'Agenzia delle entrate. Si tratta di una commistione di competenze che coinvolge la funzione giurisdizionale, le azioni del potere esecutivo, l'organo di autogoverno, nonché, nella sostanza, una delle parti del processo tributario, amministrazione da cui promanano gran parte degli atti impugnati. La riforma in questione non è andata nella auspicata direzione di superare il citato problema ordinamentale, anzi la riforma del 2022 e i successivi interventi legislativi (art. 20, commi da 2-bis a 2-sexies dl n. 44/2023, convertito con modificazioni in l. n. 74/2023) hanno determinato un consistente rafforzamento delle strutture del Ministero che si occupano della giustizia tributaria.

4. Uno scadenziario urgente per la “Cronoriforma della giustizia tributaria”⁹

Sembra necessario, nell'affrontare le vaste e numerose problematiche collegate all'attuazione della riforma, suddividere, almeno per grandi linee, gli interventi funzionali a un immediato supporto della continuità operativa della giurisdizione tributaria rispetto agli interventi, anche strutturali, del nuovo assetto complessivo collegato alla configurazione di una “quinta magistratura”.

In questo senso, appare evidente la necessità di adottare misure finalizzate a mantenere un organico adeguato di magistrati tributari per far fronte alle potenziali, ma concretamente incombenti criticità operative derivanti dalla intervenuta riduzione, a regime, dell'età massima per la permanenza in servizio dei giudici tributari, ridotta da 75 a 70 anni. A tal fine non appare sufficiente, nonostante le due proroghe varate dal legislatore, che hanno di fatto allungato di due anni il termine di uscita degli attuali magistrati tributari, il meccanismo di uscita del *décalage* annuale progressivo rispetto a una lunga fase transitoria – almeno fino al 31 dicembre 2028 – che si trova a scontare il sostanziale fallimento della previsione del transito dalle altre magistrature di 100 giudici nella magistratura tributaria, visto che l'esito finale dell'interpello disposto dal CPGT non è riuscito a coprire neppure un quinto dei 100 posti riservati¹⁰. Nello stesso tempo, saranno maturati i tempi di uscita dei magistrati che compiranno 75 anni nel 2024¹¹ e matureranno i tempi di uscita dei giudici tributari che hanno compiuto 74 anni nel 2024¹². A ciò deve aggiungersi che i concorsi programmati con il dl n. 75/2023, art. 18, conv. con l. n. 112/2023, con cui sono stati ritardati i tempi, le quantità e i modi dei concorsi per l'assunzione dei nuovi magistrati tributari, sono previsti nel 2024, nel 2026 e nel 2029.

Per garantire la piena applicazione dei principi di autogoverno, di indipendente esercizio della giurisdizione e di rafforzamento dell'efficacia e dell'auto-revolezza della giurisdizione tributaria, è necessario dunque governare la lunga fase transitoria con lungimiranza, utilizzando in modo pieno, concreto, e con ampio respiro istituzionale il principio di leale collaborazione, in particolare con il Csm, il Consiglio direttivo della giustizia amministrativa, della Corte dei conti e della magistratura militare, dai cui ruoli provengono circa la metà degli attuali giudici tributari.

In questa situazione, non appare privo di senso adottare la soluzione più semplice ed efficace: un ritorno *tout court* al termine fisso per il congedo per tutti gli attuali magistrati tributari in servizio, individuato nel compimento del 75° anno di età, almeno fino alla data di svolgimento dell'ultimo concorso programmato. Un'uscita progressivamente cadenzata, in linea con l'immissione nei ruoli della giustizia tributaria dei magistrati tributari vincitori dei concorsi già previsti e calendarizzati.

5. Il dialogo tra i vari organi di autogoverno e, in particolare, del CPGT con il Csm

In questo sistema di interconnessioni ordinamentali e istituzionali appare opportuno cercare di inquadrare correttamente, anche alla luce della riforma n. 130/2022, i rapporti tra gli organi di autogoverno delle varie magistrature, evitando slabbrature istituzionali incoerenti con il più volte richiamato principio di leale collaborazione, a partire dal rapporto relativo alla regolamentazione degli incarichi extragiudiziari per i magistrati ordinari e l'esercizio delle funzioni di giudice tributario¹³. Risulterà fondamentale che il CPGT continui e incrementi l'attività di interlocuzione con gli altri organi di autogoverno, *in primis* con il

9. Vds. L. Tenaglia, *L'organizzazione della Giustizia tributaria*, intervento al Convegno da ultimo citato (vds. nota prec.), in *Giustizia insieme*, 4 luglio 2023.

10. Con delibera del CPGT n. 1559/2022, è stato indetto un bando di interpello per il definitivo transito nella giurisdizione tributaria di cui all'art. 1-bis del d.lgs 31 dicembre 1992, n. 545, come introdotto dal comma 1 dell'art. 1 della l. 31 agosto 2022, n. 130, riservato ai magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari che non abbiano compiuto 60 anni alla data di scadenza dei termini per la partecipazione, non in quiescenza, presenti al 16 settembre 2022, nel ruolo unico di cui all'art. 4, comma 39-bis, l. 12 novembre 2011, n. 183, e collocati nello stesso ruolo da almeno 5 anni precedenti tale data. All'interpello hanno risposto positivamente 23 magistrati.

11. A ciò deve aggiungersi il numero di magistrati che cesseranno dall'incarico in modo fisiologico per il compimento dei 75 anni durante il 2024.

12. Con il decreto-legge cd. “milleproroghe”, art. 3, comma 4, approvato dal Cdm in data 28 dicembre 2023, i giudici tributari che avranno 74 anni entro il 31 dicembre 2024 cessano dall'incarico il 1° gennaio 2025.

13. L'art. 23 della circolare n. 15207 del 16 dicembre 1987 assoggettava ad autorizzazione l'esercizio delle funzioni di giudice tributario. Tale necessità è venuta meno, con decorrenza dal 1° aprile 1996, con la modifica della stessa circolare ad opera della delibera del 14 marzo 1996, avendo il Consiglio dato seguito alla richiesta, proveniente dal Ministro delle finanze, di agevolare l'attuazione del d.lgs 31 dicembre 1992, n. 545, sul contenzioso tributario. Da allora, salvo alcune variazioni di dettaglio, la disciplina è rimasta sostanzialmente immutata.

Csm, anche per una eventuale ricalibratura della circolare adottata da tale organo in data 13 aprile 2022, con cui ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina in tema di «*incarichi extragiudiziari ed esercizio delle funzioni di giudice tributario*», con specifico riferimento all'attività svolta dai giudici ordinari, e con il Ministero dell'economia e delle finanze, tenuto a una serie articolata di attività idonee a incidere sull'attività dei magistrati tributari.

Con l'entrata in vigore del d.lgs 31 dicembre 1992, n. 545 sul contenzioso tributario è stata eliminata la necessaria autorizzazione da parte del Csm allo svolgimento dell'attività di giudice tributario per i magistrati ordinari. La circostanza non ha trovato un definitivo punto di caduta rispetto alla qualità del controllo esercitabile dal Csm. Peraltro, allo stato attuale, il dato oggettivo da cui partire è quello della sicura compatibilità, almeno fino alla integrale copertura dei posti in organico con le procedure concorsuali già previste, delle funzioni di magistrato ordinario e tributario, proprio perché riconosciuta espressamente dalla legge; più complicata è l'individuazione della ragionevole perimetrazione del controllo esercitato dal Consiglio superiore della magistratura, che si è confrontato con le preoccupazioni espresse, in maniera ricorrente, in ordine al rischio di una integrale eliminazione del controllo suddetto¹⁴. A partire dalla circolare in materia di incarichi extragiudiziari (n. 22581, 9 dicembre 2015 – delibera del 2 dicembre 2015 e succ. mod. al 12 aprile 2017), il controllo è stato demandato al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, prevedendo solo la segnalazione al Csm di eventuali ricadute negative nel livello di professionalità dei magistrati derivanti dall'impegno nelle commissioni tributarie¹⁵. In questo caso, dunque, il controllo previsto veniva fatto solo in negativo, in quanto l'articolo prevedeva espressamente che il nuovo art. 2.2. della circolare aveva lo scopo di rendere

effettiva una forma di controllo successivo in luogo di quella del controllo generalizzato biennale, prevista nel testo previgente della circolare, che era una forma di verifica sostanzialmente rimasta inattuata. Il tema è rimasto ancora all'attenzione del Csm in quanto, all'interno dell'organo di autogoverno della magistratura ordinaria, è stata più volte sollevata l'obiezione che nel sostituire – invece che affiancare – la previgente disposizione (la quale, tra l'altro, consentiva, nell'ambito della valutazione, di acquisire le statistiche comparate e i rapporti del dirigente dell'ufficio), la nuova disciplina avrebbe di fatto travisato le intenzioni dello stesso Consiglio, avendone depotenziato il controllo successivo.

Con la delibera dell'8 aprile 2022 il Csm ha introdotto alcune nuove disposizioni, tese soprattutto a verificare la compatibilità di un nuovo incarico extragiudiziario, oltre a quello già ricoperto in qualità di giudice tributario, in rapporto anche all'effettivo carico di lavoro gravante sul magistrato richiedente. Una scelta tesa ad evitare il conferimento di un numero di incarichi tale da determinare problemi per il regolare svolgimento dell'attività giudiziaria ordinaria e, di riflesso, la creazione di un pregiudizio per la credibilità dell'ordine giudiziario. Una scelta che, oggi, è chiamata a confrontarsi con le nuove competenze e con gli strumenti dei quali la riforma n. 130/2022 ha dotato il CPGT, rafforzandone sicuramente la caratura ordinamentale¹⁶, con riferimento all'esercizio del potere disciplinare, alla creazione di un ufficio ispettivo, alla realizzazione di un sistema di informatizzazione per i giudici tributari inerente allo studio dei fascicoli, e di strumenti telematici anche per lo svolgimento delle udienze “da remoto”.

Una considerazione più approfondita su quest'ultimo punto non può non fare riferimento alla qualità degli strumenti telematici e alle modalità di svolgimento delle udienze tributarie nei gradi di merito,

14. Con la delibera del 1996 si era previsto un monitoraggio da parte dei consigli giudiziari e la comunicazione, ad opera del Ministro delle finanze, degli elenchi dei magistrati operanti quali giudici tributari, aggiornati con cadenza semestrale; adempimento, quest'ultimo, che veniva reiterato dall'art. 1.3. della nuova circolare in materia di incarichi extragiudiziari (circolare n. 19942 del 3 agosto 2011 – delibera del 27 luglio 2011 e succ. mod. al 23 luglio 2014).

15. La circolare in materia di incarichi extragiudiziari (n. 22581/2015 del 9 dicembre 2015 – deliberazione del 2 dicembre 2015, così come modificata con delibera del 12 aprile 2017), pur ribadendo che l'esercizio delle funzioni giudiziarie presso gli organi di giustizia tributaria continua a non aver bisogno, in generale, di alcuna forma di autorizzabilità (art. 2.1), segnala che la modifica introdotta con il nuovo art. 2.2. «ha lo scopo di rendere effettiva una forma di controllo successivo in luogo di quella del controllo generalizzato biennale, prevista nel testo previgente della circolare, che era una forma di verifica sostanzialmente rimasta inattuata (articolo 2.2.)». Tale articolo prevedeva un controllo solo in negativo, disponendo che «[i] dirigenti degli uffici giudiziari segnalano al Consiglio giudiziario o al Consiglio direttivo della Corte di Cassazione eventuali ricadute negative sul livello di professionalità dei magistrati derivanti dall'impegno nelle Commissioni Tributarie».

16. Vds. A. Lanzi, *Il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria nel contesto istituzionale*, intervento al Convegno “L'autogoverno della magistratura (...)”, cit., in *Giustizia insieme*, 24 luglio 2023. L'art. 16 d.lgs n. 545/1992 prevede che il procedimento disciplinare sia promosso anche dal Presidente del Consiglio dei ministri; come, secondo l'art. 24, fra le attribuzioni del Consiglio vi sia quella di costante interlocuzione col MEF; come, ex art. 29, il Consiglio sia coinvolto nelle attività di «alta sorveglianza» del Presidente del Consiglio dei ministri; come, solo con provvedimento del Presidente della Repubblica, il Consiglio di presidenza possa essere sciolto (art. 28).

che, pur ancora con episodiche difficoltà, consentono un ampio uso delle modalità telematiche, sia per lo studio dei fascicoli che per la celebrazione delle udienze, in un equo temperamento con la possibilità di celebrare l'udienza in presenza, su richiesta dalla parte interessata. Strumenti operativi che consentono ai magistrati tributari di ridurre, in genere, i tempi di studio dei fascicoli e di celebrazione delle udienze.

Con riferimento agli strumenti di controllo successivi in ordine alle modalità di svolgimento della funzione di giudice tributario, l'attuale normativa sconta la circostanza che la riforma n. 130/2022 non ha privilegiato scelte che rendessero bilanciati il ruolo e i poteri del CPGT, con una conseguente parificazione delle sue garanzie ordinamentali, rispetto alla direzione della giustizia tributaria, che sovrintende l'operato delle corti ed è inquadrata nel Dipartimento delle finanze, facente parte del Ministero dell'economia e delle finanze¹⁷; tuttavia, può essere valutata positivamente l'introduzione, con la l. n. 130/2022, nel corpo del d.lgs n. 545/1992 (art. 1, comma 1, lett. q, n. 2), dei due nuovi commi 2-bis e 2-ter di cui all'art. 24 l. n. 130/2022.

Con il comma 2-bis, al fine di garantire l'esercizio efficiente ed efficace dell'attività di vigilanza sulle modalità di svolgimento della funzione giurisdizionale delle Corti di giustizia tributaria, presso il Consiglio di presidenza è stato istituito, con carattere di autonomia e indipendenza, l'*Ufficio ispettivo*, il quale può svolgere, con il supporto della Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze, attività presso le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, per svolgere le verifiche di sua competenza. Una specifica attività svolta da un ufficio, dove

la presenza dei magistrati è prevista, come nell'istituzione di provenienza, in funzione di garanzia e per soddisfare esigenze di buon andamento, imparzialità, onestà e professionalità.

L'attuale CPGT è stato pertanto dotato di uno strumento istituzionale, oggi con una struttura collegiale, che ha le potenzialità per garantire un intervento tempestivo e approfondito, nei casi in cui emergano criticità, anche di carattere disciplinare, nello svolgimento della funzione giurisdizionale da parte dei magistrati tributari; soluzione questa in linea, dunque, con lo spirito della riforma operata con la legge n. 130/2022. Attraverso il rafforzamento dell'autonomia contabile e disciplinare-ispettiva del CPGT può essere reso infatti più efficace, anche per via indiretta, il tasso di tutela dell'indipendenza dei giudici tributari¹⁸. A tal fine, il comma 2-ter prevede che i componenti dell'ufficio ispettivo siano esonerati dall'esercizio delle funzioni giurisdizionali presso le corti di giustizia tributaria¹⁹. Un intervento complessivo che, se ben coordinato tra i due vertici istituzionali, potrebbe abbassare il livello di attenzione del controllo operato dal Csm sulle ricadute dello svolgimento dell'attività di giudice tributario da parte dei magistrati ordinari.

Altro settore dove il principio di leale collaborazione tra i diversi organi istituzionali appare fondamentale è quello della formazione. La formazione, che pure è stata proposta con una certa continuità nell'ultimo quadriennio dal CPGT, rappresenta un profilo ulteriore per la valorizzazione della figura del giudice tributario e della sua specializzazione. I costi della specializzazione non si possono evitare: nella formazione, nelle strutture, nell'aggiornamento dei

17. Vds. R. Tuccillo, *L'organizzazione del CPGT*, op. cit. La riforma del 2022 e i successivi interventi legislativi hanno determinato un consistente rafforzamento delle strutture ministeriali che si occupano della giustizia tributaria (anche con riferimento all'inquadramento della Direzione, vds. *supra*, nota 8).

18. È stata segnalato da più parti che l'interlocuzione tra il CPGT e il MEF dovrà essere costante, in particolare: per la riscrittura della geografia delle corti giudiziarie di primo e secondo grado; per l'esecuzione degli adempimenti correlati alla pubblicazione del bando di concorso per giudici tributari; per lo svolgimento dell'attività del Massimario nazionale e la gestione della banca dati da parte del Ministero (nuovo art. 24, commi 3 e 4, d.lgs n. 545/1992), in considerazione appunto anche della realizzazione della banca dati degli uffici di merito; per l'attivazione delle procedure di interlocuzione necessitata tra i due nuove uffici dirigenziali di livello non generale in materia di *status* giuridico ed economico dei magistrati tributari e di organizzazione e gestione delle procedure concorsuali, da un lato, e, dall'altro, il nuovo Dipartimento e le strutture del Consiglio – vds. G. Melis, relazione tenuta al Convegno su "*Le riforme del processo in Cassazione – Parte I. La riforma della giustizia tributaria e la Corte di Cassazione*", Roma, Palazzo di Giustizia, Aula Magna, 16 dicembre 2022 (www.youtube.com/watch?v=hftmZBIZ_X8).

19. Il Consiglio, con la delibera n. 440/2023, ha approvato il regolamento per l'istituzione dell'ufficio ispettivo, con il compito di svolgere, presso le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, un'attività funzionale alle verifiche dell'operato dei soggetti appartenenti alla giustizia tributaria, attraverso l'accertamento di situazioni e comportamenti oggetto di segnalazione o rilevati in via autonoma, nonché della regolarità delle condotte tenute nell'adempimento dei doveri d'ufficio.

Gli esiti delle attività di vigilanza potranno essere utilizzati in relazione a un eventuale giudizio disciplinare, ma anche in relazione al giudizio di demerito che il Consiglio di presidenza esprime in caso di sanzione disciplinare ovvero nel caso in cui il rapporto annuo tra il numero dei provvedimenti depositati oltre il termine di 30 giorni, a decorrere dalla data di deliberazione, e il totale dei provvedimenti depositati dal singolo candidato sia pari o superiore al 60% (nuovo art. 11 d.lgs n. 545/1992), ovvero nell'ipotesi di un giudizio di demerito sulle progressioni di carriera e sulle altre questioni valutabili a tal fine, inerenti alla vita professionale del giudice o del magistrato tributario, come la procedura di interpello di cui all'art. 1, comma 6, e la destinazione allo stesso o a diverso incarico per trasferimento dei componenti delle corti di giustizia tributaria.

giudici; soprattutto nel consentire loro di dedicarsi a una sempre più impegnativa “specializzazione formativa”, che richiede – a fianco delle tradizionali conoscenze giuridiche – conoscenze in materia di economia, di commercio e prassi internazionali, di linguaggi e ordinamenti diversi dai nostri. Ciò anche alla luce del processo tributario telematico, con la concreta speranza, che lo stesso sia operativo completamente anche in Corte di cassazione.

A livello di *status*, si sono poste le basi per la presenza a regime di magistrati tributari professionali, secondo un procedimento da completare in un arco

temporale che ha bisogno sicuramente di uno spazio non piccolo.

Al di là dello svolgimento dei concorsi, sembra prioritario, anche in questa fase transitoria non breve, lavorare per assicurare ai magistrati non togati quel pacchetto di tutele (in materia previdenziale, di maternità, di ferie retribuite) che le istituzioni europee considerano irrinunciabile. Una proposta “realistica” su cui ragionare, che mi sembra meriti una peculiare attenzione, nel rispetto del profilo della “dignità professionale” dei componenti della “quinta magistratura”.

Il reclutamento dei nuovi magistrati tributari

di *Roberto Michele Palmieri*

Ripercorse le modalità storiche di reclutamento dei giudici tributari, lo scritto esamina il nuovo sistema di reclutamento mediante concorso, soffermandosi sul trattamento economico e sui profili organizzativi e di carriera dei nuovi giudici tributari, evidenziando altresì i riflessi del nuovo sistema sul riparto della giurisdizione per le controversie in tema di rapporto di lavoro dei giudici tributari.

1. I precedenti storici / 2. L'avvento della Costituzione repubblicana e gli ulteriori sviluppi normativi / 3. La riforma operata con la legge 31 agosto 2022, n. 130 / 4. Il nuovo sistema di reclutamento mediante concorso. Le prove concorsuali / 5. Il trattamento economico e i profili organizzativi e di carriera dei giudici tributari / 6. Il nuovo sistema di riparto della giurisdizione per le controversie in tema di rapporto di lavoro / 7. Conclusioni

1. I precedenti storici

«La nomina a magistrato tributario si consegue mediante un concorso per esami bandito in relazione ai posti vacanti e a quelli che si renderanno vacanti nel quadriennio successivo, per i quali può essere attivata la procedura di reclutamento».

Tale previsione normativa – contenuta nel novellato art. 4 d.lgs n. 545/1992 – costituisce la vera “rivoluzione copernicana” introdotta dalla legge n. 130/2022, che riforma il sistema tributario.

Invero, sin dagli albori della regolamentazione del contenzioso tributario, la selezione del giudice tributario è sempre avvenuta con modalità diverse da quella del concorso pubblico. La prima regolamentazione del contenzioso tributario si ebbe infatti con la legge 14 luglio 1864, n. 1830, che prevedeva all'art. 21 l'istituzione, in ogni comune o consorzio, di una commissione «incaricata di tutte le operazioni occorrenti per appurare e determinare in prima istanza le somme dei redditi e dell'imposta dovuta dai contribuenti del comune o consorzio».

Ebbene, tali commissioni erano costituite da

componenti eletti – ad eccezione del presidente, di nomina prefettizia – dal consiglio comunale o dalla rappresentanza consorziale. Nulla, pertanto, che si avvicinasse anche solo lontanamente a una nomina conseguente al superamento di un pubblico concorso.

Le stesse decisioni emesse dalle commissioni comunali/consorziali erano appellabili innanzi ad apposite commissioni provinciali composte da 5 membri, nominati (sempre a eccezione del presidente, di designazione prefettizia), rispettivamente dal Consiglio provinciale e dalla Camera di commercio.

Si trattava, in buona sostanza, di una giurisdizione onoraria (non professionale) e di prossimità, espressione dello Stato-comunità.

Il sistema conobbe un primo radicale sovvertimento per effetto della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, abolitiva del contenzioso amministrativo, che, ferma restando la competenza delle commissioni di cui alla l. n. 1830/1864, prevedeva l'impugnabilità delle relative deliberazioni di fronte al tribunale in primo grado e alla corte d'appello in secondo grado.

La natura professionale, togata – e non dunque onoraria – del giudice delle impugnazioni non era

tuttavia tale da determinare un radicale sovvertimento del sistema di reclutamento della magistratura tributaria, in quanto il tribunale ovvero la corte d'appello erano reclutati essenzialmente per le funzioni giudicanti e/o requirenti civili e penali, e a tali loro competenze originarie semplicemente si aggiungevano quelle di giudici di appello avverso le decisioni (all'epoca di natura amministrativa) emesse dal giudice tributario, la cui nomina, come sopra esposto, era di natura essenzialmente politica.

Peraltro, la particolarità della materia e il principio di prossimità che governava, nel sistema ottocentesco, il controllo e la verifica delle imposte dovute dai contribuenti, ben si accordava con un reclutamento di "esperti" su base locale, dediti principalmente ad altre occupazioni: tutto questo comportava un inevitabile prezzo da pagare in termini di qualità delle decisioni, che tuttavia trovava un'equilibrata compensazione nella possibilità per il contribuente di ricorrere in ultima istanza alla giurisdizione, dove operavano in via esclusiva giudici professionali.

2. L'avvento della Costituzione repubblicana e gli ulteriori sviluppi normativi

L'avvento della Costituzione repubblicana, se pose delicati problemi in punto di individuazione della natura (amministrativa o giurisdizionale) delle decisioni emesse dal giudice tributario (e ciò al fine della verifica del rispetto del divieto di istituzione di giudici speciali – art. 102, nonché VI disp. trans. Cost.), nondimeno non influì sulle modalità di nomina del giudice tributario.

Il sistema di selezione conobbe una ulteriore modifica per effetto della riforma operata dal DPR 26 ottobre 1972, n. 636, che modificò i criteri di scelta dei componenti delle commissioni tributarie attribuendola ai presidenti di tribunale o di corte d'appello, che avrebbero però dovuto attingere secondo quote predeterminate da appositi elenchi forniti dai consigli comunali o provinciali, dall'amministrazione finanziaria, dalle camere di commercio e dai consigli degli ordini professionali di avvocati, ingegneri, dottori commercialisti e ragionieri.

Dunque, ancora un sistema fondato sulla cooptazione, ben distante dalla filosofia di fondo (autonomia, indipendenza, comprovata professionalità, etc.) alla base del pubblico concorso.

Tale configurazione giurisdizionale è stata sostanzialmente confermata dalla novella di cui al d.lgs 31 dicembre 1992, n. 545, che ha riorganizzato la distribuzione territoriale delle commissioni tributarie

con un primo grado su base provinciale e un secondo su base regionale, e attribuito il potere di nomina dei giudici tributari a un neoistituito organo di autogoverno (concepito sul modello del Consiglio superiore della magistratura): il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

Nondimeno, venuto meno il sistema del doppio binario (commissioni tributarie in primo grado, tribunale o corte di appello, in sede di impugnazione) ed essendosi radicato (anche grazie all'opera interpretativa della Corte costituzionale) l'orientamento volto ad attribuire alle decisioni delle commissioni tributarie natura giurisdizionale, il problema della qualità della decisione di un giudice non professionale è prepotentemente emerso, dapprima grazie ai moniti della dottrina, e infine per effetto delle ripercussioni sul sistema delle impugnazioni, con un esorbitante carico di ricorsi tributari gravante sulla Corte di cassazione.

Sulla base di questo dibattito, nella passata legislatura vi sono stati ben sette disegni di legge, provenienti da varie forze politiche, volti a istituire una magistratura tributaria professionale. La spinta decisiva è però arrivata dall'approvazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e, soprattutto, dal contingentamento dei tempi imposti in sede europea al fine di beneficiare dei relativi fondi.

3. La riforma operata con la legge 31 agosto 2022, n. 130

Considerata pertanto l'urgenza di provvedere, in ragione dei vincoli temporali imposti dal PNRR, dopo una prima idea di intervenire tramite decretazione d'urgenza (poi accantonata, in ragione della difficile praticabilità costituzionale), a camere sciolte ha visto la luce la legge 31 agosto 2022, n. 130.

Per la parte che rileva in questa sede, la norma di maggior rilievo è la suddetta previsione di cui al novellato art. 4 d.lgs n. 545/1992, il quale, come sopra anticipato, ha stabilito che «La nomina a magistrato tributario si consegue mediante un concorso per esami».

Viene dunque istituita la nuova magistratura tributaria professionale, composta da magistrati assunti tramite concorso pubblico, le cui modalità di svolgimento sono disciplinate dagli artt. da 4-bis a 4-quater d.lgs n. 545/1992, come novellati dalla stessa legge n. 130/2022, o transitati dalle altre magistrature tramite il meccanismo dell'opzione, di cui al nuovo art. 1, commi da 4 a 9 della l. n. 130/2022.

In particolare, onde costituire immediatamente un primo nucleo di magistrati tributari senza attendere i

tempi necessari per lo svolgimento e la definizione delle procedure concorsuali, e in conformità con gli impegni assunti con la Commissione europea in sede di PNRR, il legislatore ha previsto che i magistrati ordinari, amministrativi, contabili o militari, non collocati in quiescenza, presenti alla data di entrata in vigore della legge n. 130/2022 nel ruolo unico di cui all'art. 4, comma 39-bis, l. 12 novembre 2011, n. 183, e collocati nello stesso ruolo da almeno cinque anni precedenti tale data, possono optare per il definitivo transito nella giurisdizione tributaria di cui all'art. 1-bis del d.lgs 31 dicembre 1992, n. 545. Tale transito è consentito a un massimo di 100 magistrati (di cui un massimo di 50 ordinari), individuati all'esito di un'apposita procedura di interpello, peraltro con alcune significative limitazioni, prima fra tutte quella anagrafica (il transito è infatti precluso per chi abbia compiuto sessant'anni) che, unitamente a una diffusa riluttanza ad abbandonare le magistrature di provenienza, hanno di fatto determinato il sostanziale fallimento dell'opzione. Invero, meno di un quarto dei 100 magistrati (per la precisione: 24) hanno aderito all'opzione.

4. Il nuovo sistema di reclutamento mediante concorso. Le prove concorsuali

In particolare, tenuto conto della peculiare natura delle questioni trattate, la legge n. 130/2022 (art. 4-bis del novellato d.lgs n. 545/1992) ha previsto l'ammissione al concorso per esami da parte non solo dei laureati in giurisprudenza, ma anche di coloro che siano in possesso del diploma di laurea magistrale in Scienze dell'economia (classe LM-56) o in Scienze economico-aziendali (classe LM-77), o di titoli degli ordinamenti previgenti a questi equiparati (diploma di laurea in Economia e Commercio).

Al fianco dei nuovi magistrati professionali resteranno, peraltro, per un lungo periodo di transizione (essenzialmente sino al 2029, data di ipotizzata conclusione dell'ultimo dei tre concorsi previsti al fine della creazione della nuova pianta organica, interamente professionale) i giudici tributari (onorari) nominati presso le commissioni tributarie, presenti alla data del 1° gennaio 2022 nel ruolo unico istituito dall'art. 4, comma 39-bis, l. n. 183/2011, con la conseguente necessità di regolamentazione della convivenza.

Quanto alle materie concorsuali, si tratterà di un concorso altamente selettivo (con un livello di difficoltà almeno pari a quello previsto ai fini dell'accesso ai ruoli della magistratura ordinaria), essendo previste tre prove scritte, consistenti (salvo modifiche, non presenti allo stato di redazione del presente contributo) nello svolgimento di due elaborati teorici

rispettivamente vertenti sul diritto tributario e sul diritto civile o commerciale, nonché in una prova teorico-pratica concernente la redazione di una sentenza in materia tributaria.

La prova orale verterà, poi, sulle seguenti materie:

- a) diritto tributario e diritto processuale tributario;
- b) diritto civile e diritto processuale civile;
- c) diritto penale tributario;
- d) diritto costituzionale e diritto amministrativo;
- e) diritto commerciale;
- f) diritto dell'Unione europea;
- g) contabilità aziendale e bilancio;
- h) elementi di informatica giuridica;
- i) colloquio in una lingua straniera indicata dal candidato all'atto della domanda di partecipazione al concorso, scelta fra le seguenti: inglese, spagnolo, francese e tedesco.

Il dl n. 75/2023 (conv., con mod., dalla l. n. 112/2023) ha previsto inoltre che la commissione di concorso sarà composta da un maggior numero di commissari, ovvero:

- dal presidente di una corte di giustizia tributaria di secondo grado, che la presiede;
- da 20 magistrati scelti tra magistrati tributari, ordinari, amministrativi, contabili e militari con almeno quindici anni di anzianità;
- da 4 professori universitari di ruolo, di cui uno titolare dell'insegnamento di diritto tributario, gli altri titolari di uno degli insegnamenti delle altre materie oggetto di esame;
- da 2 avvocati iscritti all'albo speciale dei patrocinanti dinanzi alle magistrature superiori, nominati su proposta del Consiglio nazionale forense;
- da 2 dottori commercialisti con almeno quindici anni di anzianità, nominati su proposta del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

Non potranno essere nominati componenti della commissione coloro che, nei dieci anni precedenti, hanno prestato, a qualsiasi titolo e modo, attività di docenza nelle scuole di preparazione al concorso per magistrato tributario, ordinario, amministrativo e contabile.

Potranno inoltre essere nominati i commissari supplenti destinati a sostituire i titolari in caso di assenza o di impedimento.

I vincitori del concorso svolgeranno poi un tirocinio formativo di almeno sei mesi presso le corti di giustizia tributaria, con la partecipazione all'attività giurisdizionale relativa alle controversie rientranti nella rispettiva competenza in composizione collegiale.

5. Il trattamento economico e i profili organizzativi e di carriera dei giudici tributari

Per quel che riguarda il trattamento economico, ai magistrati reclutati per concorso si applicano le disposizioni in materia di trattamento economico previsto per i magistrati ordinari, in quanto compatibili.

Inoltre, al fine di incentivare anche dal punto di vista economico il transito nella magistratura tributaria, si è stabilito che i magistrati “transitati” conservano a tutti i fini giuridici ed economici l’anzianità complessivamente maturata, e sono inquadrati nella relativa qualifica sulla base di tale anzianità. In caso di transito con trattamento fisso e continuativo superiore a quello spettante nella giurisdizione tributaria per la qualifica di inquadramento, è attribuito ai magistrati un assegno personale pensionabile, riassorbibile e non rivalutabile, pari alla differenza fra i predetti trattamenti.

In tal modo, sarà scongiurato il rischio di un trattamento economico peggiore rispetto a quello goduto dal magistrato prima del transito.

I magistrati così transitati continuano inoltre a percepire, a titolo di indennità, per i ventiquattro mesi successivi alla data di immissione nelle funzioni di magistrato tributario, il compenso fisso mensile di cui all’art. 13, comma 1 del d.lgs 31 dicembre 1992, n. 545, nella misura più elevata tra quello attribuito per la funzione già svolta in qualità di giudice tributario e quello corrispondente alla nuova funzione attribuita dopo il transito nella giurisdizione tributaria.

Infine, in caso di transito, non vi sarà una chiusura definitiva rispetto alla magistratura di provenienza, potendo il magistrato transitato – che ad esempio abbia maturato nel corso del tempo un diverso divisamento in ordine alla scelta fatta – chiedere (art. 211, comma 2 r.d. n. 12/1941, richiamato dalla l. n. 130/2022) la riammissione nella magistratura di provenienza.

Ciò detto quanto agli aspetti economici connessi al transito, e venendo ora a quelli legati alla carriera, va segnalato che, con il recente regolamento predisposto nel gennaio del corrente anno (2024), il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria ha dettato norme di dettaglio volte a valorizzare la *ratio* di fondo della normativa primaria (art. 1, comma 7, l. n. 130/2022), la quale ha previsto incentivi non solo economici, ma anche di carriera al fine di sollecitare i magistrati tributari ad optare definitivamente per la nuova giurisdizione tributaria. Aspetto, quest’ultimo, che realizza intuibili obiettivi di efficienza ed efficacia dell’azione dei magistrati tributari, impegnati a tempo pieno rispetto ai magistrati non di carriera.

In tale ottica, l’art. 1, comma 7, l. n. 130/2022 stabilisce che, ove il trasferimento nella giurisdizione tributaria a seguito dell’opzione non comporti contestuale promozione, l’optante ha precedenza, in ogni caso, sui posti che si renderanno disponibili nell’ufficio di appartenenza e, comunque, ha diritto a mantenere il posto già ricoperto di giudice tributario nell’ufficio di appartenenza e la relativa funzione.

A specificazione di tale previsione normativa, il nuovo regolamento predisposto dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria nel gennaio del corrente anno stabilisce che:

1) il magistrato transitato può esercitare l’opzione solo per i posti scoperti della propria sede di appartenenza;

2) il magistrato transitato può optare sia per posti da semidirettivo (ad esempio: presidente di sezione; vicepresidente) che da direttivo (presidente di corte tributaria), e ciò anche qualora al momento del transito egli rivestisse unicamente la qualifica di componente di collegio.

In tal modo si è cercato di garantire immediati benefici di carriera – oltre che economici – ai magistrati transitati nella magistratura tributaria, nella speranza di una risposta al prossimo interpello maggiore di quella – piuttosto deludente (24 transitati, su 100 posti disponibili) – che vi è stata in occasione del primo interpello.

Venendo ora ai profili più spiccatamente organizzativi legati al reclutamento dei magistrati tributari, è stata sottoscritta la delibera di autorizzazione del primo concorso per 145 posti, le cui prove scritte dovrebbero svolgersi entro l’anno in corso (2024). Subito dopo, secondo il MEF, dovrebbe essere la volta di un secondo bando per 204 magistrati, autorizzato dal d.l. n. 75/2023.

Inoltre, nelle more di espletamento delle procedure concorsuali, il recente decreto-legge “milleproroghe 2024”, approvato dal Consiglio dei ministri in data 28 dicembre 2023, ha disposto proroga di due anni (e, comunque, non oltre il compimento del 75° anno di età) dei giudici tributari attualmente in servizio.

6. Il nuovo sistema di riparto della giurisdizione per le controversie in tema di rapporto di lavoro

Così tratteggiato il nuovo sistema ordinamentale di reclutamento dei magistrati tributari, vanno ora affrontate le problematiche legate al riparto di giurisdizione. Sul punto, l’art. 63 comma 4, d.lgs n. 165/2001 («Testo unico sul Pubblico Impiego» – Tupi) testualmente afferma: «Restano devolute alla giurisdizione

del giudice amministrativo le controversie in materia di procedure concorsuali per l'assunzione dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni, nonché in sede di giurisdizione esclusiva, le controversie relative ai rapporti di lavoro di cui all'articolo 3». A sua volta, l'art. 3 Tupi stabilisce che, «[i]n deroga all'art. 2, commi 2 e 3, rimangono disciplinati dai rispettivi ordinamenti: i magistrati ordinari, amministrativi e contabili». Per tali ragioni, prima della riforma la giurisdizione sulle controversie dei giudici tributari, fossero essi di provenienza togata ovvero di provenienza non togata (dottori commercialisti, funzionari pubblici, etc.), come tali esclusi sia dalla disciplina del pubblico impiego in difetto di rapporto di lavoro subordinato, sia dalla previsione eccezzuativa di cui all'art. 3 Tupi per la tipicità ed eccezionalità delle previsioni, venivano attratte alla giurisdizione del giudice ordinario civile, competente su rapporti di lavoro che erano qualificati dalla prevalente giurisprudenza come «onorari» (ed esclusi anche dalla figura della parasubordinazione di cui all'art. 409, comma 1, n. 3 cpc). Più specificamente, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che i componenti delle commissioni tributarie sono titolari di un rapporto onorario e non di pubblico impiego, come espressamente chiarisce il d.lgs n. 545 del 1992, art. 11, comma 4 (Cass., sez. unite, n. 5396/1995), e che ne discende che, per le controversie relative ai giudici onorari – come per quelle concernenti in genere i funzionari onorari –, la giurisdizione va determinata, in applicazione dei criteri generali, alla stregua della posizione giuridica fatta valere in giudizio (individuabile in base al *petitum* sostanziale), attribuendo al giudice ordinario le cause aventi ad oggetto diritti soggettivi e al giudice amministrativo quelle riguardanti interessi legittimi.

Quanto alle controversie aventi ad oggetto il trattamento economico, le cause per il pagamento dello stesso (ove, ad esempio, non si contesti il *quantum* previsto dalle norme, ma si faccia questione di mancato pagamento) sono attribuite al giudice ordinario, al pari di tutte le controversie inerenti al rapporto aventi ad oggetto un diritto soggettivo. Se invece oggetto è la determinazione del trattamento economico, la giurisdizione è del giudice amministrativo: invero, secondo la giurisprudenza, il trattamento economico dei funzionari onorari ha, di regola, natura indennitaria e non retributiva, con esclusione di qualsiasi nesso di sinallagmaticità, e resta quindi affidato alle determinazioni discrezionali dell'autorità che ha proceduto alla nomina, a fronte delle quali il funzionario ha una posizione di mero interesse legittimo; fanno eccezione alla regola soltanto i casi in cui specifiche disposizioni di legge attribuiscono natura retributiva al compenso spettante, il quale discenda direttamente dalla legge, con conseguente sua determina-

zione automatica (Cass., sez. unite, nn. 11272/1998, 10961/2005, 18618/2008, 1631/2010, 14954/2011); dunque, la posizione dei ricorrenti in relazione al potere dell'amministrazione di provvedere alla determinazione del compenso (fisso e aggiuntivo) ad essi spettante non può essere configurata come una posizione di diritto soggettivo, bensì di interesse legittimo, con conseguente giurisdizione del giudice amministrativo (Cass., sez. unite, n. 21592/2013).

Tale essendo la giurisdizione per le controversie riguardanti il rapporto di lavoro dei giudici tributari, occorre ora chiedersi se la descritta riforma del sistema di reclutamento della magistratura tributaria abbia o meno inciso sul previgente assetto ordinamentale.

Sul punto, poiché il cennato art. 3 Tupi esclude dalla disciplina del rapporto di lavoro contrattualizzato unicamente (per la parte che rileva in questa sede) i «magistrati ordinari, amministrativi, contabili», se ne deve dedurre che, a regime – vale a dire: in presenza di soli giudici tributari professionali –, tutte le controversie riguardanti il rapporto di lavoro dei giudici tributari di nomina concorsuale (nonché dei giudici transitati da altre giurisdizioni) saranno attratte alla giurisdizione del giudice ordinario.

Peraltro, non essendo il rapporto più di carattere onorario per i nuovi giudici, la competenza sarà devoluta per essi al giudice del lavoro (mentre resterà il sistema di riparto come sopra indicato per le controversie dei giudici tributari onorari, sottoposti al vecchio regime ad esaurimento).

7. Conclusioni

Così descritto il nuovo sistema ordinamentale della giustizia tributaria, appare utile qualche spunto di riflessione.

Anzitutto, al fine di fugare dubbi di sorta, può senz'altro affermarsi che il descritto sistema di reclutamento dei nuovi magistrati tributari consentirà senz'altro, a regime, di avere una magistratura altamente specializzata. In tal modo, si è venuto incontro al non più procrastinabile risultato di pervenire a un corpo magistratuale che tratti le controversie tributarie a tempo pieno, e non come un secondo lavoro.

Inoltre, la prevista formazione continua dei magistrati tributari contribuirà a mantenere alta, nel corso del tempo, la loro preparazione giuridica, rispondendo in tal modo alle attese di giustizia provenienti dalle parti e dai loro difensori. In tale direzione si è mosso il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, che con delibera n. 2/2023 ha istituito la «Scuola Superiore della Giustizia Tributaria», con sede a Roma, per il tirocinio dei neoassunti magistrati tributari e

per la formazione continua e l'aggiornamento professionale dei magistrati e dei giudici tributari: la struttura stabile ha lo scopo di rendere uniforme e permanente l'offerta formativa in collaborazione con le università, e sarà composta da un Comitato scientifico e supportata da una Segreteria amministrativa addetta alla logistica.

A fronte di tali migliorie – del tutto prevalenti, in un giudizio di bilanciamento –, va nondimeno segnalata qualche zona d'ombra tuttora esistente.

A tal riguardo, va anzitutto rilevato che la composizione della commissione di concorso, pur alla luce delle modifiche introdotte con il dl n. 75/2023, include un solo professore di diritto tributario e non richiede neanche alla componente togata una specializzazione nella materia principale del concorso.

Desta perplessità, poi, che i nuovi magistrati tributari non potranno ambire al “passaggio” in Cassazione, e quindi alla sezione tributaria della Corte di cassazione, istituita per legge dall'art. 3 l. n. 130/2022: l'esclusione dei magistrati specializzati, assunti a seguito di uno specifico concorso e che hanno svolto la propria funzione nel settore, non garantisce certo la migliore specializzazione dei giudici di legittimità. Ne consegue che, sebbene debba ritenersi una scelta più che opportuna l'istituzione di una sezione di cassazione, incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria, occorrerebbe consentire l'ingresso in tale sezione proprio ai magistrati specificamente selezionati per la materia e che, nel tempo, si sono formati nel settore.

Sotto il profilo dell'imparzialità, resta aperta la questione della dipendenza del giudice tributario dal MEF: questa influenza sembra comunque temperata dal ruolo determinante assegnato al Consiglio di presidenza di giustizia tributaria, che dovrà quindi operare in modo da raggiungere punti di equilibrio tra le disposizioni normative e tanto per garantire l'imparzialità della magistratura tributaria. In ogni caso, l'accesso tramite concorso e l'adozione delle regole stipendiali e di carriera previste per i magistrati ordinari neutralizzano, almeno in parte, questo vincolo di dipendenza.

Sotto il profilo organizzativo, vi è il nodo della convivenza dei magistrati tributari con i giudici tributari, presenti nel ruolo unico nazionale.

Gli attuali giudici continueranno a svolgere le loro funzioni fino al compimento dell'età-limite. Nondimeno, come sopra detto, è stato previsto un transito alla giurisdizione tributaria dei magistrati ordinari, amministrativi, contabili o militari non collocati in quiescenza. Sicché la composizione delle corti di giustizia sarà variegata, affiancandosi a magistrati assunti con specifico concorso selettivo, magistrati di carriera diversa transitati nella giurisdizione tributaria e giudici onorari. Inoltre, sarebbe stato opportuno

fornire al giudice tributario il supporto dell'Ufficio per il processo (Upp). E questo considerato soprattutto che il dl n. 80/2021 aveva già individuato nel modello organizzativo dell'Upp lo strumento principale per la realizzazione degli obiettivi del PNRR e, quindi, per rendere più efficiente il sistema della giustizia.

Il PNRR, infatti, ha ampliato gli orizzonti di questo strumento di supporto, ribadendo il ruolo fondamentale dell'Upp, che è proprio quello di offrire un concreto ausilio alla giurisdizione così da poter determinare un rapido miglioramento della *performance* degli uffici giudiziari, sostenere l'obiettivo dell'abbattimento dell'arretrato e ridurre la durata dei procedimenti.

In quest'ottica, lo *staff* del magistrato collabora in tutte le attività collaterali al giudicare (ricerca, studio, monitoraggio, gestione del ruolo, preparazione di bozze di provvedimenti), come avviene in analoghi istituti presenti a livello europeo e internazionale. Basti pensare, in particolare, all'organizzazione della Cancelleria della Corte europea dei diritti dell'uomo, che ha il compito di trattare e preparare i ricorsi sottoposti alla Corte. Nello schema del dl n. 80/2021, le funzioni degli addetti all'Upp presentano diverse similitudini con questo tipo di struttura. Considerata la complessità della materia, tale supporto sarebbe particolarmente utile per la magistratura tributaria. Sul punto, la Commissione interministeriale di esperti chiamata a pronunciarsi sulle criticità della giustizia tributaria ha sottolineato la necessità di estendere l'Upp anche alla giurisdizione tributaria, sottintendendo che la sua istituzione avrebbe una significativa rilevanza anche nel giudizio di merito.

Infine, resta il nodo dei tempi della riforma. Nel disegno originario, il passaggio dalla magistratura onoraria a un'altra di tipo professionale avrebbe dovuto completarsi entro il 2029. Nondimeno, allo stato si è in ritardo con i tempi, e si auspica di porvi un rimedio con il sopra descritto regime opzionale di transito, di prossima apertura.

Conclusivamente, lo sguardo d'insieme del sistema di reclutamento dei nuovi magistrati tributari consente – a parere di chi scrive – di affermare che le luci sono significativamente maggiori delle ombre, in quanto consentiranno – a regime – l'approdo a una magistratura di tipo professionale, con indiscutibili garanzie di imparzialità e indipendenza. Il tutto a beneficio dell'intera collettività, in un settore – l'esazione dei tributi – cruciale per l'ordinamento, nel quale l'esigenza di garantire l'acquisizione delle risorse economico-finanziarie necessarie alla realizzazione dei compiti fondamentali dello Stato deve avvenire nel rispetto delle garanzie costituzionali del contribuente, in attuazione della regola fondamentale del giusto riparto di concorso di ogni cittadino alle spese pubbliche, sancito dall'art. 53 della Carta costituzionale.

Una legge delega che amplia le criticità del nostro sistema fiscale

di Maria Cecilia Guerra

Il contributo prende in esame la riforma fiscale partendo dalla legge delega, molto ambiziosa, che coinvolge il disegno di quasi tutti i tributi oggi esistenti e interviene sui procedimenti che governano gli adempimenti, l'accertamento, le sanzioni e il contenzioso, in vista del suo rafforzamento, dello Statuto dei diritti del contribuente. Se ne trae una valutazione assai critica per i profili di iniquità del sistema, specie per la distanza nel trattamento riservato a chi è assoggettato a regimi di tassazione alla fonte, operati da un sostituto di imposta, e chi invece no.

1. La legge delega per la riforma fiscale: uno sguardo di insieme / 2. L'imposizione sui redditi delle persone fisiche diverse da impresa / 2.1. Erosione della base imponibile dell'Irpef e violazione del principio di equità orizzontale / 2.2. Indebolimento della progressività dell'imposta / 3. Il contrasto all'evasione fiscale nei principi di delega su accertamento e riscossione / 3.1. Accertamento: priorità all'adempimento spontaneo / 3.2. Riscossione: un sistema troppo fragile / 4. Considerazioni finali

1. La legge delega per la riforma fiscale: uno sguardo di insieme

La legge delega per la riforma fiscale, approvata dal Parlamento all'inizio di agosto, è formalmente molto ambiziosa, in quanto: coinvolge il disegno di quasi tutti i tributi oggi esistenti; interviene sui procedimenti che governano gli adempimenti, l'accertamento, le sanzioni e il contenzioso; prevede la realizzazione di codici e testi unici. Il tutto nel rispetto di principi generali e di principi volti alla revisione, in vista del suo rafforzamento, dello Statuto dei diritti del contribuente.

La delega affianca a principi direttivi estremamente generici, che possono portare a soluzioni attuative molto differenziate, poiché lasciano al legislatore delegato margini di discrezionalità tali da rendere difficile una valutazione del disegno complessivo del sistema tributario che ne emergerà, principi estremamente dettagliati su aspetti molto specifici. Quest'ul-

tima caratteristica è stata accentuata dal passaggio parlamentare, che ha privilegiato l'approvazione di emendamenti su aspetti particolari, molto spesso finalizzati alla tutela di specifici interessi.

Totalmente assente è una valutazione complessiva circa le compatibilità finanziarie della riforma prospettata. Essa ha quindi potuto essere approvata solo in quanto contiene una norma finanziaria che dispone, come è d'uso ormai comune nelle leggi delega, che dalla sua attuazione non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica. In ragione di tale previsione, la relazione tecnica al provvedimento ripete, articolo per articolo, lo stesso formato: i criteri elencati non consentono di effettuare una puntuale valutazione in termini di gettito; questa sarà possibile solo in sede attuativa, quando verranno specificate le scelte su aliquote, regimi e discipline relative ai singoli istituti; in quella sede, eventuali effetti negativi dovranno trovare la propria copertura all'interno del medesimo provvedimento di attuazione.

Ne consegue, ad esempio, che la prospettata graduale riduzione della principale imposta del nostro ordinamento, l'Irpef, dovrebbe essere compensata da incrementi in altre forme di prelievo, che però non vengono in alcun modo individuate, neppure in termini indicativi, con l'unica eccezione relativa alla revisione delle agevolazioni fiscali sempre in campo Irpef. Ma anche questa revisione, complice la corsa compiuta dal Parlamento ad ampliare le agevolazioni meritevoli di salvaguardia (famiglia, disabilità, casa, salute, istruzione, previdenza complementare, efficientamento energetico e antisismico, rigenerazione urbana, beni culturali, inserimento nel mercato del lavoro di giovani sotto i trent'anni), non sembra in grado di produrre un significativo recupero di gettito.

Per questa ragione, come dichiarato recentemente anche dal Viceministro Leo, nell'attuazione della delega si darà priorità alle parti relative alla riforma delle procedure, che non determinano oneri di finanza pubblica. Ed è altamente probabile che alcuni interventi onerosi verranno assunti con altri provvedimenti, in particolare con la legge di bilancio, e finanziati in disavanzo.

L'esito possibile, ma non auspicabile, è il proliferare di interventi parziali, quando non temporanei, formalmente ispirati dagli obiettivi di lungo periodo della delega – largamente indefiniti, quando non irraggiungibili per problemi di copertura –, da cui risulterà poi molto difficile tornare indietro perché avranno recato vantaggi a singoli gruppi di contribuenti. Con l'effetto di vedere aumentare le iniquità del sistema, le sue inefficienze e la sua complessità.

Totalmente esclusa dall'orizzonte della delega è invece una qualsiasi finalità redistributiva che porti a una ricomposizione del prelievo, dai cespiti più tassati a quelli che non lo sono affatto o lo sono in misura estremamente ridotta, dal prelievo sui redditi dei fattori produttivi al prelievo sulle rendite, sui consumi o sui patrimoni, passando inevitabilmente, in questo caso, per una revisione del catasto che lo renda uno strumento meno iniquo.

Al contrario, l'approccio al disegno complessivo del sistema tributario è fortemente conservativo. Siamo cioè di fronte a una riforma che, nel suo complesso, non intende e non sarà quindi in grado di affrontare le profonde criticità del sistema in essere. Criticità che riguardando prioritariamente la sua irrazionalità e conseguente inefficienza e iniquità, ne mettono in discussione la stessa legittimazione agli occhi dei contribuenti, i quali vengono al contrario rassicurati – dai ripetuti condoni e da un atteggiamento assolutistico nei confronti dell'evasione fiscale – circa un loro diritto a sottrarsi a un regime descritto e percepito come ingiusto e vessatorio.

Per suffragare queste sintetiche valutazioni, in quanto segue si analizzeranno in maggior dettaglio due fra i temi affrontati dalla delega, caratterizzati da un più articolato contenuto direttivo: la tassazione dei redditi delle persone fisiche diverse da impresa e alcuni aspetti dei procedimenti di accertamento e riscossione.

2. L'imposizione sui redditi delle persone fisiche diverse da impresa

2.1. Erosione della base imponibile dell'Irpef e violazione del principio di equità orizzontale

La caratteristica centrale del sistema di prelievo sui redditi delle persone fisiche nel nostro Paese è data dalla progressiva erosione della base imponibile dell'Irpef, e cioè dell'imposta che, per le sue originarie caratteristiche di progressività e generalità, doveva garantire un adeguato livello di gettito e una distribuzione dell'onere di imposta fra i contribuenti secondo criteri di equità. La progressività dell'imposta è, infatti, a garanzia del rispetto del principio di equità verticale, secondo cui chi ha un reddito più elevato è chiamato a concorrere al bene comune in misura più incisiva, mentre la sua generalità (onnicomprendività) ha il compito di garantire l'equità orizzontale, e cioè che, a parità di reddito e indipendentemente dalla categoria di appartenenza dello stesso, i cittadini siano chiamati a pagare la stessa imposta.

Già al momento della sua istituzione (con la riforma del 1973), questi principi hanno subito una violazione importante con la sottrazione dalla base imponibile dell'Irpef dei redditi di attività finanziaria, sottoposti a regimi sostitutivi, articolati su aliquote proporzionali differenziate per tipologia di investimento con un intervallo che attualmente varia dallo 0% al 26%. Nel corso del tempo, si è poi assistito a un moltiplicarsi di tali regimi, che sono stati via via estesi, con aliquote che variano fra il 5% e il 21%, non solo ad altre categorie di redditi di capitale, quali i redditi da locazione dei fabbricati ad uso abitativo, ma anche – attraverso l'introduzione di un regime forfetario ad aliquota piatta, progressivamente esteso fino a un ammontare di ricavi pari a 85.000 euro – ai redditi di lavoro autonomo e piccola impresa (cd. "flat tax per gli autonomi"), nonché ai premi di produzione, alle mance, ai proventi di lezione private.

Senza dimenticare la totale esenzione riconosciuta alla rendita della prima casa, a un insieme delle componenti delle retribuzioni dei lavoratori dipendenti definite come "welfare aziendale", o come

“*fringe benefit*”, a una molteplicità di redditi diversi, e, per quanto in via temporanea, sia a larga parte dei redditi agrari e dominicali sia alla componente incrementale dei redditi di lavoratori autonomi e piccole imprese non ricompresi nel regime forfetario di cui sopra. Non mancano, infine, tassazioni in somma fissa applicate per motivi di semplificazione, come nel caso dei proventi della raccolta non professionale di tartufi, nonché regimi agevolativi per varie forme di rimpatrio (rientro dei cervelli, regime fiscale per gli impatriati, *flat tax* per i pensionati esteri che trasferiscono la propria residenza in Italia).

Questo graduale smantellamento dell'imposta personale progressiva onnicomprensiva, ha lasciato di fatto il nostro sistema fiscale senza alcun modello razionale di riferimento. L'attuale eterogeneità di regimi e aliquote opera una distinzione di trattamento, priva di logica, non solo fra le diverse categorie di redditi, ma anche all'interno della medesima categoria.

A fronte di questa situazione, all'esito del lavoro istruttorio compiuto dalle Commissioni finanze di Camera e Senato nella legislatura precedente, era emersa, come proposta di possibile razionalizzazione, l'introduzione di un sistema di tassazione duale. Questa proposta, che già nella relazione delle commissioni era di fatto smentita dai mille *caveat* aggiunti nella parte propositiva, era stata inizialmente assunta a fondamento del disegno di legge delega per la riforma fiscale proposta dal Governo Draghi, che è stato poi approvato, da un solo lato del Parlamento, in una forma che ne abbandonava alcuni elementi cardine.

Secondo il modello di tassazione duale, i redditi vengono divisi in due diverse categorie. Una prima categoria ricomprende i redditi di lavoro e di pensione, che vengono assoggettati a un prelievo personale e progressivo. La seconda categoria è invece costituita da tutte le altre forme di reddito, e cioè dai redditi di capitale, sia finanziario che immobiliare, che sono invece sottoposte a una tassazione proporzionale. Seguendo l'applicazione che ne hanno dato i Paesi del Nord-Europa, l'aliquota proporzionale riservata ai redditi di capitale dovrebbe non solo essere unica (garantendo quindi l'omogeneità di tutti i redditi appartenenti alla categoria in questione), ma anche pari a quella minima dell'imposta personale sul reddito. I redditi delle società di capitali vengono considerati redditi di capitale e sono quindi tassati con un'aliquota societaria pari a quella applicata all'insieme di tutti gli altri redditi di capitale. Regole particolari vengono poi individuate per i redditi misti, di capitale e lavoro, quali i redditi delle imprese individuali e dei lavoratori autonomi, per attribuirli in parte all'una in parte all'altra delle due categorie individuate.

La ragione principale che, trent'anni fa, aveva spinto i Paesi del Nord-Europa all'adozione di questo

modello impositivo era data dalla volontà di tassare in modo più contenuto i redditi dei fattori più mobili, in particolar modo il capitale finanziario, per impedire che le più basse aliquote applicate in altri Stati ne determinassero la fuoriuscita dal Paese. Questa problematica è oggi in larga parte superata dalla possibilità di monitorare, e quindi tassare in patria, questi redditi, a seguito degli accordi internazionali sugli scambi di informazioni. Ciononostante, il modello duale avrebbe indubbiamente il vantaggio di ridurre la dispersione e, quindi, la casualità dei regimi di imposizione riservati a questo e quel reddito, riconducendoli invece a criteri uniformi e comprensibili.

La necessità di una operazione di questo genere è completamente ignorata, e quindi, evidentemente, disconosciuta dalla legge delega, che al contrario aumenta la dispersione in atto. Essa prevede infatti, da un lato, l'introduzione di ulteriori regimi sostitutivi dell'Irpef, ad esempio per gli affitti relativi a immobili commerciali e alle plusvalenze su terreni edificabili; dall'altro, di portare a regime, previa valutazione della fase sperimentale in essere per il 2023, il regime di tassazione proporzionale degli incrementi di reddito conseguiti annualmente da lavoratori autonomi e imprenditori individuali, a cui viene affiancata, per quanto riguarda i lavoratori dipendenti, una tassazione agevolata degli straordinari che eccedono una certa soglia, dei premi di produttività, come già oggi, e della tredicesima mensilità (previsione che riguarda anche i redditi di pensione).

Si prospetta quindi una specie di spezzatino, che agevola alcune parti dei redditi da lavoro dipendente che in un qualche modo eccedono la retribuzione ordinaria, per riprodurre in capo a questi ultimi una finta analogia con la *flat tax* incrementale riconosciuta a lavoratori autonomi e imprenditori individuali. La vera analogia, che comporterebbe di riportare a tassazione agevolata gli interi incrementi retributivi dei lavoratori dipendenti, e quindi, in primo luogo, quelli derivanti dai rinnovi contrattuali, è stata invece accantonata in quanto estremamente onerosa. Una scelta che amplifica la diversità di trattamento riservata alle due categorie di reddito da lavoro: dipendente e autonomo. E che, al tempo stesso, all'interno del lavoro dipendente, rischia di distribuire il beneficio in modo assolutamente iniquo. Se si andasse davvero alla tassazione proporzionale delle tredicesime, ad esempio, il beneficio fiscale sarebbe molto più ampio per i contribuenti con un reddito da lavoro dipendente elevato, sia perché hanno una tredicesima più alta, sia perché questa, in assenza del regime agevolato, sarebbe sottoposta ad aliquote marginali molto più elevate di quelle riservate alle tredicesime dei redditi più bassi. Per evitare un'ingente perdita di gettito si opterà, quasi inevitabilmente, per l'introduzione di limitazioni e

articolazioni dell'agevolazione, con l'effetto di frammentare e complicare ancora di più il sistema fiscale.

Se poi si introdurrà una detassazione degli straordinari e, con essi, nel caso dei contratti a tempo parziale, del lavoro supplementare, si assisterà all'assurdo di privilegiare fiscalmente la diffusione, eccessivamente elevata nel nostro Paese, in comparazione anche con i Paesi europei, del *part time* involontario. Una forma contrattuale che permette al datore di lavoro la massima flessibilità nell'ottenere dal lavoratore, per le proprie esigenze, un orario talvolta più lungo, ponendo però parte dell'onere a carico della fiscalità generale, e quindi dell'intera collettività.

Si tratterebbe, è bene notarlo, di provvedimenti che hanno un forte connotato di genere: sono gli uomini che svolgono prevalentemente il lavoro straordinario, essendo più liberi dal lavoro di cura; sono le donne che sono più pesantemente costrette al *part time* involontario e che hanno, anche in ragione di questo, tredicesime più basse.

Curiosamente, a fronte di una situazione così disastrosa in termini di equità orizzontale, la legge delega invoca tale principio con riferimento pressoché esclusivo al problema dell'applicazione della medesima area di esenzione e, conseguentemente, del medesimo onere impositivo legato all'Irpef per i redditi di specie – lavoro dipendente, pensione e lavoro autonomo – che beneficiano oggi di aree di esenzione (ottenute mediante appositi sistemi di detrazione dall'imposta) differenziate. Poiché la ragione di questa differenziazione è in parte imputabile al fatto che i redditi di lavoro autonomo, diversamente da quelli dei dipendenti, sono considerati al netto dei costi sostenuti per produrli, si introduce la possibilità di riconoscere anche ai lavoratori dipendenti una deduzione, eventualmente forfetizzata, per tali costi. Una deduzione analitica, per soggetti non tenuti ad alcuna forma di contabilità, comporterebbe infatti un rilevante aumento della complessità del sistema, e anche, come l'esperienza di altri Paesi insegna, il rischio di frodi. Questo particolare aspetto dell'equità orizzontale, riferito all'area di esenzione, merita di essere considerato, ma ha una portata molto limitata, in quanto ben difficilmente i lavoratori autonomi che potrebbero beneficiarne scelgono di essere tassati in Irpef, abbandonando il loro regime naturale, la già citata *flat tax* per gli autonomi, che permette anche un regime molto semplificato per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto.

Totalmente ignorato è invece un altro aspetto, questo sì macroscopico, di iniquità orizzontale che riguarda il fatto che tutti i redditi assoggettati a regimi sostitutivi dell'Irpef sono anche sottratti all'applicazione delle addizionali comunali e regionali a questo tributo. Non sono quindi chiamati a concorrere

in alcun modo alle spese per i servizi pubblici locali di cui pure beneficiano, né sono chiamati a sostenere l'onere di imposta aggiuntivo che viene imposto ai cittadini residenti in regioni assoggettate a piani di rientro per *deficit* sanitari. Una situazione priva di ogni ragionevolezza, che ha anche la conseguenza di distorcere il significato dell'autonomia tributaria concessa agli enti decentrati, che trova il suo principale fondamento proprio nel collegamento fra le scelte di spesa e la correlata richiesta di uno sforzo tributario ai propri cittadini. Questa autonomia viene infatti esercitata solo nei confronti di alcune categorie di cittadini.

Una distorsione che si aggiunge a quella relativa all'Imu, l'imposta patrimoniale da cui sono esentati terreni agricoli e prima casa, e che quindi ricade largamente sulle seconde case appartenenti a cittadini che non votano nel territorio comunale, che li chiama a uno sforzo fiscale aggiuntivo.

2.2. Indebolimento della progressività dell'imposta

Nonostante (come si è ricordato nel paragrafo precedente) l'Irpef sia ormai un'imposta "speciale", cioè riferita largamente ai soli redditi di lavoro dipendente e pensione, che ne costituiscono l'83,2% della base imponibile, essa rappresenta comunque l'imposta di maggior peso del nostro ordinamento, l'unica a cui è affidato il compito di realizzare, in modo evidentemente parziale e sicuramente insufficiente, il principio costituzionale della progressività del prelievo.

Ma anche questa sua caratteristica è messa in discussione dalla legge delega. Essa prospetta infatti un percorso – che potrà però concludersi solo al di fuori dei tempi, brevi (24 mesi) previsti per la sua attuazione – verso un modello di tassazione "*flat tax*". Una tassazione ad aliquota unica, che affida la realizzazione del precetto costituzionale della progressività ad apposite deduzioni o detrazioni di imposta. Il passaggio da un'imposta a più aliquote a una ad aliquota unica, che può avvenire per tappe successive, viene presentato come forma di semplificazione del prelievo, oltre che come forma privilegiata per ridurre la pressione fiscale sulle persone fisiche.

Va sottolineato che, in un sistema come il nostro, caratterizzato da una progressività per scaglioni, la riduzione del numero delle aliquote, se non compensata da un allargamento degli scaglioni a più alta aliquota marginale e/o da un innalzamento di quest'ultima, ha come effetto ineludibile quello di favorire maggiormente, in termini assoluti, i redditi più alti. Poiché quelli più bassi sono già di fatto ampiamente al riparo dalla tassazione grazie al sistema delle detrazioni, l'onere del prelievo, per quanto complessivamente

ridotto, viene caricato in misura relativamente maggiore sulle classi medie.

Già la riduzione del numero di scaglioni da 5 a 4, introdotta dal Governo Draghi, pur accompagnata dall'allargamento dello scaglione superiore, ha avuto effetti distributivi favorevoli alle classi di reddito più elevato, che sono stati compensati, in via solo temporanea, dalla contestuale parziale fiscalizzazione dei contributi dei lavoratori dipendenti con redditi più bassi. Il passaggio, annunciato come possibile per la prossima legge di bilancio dal Governo Meloni, da 4 a 3 scaglioni con accorpamento dei primi 2, avrebbe l'effetto di garantire la fruizione del beneficio, nel suo valore massimo assoluto, a tutti i redditi superiori ai 28.000 euro, di non dare alcun guadagno a quelli sotto i 15.000 e di favorire in misura ridotta quelli fra 15.000 e 28.000.

Il passaggio, per tappe, a un sistema ad aliquota piatta, affiancato da un articolato sistema di deduzioni o detrazioni, non è certo una semplificazione del sistema fiscale. Ciò che rileva per il contribuente è l'incidenza del prelievo sul proprio reddito. Quello a cui si dovrebbe puntare è quindi la trasparenza dell'andamento di questo indicatore. La proposta, formulata da parte delle opposizioni, a favore di un prelievo caratterizzato da un'aliquota media che cresce in modo continuo al crescere dei redditi (cd. sistema tedesco), ovviamente con un limite superiore, avrebbe il vantaggio di rendere immediatamente conoscibile l'onere di imposta a cui si è sottoposti e di dotare i *policy maker* di un sistema flessibile e quindi modulabile senza introdurre distorsioni.

Va poi sottolineato che limitarsi a ipotizzare a regime una tassazione con aliquota piatta non ha alcun contenuto direttivo, se non si indica il livello dell'aliquota unica prescelto e non si danno criteri per la modulazione delle deduzioni e detrazioni che dovrebbero accompagnarne l'introduzione. Qualora il riferimento fosse al 15% attualmente adottato per un insieme di regimi sottratti all'Irpef, fra cui, segnatamente e prioritariamente, quello riservato a lavoratori autonomi e imprenditori individuali con ricavi fino a 85.000 euro, e quello battezzato "*flat tax incrementale*" cui si è fatto più volte riferimento, la perdita di gettito potenziale sarebbe molto rilevante, nell'ordine di decine di miliardi di euro. Nel compiere una scelta di questo tipo, non si può quindi prescindere dall'interrogarsi su quali potrebbero esserne gli esiti, in termini di compressione della spesa pubblica e in particolare della spesa per *welfare*, a cui sono ascrivibili i più importanti effetti di contrasto alle disegualianze.

Sotto questo profilo, è inevitabile considerare come la polarizzazione dei redditi indotta dalle transizioni tecnologica ed ecologica in atto, da un lato, e l'invecchiamento della popolazione, dall'altro, richie-

dano rilevanti interventi pubblici: di protezione nei confronti dei rischi di povertà e disoccupazione, di sostegno alla formazione continua, per spese sanitarie, anche al fine di permettere a tutti l'accesso alle innovazioni del settore, e di assistenza per la non autosufficienza, nonché per la sostenibilità del sistema pensionistico. Un quadro che è difficilmente compatibile con una riduzione sostanziale della pressione fiscale, che è l'obiettivo primario della prospettata riforma, a meno di non rinunciare all'universalità di molte delle prestazioni citate e consegnare il nostro Paese a un *welfare* povero per soli poveri.

Il tema riguarda i destini dell'intero sistema tributario, ma, soffermandosi sulla sola Irpef, e sulla prospettata realizzazione di un sistema *flat tax*, è utile ricordare che, nei Paesi europei (tutti dell'Europa dell'Est) che lo avevano adottato al 2016 (parte dei quali gli hanno successivamente preferito un sistema a più aliquote), la pressione fiscale era effettivamente più bassa di quasi dieci punti rispetto alla media dei Paesi europei con imposta progressiva. Al tempo stesso, l'incidenza della spesa pubblica era di quasi dodici punti inferiore e la spesa sociale più bassa di nove punti. Se teniamo presente questa considerazione, i termini della scelta – *flat tax* sì / *flat tax* no – appaiono più chiari.

3. Il contrasto all'evasione fiscale nei principi di delega su accertamento e riscossione

3.1. Accertamento: priorità all'adempimento spontaneo

Secondo il *Rapporto* sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva pubblicato dal Ministero dell'economia a fine 2022, nel 2019, ultimo anno per il quale si dispone di dati completi, la differenza tra il gettito effettivo delle principali imposte del sistema tributario (Iva, Irpef, Ires e Irap) e il loro gettito potenziale (cd. "*tax gap*") è stimabile in 86,6 miliardi, il 4,8% del Pil. L'evasione attribuibile all'Irpef è pari a 36,6 miliardi – di cui 32,8 attribuibili al reddito di impresa e autonomo, corrispondente, per questo reddito, a una propensione all'evasione (indice di *tax non compliance*) pari al 68,3% nel 2018 –, 8,7 miliardi all'Ires, 5,0 all'Irap e 27,7 miliardi all'Iva. Se si considerano anche i 12,7 miliardi di *tax gap* relativo ai contributi sociali, il *tax gap* complessivo raggiunge i 99,2 miliardi. In termini settoriali, il *tax gap* è particolarmente elevato nel settore delle costruzioni, del commercio e dei servizi (ristorazione e servizi alla

persona). In termini territoriali, l'ammontare assoluto di evasione stimata è più elevato nel Nord del Paese, in ragione della maggiore quota di valore aggiunto ivi prodotta, ma la sua intensità (rapporto tra stima dell'evasione per unità di gettito regolarmente versato) è maggiore nel Mezzogiorno.

L'indirizzo che la legge delega dà al contrasto all'evasione fiscale sembra ispirato a principi contraddittori. Pure a fronte di una evasione così diffusa da farne un fenomeno endemico del nostro ordinamento, la preoccupazione principale sembra essere quella di dare al contribuente più serenità e più garanzie nei confronti di uno Stato percepito come vessatorio. Vanno in questa direzione previsioni come quelle secondo cui non si devono chiedere al contribuente più volte gli stessi documenti, invero già presente, ma non rispettata, nel nostro ordinamento, e l'applicazione generalizzata del principio di contraddittorio, cui si accompagna, in particolare, il diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario.

È vero che sono rafforzati ed estesi, in linea con il percorso iniziato dai governi precedenti, l'utilizzo delle tecnologie digitali e la piena interoperabilità delle banche dati, con il potenziamento dell'analisi del rischio, ora prevista solo per l'anagrafe dei conti correnti e dei rapporti finanziari. Ma, al tempo stesso, occorre considerare il mix di minori sanzioni, parziali depenalizzazioni, minori tassi di interesse applicati ai versamenti ritardati, differimenti incondizionati fino a dieci anni dei pagamenti dovuti, depotenziamento di alcuni strumenti di accertamento e sdoganamento strutturale delle definizioni agevolate (*alias* condoni) a tutti i livelli, compreso il prelievo locale e nel campo del contenzioso, che rischiano di determinare una convenienza a non pagare.

Attenzione particolare viene poi dedicata all'obiettivo dichiarato di voler prevenire l'evasione, piuttosto che combatterla, confermando lo sforzo, intrapreso oramai da diversi anni, di favorire l'adempimento spontaneo.

In questo ambito, un ruolo particolare è assegnato a due diversi istituti: l'adempimento collaborativo e il concordato preventivo.

L'adempimento collaborativo mira al conseguimento di un elevato livello di certezza sulle questioni fiscali più importanti, tramite un'interlocuzione preventiva fra amministrazione e contribuente per valutare situazioni che potrebbero generare rischi fiscali. È attualmente riservato alle imprese con fatturato superiore al miliardo. Si tratta di imprese strutturate, che hanno la possibilità di dotarsi di un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (*Tax Control Framework*).

L'innovazione consiste nell'ampliare progressivamente il numero di imprese ammesse, abbassando il

limite citato della soglia di fatturato (il Viceministro Leo parla di una soglia orientativa di 750 milioni, che andrebbe progressivamente diminuita fino a 100 milioni). Una scelta che aggrava sensibilmente i compiti dell'amministrazione, e che potrà quindi rivelarsi sostenibile solo se accompagnata da investimenti significativi verso la qualificazione del suo personale e la dotazione di mezzi a sua disposizione. Desta allora, simmetricamente, molte preoccupazioni non già la possibilità di affidare a professionisti qualificati la certificazione del *Framework* indicato, ma il fatto che tale certificazione dia poi diritto, senza necessità di controllo da parte dell'amministrazione, alla riduzione, fino all'eventuale esclusione, delle sanzioni amministrative tributarie per tutti i rischi fiscali comunicati preventivamente (esclusi ovviamente i più gravi casi di condotte simulatorie e fraudolente) nonché alla riduzione di almeno due anni dei termini posti all'attività di accertamento, e si accompagni inoltre alla previsione di «istituti speciali di definizione, in un predeterminato lasso temporale, del rapporto tributario circoscritto». Più in generale, non sembra condivisibile che, anche in assenza di certificazione, l'adesione all'adempimento collaborativo comporti l'esclusione delle sanzioni penali tributarie e, in particolare, di quelle relative al reato di dichiarazione infedele per i contribuenti «che hanno tenuto comportamenti collaborativi e comunicato esaurientemente l'esistenza dei relativi rischi fiscali».

Il concordato preventivo biennale è invece riservato a lavoratori autonomi e piccole imprese con fatturato al di sotto di soglie da definire. L'ingente mole di banche dati a disposizione dell'amministrazione finanziaria verrebbe utilizzata, in questa ipotesi, non già per favorire la correttezza del comportamento dichiarativo del contribuente – ad esempio tramite la predisposizione di dichiarazioni precompilate, o per verificare l'effettiva sussistenza di una sua difficoltà a pagare, che potrebbe preludere all'accesso a pagamenti dilazionati altrimenti scarsamente giustificabili – ma a contrattare con lui le tasse dovute nei due anni successivi. Un concordato preventivo volontario, che ragionevolmente verrà apprezzato dal contribuente solo se gli permetterà di pagare meno o comunque non di più di quanto normalmente pagherebbe, rischiando quindi di cristallizzare la situazione attuale, caratterizzata, come si è detto, da un tasso di evasione dei redditi di questi contribuenti stimato pari a circa il 67%. Se questo sarà l'esito, l'evasione non sarà prevenuta, ma legalizzata.

Al contribuente si chiede comunque di ottemperare agli obblighi contabili e dichiarativi ordinari, pur non attribuendo nessuna rilevanza ai fini fiscali e contributivi alla certificazione di eventuali redditi imponibili maggiori (o minori) rispetto a quanto

concordato, ma si assume un atteggiamento particolarmente benevolo nei confronti dei contribuenti che nascondano al fisco ricavi o compensi, prevedendo la decadenza dal concordato preventivo solo se tali omissioni riguardano ricavi o compensi che eccedono in misura significativa quanto dichiarato, ovvero si siano commesse violazioni fiscali di non lieve entità.

Allo stesso modo, non si decade dall'adempimento collaborativo, ma si viene solo sottoposti a un periodo transitorio di osservazione, in caso di violazioni fiscali non gravi.

Analogamente benevola tolleranza discende dal convincimento, molto diffuso, secondo cui se un contribuente dichiara tutto correttamente e poi non paga è perché è in difficoltà, non perché è un evasore. La si ritrova nei passaggi della delega in cui si arriva a considerare la «sopraggiunta oggettiva impossibilità di pagare» come fattore per la depenalizzazione di reati fiscali. E questo senza alcuna attenzione al fatto che questa oggettiva impossibilità sia sopraggiunta molto dopo rispetto al momento in cui l'obbligazione tributaria andava assolta. In realtà, anche con riferimento al convincimento ora enunciato, i numeri del *Rapporto* sull'evasione parlano chiaro: dei 27,7 miliardi di evasione relativi all'Iva, nel 2019 (e quindi in epoca pre-pandemica), quelli che riguardano l'Iva dichiarata ma non versata sono ben 9,1. Un fenomeno molto grave secondo la Corte dei conti, «divenuto da tempo una impropria modalità di finanziamento e in non pochi casi una modalità di arricchimento illecito, attraverso condotte preordinate all'insolvenza».

Non va, inoltre, dimenticato che sono stati ripetutamente bocciati nel corso del passaggio parlamentare, con parere negativo del Governo e voto contrario della maggioranza, emendamenti dell'opposizione finalizzati a condizionare l'accesso a forme dilazionate di pagamento alla verifica dell'effettiva difficoltà a pagare da parte del contribuente, cosa possibile attualmente grazie al più vasto accesso alle banche dati, finanziarie e non, da parte dell'amministrazione. La dilazione, che potrà raggiungere a regime i dieci anni, costituirà inevitabilmente un'ulteriore ghiotta occasione per accedere a una modalità di finanziamento automatica, che non richiede, diversamente dal credito bancario, alcuna valutazione sul merito di credito di chi ne beneficia.

3.2. Riscossione: un sistema troppo fragile

Alcune riflessioni devono infine essere dedicate alla riforma del sistema di riscossione. Un sistema di riscossione non credibile incentiva infatti, premian-dola, l'evasione e acuisce le iniquità del prelievo.

È indubbio che l'attuale sistema sia particolarmente inefficiente, come è dimostrato anche dal ma-

gazzino fiscale di cartelle arretrate non riscosse, per un ammontare che, a fine 2022, ha superato i 1100 miliardi di euro. È quindi condivisibile la necessità di prevedere, da un lato, misure che rendano più celere ed efficiente la riscossione, dall'altro meccanismi di scarico che evitino di mantenere vive cartelle relative a crediti oggettivamente non esigibili. La legge delega interviene in modo piuttosto drastico sul problema prevedendo due strumenti che, valutati nel loro insieme, destano non poche perplessità.

In primo luogo, si prevede l'introduzione di una pianificazione annuale, che deve essere concordata con il Ministero dell'economia e delle finanze, delle procedure di recupero che devono essere svolte dall'agente della riscossione. Ciò significa che si seguiranno criteri selettivi per stabilire verso quali crediti indirizzare l'attività di riscossione. Ora, se nel caso dell'accertamento è evidente che si debbano seguire logiche selettive e che, come indicato anche dalla delega, a questo proposito possa essere utile fare ricorso a strumenti moderni di analisi del rischio basati su un utilizzo più intenso e coordinato delle banche dati, perché non si è a conoscenza di chi siano gli evasori fiscali e di quali comportamenti illegali abbiano tenuto, è evidente che il discorso si pone in termini molto diversi nel caso della riscossione. In questo caso, infatti, l'obiettivo è riscuotere crediti certi. È corretto stabilire delle priorità, con riferimento a crediti di grosse dimensioni che rischiano di volatilizzarsi se non si agisce con celerità. Ma non c'è ragione perché si rinunci a parte degli altri, senza alcuna verifica sulla loro esigibilità. Si tratta di crediti il cui disvelamento è avvenuto non senza costi pubblici. Bisognerebbe quindi dotare l'Agenzia di mezzi e uomini in misura adeguata per poterli riscuotere in tempi brevi. Bisognerebbe anche rivedere le norme che limitano il ricorso a strumenti, quali la pignorabilità presso terzi, che potrebbero rendere più efficace la sua azione.

In secondo luogo, si prevede il scarico automatico delle quote non riscosse, alla fine del quinto anno successivo a quello dell'affidamento, con esclusione, in via temporanea, di quelle per le quali siano in corso procedure esecutive o concorsuali o rateizzazioni. Correttamente si prevede anche un scarico anticipato, quando sia stata verificata l'impossibilità, ad esempio per assenza di cespiti aggredibili, di ottenere risultati dall'azione di riscossione. Va però evidenziato che il scarico automatico dopo il quinto anno dall'assegnazione non è in alcun modo subordinato al fatto che il tempo trascorso sia stato sfruttato dall'Agenzia per esperire qualche tentativo di riscossione.

Ne consegue che il combinato disposto delle due previsioni ora ricordate fa sì che possa succedere che a fronte di un carico affidato, che nei cinque

anni successivi all'affidamento non rientri nei criteri selettivi previsti dalla pianificazione annuale, possa essere discaricato senza essere mai stato preso realmente in carico e senza alcuna responsabilità da parte dell'agente della riscossione. Esiste quindi la seria possibilità che la riscossione coattiva, che è la risposta estrema all'evasione fiscale, ma che ne rende credibile il contrasto, risulti estremamente depotenziata.

E questo nonostante altri strumenti, pure previsti dalla delega, quali il progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento per velocizzare l'avvio delle azioni cautelari ed esecutive, così come l'estensione del termine di efficacia degli atti di riscossione e l'ampliamento del ricorso alle tecnologie più evolute e all'interoperabilità dei sistemi e del patrimonio informativo, sarebbero invece in grado di garantire una maggior efficienza nel processo di riscossione.

4. Considerazioni finali

L'attuale sistema fiscale si trova in una crisi gravissima, che ne mette in dubbio sia il funzionamento sia la legittimità. Un sistema che garantisce un'alta pressione fiscale, necessaria a sostenere, in particolare, il sistema di *welfare*, ma che lo fa con una distribuzione dell'onere fiscale così sperequata da risultare intollerabile.

Invece di affrontare alla radice questi problemi, la riforma prevede un insieme di interventi che, se realizzati, rischiano di peggiorare ulteriormente, e in

modo significativo, sotto il profilo dell'equità, dell'efficienza e della stessa razionalità, l'attuale, già compromesso, sistema di regole.

Questo emerge con chiarezza, come si è cercato di dimostrare nei paragrafi precedenti, con riferimento sia alla tassazione dei redditi delle persone fisiche, e in particolare alla riforma dell'Irpef, imposta cardine del nostro ordinamento, sia al contrasto all'evasione fiscale, in ragione in particolare dell'estensione eccessiva dell'adempimento collaborativo, accompagnato da misure premiali di sapore condonizio e dell'introduzione di strumenti come il concordato preventivo biennale. Nella stessa direzione si muove, in larga parte, la riforma della riscossione, con l'operare congiunto dell'istituto del discarico automatico e della pianificazione dei crediti verso cui dirigere l'intervento di recupero. Nella stessa direzione va la codificazione di fatto dei condoni, attraverso la loro esplicita considerazione come elementi sistemici dell'ordinamento, per quanto riguarda in particolare i tributi locali e regionali e tutte le fasi del contenzioso tributario.

L'analisi compiuta, concentrata solo su alcuni, per quanto cruciali, degli articoli in cui si sviluppa la legge delega, è un'analisi parziale. Ma il giudizio che se ne trae è inequivocabile: le iniquità del sistema, e principalmente la distanza nel trattamento riservato a chi è assoggettato a regimi di tassazione alla fonte, operati da un sostituto di imposta, e chi invece no, rischia di approfondirsi ulteriormente, indebolendo lo strumento democratico per eccellenza, la tassazione appunto, senza la quale non esiste il bene comune, non esiste la collettività.

Il contrasto dell'evasione e i reati tributari*

di Fabio Di Vizio

Lo studio esamina in modo pratico e completo i fenomeni di evasione di imposta rilevanti per le fattispecie penali, soffermandosi su forme e metodi di evasione tributaria contrastati dalle singole fattispecie di infedeltà e frode fiscale ed analizzando le regole probatorie e le presunzioni tributarie, nonché le problematiche investigative nel contrasto dei reati tributari.

1. Considerazioni introduttive / 2. Il perimetro dell'evasione di imposta rilevante per le fattispecie penali dichiarative del d.lgs n. 74/2000 / 2.1. Premessa: dalla diversità della regola di giudizio alla diversità della regola da applicare / 2.2. Le norme definitorie / 2.2.1. L'art. 1, lett. b e f, d.lgs n. 74/2000: elementi attivi e passivi e imposta evasa nella prospettiva penale "fattuale" / 2.2.2. Le rettifiche di perdite e l'imposta evasa teorica: la ricostruzione della capacità contributiva effettiva / 2.2.3. La nozione settoriale di evasione d'imposta di rilievo penale: l'abuso del diritto / 2.2.3.1. Stock lending agreement / 2.2.3.2. Scissione proporzionale, conferimento di bene e cessione di quote societarie / 2.2.3.3. Scissione parziale, conferimento di beni e cessioni di quote / 2.2.3.4. Conclusioni / 2.2.4. La nozione speciale di evasione d'imposta di rilievo per la dichiarazione infedele: art. 4, commi 1-bis e 1-ter, d.lgs n. 74/2000 / 3. L'accertamento dell'imposta evasa / 3.1. Le presunzioni tributarie e le prove penali / 3.2. L'accertamento induttivo e dati bancari alla prova della specifica e autonoma valutazione da parte del giudice / 3.3. Le condizioni di deducibilità dei costi "neri" / 3.4. La detraibilità dell'IVA assolta per rivalsa sugli acquisti in caso di accertamenti induttivi / 4. Le forme e i metodi di evasione tributaria contrastati dalle singole fattispecie di infedeltà e frode fiscale / 4.1. La dichiarazione infedele / 4.2. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici / 4.3. La dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti / 4.4. Il delitto ex art. 8 d.lgs n. 74/2000 / 5. L'ultima riforma dei reati tributari: cenni / 5.1. La frode fiscale ex art. 2 d.lgs n. 74/2000 / 5.2. Il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ex art. 8 d.lgs n. 74/2000 / 5.3. Altri delitti "inaspriti": la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ex art. 3 d.lgs n. 74/2000, l'occultamento o distruzione di documenti contabili ex art. 10 d.lgs n. 74/2000 e le omesse dichiarazioni ex artt. 5, comma 1, e 5, comma 1-bis, d.lgs n. 74/2000 / 5.4. La dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs n. 74/2000 / 6. Tecniche di indagine / 6.1. I documenti e gli elementi di prova formati fuori del processo penale / 6.1.1. Il verbale di constatazione e le dichiarazioni del funzionario dell'Agenzia delle entrate / 6.1.2. L'accertamento induttivo / 6.1.3. Il precedente giudicato penale / 6.1.4. L'acquisizione al fascicolo processuale della dichiarazione fiscale / 6.2. I mezzi di ricerca della prova / 6.2.1. La perquisizione e il sequestro / 6.2.2. L'estrazione e la lettura dei dati archiviati in un supporto informatico / 6.2.3. Il sequestro di dati in precedenza memorizzati su server stranieri e acquisiti in sede amministrativa con poteri ispettivi dall'organo di polizia tributaria / 6.2.4. La speciale perquisizione locale prevista dall'art. 33 l. n. 4/1929 / 6.2.5. Le intercettazioni di conversazioni e comunicazioni

* Testò riveduto e aggiornato della relazione *L'efficienza investigativa nel contrasto dei reati tributari: tra norme definitorie, regole probatorie e fenomeni di evasione penale*, tenuta in data 11 luglio 2023 dall'Autore al corso P23050 su "I Reati Tributari".

1. Considerazioni introduttive

L'accertamento del fatto e la valutazione della prova nei reati tributari presentano peculiarità sviluppate, ma che non vanno enfatizzate per non scivolare in "particolarismi" normativi dei quali non si avverte alcun bisogno e che finirebbero per esporre a crisi di sistematicità l'intero impianto disciplinare, di per sé già interessato da stress conseguenti alle continue revisioni. Va riconosciuto, piuttosto, che la relazione naturale di interscambio con l'accertamento amministrativo sollecita un'attenzione particolare rispetto alle potenzialità informative che possono trarsi dalle verifiche extra-penali, sollecitando un'organizzazione delle indagini orientata a non disperdere materiale utile, senza trascurarne i profili problematici; ciò conforta l'opinione per cui anche, anzi specialmente nella fase delle indagini preliminari è imprescindibile delineare linee-guida e riconoscere limiti che, nel rispetto della necessità di raccolta del materiale da utilizzare nel momento del giudizio, garantiscano il rispetto dei principi inderogabili del nostro ordinamento. Se risponde a osservazione scontata quella per cui la prospettiva processuale deve essere già ben presente all'inquirente al momento delle indagini, questo non toglie che ciò deve indurre il magistrato inquirente che si confronti con la materia penal-tributaria a compiere scelte capaci di indagare e rappresentare con la massima precisione esigibile, oltre che con elevato livello di persuasività, il fatto criminoso da perseguire, governando le più efficienti tecniche di individuazione, selezione e raccordo degli elementi durante la fase dell'investigazione penale e

il loro appropriato "trasferimento" nel confronto dibattimentale, ove le regole di analisi e di elaborazione logica trovano sintesi normativa e guida nei precetti dell'art. 192 cpp.

Una riflessione sulle tecniche di indagine in materia di reati tributari, dunque, che aspiri a oltrepassare la generica illustrazione degli strumenti a disposizione dell'inquirente (dall'acquisizione di elementi con attitudine probatoria tratti da verifiche e accertamenti svolti in sede amministrativa, da banche dati e applicativi informatici¹, da mezzi di ricerca della prova e dalla collaborazione giudiziaria internazionale sino agli strumenti di contrasto dei patrimoni illeciti e alle misure cautelari attivabili) presuppone la definizione dei fenomeni che inverano l'evasione fiscale nelle forme penalmente tipizzate. Tenendo presente che la politica criminale nazionale in materia tributaria è in preda a repentini ripensamenti sulle stesse strategie di fondo del miglior contrasto dell'evasione fiscale². Per avvedersene basta considerare l'evoluzione intervenuta nel breve volgere di neppure un lustro, tra il 2015 e il 2019.

Nel quadro di una spiccata sensibilità verso le esigenze della crescita, la relazione illustrativa della revisione del sistema sanzionatorio penale operata con il d.lgs n. 158/2015 sottolineava alcuni obiettivi dell'intervento: (i) la limitazione dell'area di intervento della sanzione penale ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati in particolare nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo; (ii) la riduzione delle

1. Per un quadro completo delle principali banche dati utilizzate in campo economico-finanziario nonché degli applicativi informatici, alcuni autonomamente sviluppati dalla Guardia di Finanza (fra cui A.M.I.C.O., A.M.I.C.O. plus, S.I.VA.2, C.E.TE., S.C.O.P.R.O., S.I.A.C., S.I.A.F., S.I.R.O., A.F.IVA), altri acquisiti dalle agenzie fiscali, si rinvia alla circolare n. 1/2018 del 27 novembre 2017 della GdF («Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali»), con particolare riferimento alla parte I, cap. 6, par. 7. Tra le banche dati di uso più frequente, si citano: RADAR ("Ricerca e Analisi Decisionale per l'Accertamento dei Redditi"); A.R.C.A. WEB ("Analisi di rischio contribuenti anomali"); SO.NO.RE. ("Soggetti Non Residenti"); Spesometro integrato; Infocamere; Sis.Ter. ("Banca dati del Sistema Informativo del Territorio"); E.B.R. ("European Business Register"); Orbis; Mint Global; Mint Italy; Legilux; Infocamere/Telemaco; R.e.t.i. ("Richiesta Elenchi Titolari di Partita IVA"); Anagrafe Tributaria, in tema di esterovestizione e stabile organizzazione; TP Catalyst, in materia di *transfer price*; S.I.A.F. ("Sistema Informativo Anti-Frode"), S.I.Va. 2 ("Sistema Informativo Valutario"), S.I.R.O. ("Supporto Informativo Ricerche Operative"), Anagrafe Tributaria - Ser.P.I.Co. ("Servizio. Per le Informazioni sul Contribuente"), Molecola.

2. La direttiva UE 2017/1371, nota come "direttiva PIF", relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale, obbliga gli Stati membri: a sanzionare penalmente le frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione europea identificate – secondo quanto stabilito dall'art. 3, § 2, rispettivamente alle lettere *a* e *b* e alle lettere *c* e *d* – nelle frodi in materia di spese, ripartite in frodi in materia di spese non relative e relative agli appalti, e nelle frodi in materia di entrate, a loro volta distinte in frodi in materia di entrate non derivanti e derivanti dalle risorse provenienti dall'IVA; ad adottare le misure necessarie rispetto agli altri reati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione individuati – ai sensi dell'art. 4 – nel riciclaggio, nella corruzione passiva e attiva e nell'appropriazione indebita; a intervenire su alcune disposizioni generali relative – come previsto dal titolo III – alla frode e agli altri reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, con particolare riguardo a istigazione, favoreggiamento, concorso di persone e tentativo, responsabilità da reato degli enti, confisca e termini di prescrizione. Per un quadro generale sul contenuto della direttiva PIF, cfr. E. Basile, *Brevi note sulla nuova direttiva PIF*, in *Dir. pen. cont.*, n. 12/2017, p. 63; S.M. Ronco, *Frodi 'gravi' IVA e tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea: quali ricadute nell'ordinamento interno alla luce della direttiva 2017/1371 del 5 luglio 2017*, in *Arch. pen.*, n. 3/2017 (<file:///C:/Users/avvst/Downloads/web.11.2017.Dall'Europa.Direttiva.Ronco.pdf>). Per una riflessione sul processo di "europeizzazione del diritto penale", M. Lanotte, *Sistema penale-tributario per la protezione degli interessi finanziari europei: adeguato e rispondente agli obblighi comunitari?*, in *Sist. pen.*, n. 3/2021, p. 109.

fattispecie penali, anche attraverso un ripensamento e una rimodulazione delle soglie di punibilità; (iii) l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità per garantire una più efficace risposta della magistratura ai fatti di reato; (iv) l'attribuzione all'impianto sanzionatorio amministrativo della repressione delle condotte connotate, in linea di principio, da un disvalore minore. Inoltre, nel dialogo privilegiato tra amministrazione finanziaria e contribuenti di maggiori dimensioni, la più intensa interlocuzione tra tali soggetti e il rafforzamento della «certezza» del diritto tributario si delineavano chiaramente quali beni-funzione rispetto a ulteriori vantaggi, con tempi di godimento differenziati: nel breve termine, i medi e grandi contribuenti avrebbero dovuto vedere rafforzata la possibilità di effettuare le scelte economiche in un «contesto caratterizzato da maggiore certezza»; nel medio-lungo termine, l'amministrazione finanziaria aspirava ad accrescere il livello di adeguamento spontaneo degli obblighi fiscali da parte dei suoi contribuenti. Certezza giuridica e sicurezza economica si profilavano quali endiadi indissolubili, con funzionalizzazione della prima alle esigenze della seconda. In questa logica si inquadrava anche l'intervento del d.lgs n. 128/2015 per la parte relativa all'abuso del diritto, codificato come principio del diritto tributario e, a un tempo, depenalizzato per «comando» normativo. Non dissimile ispirazione si respirava in seno al più generale intervento di revisione del sistema sanzionatorio penale tributario ex d.lgs n. 158/2015, ove prioritaria diventava la salvaguardia della libertà di intrapresa economica, introducendo, per le ipotesi di infedeltà non fraudolenta, vaste aree di non punibilità dinanzi alla generalizzata opinabilità di molte regole tributarie.

La l. n. 157/2019 (legge di conversione del dl 26 ottobre 2019, n. 124) si è mossa nel contesto di un generale accrescimento della severità della risposta sanzionatoria, con svolta consistente nell'impostazione repressiva, contribuendo ad accrescere la centralità della componente tributaria in seno al diritto penale dell'economia e a dotarla di strumenti di reazione maggiormente regolabili rispetto alle diverse forme di evasione. Molteplici sono le direttrici fondamentali che consentono di ricostruire l'intelaiatura dell'intervento: (i) l'innalzamento delle pene edittali, minime e massime, della più parte delle fattispecie penali tributarie, anche quelle a struttura non fraudolenta (pur se, in taluni casi, di importo più contenuto di quanto ipotizzato nel decreto di urgenza), accompagnato talora dall'enucleazione di ipotesi circostanziali

attenuate; (ii) l'abbassamento delle soglie di rilevanza penale dell'imposta evasa o dell'imponibile sottratto all'imposizione per il solo delitto di dichiarazione infedele previsto dall'art. 4 d.lgs n. 74/2000, impostazione però derelitta (rispetto all'iniziale dl n. 124 cit.) per i reati di omesso versamento ex artt. 10-*bis* e 10-*ter* d.lgs n. 74/2000; (iii) l'abbandono dell'enucleazione di una nuova fattispecie penale collegata all'estensione del *reverse charme* per contrastare le pratiche di illecita somministrazione di manodopera (come ipotizzato nella versione originaria del dl n. 124/2019), «sostituita» dall'innovativa previsione di una causa di non punibilità ex art. 13, comma 2, d.lgs n. 74/2000 anche per i delitti di frode di cui agli artt. 2 e 3 d.lgs n. 74/2000 (al pari dei reati di cui agli artt. 4 e 5) per effetto dell'art. 39, comma 1, lett. *q-bis* del dl n. 124/2019; (iv) l'estensione della misura patrimoniale della confisca allargata, prevista dall'art. 240-*bis* cp, a peculiari figure di reati tributari, delimitati da elementi di ulteriore specificazione indicati dal nuovo art. 12-*ter* d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 (art. 39, lett. *q*, dl n. 124/2019); (v) l'innesto nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato (nuovo art. 25-*quinqüesdecies* d.lgs 8 giugno 2001, n. 231) di un novero di delitti tributari, ampliato rispetto all'unico delitto prospettato dal dl n. 124/2019 (l'art. 2 d.lgs n. 74/2000), ora espressamente esteso anche alla forma attenuata ex art. 2, comma 2-*bis*, d.lgs n. 74/2000, alla dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ex art. 3 d.lgs n. 74/2000, all'emissione di fatture per operazioni inesistenti ex artt. 8, comma 1, e 2-*bis* d.lgs n. 74/2000, e alla sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte ex art. 11 d.lgs n. 74/2000.

Da ultimo, l'art. 23 del dl 30 marzo 2023, n. 34 (conv., con mod., dalla l. 26 maggio 2023, n. 56, in G.U. 29 maggio 2023, n. 124), con un intervento che ha registrato alcune ragioni di critica già nella fase della conversione parlamentare³, ha ancora stabilito che i reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1 del d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 non sono punibili quando le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente secondo le modalità e nei termini previsti dall'art. 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252 della legge 29 dicembre 2022, n. 197, purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello.

È stato scritto, ricordando la lezione di Vittorio Occorsio, che «il metodo investigativo deve cambiare a seconda del suo oggetto: non è possibile utilizzare lo

3. G.L. Gatta, «Tregua fiscale» e nuova causa di non punibilità dei reati tributari attivabile fino al giudizio d'appello. E il PNRR?, in *Sist. pen.*, 12 aprile 2023.

stesso strumento investigativo per investigare oggetti diversi»⁴. L'osservazione appare calzante nella materia penal-tributaria, nella quale l'oggetto è l'evasione, fenomeno che evolve incessantemente e si conforma alla specificità delle regole tributarie, un vero coacervo di discipline nel quale i principi generali cedono alla regola del caso e alle ragioni della deroga, tra difesa della ragione fiscale e resa all'impotenza nel garantirne la generalizzata soddisfazione. A questo assetto, poi, si aggiunge la particolarità del funzionamento delle regole tributarie nel contesto penalistico, nel quale le garanzie individuali riemergono, fortunatamente, con forza maggiore rispetto al procedimento amministrativo. Le finalità dei due accertamenti restano sensibilmente diverse: il recupero del *quantum* evaso nel procedimento tributario; l'accertamento, oltre ogni ragionevole dubbio, dell'attribuibilità o meno della condotta illecita all'imputato, la sua colpevolezza e la sanzionabilità nel processo penale.

Qualsiasi indagine tributaria retta dall'efficienza presuppone la piena conoscenza del fenomeno da contrastare: ciò presuppone che siano chiari i meccanismi e i dettami che governano l'insorgere del debito erariale di rilievo penale e del suo inadempimento, così come le regole della prova di quest'ultimo, di modo da assicurare la raccolta delle fonti di prova, anzitutto, attraverso la non dispersione di elementi suscettibili di inverarsi in prove processuali. La comprensione di tale necessità permette di accelerare la scoperta delle tracce del debito tributario inadempito, senza dissolvere energie e materiali a disposizione. Tanto più in un contesto procedurale come quello attuale nel quale le inchieste, anche quelle più complesse, quali sono tipicamente le indagini tributarie, necessitano di rapidità e di estrema completezza, dovendo consentire di acquisire compendi indiziari di consistenza tale da superare il preliminare vaglio giudiziale sulla probabilità di condanna. Cosicché se l'indagine è richiesta, da subito, di visione probatoria prospettica, le regole probatorie diventano la prima disciplina che conforma le scelte investigative.

Non potendo in questa sede ripercorrere le regole di funzionamento delle specifiche obbligazioni tributarie presidiate penalmente, dal momento della nascita, sino all'adempimento, anche coattivo⁵, prima di definire le corrette condizioni di impiego degli strumenti di indagine a disposizione per favorirne la scoperta e la prova (concentrata sui profili problematici più consueti riscontrati nella prassi giudiziaria), si muoverà dalla definizione del perimetro normativo dell'evasione di imposta penalmente rilevante, delle regole probatorie di accertamento e delle diverse forme di evasione presupposte dai reati tributari, almeno di quelli dichiarativi incentrati sull'infedeltà e sulla frodolenza. È su questi obiettivi e muovendo dalla conoscenza di tali regole, del resto, che potrà essere efficientemente calibrato l'impegno di indagine. Con un'ultima avvertenza: non potrà prescindersi, nel percorso ricostruttivo, da una prioritaria considerazione dell'insegnamento giurisprudenziale, che sebbene non sempre soddisfacente rispetto alle inquietudini sistematiche della esegesi dottrina penale, appare un riferimento fondamentale nella prospettiva di qualsiasi inchiesta penale.

2. Il perimetro dell'evasione di imposta rilevante per le fattispecie penali dichiarative del d.lgs n. 74/2000

2.1. Premessa: dalla diversità della regola di giudizio alla diversità della regola da applicare

L'obbligazione tributaria e, con essa, il debito d'imposta⁶ sorgono al verificarsi di situazioni di fatto integranti presupposti oggettivi e soggettivi, di contenuto variabile.

Il debito d'imposta presidiato dalle fattispecie penali delineate in seno al d.lgs n. 74/2000 afferrisce unicamente alle imposte dirette IRPEF e IRES, e

4. G. Salvi, *La giurisdizione, la questione del cyberspace e della sovranità digitale europea*, in Aa.Vv., *Criminalità informatica e Intelligenza artificiale*, in *Quaderno della Rivista Trimestrale della Scuola di Perfezionamento per le Forze di Polizia*, II/2022, p. 9.

5. Sia consentito il rinvio a F. Di Vizio, *Questioni controverse e mito della certezza in materia di frodi fiscali*, in *DisCrimen*, 20 luglio 2018, elaborato nel quale – ripercorrendo il presupposto di imposta, i soggetti passivi, la base imponibile, i criteri di determinazione di essa, il sistema di liquidazione dell'imposta dovuta – si offre un quadro di sintesi utile per l'individuazione della nozione di debito di imposta presupposta dal d.lgs n. 74/2000 e di inadempimento di esso, base delle fattispecie penali esaminate in questo scritto.

6. Tra i tributi, l'imposta identifica un prelievo coattivo di ricchezza per soddisfare bisogni pubblici, al di fuori di una diretta relazione sinallagmatica, all'incontrario caratteristica delle tasse (corrispettivi dovuti dal cittadino alla p.a. in ragione di un servizio o di un bene al medesimo fornito dalla prima) o di beneficio diretto e indiretto, propria dei contributi (prelievi coattivi finalizzati all'esecuzione di un'opera pubblica e giustificati per il beneficio, almeno indiretto, che proverrà da essa al soggetto passivo); le imposte finanziano genericamente una serie di beni e servizi che la pubblica amministrazione mette a disposizione della collettività. Mentre le imposte dirette gravano "direttamente" il reddito o il patrimonio del soggetto passivo e sono dovute per il solo fatto del possesso del primo o della detenzione del secondo, quali manifestazioni espresse e immediate della capacità contributiva del soggetto passivo, le imposte indirette interessano le manifestazioni indirette di essa, incidendo sull'utilizzo in ambiente sociale (trasferimento o consumo) della ricchezza.

all'imposta indiretta sul valore aggiunto. L'IRAP⁷ non è un'imposta diretta in senso tecnico e, dunque, il d.lgs n. 74/2000 non conferisce rilevanza penale alla sua evasione⁸. Un'eccezione è rappresentata dalle fattispecie penali dell'indebita compensazione *ex art. 10-quater* d.lgs n. 74/2000, per le quali la giurisprudenza di legittimità⁹, non senza la contrarietà della dottrina, ritiene che a essere presidiato sia lo strumento della compensazione (verticale, riguardante crediti e debiti per tributi di natura omogenea, e orizzontale, concernente crediti e debiti di imposta di natura diversa, anche non afferenti alle imposte dirette o all'IVA) disciplinato dall'art. 17 d.lgs n. 241/1997; ragione per cui la riprovaione penalistica, quindi, si estende a tutti i titoli di debito compensabili con il meccanismo anzidetto, ivi compresi i mancati versamenti di somme per debiti diversi dalle imposte dirette e dall'IVA¹⁰, in quanto l'essenza della condotta non è rappresentata dall'utilizzo o meno del modello F24, dall'omogeneità o eterogeneità delle imposte compensate o dal rispetto del limite temporale della detraibilità del credito, ma dal ricorso a un istituto applicato nonostante l'assenza di un valido titolo, per cui a rilevare, più che la dimensione formale, è la natura sostanziale dell'operazione realizzata.

L'evasione fiscale si realizza in diverse forme ma, al fondo, identifica una comune condizione: quella di chi si sottrae all'adempimento di obblighi tributari, formali e sostanziali, connessi ai presupposti già sorti

dell'imposizione¹¹ e riconosciuti per tali dalla norma tributaria¹². L'evasione può essere, poi, il risultato di ulteriori comportamenti funzionali a ostacolare l'accertamento di un'obbligazione tributaria già sorta e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria. Sono queste le condotte di frode fiscale connotate da un particolare disvalore giuridico, quali comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti *insidiososi* anche rispetto all'attività di controllo, avversate da fattispecie penali che contrastano le diverse forme di inganno all'interesse dello Stato alla percezione del gettito erariale, alla trasparenza fiscale o al corretto funzionamento della procedura di riscossione.

La nozione di evasione fiscale che l'operatore del diritto penal-tributario è chiamato a governare ha contenuti asimmetrici a seconda che vengano in rilievo fattispecie di infedeltà e di frode.

2.2. Le norme definitorie

2.2.1. L'art. 1, lett. b e f, d.lgs n. 74/2000: elementi attivi e passivi e imposta evasa nella prospettiva penale "fattuale"

Per delineare la base di definizione dell'imposta evasa di rilievo penale, solo l'art. 1 del d.lgs

7. L'imposta regionale sulle attività produttive esercitate nel territorio della regione ha carattere reale e non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi (art. 1 d.lgs n. 446/1997). Il presupposto dell'imposta è «l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi» (art. 2 d.lgs n. 446/1997). L'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione (art. 4 d.lgs n. 446/1997), determinata secondo i criteri definiti dagli artt. 5-12 d.lgs n. 446/1997.

8. Cass., sez. III, n. 12810/2016, *Monaco*, Rv. 266486, esclude che l'IRAP sia un'imposta sui redditi in senso tecnico (*Id.*, n. 11147/2012, *Prati*, Rv. 252359, e nn. 47107/2018, 39678/2018, 37855/2017).

9. Cass., sez. III, n. 5177/2015 aderisce a tale opinione, ritenendo che il rapporto tra il delitto di truffa e quello contemplato dalla disposizione tributaria vada risolto in termini di concorso apparente di norme a favore di quest'ultima, come già ritenuto in passato (Cass., sez. II, n. 35968/2009, *Cecconi*, Rv. 245586), riferibile anche alle compensazioni riguardanti crediti previdenziali (*cf.* Cass., sez. II, n. 22191/2014, *Libertone*, Rv. 259578, in linea con sez. unite, n. 1235/2011, *Giordano*, Rv. 248865).

10. Cass., n. 42462/2010, Rv. 248754; Cass., n. 27992/2020. Da ultimo: Cass., n. 22372/2023; Cass., n. 552/2023, per la quale il reato di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater d.lgs n. 74/2000 riguarda l'omesso versamento di somme di denaro attinente a debiti sia tributari sia di altra natura, per il cui pagamento debba essere utilizzato il modello di versamento unitario (Cass.: sez. III, n. 23083 del 22 febbraio 2022, *Beoni*, Rv. 283236; n. 389/2021, *Scalvini*, Rv. 280776; n. 13149/2020, *Bonelli*, Rv. 279118 - 01; n. 8689/2019, *Dalla Torre*, Rv. 275015; n. 5934/2019, *Giannino*, Rv. 275833), così superando il precedente contrario orientamento espresso in una sola occasione (Cass., sez. I, n. 38042/2019, *Santoro*, Rv. 278825). Richiamando l'art. 17 d.lgs 9 luglio 1997, n. 241, rende applicabile la fattispecie anche alle ipotesi di indebita compensazione tra crediti risultanti da dichiarazioni fiscali e altre imposte, contributi previdenziali e assistenziali, premi INAIL e altre somme dovute allo Stato, alle Regioni, agli enti locali o ad altri enti. Per un recente commento, C. Santoriello, *Confermata l'indebita compensazione per debiti previdenziali ed assistenziali*, in *Fisco*, 2022, n. 40, p. 3873, nota a Cass. pen., sez. feriale, 16 agosto 2022, n. 33893. Sul tema *cf.* anche M. Basilavecchia, *Credito 'riportato' ma inesistente: rilevanza penale dell'utilizzo*, in *Corr. trib.*, n. 3/2011, p. 212; A. Scarcella, *Estensibilità del reato di indebita compensazione di crediti IVA anche ai casi di compensazione 'verticale'*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 137; A. Perrone, *Limiti di applicabilità del reato previsto dall'art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000: un opinabile orientamento della Suprema Corte*, *ivi*, p. 142.

11. Per le imposte sui redditi, tali presupposti sono il possesso dei redditi in denaro o in natura da parte delle persone fisiche, soggetti assimilati e delle società di capitali; per l'IVA, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o di arti e professioni e le importazioni da chiunque effettuate.

12. Le situazioni di fatto scaturigini dell'obbligazione tributaria rilevano in quanto riconosciute da norme tributarie, che a loro volta definiscono il soggetto passivo, l'imponibile, le aliquote, i criteri di classificazione, di imputazione, con ulteriori forme e contenuti di rilievo giuridico.

n. 74/2000, nella versione introdotta dal d.lgs n. 158/2015 (anche allo scopo di chiarire la portata dei termini impiegati nei titoli successivi del decreto), ha precisato compiutamente che nella nozione di «elementi attivi o passivi» (art. 1, lett. b, d.lgs n. 74/2000) si intendono «le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta». L'assenza di tale ultimo inciso aveva persuaso¹³ a escludere la rilevanza penale delle condotte afferenti immediatamente alle componenti che incidevano sull'imposta lorda già calcolata, ossia le indebite detrazioni. Era il caso della predisposizione di documenti avvaloranti il pagamento di imposte estere per importi maggiori di quelli reali, l'attribuzione di un credito di imposta sui dividendi non spettante, il rilascio a un fornitore di una dichiarazione liberatoria infondata con applicazione di un'IVA agevolata¹⁴. Almeno con riferimento ai fatti antecedenti all'entrata in vigore della riforma del 2015, dunque, la precisazione è stata rilevante¹⁵, oltrepassando la semplice chiarificazione.

Il termine «elementi attivi» compare in seno alle fattispecie penali previste dagli artt. 3, 4 e 11, comma 2 del d.lgs n. 74/2000; l'espressione «elementi passivi» è presente nella descrizione delle fattispecie delineate dagli artt. 2, 3 (per le quali è accompagnata dall'aggettivo «fittizi»), 4 d.lgs n. 74/2000 (accompagnata dall'attributo «inesistenti», quanto a quelli idonei a ridurre la base imponibile, e da quello «reali», quanto a quelli non inerenti né deducibili, irrilevanti ai fini della determinazione dell'imposta evasa e dell'imponibile). L'espressione «crediti e ritenute fittizi», pur riferendosi a componenti che in via gene-

rale dovrebbero ritenersi già comprese nella nozione generale di elementi passivi, è specificamente inserita nella fattispecie ex art. 3 d.lgs n. 74/2000; l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta rileva ai fini della fattispecie in esame (solo) in quanto superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

In base alla previsione dell'art. 1, lett. f, d.lgs n. 74/2000, per «imposta evasa» si intende «la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine».

Va premesso che la nozione penalistica di *debito di imposta* è solo in parte «figlia» di quella amministrativa; quest'ultima, infatti, opera all'esito di controlli e di formali meccanismi probatori presuntivi e tipici del procedimento tributario, impraticabili nel contesto processual-penalistico. Se il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti, o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione (art. 20 d.lgs n. 74/2000), la cd. pregiudiziale tributaria, all'inverso, è stata eliminata sin dal 1982¹⁶.

La Cassazione rammenta stabilmente che il dato fattuale delle componenti che concorrono alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti e della gestione sociale deve prevalere sulle classificazioni e sulle qualifiche formali; ciò significa, occorre rimarcarlo, non tanto che esista «un'imposta

13. R. Lupi, *Sperequazioni tra violazioni riguardanti l'imponibile e violazioni riguardanti la sola imposta*, in Aa.Vv., *Fiscalità di impresa e reati tributari*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000.

14. E. Mastrogiamico, *Osservazioni sul "protocollo di intesa" di Trento sui nuovi reati tributari*, in *Fisco*, n. 12/2002, p. 1830; in precedenza, riteneva estranee alla fattispecie le falsità aventi ad oggetto elementi (quali, gli oneri detraibili di cui all'art. 13-bis TUIR, le ritenute, i crediti d'imposta e i versamenti a saldo e in acconto) che incidevano nella fase di liquidazione del tributo, dopo la determinazione del reddito complessivo (al netto degli oneri deducibili) o della base imponibile IVA.

15. La relazione di accompagnamento dei contenuti del d.lgs n. 158/2015, senza prendere posizioni, ha giustificato l'inciso riferendolo a titolo esemplificativo ai «crediti d'imposta ed alle ritenute», in modo da «evitare rischi in termini di incertezze interpretative e di possibili lacune».

16. La disciplina dei rapporti tra processo penale e processo tributario è stata governata per lungo tempo dal principio della cd. «pregiudiziale tributaria» sancito dall'art. 21, ult. comma, l. 7 gennaio 1929, n. 4, in forza del quale non si poteva dar corso all'azione penale prima che l'accertamento tributario fosse divenuto definitivo. Tale regola aveva vantaggi, ma anche indubbi difetti. Da un lato, si giustificava per la complessità tecnica dell'accertamento dei tributi che sconsigliava l'attribuzione al giudice penale, ritenuto privo delle conoscenze specialistiche; dall'altro, se garantiva certezza e coerenza all'accertamento giurisdizionale in campo tributario, impedendo il formarsi di giudicati contraddittori sul medesimo oggetto processuale, rallentava l'azione penale e produceva una sostanziale inefficacia della relativa sanzione a causa delle lungaggini del rito tributario. L'art. 12, comma 1, l. 7 agosto 1982, n. 516 (cd. «manette agli evasori»), nel contesto di una diversa linea di politica criminale, prevalentemente orientata a perseguire fattispecie prodromiche all'evasione d'imposta, ha introdotto il principio del «doppio binario», disponendo, in deroga all'art. 3 del previgente cpp, che il processo tributario non poteva essere sospeso in pendenza del processo penale.

evasa di invenzione giudiziale” (per la quale sarebbe il giudice a inventare le regole utili alla definizione del presupposto, della base imponibile e del calcolo dell'imposta), ma che nelle vicende penali sussistono limiti all'operatività di regole formali o presuntive rilevanti nel contesto tributario, secondo metodi di accertamento peculiari e principi probatori del tutto caratteristici. È in questo senso, almeno prioritariamente, che viene riproposto, in maniera a volte innegabilmente tralattizia, l'insegnamento per cui l'«imposta evasa» di rilievo penale, come si anticipava, è l'intera imposta dovuta, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente deducibili, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario¹⁷. Ai fini del superamento della soglia di punibilità di cui all'art. 5 d.lgs n. 74, ancora, è ribadito che «spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche a entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario»¹⁸. Nondimeno, se il giudice penale non è vincolato dalle valutazioni compiute in sede di accertamento tributario, lo stesso può, con adeguata motivazione, apprezzare gli elementi induttivi ivi valorizzati, per trarne elementi probatori, idonei a sorreggere il suo convincimento¹⁹.

Nella sentenza *Granata*²⁰, venendo al rapporto tra la regola di giudizio penale e la regola fiscale da applicare, si esclude che il giudice penale sia vincolato ai risultati degli accertamenti effettuati ai sensi dell'art. 39 DPR n. 600/1973 o ai criteri di giudizio previsti dalla legislazione fiscale e civilistica, dovendo ricostruire in modo autonomo e con le regole proprie del processo penale i fatti che danno luogo a responsabilità penale²¹. Il giudice penale, però, non può prescindere dalle specifiche regole stabilite dalla legislazione fiscale per determinare e quantificare l'imponibile dell'imposta sui redditi e quella sul valore ag-

giunto e, dunque, l'imposta evasa: cambia la regola di giudizio, non la regola da applicare. La diversa regola di giudizio può condizionare l'ambito di applicabilità della norma tributaria, ma impone comunque al giudice penale di tenerne conto²². Nondimeno, l'esattezza di questo principio – che per lungo tempo ha rappresentato un architrave del diritto penale tributario e che ha preservato la natura giuridica extra-penale della nozione di evasione – è sempre più esposta a limitazioni, come si cercherà di dettagliare in appresso.

2.2.2. *Le rettifiche di perdite e l'imposta evasa teorica: la ricostruzione della capacità contributiva effettiva*

La previsione dell'art. 1, lett. f, d.lgs n. 74/2000, introdotta con il d.lgs n. 158/2015, delimita la nozione di *imposta evasa* ai fini dei reati tributari. Volendo valorizzare l'effettività del danno arrecato all'erario o, se si preferisce, l'ineffettività sostanziale di tale pregiudizio (solo formalmente prospettabile), essa statuisce che «non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili».

La disposizione evoca la prevalenza della capacità contributiva effettiva, dunque, quale fondamentale principio ispiratore dell'imposizione fiscale, rispetto a errori o mancanze formali. Come osservato in documenti di prassi²³, «con tale integrazione è stato disposto che la determinazione dell'imposta evasa deve riguardare il “reale” risparmio di imposta, dovendosi tener conto, a tal fine, delle perdite effettive conseguite nell'esercizio e/o di quelle maturate negli anni precedenti e ancora utilizzabili». Il riferimento alle perdite rende evidente, anzitutto, che la previsione si applica alle imposte dirette e, in particolare, ai redditi di impresa e di lavoro autonomo; il richiamo, poi, alle perdite pregresse spettanti e utilizzabili limita ulteriormente la portata della previsione ai soggetti che possono beneficiare del riporto di esse. La relazione

17. Cass., sez. III, n. 20678/2012.

18. Cass., sez. III: n. 21213/2008, Rv. 239983; n. 38684/2014, *Agresti*, Rv. 26038901; n. 15899/2016, *Colletta*, Rv. 266817.

19. Cass., sez. III, n. 24225/2023, Rv. 284693 - 01 (fattispecie relativa al reato di omesso versamento dell'IVA, in cui si è ritenuta corretta la decisione che, nel determinare l'imposta evasa, aveva fatto riferimento al calcolo eseguito dall'Agenzia delle entrate, recepito dalla commissione tributaria territoriale). *Cfr.* Cass., sez. III, n. 8319/1994, Rv. 198777 - 01.

20. Cass., sez. III, n. 37094/2015, *Granata*, Rv. 265160.

21. Cass., sez. III: n. 2246/1996, *Zullo*, Rv. 205395; n. 7078/2013, *Piccolo*, Rv. 254852.

22. Cass., nn. 40412/2019 e 40235/2018.

23. Circ. 10 novembre 2015, n. 331248. D.lgs 24 settembre 2015, n. 158, concernente la *Revisione del sistema sanzionatorio - Preliminari direttive operative*, Comando generale della Guardia di Finanza, III Reparto operazioni - Ufficio tutela entrate - Sezione IVA e federalismo fiscale.

illustrativa della riforma del 2015 riferisce a tale previsione la volontà di specificare «che non si considera imposta evasa quella teorica collegata sia ad una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio che all'utilizzo di perdite pregresse spettanti e utilizzabili». Le ipotesi presupposte sono varie. In primo luogo, viene in evidenza il caso in cui nella dichiarazione fiscale venga attestata una perdita fiscale più ingente di quella riconosciuta come effettiva all'esito di una rettifica che lascia, in ogni caso, inalterato il negativo risultato economico del periodo di imposta²⁴. Come osservato²⁵, «ai sensi della novella, l'imposta "teorica" relativa alla maggiore perdita emergente (...) non rileva in sede penale: dunque, il fatto risulta atipico qualora il "vero" risultato del periodo d'imposta sia in ogni caso negativo».

Il riferimento, poi, come notato dall'Ufficio del massimario della Suprema corte²⁶, è anche all'ipotesi in cui l'imposta evasa sia «solo teorica perché "assorbita" (o "ridotta" sotto soglia) dalla perdita di esercizio verificata in quel periodo o negli anni precedenti, utilizzabile ai fini del calcolo degli elementi detraibili per l'esercizio in contestazione»²⁷. In altri termini, ai fini del calcolo dell'imposta evasa occorre tener conto delle perdite eventualmente conseguite nell'esercizio ovvero di quelle pregresse spettanti e utilizzabili, onde l'imposta evasa non è più quel-

la teorica derivante dalla violazione contestata, ma quella effettiva dopo il computo delle perdite pregresse spettanti e utilizzabili. La perimetrazione della nozione di "imposta evasa" certifica, sul piano normativo, la rilevanza delle "perdite", verificando il rispetto delle regole tributarie in materia (ovvero se sono «spettanti e utilizzabili») e, subito dopo, se il loro ammontare incide sul calcolo dell'evasione in maniera tale da determinare o meno il superamento delle soglie. Ne consegue, in buona sostanza, che, se a seguito di un accertamento nei confronti di una società viene ripresa a tassazione una base imponibile, prima di ritenere che il reato sia stato commesso deve verificarsi se in quell'esercizio è in perdita e, pertanto, computando il valore negativo, la base imponibile diminuisca al pari dell'imposta evasa sotto la soglia penale. Ancora, potrebbe verificarsi che il contribuente possa utilizzare perdite degli anni precedenti per l'esercizio in contestazione e quindi, per effetto di tale valore negativo, la rettifica si traduca in un'imposta evasa sotto la relativa soglia penale; la modifica, almeno con riferimento alle perdite pregresse, sembra subordinare la norma penale a quella tributaria in quanto fa riferimento alle perdite «spettanti e utilizzabili»²⁸.

La previsione positivizza anche i risultati dell'orientamento che riferisce alla dichiarazione dei redditi

24. Questo l'ambito applicativo riconosciuto alla previsione, con valenza ricognitiva di un concetto già implicito nella definizione normativa, da Cass., sez. III, n. 44644/2015, per ipotesi di dichiarazione che, pur tenendo conto dei costi fittizi, pur sempre in dichiarazione di una perdita effettiva, verrebbe a risolversi.

25. A. Perini, *La riforma dei reati tributari*, in *Dir. pen. proc.*, n. 1/2016, p. 11, osserva in proposito: «Piuttosto, in siffatte situazioni, la rilevanza penale di simili fenomeni di artificiosa lievitazione della perdita fiscale potrebbe affiorare allorché il contribuente dovesse utilizzare, ai sensi dell'art. 84 T.U.I.R., la summenzionata maggiore perdita in periodi d'imposta successivi. In tale eventualità, infatti, il generico riferimento alle "componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta" – che, come si è detto, è stato introdotto dalla riforma in seno all'art. 1, lett. b, per meglio definire gli "elementi attivi o passivi" – consente di identificare la suddetta fallace maggior perdita, proveniente da esercizi precedenti, come un "elemento passivo fittizio" suscettibile di rilevare penalmente. Tuttavia, in tal caso, a risultare integrata, a nostro giudizio, sarà di regola la fattispecie di dichiarazione infedele di cui all'art. 4, sempre che ne ricorrano gli altri elementi costitutivi e, in particolare, che siano superate le relative soglie di punibilità. Ciò in quanto l'eventuale condotta fraudolenta di supporto alla maggior perdita si manifesterebbe in un periodo d'imposta antecedente rispetto a quello di presentazione della dichiarazione "attiva", in concreto falcidiata dal riporto della perdita fittizia. Con il risultato che, in tale esercizio, il contribuente non si avvarrebbe di un documento falso o di un mezzo fraudolento che, in realtà, risalirebbe a precedenti periodi d'imposta: dunque, egli si limiterebbe a presentare una dichiarazione infedele. È poi chiaro che una tale previsione, per la sua stessa struttura, si attaglia esclusivamente all'imposizione diretta, l'unica rispetto alla quale ha senso parlare di "perdite dell'esercizio" o di "perdite pregresse"».

26. Uff. del Massimario, rel. n. III/05/2015, *Novità legislative: Decreto Legislativo n. 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23*, Roma, 28 ottobre 2015.

27. La relazione del Massimario annota che il venir meno di una pregiudiziale tributaria, infatti, «non preclude la necessità che, in caso di accertamento con adesione o successivo concordato fiscale tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, per potersi discostare dal dato quantitativo convenzionalmente accertato e tener invece conto dell'iniziale pretesa tributaria dell'Erario al fine della verifica del superamento o meno della soglia di punibilità, occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta».

28. I principi passati in rassegna restano validi anche dopo la riforma introdotta con il dl n. 98/2011. Per i soggetti IRPEF rimane immutata la previsione di una traslazione della perdita limitata al quinquennio, mentre per i soggetti IRES questo limite temporale è stato abrogato e sostituito da una restrizione quantitativa nell'utilizzo delle perdite (l'80% del reddito imponibile compensabile). Altri vincoli al riporto sono stati disposti dal legislatore in presenza di proventi esenti, in caso di applicazione di regimi di esenzione del reddito o dell'utile e nei casi di esclusione previsti dall'art. 84 TUIR. Un regime differenziato, inoltre, è previsto per le operazioni straordinarie, il regime della trasparenza fiscale e il consolidato fiscale nazionale.

non il valore di atto negoziale²⁹ ma quello di esternazione di scienza, emendabile³⁰, cui non sarebbe condizionata la compensabilità delle perdite fiscali pregresse e non ancora utilizzate. La mancata o errata indicazione della perdita in sede di dichiarazione, dunque, non ne preclude l'utilizzo³¹. Parimenti, quest'ultimo può essere esteso allo strumento della dichiarazione integrativa, sostitutiva di quella originaria, e alla sede dell'accertamento. Le perdite pregresse non ancora utilizzate, infatti, possono esserlo qualora emergano in seguito ad attività di accertamento maggiori redditi³², in adesione al principio del giusto prelievo parametrato all'effettiva forza economica cui deve tendere l'attività accertatrice dell'a.f. (tenuta ad accertare i tributi effettivamente dovuti in osservanza di tutte le disposizioni normative), ivi compreso il riporto a nuovo delle perdite relative a esercizi precedenti già non utilizzate.

2.2.3. La nozione settoriale di evasione d'imposta di rilievo penale: l'abuso del diritto

In realtà, le riforme del 2015 hanno accresciuto il carattere settoriale della nozione di evasione d'imposta di rilievo penale, ridimensionando l'insegnamento per cui a mutare sarebbe solo la regola di giudizio penale, ma non la regola fiscale da applicare. L'abbandono di una nozione pan-tributaria, in effetti, è marcato. Il d.lgs n. 128/2015 ha introdotto, anzitutto, una disciplina normativa dell'abuso del diritto, che «in omaggio all'indirizzo giurisprudenziale, ha finito per recepire quali criteri direttivi proprio le soluzioni definitive sull'abuso del diritto elaborate dalla giurisprudenza»³³. Una delle più significative novità della riforma del 2015 riposa sulla previsione (art. 10-bis, comma 13, l. n. 212/2000) per cui «le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle

29. Per la sentenza n. 7294/2012 della Cassazione, invece, l'indicazione nella dichiarazione dei redditi costituirebbe espressione di volontà negoziale cui sarebbe condizionato il diritto all'utilizzo della perdita.

30. Secondo la giurisprudenza tributaria di legittimità (*ex multis*, Cass. civ., sez. unite, n. 15063/2002; n. 8153/2003; sez. V, n. 15452/2010), la dichiarazione dei redditi del contribuente affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, alla luce del dPR n. 600/1973 è – in linea di principio – emendabile e ritrattabile quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante a oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. Ciò in quanto la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, e costituisce un momento dell'*iter* procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria. Per la Cassazione, un sistema legislativo che intendesse negare in radice la rettificabilità della dichiarazione darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97, comma 1, Cost.). Tale emendabilità lascia, inoltre, impregiudicato il diritto del contribuente di contestare l'imposizione anche davanti al giudice tributario (Cass., n. 3304/2004). Una diversa tesi verrebbe a collidere con i principi di ragionevolezza, di capacità contributiva e imparzialità della p.a., in quanto, pur nell'esercizio dei suoi poteri di accertamento, l'Erario è tenuto all'osservanza di tali principi e, pertanto, così come accerta un maggior reddito, deve anche tenere conto della mancata parziale utilizzazione delle perdite relative a esercizi precedenti, purché comprese nel quinquennio, in quanto il fine degli organi tributari è accertare il tributo effettivamente dovuto, in osservanza di tutte le previsioni di legge. Né l'interpretazione restrittiva (alla cui stregua la compensazione tra la perdita fiscale non utilizzata e il maggior reddito accertato ai fini dell'imposta sui redditi delle persone giuridiche non potrebbe essere considerata poiché il contribuente può usufruirne solo se l'ha richiesta in sede di dichiarazione e non *ope legis*, onde, una volta che il contribuente ne ha usufruito solo parzialmente, una volta accertato un maggior reddito non si potrebbe far luogo alla compensazione) trova fondamento nella lettera della norma che genericamente prevede, per le società ed enti commerciali, il computo in diminuzione dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi delle perdite di esercizi precedenti, con l'unica condizione che tali perdite siano compensate entro il quinquennio. Peraltro, l'art. 102 dPR n. 600/1973 fa solo generico riferimento al reddito, senza alcun cenno specifico al reddito dichiarato né, tanto meno, a quello accertato. Onde, il principio che «in tema di imposta sul reddito delle persone giuridiche, la possibilità, prevista dall'art. 102 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (numerazione anteriore a quella introdotta dal d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344), di computare la perdita di un periodo di imposta in diminuzione del reddito complessivo di quelli successivi, ma non oltre il quinquennio, non presuppone necessariamente che la relativa richiesta sia avanzata dal contribuente nella dichiarazione dei redditi, dovendo essere presa in considerazione anche in sede di rettifica da parte dell'Ufficio – come peraltro si evince dalla norma, che fa solo generico riferimento al reddito, senza alcun cenno specifico a quello dichiarato od accertato – in quanto, così come la dichiarazione affetta da errore è, in linea di principio, emendabile e ritrattabile se da essa derivi l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, secondo la legge, devono restare a suo carico, allo stesso modo l'Erario, dovendo osservare i principi di ragionevolezza, capacità contributiva ed imparzialità della P.A., è tenuto ad accertare il tributo effettivamente dovuto ed ha, quindi, l'obbligo di procedere a compensazione tra il maggior reddito accertato e la perdita fiscale non utilizzata, nei limiti consentiti dall'art. 102 cit., potendovi altrimenti provvedere il giudice tributario di merito in caso di omissione».

31. In tal senso, *cf.* risoluzione ministeriale n. 10/1429 del 5 novembre 1976; risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 152/E del 4 ottobre 2011, con qualche dubbio per il consolidato fiscale come confermato dalla risoluzione n. 168/E/2007; CTP di Milano, sez. VII, 21 settembre 2011, n. 206.

32. *Cfr.* risoluzione ministeriale n. 10/1429 del 5 novembre 1976; Cass.: nn. 19081/2005, 2477/2013, 6663/2014; circolare Agenzia delle entrate n. 188/E del 16 luglio 1998.

33. A. Carinci e D. Deotto, *D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 - Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing?* (commento alla normativa), in *Fisco*, nn. 32-33/2015, p. 3107.

leggi penali tributarie» – con ciò contraddicendo il diverso approdo cui era pervenuta, da ultimo, la maggioritaria giurisprudenza penale di legittimità³⁴. Con il d.lgs n. 128/2015, la disciplina dell’elusione fiscale e dell’abuso del diritto è stata unificata ed estesa a tutti i tipi di imposte (fatta eccezione per i diritti doganali di cui all’art. 34 dPR n. 43/1973), individuando in detti comportamenti, non opponibili al fisco, la premessa di un’evasione fiscale di mero rilievo amministrativo, che consente all’a.f. di disconoscere i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e d’irrogare anche sanzioni tributarie; situazione, però, non ritenuta meritevole del contrasto offerto dalle leggi penali tributarie³⁵.

La nozione di abuso del diritto è incentrata sui seguenti elementi: (i) la realizzazione di una o più operazioni prive di sostanza economica che, (ii) pur nel rispetto formale delle norme fiscali, (iii) realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti, (iv) in assenza di valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondano a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa ovvero dell’attività professionale del contribuente.

Come ricorda la sentenza della Cassazione n. 40272/2015³⁶, «la norma chiarisce in modo analitico il significato dei termini utilizzati nella definizione sintetica di abuso, specificando cosa debba intendersi per operazioni prive di sostanza economica e per vantaggi fiscali indebiti. In particolare, sono “operazioni prive di sostanza economica” i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. A solo titolo esemplificativo, sono indicati due indici di mancanza di sostanza economica: 1) la non

coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme; 2) la non conformità degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato. Per “vantaggi fiscali indebiti” si considerano, poi, i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario. Deve sussistere, quindi, la violazione della *ratio* delle norme o dei principi generali dell’ordinamento e, soprattutto, di quelli della disciplina tributaria in cui sono collocati gli obblighi e divieti elusi. (*omissis*). Va osservato, altresì, che i vantaggi fiscali indebiti che si realizzano per effetto dell’operazione priva di sostanza economica devono essere fondamentali rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente, nel senso che il perseguimento di tale vantaggio deve essere stato lo scopo essenziale della condotta stessa, cioè in attuazione del criterio direttivo dell’art. 5, comma 1, lettera b), n. 1), della legge delega. La nuova normativa stabilisce che non si considerano abusive, in ogni caso, le “operazioni giustificate da non marginali ragioni extrafiscali”, anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale e funzionale dell’impresa ovvero dell’attività professionale del contribuente. In ossequio a quanto disposto dalla legge delega, il legislatore delegato definisce come ragioni economiche extra fiscali non marginali quelle che, anche di ordine organizzativo o gestionale, rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa ovvero dell’attività professionale del contribuente. A questo riguardo va osservato che la delega fa riferimento solo al miglioramento organizzativo e funzionale dell’azienda del contribuente: si pone perciò il dubbio che dette esigenze

34. Un primo orientamento della Cassazione appariva contrario al riconoscimento del rilievo penale dell’abuso del diritto fiscale (Cass., sez. III, n. 14486/2009). Prima della sentenza n. 7739/2012, la Cassazione si era espressa in senso favorevole con la pronuncia *Ledda* (Cass., sez. III, n. 26723/2011, Rv. 250958), oltre che con la pronuncia *Castagnara* (Cass., sez. III, n. 29724/2010, Rv. 248109). Dopo la sentenza n. 7739/2012 della II sez. penale della Cassazione, la situazione della giurisprudenza pareva essersi consolidata nel senso del riconoscimento della rilevanza penale dell’elusione fiscale legislativamente (pre-)tipizzata, secondo il seguente principio di diritto: «non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge» – *cfr.* Cass.: sez. III, nn. 19100/2013 e 33187/2013; sez. V, n. 36894/2013; sez. IV, n. 7615/2014. Cass., sez. IV, n. 3307/2015, Rv. 262026 - 01, aveva affermato che in materia tributaria nulla ostava, a livello di ordinamento nazionale ed Europeo, alla rilevanza penale dell’abuso del diritto, in ragione del rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost., comma 1) e del principio di progressività dell’imposizione (art. 53 Cost., comma 2), dovendosi desumere da tali principi che il contribuente non poteva trarre indebiti vantaggi fiscali dall’utilizzo in modo distorto di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio fiscale in mancanza di ragioni economicamente apprezzabili che possano giustificare l’operazione: «Dal divieto di abuso del diritto discende, dal punto di vista tributario, l’inopponibilità all’Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall’operazione elusiva, del negozio utilizzato per ottenere un’agevolazione o un risparmio di imposta. Mentre, dal punto di vista penale, discende la rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile, e ciò senza che possa ipotizzarsi alcun contrasto con il principio di legalità: infatti, se tale principio non consente la configurabilità della generale fattispecie della truffa, non è invece ostativo alla configurabilità degli illeciti speciali tributari, basati sulla dichiarazione fiscale e sull’infedeltà contributiva, rispetto a quelle condotte che siano idonee a determinare elusivamente una riduzione o una esclusione della base imponibile (Sezione 3[^], 6 marzo 2013, Proc. Rep. Trib. Roma in proc. Bova)».

35. Art. 10-bis, comma 13, l. n. 212/2000: «Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l’applicazione delle sanzioni amministrative tributarie».

36. *Cfr.* Rv. 264949.

rilevino solo per le attività di tipo imprenditoriale. Per ragioni logiche e sistematiche, il legislatore delegato ha chiarito il dubbio specificando che la norma si applica anche quando l'attività economica del contribuente sia professionale e non imprenditoriale. Vero è che la riconosciuta possibile coesistenza di ragioni economiche extrafiscali con quelle fiscali lascia margini di incertezza sul peso specifico che le une devono assumere rispetto alle altre, affinché possa essere superato il connotato di abusività dell'operazione. Tuttavia, per cogliere la non marginalità delle ragioni extrafiscali occorre guardare all'intrinseca valenza di tali ragioni rispetto al compimento dell'operazione di cui si sindaca l'abusività. In questo senso, le ragioni economiche extrafiscali non marginali sussistono solo se l'operazione non sarebbe stata realizzata in loro assenza. In altri termini, dunque, sarà necessario dimostrare che l'operazione non sarebbe stata compiuta in assenza di tali ragioni. In aderenza al criterio direttivo dell'art. 5, comma 1, lettera b), della legge delega, si ribadisce il principio generale secondo cui il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio di imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica e scegliendo tra gli atti, i fatti e i contratti quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo. La norma sottolinea, quindi, che l'unico limite alla suddetta libertà è costituito dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito. Di qui la già sottolineata delicatezza dell'individuazione delle *rationes* delle norme tributarie ai fini della configurazione dell'abuso. Ad esempio, non è possibile configurare una condotta abusiva laddove il contribuente scelga, per dare luogo all'estinzione di una società, di procedere a una fusione anziché alla liquidazione. È vero che la prima operazione è a carattere neutrale e la seconda ha, invece, natura realizzativa, ma nessuna disposizione tributaria mostra "preferenza" per l'una o l'altra operazione: sono due operazioni messe sullo stesso piano, ancorché disciplinate da regole fiscali diverse. Affinché si configuri un abuso andrà, quindi, dimostrato dall'Amministrazione finanziaria il vantaggio fiscale indebito concretamente conseguito e, cioè, l'aggrimento della *ratio legis* o dei principi dell'ordinamento tributario. È prevista, peraltro, la possibilità per il contribuente di presentare un'istanza di interpello preventivo all'Agenzia delle entrate al fine di conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto».

Se l'individuazione del carattere indebito dei vantaggi fiscali impone un'analisi del loro contrasto con le finalità delle norme e dei principi dell'ordinamento tributario, l'assenza di sostanza economica impone un esame anche giuridico delle operazioni secondo meccanismi di riqualificazione assimilabili a quelli che consentono di identificare una simulazione relativa (si considerino gli elementi sintomatici bivalenti della "non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme" o della "non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato"). Con una differenza che è bene rimarcare: l'abuso del diritto, come definito dalla norma, corrisponde a condotte trasparenti pienamente volute, per tali e proprio in quanto tali. Situazione del tutto diversa da quella delle operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" quali «operazioni apparenti, (...), poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti».

Con articolata sentenza³⁷, immediatamente successiva all'entrata in vigore del d.lgs n. 128/2015, i giudici di legittimità hanno affermato i seguenti principi di diritto, rilevanti ai fini delle fattispecie penali ex artt. 3 e 4 d.lgs n. 74/2000: (i) «non è più configurabile il reato di dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali, in quanto l'art. 10-bis, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare condotte penalmente rilevanti³⁸»; (ii) «la disposizione transitoria di cui all'art. 1, comma quinto, D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, che prevede l'applicazione dell'art. 10-bis l. 27 luglio 2000, n. 212 anche alle condotte commesse anteriormente alla propria entrata in vigore solo se non sia ancora stato notificato un atto impositivo, non impedisce di ritenere non più penalmente rilevanti le condotte fiscalmente elusive integranti mero abuso del diritto, per effetto del comma 13 del medesimo art. 10-bis, in quanto tale comma, realizzando una sostanziale "abolitio criminis", deve operare retroattivamente senza condizioni»; (iii) «in tema di violazioni finanziarie, l'istituto dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-bis l. 27 luglio 2000, n. 212, che, per effetto della modifica introdotta dall'art. 1 del

37. Cass., sez. III, n. 40272/2015, *Mocali*, Rv. 264949.

38. Fattispecie in cui l'esposizione in dichiarazione di elementi passivi nel reddito di impresa a seguito di un contratto di *stock lending* è stata ritenuta condotta non più penalmente rilevante in quanto unicamente elusiva e, quindi, rientrante nella previsione del suddetto "ius superveniens".

D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude ormai la rilevanza penale delle condotte ad esso riconducibili, ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti comportamenti fraudolenti, simulatori o comunque finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cosicché esso non viene mai in rilievo quando i fatti in contestazione integrino le fattispecie penali connotate da tali elementi costitutivi».

Muovendo da queste premesse, non va nascosta la difficoltà di identificare nella fenomenologia delle vicende giudiziarie i connotati autentici dell'operazione di abuso del diritto, divenendo nodale accertare che ad essa corrisponda, oltre che un vantaggio tributario, anche «una effettiva e reale funzione economico-sociale meritevole di tutela per l'ordinamento, tale non potendosi ritenere un'operazione che sia, viceversa, meramente simulata». Ricorre quest'ultimo caso «laddove la operazione costituisca un mero simulacro privo di qualsivoglia effettivo contenuto», situazione che consentirebbe di riconoscere non un'ipotesi di abuso di un pur sussistente e valido negozio giuridico «quanto (...) una vera e propria macchinazione priva di sostanza economica il cui unico scopo, anche attraverso il sapiente utilizzo di strumenti negoziali fra loro collegati, sarebbe quello di raggiungere un indebito vantaggio fiscale»³⁹. Così il principio è stato riconosciuto nel caso di una cessio-

ne di immobile per prezzo incongruo a una società controllata con perdite, la quale aveva poi rivenduto il compendio a prezzo di mercato, evidenziando una plusvalenza assorbita dalla prima⁴⁰. Non può invocarsi l'irrilevanza penal-tributaria dei comportamenti negoziali intesi a conseguire esclusivamente vantaggi fiscali indebiti e non dovuti, ove la condotta elusiva sia tenuta con modalità fraudolente, occultando l'intenzione di raggiungere finalità diverse da quelle che l'ordinamento riconnette all'esercizio delle facoltà in concreto esercitate o rappresentando in maniera mendace le circostanze in presenza delle quali si pone l'azione, nonché nascondendo le particolari e censurabili modalità con cui è stato esercitato il diritto. La condotta di abuso del diritto conserva penale rilevanza solo quando il comportamento esteriore del soggetto presenta – rispetto a ogni altra generica ipotesi di scorretto esercizio di proprie facoltà giuridiche – una connotazione fraudolenta, ingannatoria, che cela la reale struttura della vicenda in cui si cala il comportamento del singolo, ne camuffa i presupposti e le effettive conseguenze⁴¹.

Alla prova dei fatti, l'abuso del diritto potrebbe rivelarsi condizione di dubbia irrilevanza penale: la necessaria condizione di trasparenza dell'operazione, voluta per tale, collide con la difficoltà di gestire in maniera parimenti limpida quanto può rivelare la finalità che l'ordinamento riconosce indebita, tanto da

39. Cass., sez. III, n. 41755/2016 per fattispecie di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs n. 74/2000 riferito all'amministratore di fatto di due società di capitali (una Srl e una Spa) cui era ascritto di aver omesso di dichiarare la plusvalenza di euro 17.259.579,45, realizzata dalla Srl vendendo attrezzature e impianti per l'irradiazione in Sicilia dei segnali televisivi. In particolare, il compendio sarebbe stato ceduto dapprima dalla Srl alla Spa (società, quest'ultima, con ingenti perdite di bilancio e anch'essa controllata dal predetto amministratore) al prezzo di 6.200.000,00 euro, e quindi, a distanza pochi giorni con contratto preliminare e di pochi mesi con contratto definitivo, dalla Spa all'acquirente finale per il prezzo complessivo di 17.500.000,00 euro. In tal modo, per le cospicue perdite di bilancio della Spa, era stata neutralizzata l'imposta che, viceversa, sarebbe stata a carico della Srl se quest'ultima avesse dovuto dichiarare integralmente la plusvalenza a lei riveniente dalla cessione dei detti beni all'acquirente finale.

40. C. Santoriello, *L'abuso del diritto è ancora reato* (nota a sentenza), in *Fisco*, n. 41/2016, p. 3985, in senso parzialmente critico, osserva: «la Cassazione pare andare troppo oltre nella qualificazione di un'operazione (non solo quale elusiva, ma anche) come fraudolenta, posto che riconnette tale qualificazione, non alla semplice inesistenza o fittizietà della vicenda, ma attribuisce rilievo anche alla circostanza che il contratto o l'atto negoziale stipulato del contribuente sia privo di sostanza economica ed abbia come unico scopo quello di giungere ad un indebito risparmio di imposta. La conclusione ci pare contraddittoria e foriera di equivoci: il discrimine fra elusione ed evasione non è dato dal fatto che la condotta del contribuente sia diretta ad ottenere un vantaggio fiscale mediante la predisposizione di configurazioni e collegamenti negoziali privi di ogni ragione imprenditoriale che non sia quella di raggiungere l'abbattimento del carico imponibile, quanto dalla circostanza che in un caso l'operazione, per quanto priva di una sua autonoma consistenza imprenditoriale, sia o meno effettivamente posta in essere – per ritornare all'esempio da noi formulato in precedenza, si parlerà di elusione laddove la società abbia comunque una sua sede all'estero, per quanto tale opzione non aggiunga nulla all'efficienza del sistema produttivo dell'azienda, mentre potrà parlarsi di evasione solo nel caso in cui, a fronte di dichiarazione circa una presunta presenza dell'impresa all'estero, nulla di ciò potrà riscontrarsi».

41. *Ivi*. Osserva l'A.: «Riferita questa affermazione al diritto penale tributario – e richiamando quando previsto dai nuovi artt. 1, lett. g-bis e g-ter, 3 e 4 D.Lgs. n. 74/2000 – deve concludersi nel senso che il confine fra condotte elusive, aventi ai sensi dell'art. 10-bis, comma 13, Legge n. 212/2000 rilevanza solo in sede amministrativa tributaria, e comportamenti posti in essere in violazione della legge penale è segnato dalla circostanza che il contribuente abbia o meno, nella vicenda presa in esame, posto in essere comportamenti fraudolenti, ingannevoli, mendaci nei confronti del Fisco. Se tali circostanze non sono rinvenibili nel caso di specie, allora, alla luce delle nuove formulazioni di cui agli artt. 1, lett. g-bis e g-ter, 3 e 4 D.Lgs. n. 74/2000, deve escludersi comunque la sussistenza di una fattispecie criminosa, quale che sia in sede tributaria la qualificazione che voglia darsi dell'attività negoziale posta in essere dal privato; quando invece il contribuente abbia posto in essere comportamenti dotati di tale capacità ingannatoria ricettiva nei confronti della Amministrazione finanziaria, allora è sicuramente possibile sostenere una sua responsabilità penale per i delitti di dichiarazione fraudolenta e dichiarazione mendace, anche laddove le vicende e le operazioni contrattuali falsamente rappresentate dal contribuente possano avere anche una valenza elusiva ed essere qualificate in termini di abuso del diritto in sede amministrativa».

ricollegarvi sanzioni amministrative; per nascondere tale finalità indebita, non risulterà implausibile che siano occultate, totalmente o parzialmente, l'autentica valenza dell'operazione e la base imponibile. In ogni caso, solo ove non ricorra tale condotta decettiva, ingannatoria e simulatoria l'ordinamento può degradare la riprovazione per una operazione che non ha altro scopo economico se non quello di conseguire un indebito risparmio di imposta. Alcuni esempi potranno dar sostanza a quanto appena osservato, anche se è indubbio che il dettato normativo ha ridimensionato nell'esperienza investigativa le condizioni predisponenti per riconoscere una residua rilevanza penale dell'abuso del diritto tributario "fraudolento".

2.2.3.1. Stock lending agreement⁴²

Al legale rappresentante di Srl di diritto italiano veniva contestato il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs n. 74/2000 perché, nell'anno 2006, al fine di evadere le imposte sui redditi, aveva indicato nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2005 elementi passivi fittizi (euro 8.315.319,31) correlati alla stipula con una società di diritto ceco di un contratto ("*lending agreement*") sottoscritto solo per evadere le imposte sui redditi, conseguendone un risparmio di imposta di oltre 2,8 milioni di euro. In particolare, la società di diritto italiano aveva preso in prestito da quella ceca, con accordo siglato in data 18/21 novembre 2005, la partecipazione azionaria (pari al 38%) che quest'ultima aveva in una società portoghese (con sede a Madeira, integralmente partecipata dalla società ceca) il cui patrimonio era costituito dalla partecipazione – una sola azione, acquistata in data 7 ottobre 2005, del valore di 1 euro – in una società avente sede nelle Isole Vergini, valorizzata nel bilancio 2005 della società portoghese per 170.000.000 euro. L'accordo prevedeva che la società italiana, quale "prestataria" del 38% delle azioni della società portoghese, avesse diritto all'incasso dei dividendi ad esse correlati, conservando invece la società ceca, quale titolare e "prestatore" delle azioni, gli altri diritti, tra i quali il diritto di voto. Al prestito non oneroso dei titoli era legata una pattuizione in forza della quale, laddove la società portoghese avesse deliberato nel 2005 la distribuzione di dividendi in misura inferiore a 6.400.000 euro (nella quota del 38% spettante alla società italiana), la società italiana li avrebbe incassati senza nulla dovere a quella

ceca; a fronte di dividendi distribuiti in misura superiore, invece, la società italiana avrebbe dovuto versare a quella ceca una "commissione" pari al valore dei dividendi incassati, aumentato di una percentuale (9,328%) su tale importo. La società italiana, nel primo caso, avrebbe guadagnato i dividendi e nulla avrebbe dovuto a quella ceca, che avrebbe registrato una perdita netta; nel secondo caso, non solo non avrebbe guadagnato dividendi (dovendo "girarli" a quella ceca), ma avrebbe dovuto corrispondere la "commissione". Tale seconda evenienza – non accidentalmente, a giudizio dei giudici di merito – si era verificata alla data del 30 novembre 2005, quando la società portoghese, chiuso il bilancio con utile, aveva deliberato la distribuzione di tutti i dividendi conseguiti per più di 20.000.000 di euro. Alla società italiana, titolare del diritto alla percezione nella misura proporzionale del 38%, andavano 7.605.845 euro, come da comunicazione che, in data 15 dicembre 2005, la società ceca inoltrava alla controparte. In conseguenza di ciò, la società italiana incassava i dividendi relativi alle azioni ricevute in prestito (tassati in Italia solo nella misura del 5%), pari all'importo di 7.605.845 euro sopra indicato, ma retrocedeva alla società ceca la stessa somma aumentata della commissione concordata, per complessivi 8.315.318,31 euro, contabilizzando ed esponendo l'importo nella dichiarazione fiscale, presentata il 25 ottobre 2006, quale voce di costo. Le operazioni in questione erano finanziariamente regolate tutte, in data 21 dicembre 2005, presso una banca di Lugano, sia per l'accredito dei dividendi da parte della società italiana, sia per il pagamento della commissione da questa alla società ceca. I documenti bancari acquisiti nel corso dell'istruttoria dibattimentale davano conto dell'effettiva movimentazione degli importi, ma non della riferibilità alla società portoghese della somma accreditata a quella italiana. Quest'ultima poteva esporre, nella dichiarazione relativa al 2005, costi per le "commissioni" versate alla società ceca (costi ritenuti fittizi dal giudice di merito) per 8.315.318,31 euro, abbattendo in modo significativo gli utili conseguiti nell'anno e, soprattutto, azzerando un'importante plusvalenza realizzata in tale annualità fiscale, pari a 7.050.727 euro. Dalla stipulazione del contratto di *stock lending*, la società italiana aveva conseguito un risparmio fiscale di 2.802.646,11 euro a fronte di un esborso che, in sostanza, era stato pari alla percentuale del 9,38% corrisposta alla società ceca (euro

42. Schema essenziale dell'operazione: regime agevolato di tassazione dei dividendi prodotti all'estero; regime di deduzione dei costi connessi ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi; dichiarazioni di costi (per trasferimento dei dividendi e pagamento di commissione percentuale in adempimento di scommessa) effettivamente sostenuti con esborso economico che azzerava utili e plusvalenze del periodo e assicura correlativo risparmio di imposta rispetto a una plusvalenza maturata nel periodo.

709.473,31), il prezzo dell'illecita collaborazione secondo i giudici di merito: il valore dei dividendi accreditati alla società italiana era infatti retrocesso integralmente alla società ceca come da accordo, sicché nella contenuta misura di poco più di 700.000 euro – notevolmente inferiore al valore del vantaggio fiscale di quasi 3 milioni di euro – si era determinato l'esito dell'operazione per la società italiana, nel contempo significativamente avvantaggiata sul piano fiscale. Secondo quanto argomentato dalla Corte d'appello, sfruttando il regime di tassazione dei dividendi prodotti all'estero all'epoca vigente (solo il 5% in Italia, ex art. 89 TUIR) e di deduzione dei costi connessi alla loro produzione (in forza del quale «le spese e gli altri componenti negativi (...) sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi», ex art. 109, comma 5, TUIR, come modificato nel 2003), la società italiana, attraverso un contratto di “prestito titoli” avente quale controparte la società di diritto ceco e un contratto, ad esso correlato, di “scommessa sui dividendi” con la medesima società solo apparentemente aleatorio – nella prospettiva accusatoria –, aveva esposto nella dichiarazione dei redditi elementi passivi fittizi per oltre 8 milioni di euro, con conseguente risparmio fiscale di circa 3 milioni di euro.

La Cassazione ha rivalutato l'integrazione della fattispecie penale ex art. 4 d.lgs n. 74/2000, alla luce della nuova disciplina del cd. abuso del diritto, come riformulata dall'art. 10-bis del cd. Statuto del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212), in vigore dal 1° ottobre 2015. La vicenda aveva riguardo a elementi passivi qualificati dai giudici di merito come fittizi, collegati a un'operazione negoziale di cd. *stock lending agreement*, «seppure non inesistenti in natura, in quanto artificialmente creati al solo scopo di essere esposti nella dichiarazione fiscale, senza che essi facessero riferimento ad un'effettiva operatività». Pur non ritenendo di trovarsi dinanzi a contratti simulati in senso civilistico, posto che il prestito di quote e la “scommessa” erano voluti, quanto dinanzi a un contratto nullo per difetto di causa (l'*alea*), i giudici di merito avevano osservato che «il sistema intende(va) punire ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e l'espressione documentale di essa, e non soltanto la mancanza assoluta dell'operazione e la inesistenza “in natura” della voce passiva esposta. Anche ciò che giuridicamente è effettivo, osservano i giudici di merito, può essere senz'altro fraudolento e determinare effetti fittizi se, sul piano economico, non vi è stata affatto l'operazione che le parti di un contratto abbiano convenuto. Ciò che nel caso sarebbe avvenuto,

posto che l'esistenza di un «accordo (...) (che nel suo contenuto effettivo, in nulla aleatorio, non corrispondeva allo schema del contratto stipulato) ammantato da un negozio giuridico formalmente ineccepibile, non lo rende meno fittizio». Il giudice di legittimità ha ritenuto che, a seguito dell'entrata in vigore della nuova disciplina prevista dall'art. 10-bis cit., si trattava proprio di un'operazione priva di sostanza economica, formalmente rispettosa delle norme fiscali, esistente, voluta e volta essenzialmente a realizzare un vantaggio fiscale indebito. Essa rientrava, dunque, entro i confini del nuovo art. 10-bis integrando una condotta abusiva “inopponibile” all'a.f. (legittimata a disconoscere i vantaggi conseguiti dal contribuente applicando i tributi secondo le disposizioni eluse), ma non sanzionata con la nullità dei negozi conclusi dal contribuente, resi solo inefficaci ai fini tributari e non punibile ai sensi delle leggi penali tributarie, ma solo suscettibile di sanzioni amministrative tributarie. La Cassazione ha anche rimarcato che la disciplina dell'abuso del diritto ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti la simulazione o i reati tributari. In particolare, l'evasione e la frode vanno perseguite con gli strumenti che l'ordinamento già offre e se, ad esempio, una situazione configura fattispecie di frode o simulazione regolate dal d.lgs n. 74/2000, l'abuso non può essere invocato. Difatti, «il nuovo art. 10-bis, dello “Statuto” prevede, anzitutto, che l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di disposizioni del d.lgs. n. 74 del 2000, ovvero la violazione di altre disposizioni». Ciò significa, dunque, che l'abuso «per un verso, postula l'assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della fraudolenza». Inoltre, «rimane impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali – sempre naturalmente, che ne sussistano i presupposti – nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguono finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione). Parimenti rimane salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi, che – alla luce delle previsioni della normativa delegata e della possibile formulazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (il cui testo è stato riformulato nello schema di decreto legislativo delegato, approvato dal Consiglio dei Ministri del 22 settembre u.s.) – operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione».

2.2.3.2. Scissione proporzionale, conferimento di bene e cessione di quote societarie⁴³

All'amministratore di una Srl veniva contestato il delitto *ex art. 3 d.lgs n. 74/2000* per avere indicato, nella dichiarazione fiscale della società, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, per euro 12.745.486 ai fini della imposta sui redditi e per euro 66.000.000 ai fini dell'IVA. In dettaglio, secondo l'accusa, nelle scritture contabili della società era stata rappresentata un'operazione di scissione proporzionale simulata, volta a realizzare una struttura societaria interposta, funzionale alla sottrazione all'imposizione di elementi attivi di reddito. Infatti, erano state costituite due nuove società, alle quali poi erano stati conferiti, rispettivamente, tutti gli immobili confluiti nel fondo patrimoniale e un immobile del valore di euro 53.147.749; in seguito, la società di nuova costituzione, dopo aver ceduto l'immobile al prezzo di euro 66.000.000 oltre IVA a una società di *leasing* (che poi lo aveva concesso in locazione ad altra società), era stata ceduta a una società di diritto statunitense non operativa, con sede nel Delaware, estinguendosi e venendo cancellata dal registro delle imprese. Sia la scissione proporzionale che la successiva cessione delle quote erano state considerate come volte esclusivamente a fornire una veste giuridica simulata al negozio sottostante (la cessione della proprietà dell'immobile), che, se compiuto palesemente, avrebbe determinato l'assoggettamento a imposte diverse e più onerose rispetto a quelle applicate alla scissione e cessione di quote. In particolare, l'immobile, iscritto nel bilancio della società conferente per un valore di euro 53.254514,03, era stato ceduto dalla società conferitaria al prezzo di euro 66.000.000 oltre IVA, con una plusvalenza di euro 12.745.485,97, sulla quale sarebbe stata dovuta un'imposta di euro 4.206.810,00. Secondo l'a.f., la scissione era un'operazione elusiva e un negozio nullo per illiceità della causa, il cui unico scopo era di risparmio fiscale volto a eludere una norma imperativa, in quanto l'operazione di scissione e quelle successive erano volte unicamente a procurare il trasferimento della proprietà del suddetto immobile. Altrettanto avevano ritenuto i giudici di merito, rilevando che la società conferente aveva assunto la decisione di cedere l'immobile già prima del

perfezionamento dell'atto di scissione, al prezzo già fissato di euro 66.000.000 oltre IVA (esattamente pari a quello della vendita poi perfezionata): l'operazione, sin dalla costituzione della nuova società, aveva avuto il solo scopo di schermare la vendita dell'immobile ed evitare le imposizioni fiscali conseguenti, occultando la riconducibilità della vendita alla conferente.

La Cassazione⁴⁴, ribadendo il confine tra elusione fiscale, di rilievo amministrativo, ed evasione penale con contenuti simulatori, ha qualificato l'operazione economica – consistente nel trasferimento della proprietà dell'immobile, effettuata non con un negozio di compravendita, ma mediante le suddette operazioni di scissione, costituzione della nuova società, cessione a quest'ultima delle quote della conferente e successiva vendita da parte della cessionaria dell'immobile a favore di soggetto che avrebbe dovuto acquistarne direttamente la proprietà dalla conferente – come reale (essa aveva dato luogo a flussi finanziari effettivi e al trasferimento di diritti) sebbene elusiva, strutturata attraverso uno schermo negoziale articolato allo scopo di conseguire un indebito vantaggio fiscale, in relazione, però, a una operazione economica realmente verificatasi. Andava esclusa, per contro, la ricorrenza di una operazione simulata, nel significato fissato dall'art. 1, lett. *g-bis* del d.lgs n. 74/2000. Secondo tale disposizione, infatti, per «operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente» si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti». Nella specie, sia pure attraverso le ricordate operazioni, il risultato complessivo del trasferimento della proprietà dell'immobile appartenente in origine alla Srl conferente era stato, effettivamente, conseguito, procurandone l'acquisto a favore della società di *leasing*, sicché le operazioni poste in essere non potevano essere considerate «simulate» secondo la nuova definizione del citato comma *g-bis* dell'art. 1 d.lgs n. 74/2000, essendo state realizzate in tutto e non da soggetti fittiziamente interposti; la conferitaria, infatti, dopo la sua costituzione, aveva acquistato effettivamente la proprietà dell'immobile e lo aveva alienato a terzi, percependo il relativo prezzo.

43. Schema essenziale dell'operazione: diverso trattamento fiscale delle operazioni straordinarie societarie (scissione proporzionale, conferimento di immobile alla beneficiaria, cessione delle quote di quest'ultima, poi cancellata ed estinta), in luogo della cessione di immobile da parte della società scissa con generazione di plusvalenza.

44. Cass., n. 48293/2016.

2.2.3.3. Scissione parziale, conferimento di beni e cessioni di quote⁴⁵

Il legale rappresentante di una Srl era stato condannato per il reato previsto dall'art. 4 d.lgs n. 74/2000 perché, al fine di evadere le imposte sui redditi, indicando indebitamente nella dichiarazione dei redditi presentata per l'anno di imposta 2008 una plusvalenza (pari a 2.336.272 euro, conseguita dalla società con l'alienazione dell'intera partecipazione societaria detenuta in altra società) in regime di esenzione parziale (con esenzione pari al 95% della plusvalenza ex art. 87 TUIR) anziché in regime di ordinaria tassazione (quale sarebbe stata soggetta la cessione dei fabbricati e dei terreni agricoli facenti parte del complesso aziendale agricolo della società controllante cedente), ometteva di dichiarare elementi attivi pari a 2.219.458 euro (ossia il 95% della plusvalenza conseguita), con IRES evasa pari a 610.351,00 euro.

La corte territoriale aveva ritenuto la sussistenza degli elementi costitutivi del reato di dichiarazione infedele sul rilievo che la Srl rappresentata dall'imputato, in sede di dichiarazione dei redditi concernenti l'anno di imposta 2008, aveva indicato tra le "variazioni in diminuzione" del risultato economico, in corrispondenza del Rigo RF 46, «Plusvalenze relative a partecipazioni esenti» (art. 87), l'importo di euro 2.219.485,00: tale ammontare costituiva il 95% della plusvalenza patrimoniale (euro 2.336.272,00) conseguita dalla Srl nell'annualità impositiva, con l'alienazione dell'intera partecipazione detenuta nell'altra società. Per contro, tale partecipazione non era meritevole della esenzione prevista dall'art. 87 TUIR, in quanto non sussisteva il necessario requisito previsto dalla lett. d del citato articolo (l'esercizio, da parte della società partecipata, dell'attività di impresa commerciale nel triennio precedente alla cessione della partecipazione)⁴⁶. In realtà, la cessione della partecipazione che la Srl deteneva nella società scissa costituiva la conclusione di una complessa operazione societaria che le parti avevano previsto già nel preliminare di compravendita stipulato in data 21 dicembre 2007, dal quale si evinceva che le parti pro-

mittenti acquirenti erano, nel concreto, interessate ad acquistare dalla Srl partecipante solo parte dei fabbricati e terreni agricoli all'epoca posseduti dalla società scissa con i relativi diritti dell'aiuto PAC («Politica Agricola Comune»), ossia erogazioni di contributi comunitari. Il prezzo della cessione corrispondeva al valore bilancistico dei fabbricati e terreni alla data del 31 dicembre 2007, al netto degli ammortamenti contabilizzati nei vari esercizi. Al preliminare era poi seguito il rogito, una volta realizzata la scissione societaria. Le effettive intenzioni degli acquirenti, in sede di preliminare, erano quelle di acquistare gli immobili del complesso aziendale agricolo di proprietà della Srl partecipante, e non quelle di acquistare quote di una società di capitali del gruppo facente capo alla famiglia dell'amministratore. Per evitare l'ordinaria e corretta tassazione della plusvalenza *de qua*, l'imputato aveva posto in essere l'operazione di scissione parziale della Srl che possedeva gli immobili: tale operazione di scissione era risultata, secondo i giudici d'appello, artatamente studiata in maniera tale da evitare il carico fiscale connesso al conseguimento della plusvalenza patrimoniale a fronte della cessione del complesso immobiliare, così come definito nel preliminare con i promittenti acquirenti: utilizzando la società scissa come mero "contenitore" destinato a far circolare i beni oggetto della trattativa conclusa con i promittenti acquirenti attraverso la successiva cessione delle quote societarie e facendo rientrare la plusvalenza realizzata a seguito della cessione di suddette quote societarie nella disciplina della esenzione parziale (95%) ai fini IRES ex art. 87 TUIR. La corte del merito aveva escluso la ricorrenza di una generica volontà consapevole di avvalersi degli strumenti negoziali previsti dagli artt. 37 e 37-bis DPR 29 settembre 1973, n. 600, per ottenere vantaggi fiscali non dovuti ("dolo di elusione"), ritenendo integrato il dolo specifico di evasione (la deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo), l'esenzione fiscale essendo stata ottenuta mediante negozi collegati tra loro non finalizzati a un'effettiva cessione di partecipazione societaria in un'azienda agricola attiva destinata a continuare ad

45. Schema essenziale dell'operazione: scissione societaria parziale, con conferimento di beni a società beneficiaria, cessione di quote in seno alla beneficiaria accompagnata da dichiarazione indebita di plusvalenze in esenzione parziale.

46. Ai sensi dell'art. 87, comma 1, lett. d del TUIR, «non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti nella misura del 95% le plusvalenze realizzate e determinate ai sensi dell'art. 86, commi 1, 2 e 3, relativamente ad azioni o quote di partecipazioni in società ed enti indicati nell'art. 5, escluse le società semplici e gli enti alle stesse equiparate, e nell'art. 73, comprese quelle non rappresentate da titoli, con i seguenti requisiti: (...) d) esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all'articolo 55. Senza possibilità di prova contraria si presume che questo requisito non sussista relativamente alle partecipazioni in società il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa. Si considerano direttamente utilizzati nell'esercizio d'impresa gli immobili concessi in locazione finanziaria e i terreni su cui la società partecipata svolge l'attività agricola».

operare. Per ottenere l'esenzione, la plusvalenza era stata indicata tra le tassazioni agevolate, tacendo al fisco la reale natura della cessione (relativa sostanzialmente a beni immobili appartenenti alla società originaria e appositamente scissa).

La Cassazione⁴⁷ ha riconosciuto che l'istituto dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-bis l. 27 luglio 2000, n. 212, avendo applicazione solo residuale, non può venire in considerazione quando i fatti integrino gli elementi costitutivi del delitto di dichiarazione infedele per la comprovata esistenza di una falsità ideologica che interessa, nella parte che connota il fatto evasivo, il contenuto della dichiarazione, inficiandone la veridicità per avere come obiettivo principale l'occultamento totale o parziale della base imponibile. La pronuncia ha ricevuto commenti critici in quanto sostenuta da un'interpretazione ritenuta⁴⁸, sostanzialmente, abrogativa della riforma dell'art. 10-bis, comma 13 dello Statuo del contribuente. La dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs n. 74/2000, per intrinseca natura, è strutturalmente connotata da una dichiarazione ideologicamente falsa e dunque, con la soluzione proposta dalla Suprema corte, viene ritenuto difficile individuare casi in cui l'abuso del diritto non presenti connotati di falsità ideologica laddove l'operazione riceva rappresentazione in sede di dichiarazione fiscale.

2.2.3.4. Conclusioni

Volendo trarre dalla prassi giudiziaria qualche conclusione rispetto alla individuazione della cd. linea di confine tra l'abuso/elusione non penalmente rilevanti e l'evasione fiscale, la lettura combinata delle nuove fattispecie penali tributarie e dell'art. 10-bis, comma 13, St. contr., consente di avere una prospettiva più chiara circa il significato di quest'ultima norma, soprattutto alla luce del quadro giurisprudenziale che l'ha preceduta: non si è tanto voluto negare che una condotta abusiva possa avere di per sé un rilievo penale, quanto piuttosto, sulla base di una scelta di politica criminale, sottrarre in modo inequivocabile tali fattispecie dall'area di rilevanza

penale, nella quale erano state attratte in precedenza⁴⁹. La Suprema corte non ha tardato a esprimersi sul punto, chiarendo come i rapporti fra il campo di applicazione dell'abuso del diritto e quello coperto dal presidio penalistico debbano essere improntati alla mutua esclusione, di talché la fattispecie abusiva non può essere contestata qualora l'operazione perseguita dall'agente sia suscettibile di essere fonte di responsabilità penale (in quanto violazione di una disposizione fiscale e integrante gli estremi di un illecito tributario) e, a sua volta, quest'ultima non può poggiare su una contestazione di abuso/elusione. L'abuso è una categoria diversa dalla simulazione, dalla falsità, dalla frode, *recte* da quelle condotte punite penalmente sulla base del d.lgs n. 74/2000, con carattere residuale rispetto alle stesse. La residualità dell'art. 10-bis è stata riaffermata dalla Suprema corte (sentenza 21 aprile 2017, n. 38016) proprio in riferimento all'ipotesi criminosa di cui all'art. 4 d.lgs n. 74/2000 (dichiarazione infedele), la quale è integrata ogni qual volta siano stati realizzati comportamenti simulatori preordinati alla *immutatio veri* del contenuto della dichiarazione e integranti una falsità ideologica caratterizzante il fatto evasivo. Questi incidono sulla veridicità della stessa dichiarazione per occultare, in tutto o in parte, la base imponibile, non trovando applicazione la disciplina dell'abuso avente portata solo residuale⁵⁰.

2.2.4. La nozione speciale di evasione d'imposta di rilievo per la dichiarazione infedele: art. 4, commi 1-bis e 1-ter, d.lgs n. 74/2000

La diversità tra le regole fiscali e quelle significative per la definizione dell'imposta evasa di rilievo penale si realizza in maniera paradigmatica rispetto al delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs n. 74/2000. La novella del 2015 ha interpretato l'esigenza di "alleggerimento" della fattispecie, esprimendo lo sfavore verso il rischio penale a carico del contribuente in relazione a comportamenti dichiarativi non

47. Cass., n. 38016/2017.

48. C.D. Leotta, *L'abuso del diritto non esclude la dichiarazione infedele se c'è il falso ideologico*, in *Quotidiano giuridico*, 3 ottobre 2017.

49. Cass., sez. III, n. 24152/2019, est. Scarcella, in motivazione.

50. Per la S.C., quindi, in un quadro caratterizzato dalla presenza di elementi tipici del falso, non è possibile contestare l'abuso/elusione, in quanto rappresentante una fattispecie sussidiaria che dovrà cedere innanzi a una contestazione ex art. 4 d.lgs n. 74/2000, avente origine non in un uso distorto della normativa di settore (determinante un vantaggio fiscale "indebito"), bensì dall'intrinseca illiceità dell'operazione la quale, mediante il mendacio, è tesa all'occultamento, totale o parziale, della base imponibile. Il legislatore, oltre a indicare in positivo le condotte costituenti abuso del diritto e in negativo quelle che fuoriescono da tale perimetro, opera un'importante precisazione prima di sancirne l'irrelevanza penale: il comma dodicesimo dell'art. 10-bis dispone infatti che, in sede di accertamento, l'abuso può configurarsi solo se i vantaggi di cui si discute non possono essere sconosciuti contestando la violazione di specifiche norme tributarie. Su tale puntualizzazione normativa la giurisprudenza fonda la sussidiarietà delle ipotesi abusive/elusive rispetto ai fatti connotati da frode, simulazione o, comunque, teleologicamente diretti alla creazione e utilizzo di documentazione falsa.

fraudolenti connotati da valutazioni giuridico-tributarie difformi da quelle corrette, «correlato agli ampi margini di opinabilità e di incertezza che connotano i risultati di dette valutazioni: “rischio penale” non sufficientemente circoscritto dalla previsione di un dolo specifico di evasione»⁵¹. Valutazioni riferite nella relazione illustrativa, che le rafforza segnalando anche ragioni di opportunità sul piano della competizione tra ordinamenti⁵².

In virtù dell'art. 4, comma 1-bis, d.lgs n. 74/2000, «ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali». Alla stregua dell'art. 4, comma 1-ter, d.lgs n. 74/2000, come novellato dall'art. 39, comma 1, lett. g, dl 26 ottobre 2019, n. 124, conv., con mod., dalla l. 19 dicembre 2019, n. 15, alla legge di conversione del dl 26 ottobre 2019, n. 124, «Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che, complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)».

In tal senso, la previsione si inserisce in un quadro della riforma del 2015 che aveva aumentato le soglie d'irrilevanza penale, tanto quanto all'imposta evasa (cresciuta da cinquantamila a centocinquantamila euro, poi con la novella del 2019 ricondotta a centomila euro) quanto all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti (portata a tre milioni di euro, sino a quando, nel 2019, è stata ricondotta agli attuali due milioni di euro). Inoltre, in virtù della lett. d dell'art. 4 d.lgs n. 158/2015, è stata sostituita la locuzione «elementi passivi fittizi», contenuta nel previgente testo dell'art. 4 d.lgs n. 74/2000, con quella di «elementi passivi inesistenti», innovazione rilevante soltanto per il reato di dichiarazione infedele e non per quelli di dichiarazione fraudolenta (di cui agli artt. 2 e 3 del d.lgs n. 74/2000), coerente con il nuovo comma 1-bis, che

esclude la rilevanza penale delle componenti negative di reddito esistenti, ma ineducibili per la normativa tributaria.

Più specificamente, non rilevano ai fini dell'integrazione delle soglie penali fissate dall'art. 4 d.lgs n. 74/2000 i valori corrispondenti a non corrette classificazioni o valutazioni, secondo i parametri tributari, di elementi attivi e passivi oggettivamente esistenti «rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali». Né possono considerarsi d'interesse penale gli elementi attivi sottratti all'imposizione per l'importo che consegue a violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, ovvero l'indicazione di elementi passivi non inerenti o non deducibili, secondo le regole tributarie (cfr. art. 109 TUIR), a condizione che essi siano reali. Inoltre, al fuori di tali casi, ai sensi dell'art. 4, comma 1-ter, d.lgs n. 74/2000, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che, complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lett. a e b dell'art. 4 citato.

Come ricordato recentemente da Cass., sez. III, n. 381/2023, «all'interno del comma 1-bis possono infatti distinguersi due diverse categorie giuridiche: da un lato, il riferimento alla “non corretta classificazione”, alla “violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza”, alla “non inerenza” e alla “non deducibilità di elementi passivi reali”; dall'altro, il riferimento alla “valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali”. In altre parole, il Legislatore ha inteso enumerare una congerie di elementi negativi del fatto tipico e poi anche trasferire, all'interno dell'art. 4, la causa di non punibilità prima prevista all'art. 7 del D.Lgs. n. 74/2000 (ora abrogato). Delle due categorie appena menzionate, solo la prima compone il fatto tipico del reato, poiché gli elementi elencati concorrono alla determinazione del disvalore che il Legislatore ha inteso sanzionare penalmente. Una volta riconosciuta dunque la natura eterogenea della disposizione di cui al comma 1-bis, potendo dunque declinarsi diverse conformazioni dei

51. In tal senso la *Relazione illustrativa* del testo di revisione del sistema sanzionatorio tributario.

52. Dalla *Relazione illustrativa*: «Il fenomeno ora indicato è foriero di conseguenze pregiudizievoli anche in termini macroeconomici. Sul piano della “competizione tra ordinamenti”, esso rischia, infatti, di tradursi in un disincentivo alla allocazione delle imprese sul territorio italiano, stante la prospettiva che una semplice divergenza di vedute tra contribuente e organi dell'accertamento fiscale in ordine agli esiti delle operazioni valutative considerate porti, con inesorabile automatismo, all'avvio di un procedimento penale».

rapporti fra la stessa e la disposizione di cui al comma 1, a seconda della differente categoria di esimenti di volta in volta rilevanti (peraltro rilevando come l'interpretazione adottata sia in linea con la Relazione illustrativa al D.lgs. n. 158/2015, che ha introdotto all'art. 4, D. Lgs. n. 74/2000 il nuovo comma 1-bis, ove, a pag. 3, può leggersi come scopo della riforma sia stato quello di "escludere la rilevanza penale delle operazioni di ordine classificatorio", categoria cui possono essere ricondotte tutte le esclusioni annoverate al comma 1-bis, ad eccezione, proprio, delle sole valutazioni)».

Ponendo ordine all'intricata esposizione normativa, l'assetto della disciplina può essere spiegato nei seguenti termini. Quand'anche determinino evasione fiscale di rilievo amministrativo, gli effetti di alcune scorrette applicazioni di regole tributarie non concorrono a integrare le soglie di punibilità previste dal comma 1, lett. *a* e *b* (imposta evasa o l'imponibile sottratto all'imposizione) della fattispecie penale ex art. 4 d.lgs n. 74/2000 nei seguenti casi: i) non corretta classificazione o valutazione di elementi attivi e passivi oggettivamente esistenti, quale che ne sia l'importo o la percentuale di scostamento da quella corretta, purché ricorra la condizione di trasparenza, ossia che l'operazione si svolga secondo criteri comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali; ii) non corrette valutazioni di elementi attivi e passivi anche in assenza della ricordata condizione di trasparenza, ove lo scostamento da quelle corrette, complessivamente considerate, sia di lieve entità (ovvero inferiore al 10 per cento); (iii) violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza di elementi attivi e passivi reali; (iv) violazione dei criteri di inerenza o deducibilità di elementi passivi reali.

Come rileva la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 7/E del 28 febbraio 2011, mentre la qualificazione attiene alla "sostanziale" individuazione degli effetti di ciascuna operazione aziendale, le "classificazioni", invece, costituiscono il passo seguente: una volta individuato il "modello" giuridico-negoziale di riferimento, va chiarito se l'operazione presenti unicamente profili patrimoniali o si manifesti, in tutto o in parte, come fenomeno reddituale. In tal ultimo caso, occorre definire gli specifici effetti che la stessa produce sul reddito e, contestualmente, individuare la specifica appostazione in bilancio dei relativi elementi reddituali e/o patrimoniali. Sotto il profilo reddituale si tratta, in sintesi, di individuare la spe-

cifica tipologia (o "classe") di provento o di onere di ciascuna operazione, eventualmente come qualificata nella rappresentazione IAS *compliant*. Sotto il profilo strettamente patrimoniale, il "fenomeno classificatorio" riguarda anche le poste iscritte nell'attivo e nel passivo (o "classi" di attività o passività) del bilancio, le quali comunque generano – in fase di valutazione e/o realizzo – componenti di reddito. Il "fenomeno classificatorio" non è scindibile da quello "qualificatorio" e ne costituisce naturale conseguenza, dovendo, in linea di principio, risultare coerente con il primo; un'operazione diversamente qualificata produce, in linea generale, una conseguente diversa classificazione. Gli errori di classificazione possono significativamente incidere sulla quantificazione del reddito: classificare una spesa come di rappresentanza o di pubblicità, come ordinaria o straordinaria ha riflessi reddituali, considerata la diversa rilevanza con cui le stesse possono esprimersi secondo i criteri tributari e concorrere a dimensionare il reddito. Nel rinvio ai criteri di classificazione in bilancio, l'art. 83 TUIR rimanda alle regole formulate dai principi contabili internazionali in ordine al raggruppamento nel bilancio degli effetti finanziari delle operazioni e degli eventi aziendali in classi (le attività, le passività e il patrimonio netto per quanto riguarda lo stato patrimoniale, i ricavi e i costi per quanto riguarda il conto economico) e sottoclassi. Insuperabili ragioni di coerenza del sistema impongono di ritenere che gli errori di classificazione possono considerarsi irrilevanti in termini penal-tributari solo se contenuti entro la medesima macro-classe, dunque, in termini di bilancio, pur sempre all'interno della stessa sezione dello stato patrimoniale (attivo e passivo) e del conto economico (valore della produzione, costo della produzione, proventi ed oneri finanziari, rettifiche di valore di attività finanziarie e proventi ed oneri straordinari). Immaginare che un elemento positivo del reddito (un ricavo, un corrispettivo, un provento) possa essere classificato come elemento negativo (una spesa) e viceversa, potrebbe dar luogo a manovre strumentali nelle rappresentazioni di bilancio e nelle dichiarazioni fiscali.

Non vi sono evidenze testuali per riservare la portata della previsione alle non corrette classificazioni incidenti sulle imposte sui redditi, escludendo quelle rilevanti sul regime di determinazione dell'IVA; più in dettaglio, le operazioni soggette al campo di applicazione dell'IVA sono suddivisibili in tre categorie: le operazioni imponibili, le operazioni non imponibili, le operazioni esenti⁵³.

53. Sono operazioni imponibili quelle alle quali è applicabile l'IVA. Esse presentano le seguenti caratteristiche: (i) sono soggette a fatturazione e registrazione sui libri IVA; (ii) concorrono alla formazione del volume d'affari, a esclusione delle cessioni dei beni ammortizzabili; (iii) permettono di recuperare l'IVA precedentemente pagata su acquisti e spese; (iv) devono essere espresse nella dichiarazione annuale IVA. Alle operazioni non imponibili non si applica l'IVA per carenza del requisito della territorialità, ma (i) sono soggette a fatturazione e

Se la non corretta classificazione è un'operazione giuridica errata dalla quale derivano conseguenze sulla rappresentazione degli elementi attivi in dichiarazione, in via di principio non sembra concetto slegato dalla violazione della norma tributaria, onde la rilevanza dell'esclusione della punibilità dovrebbe restare confinata entro i limiti dell'art. 15 d.lgs n. 74/2000 («Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie»), secondo il quale «non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione». La puntualizzazione, più che spostare sul contribuente l'onere di dimostrare di essere stato indotto a una «non corretta classificazione» in ragione di obiettive condizioni di incertezza sul significato della norma tributaria di definizione dell'imposta, conferma l'indispensabilità dell'indagine sulle condizioni in cui si possa ritenere ragionevole un errore «in buona fede», vale a dire non preconstituito con deliberata volontà evasiva. Il comma 1-bis dell'art. 4 cit., potrebbe dirsi, esemplifica l'ambito in cui può manifestarsi l'errore di lettura della norma tributaria; in altri termini, la «classificazione non corretta» non rileva solo oggettivamente, ma richiede l'analisi dei profili soggettivi che l'abbiano potuta determinare con la comprensione della genesi, dovendosi chiarire se scaturisca da effettiva errata lettura di norme tributarie ovvero da scelta intenzionale del contribuente funzionale a sottrarsi al pagamento d'imposta di elementi attivi, volutamente classificati in voci esenti da contribuzione fiscale. Ritenere che la previsione del comma 1-bis dell'art. 4 possa risultare completamente slegata dalle condizioni dell'art. 15 cit. significherebbe rimettere al completo arbitrio del contribuente l'ambito di applicazione della legge penale, innocuizzando, attraverso camuffamenti e sotto l'etichetta di «errori» (grossolani), la portata precettiva delle norme preposte alla definizione di ogni «classificazione» (così come dei «criteri di determinazione dell'esercizio di competenza», della «inerenza», della «deducibilità di elementi passivi reali», ovvero della «valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti»).

In punto di errori di valutazione, meritano d'essere segnalate alcune differenze significative rispetto alle previsioni del vigente art. 7 d.lgs n. 74/2000, abrogato. Quest'ultimo prevedeva cause di non punibilità applicabili anche al delitto di dichiarazione fraudolenta ex art. 3 decreto 74/2000, non al solo delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 decreto 74/2000, come ora riservato. Come osserva la relazione illustrativa, «si è peraltro ritenuto che, in rapporto al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui al nuovo articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000 (rispetto al quale le valutazioni conservano invece rilievo), le suddette regole «di garanzia» siano prive di adeguata giustificazione. La circostanza che il contribuente supporti la violazione dei criteri di rilevazione contabile con manovre a carattere fraudolento, idonee ad ostacolarne l'accertamento, fa apparire, in effetti, inopportuno e, almeno per certi versi, contraddittorio il mantenimento delle predette regole di esclusione del dolo di evasione, ferma restando la possibilità, per il giudice, di pervenire alla conclusione dell'insussistenza dell'elemento soggettivo del reato sulla base delle peculiarità dei singoli casi concreti». Inoltre, l'art. 7 citato assumeva che la violazione delle regole tributarie di imputazione delle componenti attive e passive del reddito all'esercizio di competenza non desse luogo a fatti punibili solo ove avvenuta sulla base di «metodi costanti di impostazione contabile», quand'anche non corretti, importanti come tali un differimento nel tempo dell'imposizione e, dunque, non una sottrazione definitiva di materia imponibile. Elemento che la giurisprudenza di legittimità aveva ulteriormente irrigidito, richiedendo una corrispondenza emergente «con chiarezza dalla lettura dei bilanci e delle scritture nella loro interezza e non sulla base di semplici rilievi a campione (Cass., III, 36910/2013)». Si tratta di aspetti (tanto la costanza della difforme impostazione contabile quanto la generalizzata e chiara corrispondenza ad essa delle regole di determinazione dell'esercizio di competenza concretamente seguite, sia pure in deroga rispetto a quelle tributarie) non più previsti nella rimodulazione del novellato articolo 4

registrazione, (ii) concorrono alla formazione del volume d'affari, ad esclusione delle cessioni dei beni ammortizzabili, (iii) permettono di recuperare l'IVA precedentemente pagata a monte su acquisti e spese, (iv) devono essere esposte nella dichiarazione annuale IVA. Sono tali le cessioni all'esportazione, le operazioni assimilate alle precedenti e i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, le cessioni intracomunitarie ex art. 41 dl n. 331/1993. Le operazioni esenti solo disciplinate ed elencate dall'art. 10 del DPR n. 633/72 e ad esse, in ragione della natura, (i) non si applica l'IVA, (ii) sono soggette a fatturazione e registrazione nonché a dichiarazione annuale, (iii) concorrono alla formazione del volume di affari IVA, ad esclusione delle cessioni dei beni ammortizzabili, (iv) non permettono di recuperare l'IVA precedentemente pagata su acquisti e spese. Sono operazioni non soggette al campo di applicazione dell'IVA (cd. «escluse») quelle che non rappresentano né cessioni di beni né prestazioni di servizi. Tra le caratteristiche delle operazioni escluse sono annoverabili quelle: (i) di non essere soggette al pagamento dell'imposta IVA, (ii) di non essere soggette alla fatturazione e alla registrazione sui libri IVA (ad esclusione di coloro che adottano un regime di contabilità semplificata, che dovranno computare tali operazioni nei registri IVA), (iii) di non essere incluse nel volume di affari IVA, (iv) di non permettere di recuperare l'IVA precedentemente pagata su acquisti e spese, (v) di non essere esposte in dichiarazione annuale IVA.

d.lgs n. 74/2000. Inoltre, l'art. 7 aveva riguardo alle sole valutazioni estimative, ovvero quelle concernenti il *quantum* dell'imponibile, di rilievo *ex art.* 2426 cc (ovvero che riguardavano le immobilizzazioni materiali soggette ad ammortamento, in relazione alla loro residua possibilità di utilizzo, le rimanenze di merci, con riferimento al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore del costo di acquisizione, i crediti, in relazione al valore di verosimile realizzazione, nonché gli accantonamenti ai fondi rischi). Per contro, sebbene appaia plausibile ritenere che risulteranno ancora significative quelle estimative, la riforma non introduce limitazione alcuna nei contenuti e negli importi delle valutazioni scorrette, definite (al ricorrere della condizione di mitigata trasparenza o per il limitato importo) irrilevanti in termini penal-tributari. L'art. 7, comma 1, cit., prevedeva una più precisa e intensa condizione di trasparenza delle scorrette rilevazioni contabili e valutazioni (limitate a quelle estimative), richiedendo che si svolgessero secondo criteri (di stima) comunque indicati nel bilancio (in concreto, per lo più, nella nota integrativa) e non anche, in alternativa, «in altra documentazione rilevante ai fini fiscali», come previsto dalla revisione del 2015, espressione che sembra ammettere anche scritture o carteggi di rilievo tributario sprovvisti di valenza comunicativa esterna. Proprio la più intensa trasparenza esterna costituiva una delle ragioni che, in passato, per evitare di insospettire i verificatori, aveva motivato la ritrosia alla spiegazione dei difformi criteri di valutazione seguiti.

L'irrilevanza, ai fini del delitto in esame, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza di elementi attivi e passivi reali è adesso generalizzata e non è più condizionata al collegamento con «metodi costanti di impostazione contabile». L'imputazione di una componente reddituale in violazione del principio di competenza viene trattata come trasgressione meramente formale, al pari della violazione delle regole della più generale disciplina della deducibilità fiscale. Esse ricevono lo stesso trattamento nel disegno della riforma: in quanto attengono a elementi reali, esse sono considerate violazioni formali prive di significato per la fattispecie penale di dichiarazione infedele *ex art.* 4 d.lgs n. 74/2000. Ciò significa che resta irrilevante l'indeducibilità fiscale di costi dell'impresa, quand'anche privi del requisito temporale della competenza (art. 109/1 TUIR), anche senza una contabilità regolarmente tenuta, purché risulti *aliunde* la reale esistenza. Ma anche altre cause di indeducibilità, sempre con connotazione

formale, perdono rilievo ai fini del delitto di dichiarazione infedele, ove si appuri l'esistenza materiale del costo. Si pensi alla violazione della regola di necessaria imputazione al conto economico dell'esercizio di competenza (art. 109/4 TUIR) che, come visto, soffre alcune eccezioni.

Il fatto tipico, precisato nel modello legale del reato di infedele dichiarazione dei redditi, deve perciò ritenersi integrato dalla presenza di elementi positivi della condotta punibile, ossia dall'indicazione nella dichiarazione di ricavi per un ammontare inferiore a quello effettivo, anche con il ricorso alla tecnica della sotto-fatturazione, o dall'indicazione di costi inesistenti (non più fittizi), con conseguente superamento della soglia di punibilità, e (in aggiunta) dalla contemporanea mancanza di elementi negativi della condotta delittuosa, in quanto rientranti anch'essi (sia pure in negativo) nella dimensione della tipicità (nel senso, cioè, che i ricavi omessi non devono essere stati anticipati o posticipati rispetto all'esercizio di competenza, risolvendosi in ciò, anche alla stregua di elementi negativi del fatto di reato, l'intera condotta punibile)⁵⁴.

3. L'accertamento dell'imposta evasa

3.1. Le presunzioni tributarie e le prove penali

Nel contesto penale, alle presunzioni tributarie non è possibile riferire il valore di prove legali, rappresentando piuttosto indizi con valenza persuasiva diversificata tra la sede cautelare e quella di merito. Al riguardo, la giurisprudenza è univoca nel sostenere che nel processo penale le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione dell'illecito, assumendo il valore di dati di fatto che, unitamente a elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa, devono poter essere valutati liberamente dal giudice penale⁵⁵. Il legislatore pone, infatti, un limite al giudizio del materiale probatorio qualora esso si riduca a elementi indiziari, quali sono le presunzioni: l'art. 192, comma 2, cpp stabilisce che, affinché esse possano legittimamente fondare l'esistenza di un fatto, queste dovranno essere *gravi, precise e concordanti*. Tali differenze evidenziano le diverse finalità perseguite dai due procedimenti: quello tributario mira al recupero del *quantum* evaso, mentre quello

54. Cass., sez. III, n. 30686/2017, Rv. 270294, in motivazione.

55. Cass., sez. III: *Piccolo*, cit.; n. 30890/2015, *Cappellini e al.*, Rv. 264251.

penale è diretto ad accertare, oltre ogni ragionevole dubbio, l'attribuibilità o meno della condotta illecita all'imputato, *ergo* la sua colpevolezza e sanzionabilità. Ne consegue che gli elementi raccolti da parte della p.a. competente verranno impiegati come meri indizi dal giudice penale, cosicché quanto posto a fondamento dell'*iter* ricostruttivo condotto dall'ufficio tributario in sede di accertamento non possiederà, nel giudizio penale, la valenza propria di prova legale relativamente al risultato dell'accertamento stesso, dovendo gli stessi essere apprezzati autonomamente dall'organo giudicante nella loro reciproca gravità, precisione e concordanza, e unitamente alla rimanente parte del patrimonio probatorio disponibile. Si deve escludere, dunque, una meccanica trasposizione delle presunzioni tributarie tale da ritenere provato il fatto solo perché il contribuente non è riuscito a fornire la prova necessaria per il superamento del risultato ottenuto mediante il sistema presuntivo⁵⁶. Ulteriore conferma dell'incompatibilità sostanziale tra i due procedimenti si riscontra nella possibilità riconosciuta all'ufficio tributario, sebbene a determinate condizioni, di fondare l'attività accertativa anche su presunzioni *cd. simplicissime*, ossia non connotate dai requisiti di cui all'art. 2729 cc, le quali ovviamente non potrebbero trovare spazio alcuno nell'*iter* decisionale del giudice penale.

In sintesi, è pertanto possibile riconoscere nelle presunzioni tributarie elementi utili a formare, nella disamina completa e critica del compendio probatorio acquisito nel corso del dibattimento, il (libero) convincimento del giudice, non potendo invece costituire via più breve per una condanna, essendo assunte non con l'efficacia di certezza legale, ma come dati aventi valore indiziario che, per assurgere a dignità di prova, dovranno trovare un riscontro oggettivo o

in distinti elementi probatori o in altre presunzioni, purché gravi, precise e concordanti⁵⁷. Anche per tali indizi dovrà quindi essere seguito quel procedimento induttivo che consente di inferire con certezza il dato ignoto da quello noto, con la conseguenza che un'affermazione di responsabilità potrà essere fondata su elementi indiziari soltanto se gli stessi, specificamente indicati in motivazione e valutati nel loro nesso logico, permettano l'attribuibilità del fatto all'imputato oltre ogni ragionevole dubbio, nel senso che non solo venga dimostrato che il fatto può essere accaduto nel modo che si assume, ma anche che lo stesso non può essersi ragionevolmente svolto in modo contrario⁵⁸.

Così, muovendo dal significato indiziario nel processo penale delle presunzioni tributarie, la giurisprudenza di legittimità ha ribadito «il principio, valevole in generale nel processo tributario ed anche, con delle limitazioni, nel processo penale, secondo cui la prova dell'inesistenza, oggettiva o soggettiva, delle operazioni può essere fornita anche mediante presunzioni (in particolare, ai sensi degli artt. 39, comma primo, lett. d), e 40 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54, comma secondo, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). Ed invero, l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario non esclude che, ai fini della formazione del suo convincimento, il giudice penale possa avvalersi degli stessi elementi che determinano presunzioni secondo la disciplina tributaria, a condizione però che gli stessi siano assunti non con l'efficacia di certezza legale, ma come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori. Inoltre, dette presunzioni hanno il valore di un indizio sicché per assurgere a dignità di prova devono trovare oggettivo riscontro o in distinti elementi di prova ovvero in altre presunzioni, purché siano gravi precise e concordanti»⁵⁹. In presenza di tale compendio indiziario,

56. Cass., sez. III, n. 42916/2022.

57. Cass., sez. III, nn. 42916/2022 e 30890/2015, *Cappellini*, cit.

58. Cass., sez. III, n. 24152/2019, *Bitetti*, Rv. 276273 - 01.

59. Cass., sez. III, n. 19333/2015, che richiama *Id.*, n. 2246/1996, *Zullo*, Rv. 205395. Nel caso di specie, a fronte di una sentenza di condanna emessa dai giudici territoriali per il delitto previsto dall'art. 2 d.lgs n. 74/2000, nella quale erano stati indicati i motivi che inducevano a ritenere oggettivamente inesistenti le operazioni documentate dalle fatture contestate (la mancata produzione documentale di esse, il loro contenuto generico, l'elevata percentuale riconosciuta all'emittente nonostante l'inesperienza, la cessazione dell'attività dell'emittente e la sua cancellazione dal registro delle imprese già nel primo anno rispetto ai due in cui risultavano emesse; infine, la disponibilità da parte dell'emittente di un ulteriore numero di partita IVA utilizzato nei rapporti con società partecipi del medesimo meccanismo fraudolento), la difesa aveva censurato la valutazione del compendio indiziario svolta ai sensi dell'art. 192 cpp. La Cassazione ha rigettato il ricorso, ritenendo che i primi giudici erano pervenuti, in base a una valutazione complessiva degli elementi indiziari, a considerare provata l'inesistenza oggettiva delle operazioni sottese alle fatture emesse, «ciò in base al criterio, applicabile in sede penale, secondo cui nel momento valutativo della prova indiziaria, il procedimento induttivo deve restringersi alla regola di una necessaria derivazione logica del dato ignoto da quello noto da cui si è partiti, con la conseguenza che un'affermazione di responsabilità può essere fondata su elementi indiziari soltanto se gli stessi, partitamente indicati in motivazione ed esattamente valutati nel loro nesso logico, diano la sicura certezza dell'attribuibilità del fatto all'azione dell'imputato, nel senso che non solo venga dimostrato che il fatto può essere accaduto nel modo che si assume, ma venga altresì dimostrato che il fatto stesso non può essersi svolto in modo contrario, cioè proprio a causa dell'assenza di qualsiasi elemento documentale che la stessa difesa si era riservata di produrre sin dalla verifica fiscale a sostegno della tesi della realtà delle operazioni, rimasta sul piano delle labiali affermazioni (Cass., Sez. 1, n. 8092/1987, *Cillari*, Rv. 176349)».

volto a provare l'inesistenza oggettiva delle operazioni, dunque, diviene «onere dell'imputato fornire elementi idonei a dimostrare invece la realtà effettuale delle operazioni contestate». Il principio per cui «le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione dell'illecito, assumendo il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa» è stato rimarcato, precisando⁶⁰ che il riscontro può essere fornito da distinti elementi di prova, ma anche da altre presunzioni, purché gravi, precise e concordanti⁶¹.

Consolidato, si diceva, è l'orientamento della Corte che differenzia il valore indiziario nella fase del merito da quella cautelare, riaffermando «il principio che le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur non potendo costituire di per sé fonte di prova della commissione dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, hanno un valore indiziario sufficiente ad integrare il "fumus commissi delicti" idoneo, in assenza di elementi di segno contrario, a giustificare l'applicazione di una misura cautelare reale»⁶². Infatti, se nel giudizio di merito deve ritenersi inutilizzabile la presunzione contenuta nell'art. 32 dPR n. 600/1973, che configura come ricavi sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari⁶³, nella prospettiva cautelare, invece, «proprio per la loro natura di dati di fatto aventi valore indiziario, le presunzioni legali previste dalle norme tributarie ben possono essere poste a fondamento di un provvedimento cautelare reale. In proposito va ricordato, infatti, che, ai fini della applicazione della cautela reale, non occorre che il compendio indiziario si configuri come grave ai sensi dell'art. 273 cod. proc. pen., essendo sufficiente l'esistenza del "fumus delicti" in concreto⁶⁴, dovendosi

cioè verificare in modo puntuale e coerente la serietà degli elementi in base ai quali il giudice ritenga concretamente esistente il reato configurato e la conseguente possibilità di sussumere la fattispecie in quella astratta, tenendo anche conto delle concrete risultanze processuali e della effettiva situazione emergente dagli elementi forniti dalle parti». Le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur non potendo costituire di per sé fonte di prova della commissione dei reati previsti dal d.lgs n. 74 del 2000, hanno dunque un valore indiziario sufficiente a integrare il *fumus commissi delicti* idoneo, in assenza di elementi di segno contrario, a giustificare l'applicazione di una misura cautelare reale⁶⁵.

Più in particolare, ai fini della applicazione della cautela reale, non occorre che il compendio indiziario si configuri come «grave» ai sensi dell'art. 273 cpp, essendo sufficiente l'esistenza del *fumus delicti* in concreto⁶⁶, dovendosi verificare in modo puntuale e coerente la serietà degli elementi in base ai quali il giudice ritenga concretamente esistente il reato configurato e la conseguente possibilità di sussumere la fattispecie in quella astratta, tenendo anche conto delle concrete risultanze processuali e della effettiva situazione emergente dagli elementi forniti dalle parti. Sebbene il giudice non possa, in generale, far ricorso in sede di giudizio alle presunzioni tributarie semplici che, comportando l'inversione dell'onere della prova, sovvertono alla radice il principio della presunzione di innocenza dell'imputato, tuttavia, ai fini della cautela reale è sufficiente la oggettiva sussistenza indiziaria del reato, a prescindere da qualsiasi profilo che riguardi la colpevolezza del suo autore (che potrebbe anche essere ignoto)⁶⁷. La radicale diversità del criterio di giudizio, dunque, legittima il ricorso alle presunzioni tributarie⁶⁸. Il principio è stato ricordato in una fattispecie nella quale la metodologia utilizzata per rico-

60. Cass., sez. III, n. 30890/2015, Rv. 264251.

61. Sul valore delle presunzioni tributarie, cfr. Cass.: n. 6942/2018; n. 30890/2015, *Capellini*, cit.; n. 7078/2013, *Piccolo*, cit.; Cass., nn. 24342/2016 e 34932/2015.

62. Cass., sez. III, 2 ottobre 2014, n. 2006, *Scatena*, Rv. 261928; sez. III, n. 37094/2015.

63. Cass., sez. III, nn. 2246/1996, *Zullo*, Rv. 205395, e *Piccolo*, cit.

64. Cass., sez. VI, n. 45591/2013, *Ferro*, Rv. 257816; Cass., sez. III, n. 37851/2014, *Parrelli*, non mass.

65. Cass., sez. III, nn. 25451/2015, 2006/2015, 7078/2013. Principi affermati in tema di presunzione di attrazione a reddito delle rimesse bancarie, non dichiarate in sede di denuncia dei redditi e delle quali l'interessato non aveva saputo dare una giustificazione di irrilevanza tributaria.

66. Cass., sez. VI, *Ferro*, cit.; sez. III, *Parrelli*, cit.

67. Cass., sez. II, 14 ottobre 2020, n. 1083, dep. 2021, *Marino*, non mass.

68. Sul punto, Cass., sez. III, n. 26274/2018, *Malluzzo*, Rv. 273318, secondo cui le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur non potendo costituire, di per sé sole, fonte di prova della commissione dei reati previsti dal d.lgs n. 74/2000, hanno un valore indiziario sufficiente a integrare il *fumus commissi delicti* idoneo, in assenza di elementi di segno contrario, a giustificare l'applicazione di una misura cautelare reale. Nello stesso senso, Cass., sez. III, *Scatena*, cit.

struire il reddito sottratto a tassazione dalla società esterovestita rispondeva a un metodo di accertamento analitico induttivo, comunemente utilizzato per il *transfer pricing*, fondato sull'analisi comparativa delle operazioni di trasferimento di quote di reddito tra consociate e che fa riferimento a elementi indicativi di capacità contributiva elaborati nel rispetto della disciplina normativa e, comunque, rigorosamente previsti dalla legge che ne disciplina i presupposti metodologici (art. 39, comma 1, lett. d, DPR n. 600/1973 e art. 54, comma 2, DPR n. 600/1973). Ora, poiché, con riferimento al metodo di accertamento tributario cd. induttivo, in tema di reati tributari il giudice può legittimamente basarsi, per accertare la penale responsabilità dell'indagato per le omesse annotazioni obbligatorie ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, sull'informativa della Guardia di Finanza che abbia fatto ricorso a una verifica delle percentuali di ricarico attraverso un'indagine sui dati di mercato, e ricorrere anche all'accertamento induttivo dell'imponibile quando la contabilità imposta dalla legge sia stata tenuta irregolarmente⁶⁹, è stata disattesa la statuizione del tribunale del riesame che si era limitato a osservare che l'accertamento analitico-induttivo è inidoneo a consentire la determinazione del reddito imponibile anche ai fini della cautela reale, non essendo fondato neppure su presunzioni legali, e aveva omesso qualsivoglia considerazione (incorrendo nel vizio di omessa motivazione, da apprezzarsi sotto il profilo della violazione di legge) in ordine alla valutazione in concreto della possibile rilevanza probatoria degli elementi presuntivi semplici che ne sono alla base.

3.2. L'accertamento induttivo e dati bancari alla prova della specifica e autonoma valutazione da parte del giudice

La Cassazione ha anche confermato che «l'accertamento induttivo compiuto dagli uffici finanziari può rappresentare un valido elemento di indagine per stabilire, in sede penale, se vi sia stata evasione e se questa abbia raggiunto le soglie di punibilità previste dalla legge, a condizione che il Giudice non si limiti a constatarne l'esistenza e non faccia apodittico

richiamo agli elementi in essi evidenziati, ma proceda a specifica autonoma valutazione degli elementi nello stesso descritti comparandoli con quelli eventualmente acquisiti "aliunde"»⁷⁰. Così, in tema di reati tributari, per il principio di atipicità dei mezzi di prova nel processo penale, di cui è espressione l'art. 189 cpp, il giudice può avvalersi dell'accertamento induttivo, compiuto mediante gli studi di settore dagli uffici finanziari, per la determinazione dell'imposta dovuta, ferma restando l'autonoma valutazione degli elementi emersi secondo i criteri generali previsti dall'art. 192, comma 1, cpp⁷¹. Nella fattispecie, inerente alla determinazione dell'imposta evasa, la Corte ha reputato immune da censure il rigetto della richiesta di riesame proposta avverso il provvedimento di sequestro del profitto del reato fondato sull'accertamento analitico-induttivo dell'Agenzia delle entrate, non avendo la società del ricorrente prodotto alcuna documentazione contabile di segno contrario⁷². È richiesta un'autonoma valutazione critica degli elementi contenuti nell'accertamento tributario induttivo e di qualsiasi comparazione con le altre risultanze processuali⁷³. Rispetto alla contestata omessa dichiarazione ex art. 5 d.lgs n. 74/2000, in tema di rilevanza delle presunzioni tributarie offerte dalle risultanze dei dati bancari ex art. 32 DPR n. 600/1973 e dall'accertamento induttivo in relazione alle determinazioni dell'imposta evasa, nella fase dibattimentale, affidata all'autonomia attribuita al giudice penale, la Cassazione ha stimato «non autosufficienti a fini di prova le risultanze, neutre ed asettiche in assenza di concreta esplicitazione dei loro contenuti descrittivi, degli accertamenti bancari», non potendo, a presunzione di cui all'art. 32 DPR n. 600/1973, rappresentare ex se idoneo elemento di prova a sorreggere la tesi dell'accusa, non corroborabile con il silenzio serbato dal contribuente – imputato che, a fronte delle contestazioni mosse in sede tributaria e in sede penale, non fornisca giustificazioni alternative rispetto a tali emergenze documentali⁷⁴.

In particolare, la Cassazione ha osservato che, se è vero che «in tema di reati tributari, ai fini della prova del reato di dichiarazione infedele, il giudice può fare legittimamente ricorso ai verbali di constatazione

69. Così Cass., sez. III, 15 dicembre 1995, n. 729, dep. 1996, *Holbling*, Rv. 203691; nello stesso senso, Cass., sez. III: 27 gennaio 1995, n. 299, dep. 1996, *Bruno*, Rv. 203693; 21 dicembre 1999, n. 1904, dep. 2000, *Zarbo*, Rv. 215694; 18 dicembre 2007, n. 5786, dep. 2008, *D'Amico*, Rv. 238825; 2 marzo 2016, n. 15899, *Colletta*, Rv. 266817.

70. Cass., sez. III, n. 46500/2015, nonché sez. III, *Zarbo*, cit.

71. Cass., sez. III, nn. 46500/2015, 36207/2019 (Rv. 277581), 40992/2013 (Rv. 25761).

72. Cass., sez. III, n. 36302/2019, Rv. 277553.

73. Cass., sez. III, n. 37335/2014, Rv. 260188.

74. Cass., sez. III, n. 15889/2016.

redatti dalla Guardia di Finanza ai fini della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, nonché ricorrere all'accertamento induttivo dell'imponibile quando le scritture contabili imposte dalla legge siano state irregolarmente tenute⁷⁵ e, dall'altro, che il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento, in tema di responsabilità dell'imputato per omessa annotazione di ricavi, sia sull'informativa della G.d.F. che abbia fatto riferimento a percentuali di ricarico attraverso una indagine sui dati mercato, che sull'accertamento induttivo dell'imponibile operato dall'ufficio finanziario quando la contabilità imposta dalla legge non sia stata tenuta regolarmente», è altresì necessario «che il giudice non si limiti a constatarne l'esistenza e non faccia apodittico richiamo agli elementi in esso evidenziati, ma proceda a specifica, autonoma valutazione degli elementi nello stesso descritti comparandoli con quelli eventualmente acquisiti "aliunde"»⁷⁶. Una volta attribuita limitata rilevanza in chiave probatoria alla presunzione tributaria di cui all'art. 32, DPR n. 600/1973 (che configura come ricavi sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari) – «inutilizzabile in base al principio secondo cui le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione del reato, assumendo esclusivamente il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa⁷⁷» –, è indispensabile la verifica di elementi oggettivi di riscontro rispetto alle emergenze dei dati bancari e un'autonoma loro valutazione, non avvalorate né da dichiarazioni che si limitino alla loro illustrazione in funzione della determinazione dell'imponibile e dell'imposta evasa

sulla base dell'accertamento induttivo, né dal silenzio serbato dal contribuente-imputato, prima, in sede di contraddittorio con l'a.f. e, poi, in sede penale.

Ai fini della configurabilità del reato di omessa dichiarazione IRPEF o IVA, il giudice, nel determinare l'ammontare dell'imposta evasa sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi di esercizio detraibili, può far ricorso alle risultanze delle *indagini bancarie* svolte nella fase dell'accertamento tributario, a condizione che proceda ad *autonoma verifica di tali dati indiziari unitamente ad elementi di riscontro*, eventualmente acquisiti anche *aliunde*, che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa, privilegiando il dato fattuale reale rispetto a quello di natura meramente formale che caratterizza l'ordinamento fiscale⁷⁸.

3.3. Le condizioni di deducibilità dei costi "neri"

La possibilità di considerare significativi, ai fini della base imponibile per le *imposte dirette*⁷⁹, i costi di produzione effettivamente sostenuti, ancorché non documentati e registrati (cd. "costi sostenuti al nero"), non costituisce prerogativa dell'accertamento penale. Ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b, TUIR, in tema di redditi di impresa, «le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi». Il principio delinea una concezione economico-fattuale del reddito imponibile prevalente rispetto a quella giuridico-formale. Proprio in relazione a tale previsione, la Suprema corte ha fissato il principio per cui, «ai fini del superamento delle soglie normative di punibilità nei reati tributari, le spese e

75. Cass., sez. III, *D'Amico*, cit.

76. Cass., sez. III, *Zarbo*, cit.

77. Cass., sez. III, *Piccolo*, cit.

78. Cass., sez. III: *Colletta*, cit., e *Granata*, cit.

79. La considerazione non vale in materia di IVA, ove la liquidazione richiede un calcolo complessivo e si fonda su un dato formale, quale è la registrazione. Il funzionamento del meccanismo impositivo conduce a ritenere dovuta l'imposta indiretta in esame anche ove scaturisca da fatture per operazioni inesistenti, con costituzione di debito che può integrare le soglie di rilevanza penale. La Cassazione (sez. III, n. 39177/2008, Rv. 241267) ha riconosciuto che, in tema di reati finanziari e tributari, il delitto di omessa dichiarazione a fini dell'IVA è configurabile anche nel caso in cui siano state emesse fatture per operazioni inesistenti, in quanto, secondo la normativa tributaria, l'imposta sul valore aggiunto è dovuta anche per tali fatture, indipendentemente dal loro effettivo incasso, con conseguente obbligo di presentare la relativa dichiarazione. Infatti, secondo il DPR 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21, comma 7, «se viene emessa fattura per operazioni inesistenti ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura». Conforme è la normativa comunitaria, giacché a norma dell'art. 21, comma 1, lett. d della sesta direttiva del Consiglio in materia di IVA, (dir. 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE), l'imposta sul valore aggiunto è dovuta in regime interno «da chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura»; e anche per l'art. 203 della direttiva del Consiglio n. 2006/112/CE, del 28 novembre 2006, che ha sostituito quella precedente, «l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura». Ne consegue che la società emittente le fatture per operazioni inesistenti è tenuta al versamento dell'IVA in esse indicata, indipendentemente dall'effettivo incasso dalle società acquirenti; così come è obbligata, a norma del DPR n. 633/1972, art. 28, e del DPR 22 luglio 1998, n. 332, art. 8, a presentare la relativa dichiarazione annuale.

gli oneri afferenti i ricavi e gli altri proventi, concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi anche quando non sono indicati nelle scritture contabili». Nel valutare i costi sostenuti al nero, il giudice di merito ha l'onere di procedere a una «disamina analitica dei documenti dai quali essi sono fatti derivare, non potendosi far coincidere la mancanza di elementi certi e precisi relativi a detti costi con l'irregolarità, anche macroscopica, della tenuta della contabilità»⁸⁰. Infatti, l'art. 109, comma 4, TUIR intende consentire «la deduzione dei costi sostenuti al nero anche ove tali costi – come è ovvio – non risultino dalle scritture contabili, ma da altri elementi, a condizione che questi ultimi siano “certi e precisi”». Per escludere l'applicabilità della disposizione in questione non è, perciò, sufficiente affermare che i costi riportati in deduzione non risultano dalle scritture contabili, perché, qualora si abbia contezza degli stessi, ad esempio desumendone l'esistenza dalle fatture di acquisto di beni e servizi acquisite nel corso dell'accertamento ispettivo, è necessario procedere comunque alla loro valutazione, quanto meno al fine di evidenziare la mancanza del requisito della certezza e della precisione della documentazione dalla quale essi emergono. La certezza e la precisione richieste dalla stessa relativamente ai costi sostenuti al nero non sono escluse per il solo fatto che l'imputato non abbia mai fornito una benché minima ragionevole giustificazione della mancata annotazione in contabilità di detti costi, né per la presenza di irregolarità, sia pure macroscopiche, nella tenuta delle scritture contabili. Né può essere ritenuta insufficiente a tal fine la circostanza che la produzione difensiva abbia per oggetto una quantità indiscriminata e scarsamente controllabile di fatture per acquisti, documentazione facente parte anch'essa delle scritture contabili, da ritenersi a loro volta inattendibili. Se è vero, dunque, che in tema di reati tributari, per accertare l'ammontare dell'imposta evasa ai fini della verifica del superamento delle soglie di punibilità, le regole stabilite

dalla legislazione fiscale per quantificare l'imponibile subiscono limitazioni che derivano dalla diversa finalità dell'accertamento tributario, va anche ricordato che «i costi non contabilizzati debbono essere considerati solo in presenza di allegazioni fattuali da cui si desuma la certezza o comunque il ragionevole dubbio della loro esistenza»⁸¹.

In relazione all'evenienza della ricostruzione del reddito incrociando la contabilità di impresa con quella “in nero”, è stato affermato che corrisponde a preciso onere del contribuente indicare gli ulteriori costi non contabilizzati effettivamente sostenuti per il conseguimento dei maggiori ricavi a loro volta non contabilizzati⁸². Non sussiste, infatti, alcuna automatica correlazione tra ricavi non contabilizzati ed eventuali costi parimenti non contabilizzati. La mancata contabilizzazione di ricavi, insomma, non necessariamente comporta che i costi sostenuti per ottenerli non siano stati a loro volta annotati nei registri. Le spese e gli altri componenti negativi, infatti, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza solo se certi o comunque determinabili in modo obiettivo (art. 109, comma 1, DPR 22 dicembre 1986, n. 917)⁸³ e non possono essere puramente e semplicemente presunti.

Ancora di recente, esaminando la questione della individuazione dei criteri di determinazione dei costi in presenza di ricavi documentalmente accertati sulla base delle risultanze delle registrazioni contabili e dei bonifici in entrata, è stato ribadito⁸⁴ che, secondo la convergente giurisprudenza penale di legittimità, in tema di reati tributari, al fine di determinare l'ammontare della imposta evasa, il giudice deve operare una verifica che, pur non potendo prescindere dai criteri di accertamento dell'imponibile stabiliti dalla legislazione fiscale, subisce le limitazioni che derivano dalla diversa finalità dell'accertamento penale e dalle regole che lo governano, con la conseguenza che i costi deducibili non contabilizzati vanno considerati solo in presenza, quanto meno, di allegazioni fattuali da cui desumere la certezza o comunque il

80. Cass., sez. III: n. 37131/2013 (Rv. 257678); *Granata*, cit.; n. 53907/2016, *Caterina* (Rv. 268717); da ultimo, Cass., sez. III, n. 10149/2023 per la quale non si può ritenere che abbiano rilievo dirimente a tal fine il riepilogo delle buste paga e dei contributi 5 e il modello 770 dei sostituti d'imposta richiamati dal ricorrente, perché il primo è un documento meramente interno e predisposto dallo stesso imputato, mentre dal secondo non è possibile ricavare con certezza l'esistenza di lavoratori dipendenti, il loro numero, le loro generalità e, soprattutto, gli importi sostenuti a titolo di costi da lavoro.

81. Cass., sez. III, n. 5577/2023. Cass., sez. III, n. 53907/2016, Rv. 268717, ha censurato l'omessa analisi delle comunicazioni dei dati IVA inviate dall'Agenzia delle entrate, delle documentazioni acquisite al momento dell'escussione del funzionario dell'Agenzia delle entrate e dell'estratto conto.

82. Cass. civ., sez. V: nn. 16198/2001 (Rv. 551333), 11514/2001 (Rv. 549206), 12330/2001 (Rv. 549549), 1709/2007 (Rv. 595661), 21184/2014 (Rv. 632824), 2935/2015 (Rv. 634377), 17353/2020, 40412/2019; Cass. pen., sez. III, *Granata*, cit., e n. 5577/2023.

83. Cass., sez. VII, n. 14117/2023.

84. Cass., sez. III, n. 17214/2023.

ragionevole dubbio della loro esistenza (*cf.*, per tutte, sez. V, n. 40412 del 13 giugno 2019, *Tirozzi*, Rv. 277120 - 01, e Sez. III, n. 37094 del 29 maggio 2015, *Granata*, Rv. 265160 - 01). In linea di principio, questo indirizzo ermeneutico può sembrare non del tutto convergente con quello elaborato dalla giurisprudenza civile di legittimità. Più decisioni delle sezioni civili della Corte di cassazione, infatti, hanno affermato che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di *omessa dichiarazione da parte del contribuente*, l'a.f., i cui poteri trovano fondamento non già nell'art. 38 (accertamento sintetico) o nell'art. 39 (accertamento induttivo), bensì nell'art. 41 DPR n. 600/1973 (cd. "accertamento d'ufficio"), può ricorrere a *presunzioni cd. "supersemplici"*, anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, ma *deve, comunque, determinare, sia pure induttivamente, i costi* relativi ai maggiori ricavi accertati, senza che possano operare le limitazioni previste dall'art. 75 (ora 109) DPR n. 917/1986 in tema di accertamento dei costi, disciplinando tale norma la diversa ipotesi in cui una dichiarazione dei redditi, ancorché infedele, sia comunque sussistente⁸⁵. Secondo la Cassazione civile, la determinazione del reddito di impresa – nel caso di accertamento induttivo – presuppone l'individuazione e il computo dei costi che, nella ricostruzione del reddito, valgono a bilanciare i ricavi accertati in via presuntiva. E infatti, in materia di imposte sui redditi inerenti ad attività di impresa, il principio sancito dal DPR n. 917 del 1986, art. 75 (e ribadito dal dl n. 90 del 1990, art. 6-bis), secondo cui le spese sono deducibili se e nella misura in cui siano annotate nelle scritture contabili, non si applica in caso di rettifica induttiva, in cui alla ricostruzione dei ricavi deve corrispondere un'incidenza percentualizzata dei costi⁸⁶.

Più in dettaglio, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, il potere-dovere dell'amministrazione è disciplinato non già dell'art. 39, bensì dall'art. 41 DPR n. 600/1973, ai sensi del quale, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, l'ufficio determina il reddito complessivo del contribuente medesimo; a tal fine, l'ufficio può utilizzare qualsiasi elemento probatorio e può fare ricorso al metodo induttivo, avvalendosi anche di presunzioni cd. *supersemplici* (cioè prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 38,

comma 3 del DPR), le quali determinano un'inversione dell'onere della prova, ponendo a carico del contribuente la deduzione di elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito (risultante dalla somma algebrica di costi e ricavi) non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'ufficio⁸⁷. In caso di accertamento induttivo di ufficio innescato dall'omissione integrale della dichiarazione della parte del contribuente, dovendo procedere alla ricostruzione della situazione reddituale complessiva del contribuente, l'a.f. deve tenere conto anche delle componenti negative del reddito comunque emerse dagli accertamenti compiuti. Nell'ipotesi considerata, infatti, non possono trovare applicazione le limitazioni previste dall'art. 74, commi secondo e terzo del DPR 29 settembre 1973, n. 597 o quelle dell'art. 75 TUIR, in tema di prova dei costi e degli oneri ai fini dell'accertamento con metodo analitico induttivo, in quanto tale norma disciplina la diversa ipotesi in cui una dichiarazione dei redditi, ancorché infedele, sia comunque sussistente. Diversamente, d'altronde, si assoggetterebbe a imposta, come reddito d'impresa, il profitto lordo, anziché quello netto, in contrasto con l'art. 53 Cost.⁸⁸. Se si facesse coincidere, a titolo di sanzione (in relazione all'inopponibilità di poste passive non contabilizzate regolarmente), il profitto lordo con quello netto, si andrebbe addirittura al di là della *ratio* sanzionatoria della disposizione, in quanto si assoggetterebbe a imposta, come reddito d'impresa, quanto, secondo lo stesso accertamento dell'ufficio, reddito non è risultato (*cf.* Corte cost., n. 143/1982; vds. anche Cass., sez. V, nn. 3995/2009 e 28028/2008). Le norme in materia di accertamento richiedono che, in caso di accertamento induttivo, gli uffici accertino l'imponibile e quindi il reddito effettivo dei contribuenti e non solo i ricavi, ciò comportando che, qualora per determinati proventi non sia possibile addivenire ai costi, questi possono essere determinati induttivamente sulla base degli accertamenti compiuti.

Da tali premesse scaturiscono importanti conseguenze che la Cassazione ha delineato in rapporto alla necessità di procedere alla ricostruzione della situazione reddituale complessiva del contribuente in seno all'accertamento induttivo, tenendo conto anche delle componenti negative del reddito comunque emerse dagli accertamenti compiuti ovvero indicate e dimostrate dal contribuente: (i) qualora per alcuni proventi non sia possibile accertare i costi, questi possono essere determinati induttivamente, perché

85. Cass., sez. V civ., nn. 2581/2021 (Rv. 660477 - 01) e 1506/2017 (Rv. 642453 - 01).

86. Cass., nn. 640/2001 e 2946/2006.

87. Cass., sez. VI-V, 15 giugno 2017, n. 14930, Rv. 644593 - 01.

88. Cass., sez. V, 25 novembre 2008, n. 28028, Rv. 606022 - 01; *cf.* *Id.*, 20 gennaio 2017, n. 1506, Rv. 642453 - 01.

diversamente si assoggetterebbe a imposta, come reddito d'impresa, il profitto lordo, anziché quello netto, in contrasto con il parametro costituzionale della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.⁸⁹; in tale evenienza, i costi devono essere identificati coordinando l'accertamento anche con il principio di continuità dei valori di bilancio, per cui le rimanenze finali di un esercizio costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo e le reciproche variazioni concorrono a formare il reddito di esercizio⁹⁰; (ii) deve escludersi l'automatica inclusione, fra le componenti negative, delle operazioni di prelievo effettuate dal contribuente dai conti correnti a lui riconducibili, in quanto le operazioni sui conti medesimi, sia attive che passive, vanno considerate ricavi, essendo posto a carico del contribuente l'onere di indicare e provare eventuali specifici costi deducibili⁹¹.

Detto quanto precede, il principio dell'incidenza percentualizzata dei costi non contabilizzati effettivamente sostenuti per il conseguimento dei maggiori ricavi a loro volta non contabilizzati⁹² è applicabile in caso di rettifica induttiva e non già di accertamento conseguente a indagine bancaria, regolamentato dagli artt. 32 DPR 29 settembre 1973, n. 600, e 51, comma 2, n. 2 DPR 26 ottobre 1972, n. 633, in base al quale incombe sul contribuente l'onere di provare, rispetto alla presunzione legale emergente dai dati delle movimentazioni bancarie, che detti elementi non siano riferibili a operazioni imponibili (in particolare, che i versamenti siano registrati in contabilità e che i prelevamenti siano serviti per pagare determinati beneficiari, anziché costituire acquisizione di utili), mentre l'onere probatorio dell'amministrazione è soddisfatto, per legge, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti⁹³. In altri termini, il riconoscimento automatico dei costi attraverso la

considerazione dell'incidenza percentualizzata dei costi corrispondenti alla ricostruzione dei ricavi non è applicabile alle rettifiche fondate su indagini bancarie, atteso che, in questa ipotesi, ai sensi dell'art. 32 DPR n. 600/1973 (e, per l'IVA, dell'art. 51, comma 2, n. 2, DPR n. 633/1972), opera a favore dell'amministrazione finanziaria una presunzione legale rispetto ai dati emergenti dalle movimentazioni bancarie, che il contribuente ha l'onere di superare⁹⁴. Più esattamente, le decisioni "favorevoli all'incidenza percentualizzata" della giurisprudenza civile di legittimità, come emerge dalle relative motivazioni, riguardano l'accertamento di ricavi determinati induttivamente o presuntivamente ricostruiti sulla base dei prelievi effettuati dal conto corrente del contribuente, e si fondano sulle considerazioni della sentenza della Corte costituzionale n. 225/2005, che ha avuto specificamente ad oggetto la questione della «legittimità costituzionale dell'art. 32, primo comma, numero 2), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), nella parte in cui prevede che i *prelevamenti* effettuati nell'ambito dei rapporti bancari siano posti, come ricavi, a base delle rettifiche ed accertamenti dell'amministrazione finanziaria, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili»⁹⁵ (enfasi aggiunta). Da quanto esposto, la Suprema corte ha ritenuto che l'eventuale dissonanza tra indirizzo ermeneutico della giurisprudenza penale e indirizzo ermeneutico della giurisprudenza civile di legittimità concerne la specifica ipotesi dei ricavi accertati induttivamente sulla base dei prelievi ingiustificati che un imprenditore effettua dai conti correnti bancari⁹⁶. Diversa, però, è la situazione in cui i ricavi sono accertati sulla base delle registrazioni regolar-

89. Cass., sez. V civ., n. 3995/2009, Rv. 606915 - 01.

90. Cass., sez. V civ., 10 febbraio 2017, n. 3567, Rv. 643100 - 01.

91. Cass., sez. V civ., 4 marzo 2011, n. 5192, Rv. 617112 - 01.

92. Cass. civ., sez. V: 27 ottobre 2001, n. 16198, Rv. 551333; 7 settembre 2001, n. 11514, Rv. 549206; 8 ottobre 2001, n. 12330, Rv. 549549; 26 gennaio 2007, n. 1709, Rv. 595661; 16 maggio 2007, n. 11205, Rv. 599458; 8 ottobre 2014, n. 21184, Rv. 632824; sez. VI-V, ord. 9 dicembre 2013, n. 27458, Rv. 629460; *cf.* altresì Cass. civ., sez. V, 4 marzo 2011, n. 5192, Rv. 617112; 13 febbraio 2015, n. 2935, Rv. 634377; 1° ottobre 2014, n. 20679, Rv. 632502.

93. Cass., sez. V, n. 7498/2023; sez. VI, n. 26381/2022; sez. V, n. 25189/2022. Vds. altresì sez. V, 5 ottobre 2018, n. 24422 e 18 ottobre 2021, n. 28580.

94. Cass., nn. 1658/2022, 24422/2018, 28580/2021.

95. Nel ritenere la questione non fondata, la Corte cost. ha precisato che detta presunzione non risulta «lesiva del canone di ragionevolezza di cui all'art. 3 della Costituzione, non essendo manifestamente arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati dai conti correnti bancari effettuati da un imprenditore siano stati destinati all'esercizio dell'attività d'impresa e siano, quindi, in definitiva, detratti i relativi costi, considerati in termini di reddito imponibile» (argomentazioni espressamente e puntualmente riprese da Corte cost., sent. n. 10/2023).

96. La presunzione della produzione di ricavi da prelevamenti effettuati da rapporti bancari, quando tali prelevamenti non risultano dalle scritture contabili e di essi il contribuente non indica il soggetto beneficiario, attiene a somme erogate per fronteggiare costi dai quali si inferisce la generazione di ricavi. Come precisato dalla Corte costituzionale, la presunzione in questione costituisce «una presunzione che, quanto all'equiparazione dei prelevamenti ai ricavi, è in realtà duplice (o di secondo grado): i prelievi sarebbero utilizzati per sostenere

mente operate nelle scritture contabili o, comunque, di entrate registrate nei conti correnti, ma non anche nella contabilità. In questi casi, infatti, l'entità dei ricavi è certa e documentalmente provata. Si può quindi ribadire che, almeno quando i ricavi non indicati nelle dichiarazioni fiscali obbligatorie sono individuati sulla base di entrate registrate puntualmente nelle scritture contabili o nei conti correnti bancari, e quindi sulla base non di presunzioni, ma di precisi elementi documentali, i correlativi costi possono essere riconosciuti solo in presenza di allegazioni fattuali da cui desumere la certezza o comunque il ragionevole dubbio della loro esistenza⁹⁷. Dei costi non contabilizzati, dunque, deve sussistere la prova, diretta o indiziaria. Sicché, ove a fronte dell'esistenza certa di ricavi non dichiarati la persona sottoposta alle indagini lamenti la mancata deduzione dei costi ad essi inerenti, deve provarne l'esistenza (artt. 187 e 190 cpp), o comunque allegare i dati dai quali l'esistenza di tali costi poteva essere desunta e dei quali né il pubblico ministero né il giudice hanno tenuto conto. Non è perciò legittimo, nemmeno in sede penale, presumere l'esistenza di costi deducibili in assenza quantomeno di allegazioni fattuali che rendano almeno legittimo il dubbio in ordine alla loro sussistenza⁹⁸. È corretta, dunque, la quantificazione dell'imposta evasa realizzata contabilizzando i maggiori ricavi conseguiti senza dedurre i costi non contabilizzati in ordine alla cui esistenza effettiva (o anche solo al ragionevole dubbio in ordine alla loro esistenza) manchino specifiche deduzioni o allegazioni. Infatti nessun criterio di giudizio legittima la deduzione di costi non contabilizzati in base a presunzioni sganciate da qualsiasi dato fattuale che renderebbe irragionevole il dubbio sulla loro esistenza e arbitraria persino la loro quantificazione.

3.4. La detraibilità dell'IVA assolta per rivalsa sugli acquisti in caso di accertamenti induttivi

In sede civile, è consolidato l'insegnamento secondo il quale, «in tema di IVA ed ai fini della determinazione dell'imponibile in via induttiva, nel caso di mancata presentazione della dichiarazione annuale, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 55 – il quale ha carattere sanzionatorio dell'obbligo di presentare tale dichiarazione – consente di computare in detrazione (oltre ai versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente) solo le imposte, detraibili ai sensi dell'art. 19, che risultino dalle dichiarazioni mensili e trimestrali»; cosicché, «in difetto delle stesse, restava irrilevante che il pagamento di tali imposte [fosse] evincibile da altra documentazione, inclusa la contabilità d'impresa»⁹⁹. Tale limite è stato in parte dilatato¹⁰⁰ ammettendo che, in tema di IVA, l'accertamento induttivo ex art. 55 dPR n. 633/1972 non determina l'automatica perdita del diritto alla detrazione dell'imposta assolta per rivalsa sugli acquisti di beni e servizi, atteso che l'onere di provare i crediti vantati, se non risultanti dalle dichiarazioni periodiche, può essere adempiuto con le modalità di cui all'art. 2724 cc, ove l'allegata impossibilità di dimostrare con i mezzi ordinari l'IVA assolta in rivalsa sia conseguenza di un comportamento incolpevole¹⁰¹. Tenuto conto di quanto sopra riepilogato, occorre riconoscere che la parte contribuente deve offrire prova adeguata dell'IVA assolta, con le dichiarazioni mensili e trimestrali, con le diverse forme previste dall'art. 2724 cc, laddove ricorra l'impossibilità di dimostrare con i mezzi ordinari l'IVA assolta in rivalsa quale conseguenza di un comportamento incolpevole.

costi occulti, i quali a loro volta avrebbero generato pari ricavi non risultanti, anch'essi, dalla contabilità dell'imprenditore» (così Corte cost., n. 10/2023, § 8).

97. Cass., sez. III, n. 17214/2023, *Gallo*, Rv. 284554.

98. Cass., sez. III, n. 37131/2013, *Siracusa*, Rv. 257678; sez. V, n. 40412/2019, *Tirozzi*, Rv. 277120; sez. III, n. 8700/2019, *Holz*, Rv. 275856; sez. III, n. 37094/2015, *Granata*, cit. Il criterio di giudizio imposto dall'art. 533, comma 1, cpp investe tutti gli elementi costitutivi del reato, sicché ove sussista il ragionevole dubbio circa il superamento delle soglie di punibilità indicate dall'art. 4, d.lgs n. 74 del 2000 (e dunque l'ammontare dell'imposta evasa), il giudice deve affermare l'insussistenza del fatto; purché si tratti di un dubbio "ragionevole", fondato cioè su fatti verificabili, non su mere congetture, ipotesi, astrazioni e automatismi.

99. Cass., sez. VI civ., n. 1422/2015, Rv. 634618 - 01; Cass., sez. I civ., n. 8265/1991.

100. Cass., sez. V, sentenza n. 25694 del 14 dicembre 2016, Rv. 641946 - 02.

101. Cass. civ., n. 26375/2019; alla stregua dell'arresto costituzionale 115/97 - e di seguito della conforme giurisprudenza della Cassazione (nn. 5182/2011, 21233/2006, 10174/2005), l'accertamento induttivo di cui all'art. 55 dPR n. 633/1972 non comporta automaticamente la perdita del diritto alla detrazione dell'IVA assolta per rivalsa sugli acquisti di beni e servizi, in quanto l'onere di provare i crediti vantati per la suddetta imposta può essere adempiuto con le modalità previste dall'art. 2724 cc e, quindi, con altri mezzi atti a dimostrare le operazioni che il contribuente stesso assume produttive di dette posizioni creditorie, ciò però a condizione che l'impossibilità allegata dal contribuente di provare con i mezzi ordinari l'IVA assolta in rivalsa sia conseguenza di un comportamento incolpevole.

In sede penale, ai fini del calcolo dell'imposta sul valore aggiunto, è stata esclusa la rilevanza dei costi sostenuti per l'esercizio dell'impresa, limitandola all'imposta eventualmente assolta o dovuta dal soggetto passivo o a quella a lui addebitata a titolo di rivalsa (*ex art. 18, DPR n. 633/1972*) in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. La base imponibile dell'IVA è, in generale, costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore, «compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente» (*art. 13 DPR n. 633/1972*), e il volume di affari si calcola in base all'ammontare complessivo delle cessioni dei beni e delle prestazioni di servizi effettuate, registrate o soggette a registrazione nell'anno solare (*ivi, art. 20*). La giurisprudenza delle sezioni civili della Corte di cassazione spiega, nel suo più autorevole consesso, che la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza d'imposta, che risulti da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e sia dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, va riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente abbia rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione, sicché, in tal caso, nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato non può essere negato il diritto alla detrazione se sia dimostrato in concreto, ovvero non sia controverso, che si tratti di acquisti compiuti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati a operazioni imponibili¹⁰².

Ferma l'opinione penalistica per cui non deve tenersi conto, ai fini IVA, di costi non documentati, secondo quanto già rilevato nella giurisprudenza di legittimità ai fini della configurabilità dei reati in materia di IVA, la determinazione della base imponibile e della relativa imposta evasa deve avvenire solo sulla base dei costi effettivamente documentati, non rilevando l'eventuale sussistenza di costi non documentati¹⁰³. La Cassazione, anche di recente¹⁰⁴,

ha condiviso questa soluzione, perché, come affermato nel precedente richiamato, l'IVA è collocata in un sistema chiuso di rilevanza sovranazionale, che prevede la tracciabilità di tutte le fatture, attive e passive, emesse nei traffici commerciali, a nulla rilevando l'eventuale sussistenza di costi effettivi non registrati, i quali, invece, possono essere considerati con riferimento alle imposte dirette, non vincolate al rispetto di stringenti oneri documentali. Infatti, «in materia di omessa dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto, è rimesso al giudice penale il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra l'I.V.A. risultante dalle fatture emesse e l'I.V.A. detraibile sulla base delle fatture ricevute, mediante una verifica che sia volta a privilegiare il dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento fiscale, che non può, pertanto, ritenersi inficiata dal difetto di allegazione di eventuali fatture passive incombente sull'imputato»¹⁰⁵.

4. Le forme e i metodi di evasione tributaria contrastati dalle singole fattispecie di infedeltà e frode fiscale

Oltre a diverse nozioni di debito di imposta, in corrispondenza delle diverse fattispecie penali tributarie esistono diverse fenomenologie di evasione tributaria.

4.1. La dichiarazione infedele

Il delitto di dichiarazione infedele *ex art. 4 d.lgs n. 74/2000*, come ricorda la Suprema corte¹⁰⁶, è stato ridisegnato incentrando la condotta punibile su falsità ideologiche prive di qualsiasi connotato fraudolento. Tale condotta si materializza, alternativamente: (i) nella mancata indicazione in dichiarazione di componenti positive del reddito registrate per ammontare inferiore a quello reale, nelle diverse forme dell'omessa fatturazione e annotazione nelle scritture contabili, e della sotto-fatturazione, ovvero l'indicazione in fattura di un importo inferiore a quello reale (arg.

102. Cass. civ., sez. unite, 8 settembre 2016, n. 17757, Rv. 640943 - 01.

103. Cass., sez. III, 16 luglio 2018, n. 53980, *Tirozzi*, Rv. 274564 - 01.

104. *Cfr.* Cass., sez. III, n. 26196/2019, in motivazione.

105. Cass., sez. III, n. 35579/2017, Rv. 271303; *cfr.* nn. 36396/2011 (Rv. 251280) e 38684/2014 (Rv. 260389).

106. Cass., n. 30686/2017.

ex art. 3, comma 3, d.lgs n. 74/2000)¹⁰⁷; (ii) nell'indicazione, all'interno della dichiarazione, di elementi passivi inesistenti (e non semplicemente fittizi), ossia di componenti negativi del reddito mai venuti ad esistenza *in rerum natura*, con conseguente indebita riduzione dell'imponibile; ulteriore requisito negativo, è che le componenti negative inesistenti non siano documentate da fatture o altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie (circostanza che importerebbe la configurabilità del diverso reato ex art. 2 d.lgs n. 74/2000).

Il delitto di infedele dichiarazione ha natura residuale rispetto ai delitti di cui agli artt. 2 e 3 d.lgs n. 74 del 2000 e ora il comma 3 dell'art. 3 (reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) chiarisce che «ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali». Dalla tipicità del fatto di reato è invece «eccezzuata [«(...) non si tiene conto (...)»], essendone stata ritagliata una porzione, la divergenza tra gli importi indicati in dichiarazione e quelli effettivamente percepiti (elementi attivi per un importo inferiore a quello effettivo), quando la discrasia sia frutto della violazione della regola cronologica relativa all'esercizio di competenza o della non inerenza, ma l'elemento attivo, seppur impropriamente collocato nel tempo, sia reale e ontologicamente esistente, ossia riconoscibile *in rerum natura*; il che vale per gli elementi attivi perché, quanto a quelli passivi, è sufficiente la loro esistenza per escludere la tipicità». L'affermazione, contenuta nella citata sentenza n. 30686/2017, desta qualche perplessità, almeno quanto alla nozione di inerenza, tipicamente espressiva di un collegamento tra componenti passive (siano interessi passivi, spese, oneri o costi) e attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che

non vi concorrono in quanto esclusi (arg. ex art. 109, comma 5, TUIR). Questo, in conclusione, il principio di diritto affermato dalla Cassazione nella sentenza n. 30686/2017: «il fatto tipico, precisato nel modello legale del reato di infedele dichiarazione dei redditi (articolo 4 d.lgs. n. 74 del 2000), deve perciò ritenersi integrato dalla presenza di elementi positivi della condotta punibile, ossia dalla indicazione nella dichiarazione di ricavi per un ammontare inferiore a quello effettivo, anche con il ricorso alla tecnica della sotto-fatturazione, o dalla indicazione di costi inesistenti (non più fittizi), con conseguente superamento della soglia di punibilità, e dalla contemporanea mancanza di elementi negativi della condotta delittuosa, in quanto rientranti anche essi (sia pure in negativo) nella dimensione della tipicità (nel senso cioè che i ricavi omessi non devono essere stati anticipati o posticipati rispetto all'esercizio di competenza, risolvendosi in ciò, anche alla stregua di elementi negativi del fatto di reato, l'intera condotta punibile)».

4.2. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

La fattispecie penale ex art. 3 d.lgs n. 74/2000, dopo la riforma del 2015, è realizzabile quando, oltre all'indicazione, nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi, alternativamente: (i) sono compiute operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente (non inesistenti, né documentate da fatture o documenti di analogo rilievo probatorio, non integranti abuso del diritto); (ii) si utilizzino documenti falsi (sostituzione dei documenti di vendita originariamente emessi con altri contraffatti, riportanti importi inferiori di ricavi inseriti in contabilità¹⁰⁸; rogiti sottomanifestanti per il venditore; l'indicazione nel libro giornale di costi fittizi, non documentati in altro modo, o l'imputazione di ammortamenti non risultanti dai registri contabili; falsificazione del bilancio,

107. Per Cass., n. 18575/2020, Rv. 279500, l'art. 14, comma 4 della legge n. 537/1993 dispone che «nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale». Fermo restando, dunque, che potrà ritenersi integrato il reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 d.lgs n. 74 del 2000 qualora l'evasione di imposta riguardi redditi di derivazione illecita, la seconda parte del citato articolo individua una condizione negativa di imponibilità nell'ipotesi di spossamento dei proventi illeciti che avvenga per effetto di sequestro o confisca. L'operatività di tale meccanismo, secondo l'interpretazione data alla norma dalla costante giurisprudenza di legittimità, è tuttavia subordinata alla circostanza che il provvedimento ablatorio sia intervenuto nello stesso periodo di imposta cui il provento si riferisce. Il sequestro e la confisca dei proventi, in altri termini, sono opponibili al fisco purché intervengano nel medesimo periodo in cui si è verificato il presupposto imponibile, dal momento che solo in questa ipotesi detti provvedimenti ablatori determinano, dal punto di vista fiscale e in relazione al principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., una riduzione del reddito. Per converso, nessuna rilevanza assume l'apposizione di tali vincoli qualora sia disposta, contestualmente alla sentenza di condanna di primo grado, come ulteriore conseguenza sanzionatoria del reato di dichiarazione infedele imposta dall'art. 12-bis d.lgs n. 74/2000, a notevole distanza di tempo dalla consumazione del reato (*ex plurimis*, Cass. civ., sez. V, 5 novembre 2019, n. 28375, Rv. 655895, e 20 dicembre 2013, n. 28519, Rv. 629332; Cass. pen., sez. V, 19 novembre 2009, n. 7411, Rv. 246095).

108. Cass., n. 35156/2017.

con il conto dei profitti e delle perdite¹⁰⁹; in caso di elementi passivi, falsificazioni non rappresentate da fatture o documenti di analogo rilievo probatorio quali autofatture, schede carburanti, ricevute fiscali, etc., arg. ex art. 2 d.lgs n. 74/2000); (iii) si impieghino altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria (condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà, diverse dalle omesse fatturazioni/annotazioni e sotto-fatturazioni/annotazioni di elementi attivi; al ricorrere di specifiche condizioni, contabilità in nero¹¹⁰, conti bancari fittiziamente intestati, interposizione fittizia di persone e di società di comodo¹¹¹).

Come rimarca la Cassazione (n. 8668/2016), «da un lato, viene eliminato il riferimento alla falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, dall'altro, si pone accanto all'utilizzo di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero l'utilizzazione di documenti falsi». La *Relazione* illustrativa del d.lgs n. 158/2015 conferma che si tratta di condotte alternative tra loro e, quindi, autosufficienti per l'integrazione della fattispecie. Di conseguenza, si realizza una semplificazione strutturale (da trifasica a bifasica) in cui, all'indicazione nella dichiarazione dei redditi o

ai fini IVA di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o di elementi passivi fittizi, deve accompagnarsi una qualsiasi delle condotte ricordate. La formulazione del periodo non permette di chiarire se l'idoneità a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'a.f. sia una caratteristica esclusiva del secondo binomio o debba essere un requisito riscontrabile anche nelle operazioni simulate.

Altre novità ascrivibili alla riforma del 2015 riguardano: i) l'ampliamento del novero dei potenziali soggetti attivi del reato, realizzabile anche da un soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi, seppur non vincolato alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie; ii) la rilevanza anche dell'indicazione in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o all'IVA di «crediti e ritenute fittizi»¹¹²; iii) l'ampliamento del novero delle dichiarazioni rilevanti ai fini della configurabilità del reato, a seguito della soppressione della parola «annuali» riferita alle dichiarazioni; iv) gli interventi operati sulle soglie di punibilità. In particolare: (i) da un lato, viene alzata – da un milione a un milione e cinquecentomila euro – la soglia relativa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione (anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi); (ii) dall'altro, viene introdotta una soglia specifica per i crediti e le ritenute fittizie (l'ammontare complessivo di essi, in diminuzione dell'imposta, deve essere superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque

109. A. D'Avirro, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in M. Giglioli - M. D'Avirro - A. D'Avirro, *Reati Tributari e sistema normativo europeo. La riforma della frode fiscale e della dichiarazione infedele*, parte I, cap. II, CEDAM (Wolters Kluwer), Milano, 2017, p. 99.

110. Cass., sez. III, 12 febbraio 2002, n. 13641, dep. 10 aprile 2002, Rv. 221274, ha ritenuto che integra gli estremi del reato previsto dall'art. 3 d.lgs 10 marzo 2000, n.74 la condotta di chi, ricorrendo ad artifici realizzati mediante gli strumenti informatici di tenuta della contabilità, alteri in maniera sistematica le risultanze contabili e la loro rappresentazione. In concreto, il mezzo fraudolento è stato identificato nella predisposizione di codici di accesso sui sistemi contabili informatizzati dell'impresa, al fine di non rendere rilevabile la contabilità "in nero" e di prospettare ai terzi una realtà diversa da quella effettiva.

111. Cass., sez. III, n. 50308/2014 ha riconosciuto integrato il mezzo fraudolento nel caso di deviazione dei ricavi sul conto corrente intestato a società fiduciaria, il cui fiduciante era un prossimo congiunto dell'imputato. Quanto all'idoneità dell'atto ad ostacolare l'accertamento, il Collegio ha ritenuto che essa «non deve consistere necessariamente nella capacità di rendere difficoltosa o impossibile in modo assoluto la ricostruzione dei redditi o del giro d'affari del contribuente, essendo sufficiente che la condotta dell'agente abbia reso necessari, per la scoperta della mendacità dichiarata, accertamenti fiscali ed indagini penali, diversamente non necessari».

112. Cass., n. 26089/2020 si è pronunciata sul meccanismo fraudolento in cui erano coinvolte 24 società riconducibili ai medesimi soggetti, società le cui sedi si rivelavano quasi tutte inesistenti, mentre avevano rappresentato nelle dichiarazioni IVA rilevanti crediti di imposta, che da successivi controlli risultavano privi di giustificazione. I crediti di imposta fittizi venivano quantificati, nel periodo compreso dal 1° gennaio 2012 al 5 ottobre 2017, nella somma di 33.322.212,24 euro; inoltre, agli elevati livelli di attività dichiarata non corrispondevano congrue motivazioni finanziarie sui conti correnti bancari, mentre gli ingenti volumi di acquisti riportati nelle dichiarazioni IVA non trovavano corrispondenza negli elenchi dei clienti fornitori, avendo i fornitori delle società comunicato di aver intrattenuto rapporti commerciali con tali società per importi largamente inferiori a quelli riportati nelle dichiarazioni IVA, sussistendo altresì un evidente contrasto tra le immobilizzazioni materiali esposte in bilancio e l'assenza di strutture produttive. Il commercialista/consulente aveva fornito un apprezzabile contributo al compimento delle attività illecite, avendo provveduto all'invio telematico delle false dichiarazioni IVA, apponendovi un visto di conformità di sicuro mendace, in quanto il professionista incaricato aveva ommesso qualsivoglia controllo, non trattenendo peraltro copia della documentazione contabile. La Cassazione ha confermato la configurabilità del reato di cui all'art. 3 d.lgs n. 74 del 2000, essendo stata ritenuta ragionevolmente ravvisabile un'infedele asseverazione dei dati, senz'altro qualificabile come mezzo fraudolento idoneo a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria, dopo che erano stati indicati nelle dichiarazioni IVA elementi attivi per un importo inferiore a quello reale ed elementi passivi fittizi. Le dichiarazioni fraudolente per cui si procedeva, al pari delle indebite compensazioni contestate, si fondavano tutte su una mendace esposizione di dati economici nei bilanci e nelle scritture contabili delle società.

a trentamila euro, soglia congiunta a quella relativa all'imposta evasa).

Rispetto alla fattispecie di cui all'art. 3 d.lgs n. 74/2000, rilevano le definizioni di: a) avvalimento di documenti falsi; b) operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente (per tali, *ex art. 1, lett. g-bis*, d.lgs n. 74/2000, «si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti»); c) mezzi fraudolenti (il *genus* è rappresentato da questi ultimi, da intendere quali «condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà»; *arg. ex art. 1, comma 1, lett. g-ter* d.lgs n. 74/2000). Con la precisazione che «non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o lo sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali» (art. 3, comma 3, d.lgs n. 74/2000)¹¹³.

4.3. La dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti

In seno al delitto di frode fiscale delineato dall'art. 2 d.lgs n. 74/2000, la presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette o dell'IVA con indicazione di elementi passivi fittizi assume un ruolo centrale.

Per consumare tale reato non è sufficiente registrare fatture o altri documenti per operazioni inesistenti nelle scritture contabili obbligatorie, ovvero detenerli a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Se tali comportamenti integrano il concetto normativo di avvalimento della documentazione falsa, nondimeno gli stessi rilevano nella misura in cui vengano concretamente posti a corredo dell'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichia-

razione. Per il disposto dell'art. 6 d.lgs n. 74/2000, infatti, in difetto di dichiarazione, gli atti prodromici all'evasione non sono punibili¹¹⁴.

Nella riflessione giuridica si è posta la questione di quale debba essere la considerazione penale per le evenienze in cui l'utilizzazione dei documenti segua la dichiarazione, ad esempio avendo l'autore deciso di predisporre la documentazione mendace nel corso di una verifica tributaria. Se, in via teorica, non pare dubbio che il contegno sia connotato da fraudolenza non meno intensa di quella che accompagna la condotta di pregressa registrazione e detenzione in prospettiva antagonista di un controllo ipotetico, l'orientamento della giurisprudenza è che il delitto di frode fiscale abbia natura istantanea e si consumi al momento della dichiarazione, entro la cui presentazione deve realizzarsi la presenza di tutti gli elementi costitutivi del reato. L'utilizzazione dei documenti falsi, dunque, per rendere fraudolenta la dichiarazione, in sé infedele, deve precederla e non seguirla. Quand'anche ciò possa esporre a rischi di vuoti di sanzione criminale rispetto a comportamenti provvisti di ragguardevole carica offensiva, sembra questa l'unica lettura compatibile con il dato letterale, salva l'integrazione della diversa fattispecie penale *ex art. 11, l. n. 214/2011* (informazioni e documentazioni false). Inoltre, se la dichiarazione è unica, unico è il reato commesso pur se i documenti utilizzati sono plurimi o abbiano diversi destinatari¹¹⁵.

Del resto, poiché il reato si perfeziona nel momento in cui la dichiarazione è presentata agli uffici finanziari e prescinde dal verificarsi dell'evento di danno, non rileva l'effettività dell'evasione, né dispiega alcuna influenza l'accertamento della frode¹¹⁶. Si tratta, in altre parole, di reato di pericolo e di mera condotta.

4.4. Il delitto *ex art. 8 d.lgs n. 74/2000*

Venendo ai reati esterni alla dichiarazione, ma di possibile rilevanza rispetto a quest'ultima, il delitto *ex art. 8 d.lgs n. 74/2000* si consuma con l'emissione o

113. Rispetto a tali precisazioni, la *Relazione illustrativa* del d.lgs n. 158/2015 ha evidenziato il timore che «[u]na volta venuto meno il riferimento alla falsa rappresentazione contabile, quale requisito di fattispecie aggiuntivo rispetto all'utilizzo di mezzi fraudolenti, la giurisprudenza potrebbe essere indotta a ricondurre le suddette violazioni a quest'ultimo concetto: e ciò soprattutto nel caso di indicazione di corrispettivi inferiori a quelli effettivi nelle fatture (sotto fatturazione) o nelle annotazioni nelle scritture, potendosi in tal caso ipotizzare che si sia di fronte alla creazione (e al conseguente utilizzo a supporto della dichiarazione) di documenti ideologicamente falsi. In questo modo, si determinerebbe, peraltro, un effetto decisamente inopportuno, anche in rapporto alle esigenze di deflazione del settore penale tributario. Nei confronti dei contribuenti tenuti alla fatturazione e alla tenuta delle scritture contabili, i fatti di evasione attualmente qualificabili come dichiarazione (semplicemente) infedele si trasformerebbero, per la parte, in fatti di dichiarazione fraudolenta, peraltro con soglie di punibilità notevolmente più basse» (*ivi*, p. 6).

114. Per la penale irrilevanza dei comportamenti prodromici, *cf. Cass.*, sez. III, n. 52752/2014.

115. *Cass.*, sez. III, n. 626/2009.

116. *Cass.*, sez. III, nn. 16459/2017 e 25808/2016.

il rilascio di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti¹¹⁷. In particolare, ove unico sia il documento falso, il delitto si consuma con la sua emissione e il suo rilascio, mentre ove nel medesimo periodo di imposta plurimi siano gli episodi, la consumazione si verifica con l'emissione dell'ultimo di essi¹¹⁸. Onde, è da tale conclusivo momento che decorre il termine di prescrizione¹¹⁹.

Il reato è di mera condotta (commissiva) e istantaneo¹²⁰, eventualmente abituale in relazione a ciascun periodo di imposta, consumandosi nel momento in cui l'emittente perde la disponibilità della fattura, non essendo richiesto che il documento pervenga al destinatario, né che quest'ultimo lo utilizzi¹²¹. In base all'art. 21, comma 1, ult. periodo, DPR n. 633/1972 «la fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente».

Non è sufficiente la mera predisposizione delle fatture ideologicamente false non seguita dalla consegna (o, si ritiene, dalle condotte equiparate di spedizione, trasmissione o messa a disposizione) ai soggetti che potrebbero beneficiarne¹²².

Se in termini naturalistici non può escludersi l'evenienza che, formato un documento, lo stesso non sia messo a disposizione del potenziale utilizzatore (ad esempio, per l'inatteso intervento di una verifica tributaria o di un controllo di polizia) e sebbene non sussista una divieto normativo assimilabile a quello previsto dall'art. 6 d.lgs n. 74/2000, deve riconoscersi che è la natura stessa del reato in esame (di pericolo astratto) a precludere la possibilità che lo stesso possa configurarsi a titolo di tentativo; in linea, occorre aggiungere, con l'ispirazione fondamentale della riforma del 2000 di deciso abbandono del reato prodromico.

117. Il reato ha natura di pericolo astratto, per la cui configurabilità è sufficiente il compimento dell'atto tipico (Cass., sez. III: nn. 25816/2016, 40172/2006, 12719/2007, 44449/2015). È stata considerata irrilevante ai fini della sussistenza della condotta l'emissione di una nota di credito per errata fatturazione intervenuta 20 giorni dopo l'accertamento del reato da parte dell'Agenzia delle entrate. Ciò non toglie che, prima di quest'ultimo accertamento, possa intervenire una nota di variazione, provvista di funzione complementare nella rappresentazione della realtà del rapporto negoziale, con i mutamenti che nell'*iter* della sua formazione possono intervenire in conformità alla volontà delle parti. La fattispecie, infatti, mira a tutelare l'interesse dello Stato a non vedere ostacolata la propria funzione di accertamento fiscale, anticipando la soglia dell'intervento punitivo rispetto al momento della dichiarazione; essa è svincolata dal conseguimento di una effettiva evasione, punendo comportamenti propedeutici connotati da potenzialità lesiva del ricordato interesse erariale. Le espressioni "emette" e "rilascia", sostanzialmente sovrapponibili, appaiono ricollegate alla diversa tipologia di documenti fiscali che ne costituiscono l'oggetto materiale: nel caso dell'emissione, il riferimento più immediato è alle fatture o ai documenti equipollenti, secondo la nozione delineata dagli artt. 21 DPR n. 633/1972 e 46 dl n. 331/1993, conv., con mod., dalla legge n. 427/1993; nell'evenienza del rilascio, l'oggetto materiale è inteso come riferito alle ricevute fiscali (art. 8 l. n. 249/1976) e agli scontrini fiscali (art. 1 l. n. 18/1983). Il riferimento, in ogni caso, è inteso solo ai documenti idonei a supportare l'esposizione fittizia di elementi passivi e che, avendo valore anche in ambito tributario, consentono di variare l'imponibile e di perpetrare un'evasione dell'imposta a fronte di un'operazione inesistente, ossia non realmente accaduta. Del resto, in base all'art. 1, lett. a, d.lgs n. 74/2000, «ai fini del presente decreto legislativo: a) per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi». La Corte di cassazione (Cass., sez. III, n. 50628/2014) ha espressamente richiamato l'art. 21 DPR n. 633/1972, il quale svolge una minuziosa descrizione delle caratteristiche e dei contenuti che le fatture debbono avere per acquisire la funzione di titolo di credito nei confronti dello Stato per la detrazione dell'IVA pagata al fornitore, ma anche titolo di debito nel caso di operazioni inesistenti ex art. 21, comma 7, DPR n. 633/1972. A tale documento il legislatore attribuisce una sorta di fede privilegiata (considerati gli obblighi di annotazione e registrazione nonché il rilievo probatorio congiunto in ambito IVA e imposte sui redditi). Muovendo da tali premesse, la Corte regolatrice ha escluso che un fattura priva dei requisiti ex art. 21, comma 2, DPR n. 633/1972 possa qualificarsi come fattura o documento equipollente ai fini del delitto ex art. 8 d.lgs n. 74/2000; tale condizione del documento (come nel caso del rilascio di un bollettario in bianco completo di partita IVA e timbro con ragione sociale dell'impresa) giustifica piuttosto l'accertamento induttivo per gravi irregolarità da parte dell'amministrazione finanziaria (Cass. civ, sez. V, n. 5748/2010) e rende il documento inidoneo a costituire titolo per la deduzione del costo (*Id.*, n. 21446/2014). Nulla esclude, per vero, che la consegna di un documento mancante dei requisiti ex art. 21, comma 2, DPR n. 633/1972 sia idoneo a configurare un contributo rilevante nella diversa fattispecie ex art. 2 d.lgs n. 74/2000, realizzata dal consegnatario completando il documento incompleto e avvalendosi per la propria dichiarazione tributaria. È stato, inoltre, ritenuto integrare il reato di emissione la consegna di fatture emesse utilizzando una partita IVA di cui sia già stata comunicata la cessazione, in quanto la eventuale irregolarità, sul piano formale, della fattura non esclude il fatto materiale della sua emissione e del suo utilizzo allo scopo di evadere l'imposta (Cass. civ, sez. III, n. 25033/2016).

118. Cass., sez. III, nn. 6264/2010, 20787/2002, 25816/2016.

119. Cass., sez. III, nn. 10558/2013 e 31268/2017.

120. Si ritiene superato il diverso orientamento che assumeva la natura permanente del reato ex art. 4, lett. d, dl n. 429/1982, sul presupposto dell'obbligo di conservazione in contabilità del documento mendace (*cf.* Cass., sez. unite, 3 febbraio 1995, in *Boll. trib.*, 1995, p. 632).

121. Cass., sez. III, nn. 25816/2016 e 26395/2004.

122. Cass., sez. III, n. 50628/2014.

5. L'ultima riforma dei reati tributari: cenni

5.1. La frode fiscale ex art. 2 d.lgs n. 74/2000

Se la riforma del 2015 aveva immaginato di riferire alla fattispecie delineata dall'art. 3 del d.lgs n. 74/2000 sicura centralità nel contrasto dell'evasione più insidiosa, la realtà ha dimostrato che è la fattispecie penale prevista dall'art. 2 dello stesso decreto a essere quella elettiva per il contrasto del ridimensionamento fraudolento di basi imponibili. Sembra esserne consapevole lo stesso legislatore del 2019. Più che l'inserimento nel catalogo dei reati fonte della responsabilità amministrativa degli enti ai sensi del d.lgs n. 231/2001, lo conferma l'assoluto primato della severità nella risposta sanzionatoria apprestata per essa, che è giunta a oltrepassare – nel minimo – quella della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 d.lgs n. 74/2000), alla quale sinora era appaiata.

Per il delitto di dichiarazione fraudolenta ex art. 2 d.lgs n. 74/2000, infatti, la pena ha raggiunto quattro anni nel minimo e otto anni nel massimo, accrescendosi in maniera consistente rispetto a quella originaria, oscillante dal minimo di un anno e sei mesi al massimo di sei anni. L'incremento nel minimo mira a contrastare la prassi giudiziale di commisurare la sanzione finale muovendo da una pena base prossima ai minimi edittali. Inoltre, l'incremento sanzionatorio (nel massimo) riveste effetti sul prolungamento dei termini di prescrizione (*cf.* artt. 157, 161 cp), considerato l'aumento di un ulteriore terzo previsto in via generale dall'art. 17, comma 2, d.lgs n. 74/2000 per i reati di cui agli artt. da 2 a 10 del decreto. Ciò al netto della riforma della legge n. 3/2019.

Alla già acquisita capacità del delitto in esame di legittimare lo strumento delle intercettazioni ex art. 266, comma 1, lett. a, cpp, oltre che le misure cautelari coercitive più severe (*ex* artt. 273, 274, 278, 280 cpp), si aggiunge quella di avallare il fermo al ricorrere degli altri presupposti previsti dall'art. 384 cpp – misura precautelare provvista, nel caso del delitto in esame, di maggior spazio di potenziale operatività rispetto

all'arresto facoltativo in flagranza di reato (art. 381, comma 1, cpp), considerato che il momento consumativo del delitto si identifica con la dichiarazione.

Tornando alla novella in commento, la sanzione originaria prevista per il delitto di frode fiscale ex art. 2 cit. è conservata per una particolare configurazione della nuova fattispecie, innestando un comma 2-*bis* nell'art. 2 d.lgs n. 74/2000, per il caso in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia inferiore a centomila euro. È agevole pronosticare che l'accresciuta severità sanzionatoria vivifichi i contrasti interpretativi che hanno sin qui accompagnato la fattispecie penale, che nel tempo ha guadagnato progressivamente spazi applicativi rispetto alle figure di reato limitrofe. A seguire se ne offre un cenno per chiarire l'importanza che può essere riconnessa all'irrobustimento sanzionatorio del delitto.

Si pensi, sotto tal ultimo aspetto, all'orientamento favorevole alla configurabilità del delitto ex art. 2 cit., a discapito del delitto ex art. 3 d.lgs n. 74/2000, in caso di utilizzo di fatture materialmente false¹²³. Si considerino, ancora, le posizioni giurisprudenziali favorevoli alla configurazione del concorso materiale con il delitto previsto dall'art. 8 d.lgs n. 74/2000 nel caso di utilizzo di fatture autoprodotte dall'utilizzatore, con esclusione dell'applicabilità dell'art. 9 d.lgs n. 74/2000 in caso di imprenditore cd. "self made", nel quale ricorre identità soggettiva tra emittente materiale e utilizzatore materiale¹²⁴, così come quando l'amministratore della società che ha emesso le fatture per operazioni inesistenti coincida con il legale rappresentante della diversa società che le abbia successivamente utilizzate (Cass., sez. III, n. 19025/2013).

Sia pure in via sommaria, tra i principali temi del dissidio pare annoverabile, anzitutto, la ricompressione dell'inesistenza giuridica nella nozione di operazione oggettivamente inesistente (a favore, la prevalente giurisprudenza di legittimità, sia pure con *distinguo*, a partire da Cass., sez. III, n. 13975/2008¹²⁵; Cass. pen., sez. VI, n. 52321/2016, che ha specificato di condividere il principio «almeno quando l'operazione dissimulata è sottoposta ad un trattamento fiscale diverso da quello riservato all'operazione formalmente documentata»; *cf.* anche Cass., n. 21996/2018¹²⁶).

123. Cass., sez. III, n. 6360/2019.

124. Cass., sez. III, 21 maggio 2012, n. 19247; *Id.*, n. 5434/2017.

125. Nello stesso senso, *cf.* Cass.: 10 ottobre 2002, n. 38199; 21 gennaio 2004, n. 5804; 15 gennaio 2008, n. 1996; 7 ottobre 2010, n. 45056; 8 luglio 2010, n. 26138; Cass. pen., sez. III, nn. 38754/2012 e 24540/2013.

126. In dottrina ammette la tipicità V. Napoleoni, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, IPSOA, Milano, 2000, p. 174; E.M. Ambrosetti, *Art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000*, in M. Ronco e S. Ardizzone (a cura di), *Codice penale ipertestuale. Leggi complementari*, UTET giuridica (Wolters Kluwer), Milano, 2007, p. 202; in senso contrario L. Imperato, *Art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000*, in G. Falsitta - A. Fantozzi - G. Marongiu - F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, CEDAM (WK), Milano, 2011, p. 537, nonché la dottrina che ritiene che, a

Se per costi incongrui (effettivamente sostenuti) per un'operazione realmente effettuata la giurisprudenza di legittimità ha negato la riconducibilità al concetto di «elementi passivi fittizi» (Cass., sez. III, n. 1996/2008), lo stesso non può dirsi per i costi non inerenti. Per essi, l'approdo prevalente è favorevole ad ammetterla. Infatti, i costi "riconducibili" a condotte criminose, quand'anche non direttamente usati per la loro consumazione, rilevano ai fini della fattispecie penale dell'art. 2 d.lgs n. 74/2000, in quanto violano i principi di inerenza, testimoniando una destinazione extra-imprenditoriale. Tale carenza di inerenza, in definitiva, per mancanza di attinenza rispetto al conseguimento del reddito imponibile, rende i costi fiscalmente indeducibili e attribuisce loro il connotato di costi fittizi ai fini della fattispecie penale in esame.

Sostanzialmente unanime la giurisprudenza della Cassazione¹²⁷ nel ritenere irrilevante, ai fini della fattispecie penale in esame, l'art. 8 dl n. 16/2012, conv. in legge n. 44/2012, che, modificando l'art. 14, comma 4-bis, l. n. 537/1993, ha fissato un regime della deducibilità dei costi applicabile alle sole procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, ma ininfluenza sulle condotte di dichiarazione fraudolenta punite dall'art. 2 d.lgs n. 74/2000¹²⁸. Per tale impostazione, i costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti ai fini delle imposte dirette dal committente/cessionario che consapevolmente li abbia sostenuti, in quanto espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa; onde l'irrinunciabile inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale sarebbe preclusa. Perciò, la consapevolezza da parte del contribuente di partecipare a un sistema sofisticato di frode fiscale (si pensi alle frodi carosello) comporta tuttora l'ineducibilità di qualsiasi componente negativo (costi o spese) riconducibile a fatti, atti o attività qualificabili come reato, per violazione del principio di inerenza, laddove la mancanza di tale consapevolezza (ex art. 14, comma 4-bis, cit.) comporti la deducibilità del costo, salvo che i componenti negativi del

reddito siano comunque relativi a beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività configuranti condotte delittuose non colpose¹²⁹. Muovendo da tali approdi, la Cassazione ha ribadito che «in tema di reati tributari, la regola della indeducibilità dei componenti negativi del reddito relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi (prevista dall'art. 14, comma 4-bis, l. n. 537 del 1993, come modificato dall'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in l. n. 44 del 2012), trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi nell'ambito di una frode c.d. carosello, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa»¹³⁰. I principi affermati dalla Cassazione paiono di persistente attualità rispetto al delitto ex art. 2 d.lgs n. 74/2000, rispetto al quale la nozione di elementi passivi fittizi resta presente nel tessuto lessicale e ancorata a un'impostazione nella quale assume rilevanza penale l'ineducibilità o la non inerenza di costi effettivamente sostenuti, diversamente da quanto previsto per il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4, commi 1 e 1-bis, d.lgs n. 74/2000. A fronte di questo orientamento, però, nella giurisprudenza penale di legittimità risultano anche decisioni che precisano che il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva delle prestazioni indicate nelle fatture (quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti), mentre, con riguardo all'IVA, esso comprende anche l'inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura¹³¹.

Il dolo specifico che connota la fattispecie sembra contrastare l'operatività di quello eventuale, richiedendo che la condotta tipica sia tenuta al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto. In realtà, in punto di dolo tipico del delitto ex art. 2 d.lgs n. 74/2000, la Cassazione ha chiarito in passato che «il dolo specifico costituito dal fine di evadere le imposte (...) sussiste anche quando ad esso si affianchi

seguito del d.lgs n. 158/2015, l'unica forma di inesistenza giuridica di rilievo penale-tributario sarebbe la simulazione, oggettiva o soggettiva, condotta integrativa del delitto previsto dall'art. 3 d.lgs n. 74/2000, confinando la fittizietà delineata dalla frode fiscale ex art. 2 dello stesso decreto all'interno della sola inesistenza materiale.

127. Per un quadro complessivo della tematica e dei profili problematici, cfr. Cass., sez. III, n. 10916/2020.

128. Cfr. Cass., sez. III: nn. 46194/2013, 22108/2015, 316287/2015, 42994/2015, 53637/2018, 7063/2019.

129. Cfr. Cass., sez. III, nn. 31628/2015 e 22108/2015.

130. Cass., sez. III, n. 42994/2015.

131. Cfr. Cass., sez. III: nn. 6935/2018, 53146/2017, 2643/2016, 47471/2013, 10394/2010.

una distinta ed autonoma finalità extraevasiva non perseguita dall'agente in via esclusiva»¹³². Quando lo specifico dolo di evasione della condotta tipica si coniuga con una distinta e autonoma finalità extra-tributaria, sempre che quest'ultima non sia perseguita dall'agente in via esclusiva, non pare dubitabile la compatibilità del dolo specifico di evasione fiscale con una concorrente finalità extra-evasiva (come l'esigenza di procurarsi, attraverso le false fatturazioni, riserve occulte per pagare in nero le retribuzioni dei dipendenti). In ogni caso, il contrasto interpretativo sul punto appare destinato ad aggravarsi in ragione delle severe conseguenze sanzionatorie connesse all'ammissione o all'esclusione della compatibilità del dolo evasivo con finalità di diversa natura.

L'introduzione dell'ipotesi prevista dall'art. 2, comma 2-bis («Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni») è destinata a rinvigorire la disputa qualificatoria sulla natura della previsione della fattispecie punita meno severamente. In passato, la contrapposizione era stata parzialmente risolta dalla Corte di cassazione rispetto alla fattispecie descritta dall'art. 2, comma 3, d.lgs n. 74/2000 («se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a € 154.937,07 si applica la reclusione da sei mesi a due anni», abrogata dall'art. 2, comma 36-vicies *semel*, lett. a, dl 13 agosto 2011, n. 138 conv., con modif., nella legge 14 settembre 2011, n. 148). I giudici di legittimità avevano in prevalenza rigettato la prospettazione della previsione quale fattispecie autonoma, preferendole quella di circostanza attenuante¹³³. Qualche argomento a favore della natura di fattispecie autonoma può trarsi oggi dalla considerazione che l'art. 25-*quingiesdecies* d.lgs n. 231/2001 differenzia diverse sanzioni pecuniarie (lett. a e b) per le violazioni dell'art. 2, comma 1 (fino a cinquecento quote) e comma 2-bis (fino a quattrocento quote), delineandoli come distinti «delitti» presupposti degli illeciti amministrativi corrispondenti – non dissimilmente dalla nuova confisca allargata tributaria (vds. *infra*). La questione non è di secondario rilievo. Si considerino i differenti esiti sanzionatori che conseguono rispetto all'ipotizzabile (o meno) bilanciamento *ex art.* 69 cp con ulteriori aggravanti (com-

presa quella prevista dall'art. 13-bis, comma 3, d.lgs n. 74/2000) o con la recidiva. Con ancoraggio della pena base, in caso di equivalenza o di soccombenza dell'attenuante, alla severa pena prevista dal primo comma dell'art. 2 cit.

5.2. Il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti *ex art. 8 d.lgs n. 74/2000*

In termini speculari alle innovazioni operate rispetto alla fattispecie prevista dall'art. 2 d.lgs n. 74/2000, il delitto previsto dall'art. 8 del decreto vede accrescere il rigore sanzionatorio che eguaglia quella del primo reato (da quattro a otto anni), muovendo dalla stessa pena originaria (da un anno e sei mesi a sei anni).

Si richiama, in proposito, quanto in precedenza osservato sulla positiva integrazione delle soglie editali per autorizzare le intercettazioni, per emettere misure cautelari personali coercitive (acquisizione già riferibile al reato), nonché per adottare il fermo o l'arresto in flagranza, misura precautelare che nel caso del delitto in esame ha maggiori spazi di praticabilità. Parimenti per il prolungamento dei termini di prescrizione (artt. 157, 161 cp, 17, comma 2, d.lgs n. 74/2000), al netto degli effetti dell'entrata in vigore della legge n. 3/2019.

Si tratta, infatti, di reato di mera condotta (commissiva) e istantaneo (essendo superato il diverso orientamento che assumeva la natura permanente del reato *ex art.* 4, lett. d, dl n. 429/1982, sul presupposto dell'obbligo di conservazione in contabilità del documento mendace¹³⁴). In particolare, ove unico sia il documento falso, il delitto si consuma con la sua emissione e il suo rilascio, mentre ove nel medesimo periodo di imposta plurimi siano gli episodi, la consumazione si verifica con l'emissione dell'ultimo di essi¹³⁵. Onde, è da tale conclusivo momento che decorre il termine di prescrizione¹³⁶, quale reato eventualmente abituale in relazione a ciascun periodo di imposta. Il delitto, dunque, si consuma con l'emissione o il rilascio di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e ha veste di reato di pericolo astratto, per la cui configurabilità è sufficiente il compimento

132. Cass., sez. III: n. 27112/2015, *Forlani*, Rv. 264390 - 01; n. 42520/2019. Da ultimo, Cass., sez. III, n. 907/2023.

133. A favore dell'integrazione di fattispecie autonome, *cf.* Cass., sez. III: n. 23064/2008, *Palamà e al.*, Rv. 239919; n. 25204/2008; n. 3163/2020, *Bruschi*, Rv. 278251. A favore della natura di mere circostanze attenuanti, Cass., sez. III: 1° giugno 2016, n. 53905, *Bencini*, Rv. 268775; n. 5720/2016, *Scarfato*, Rv. 265948; 20 aprile 2011, n. 20529, *Romiti*, Rv. 250339.

134. *Cfr.* Cass., sez. unite, 3 febbraio 1995, in *Boll. trib.*, 1995, p. 632.

135. Cass., sez. III: nn. 6264/2010, 20787/2002, 25816/2016.

136. Cass., sez. III, nn. 10558/2013 e 31268/2017.

dell'atto tipico¹³⁷. Più esattamente, il reato si consuma nel momento in cui l'emittente perde la disponibilità della fattura, non essendo richiesto che il documento pervenga al destinatario, né che quest'ultimo lo utilizzi¹³⁸. In base all'art. 21, comma 1, ult. periodo, dPR n. 633/1972, «la fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente». Non è sufficiente, per contro, la mera predisposizione delle fatture ideologicamente false non seguita dalla consegna (o, si ritiene, dalle condotte equiparate di spedizione, trasmissione o messa a disposizione) ai soggetti che potrebbero beneficiarne¹³⁹. Se in termini naturalistici non può escludersi l'evenienza che, formato un documento, lo stesso non sia messo a disposizione del potenziale utilizzatore (ad esempio, per l'inatteso intervento di una verifica tributaria o di un controllo di polizia), e sebbene non sussista un divieto normativo assimilabile a quello previsto dall'art. 6 d.lgs n. 74/2000, deve riconoscersi che è la natura stessa del reato in esame (di pericolo astratto) a precludere la configurabilità dello stesso a titolo di tentativo; in linea, occorre aggiungere, con l'ispirazione – fondamentale della riforma del 2000 – di deciso abbandono del reato prodromico.

Viene prevista un'ipotesi punita meno severamente (art. 8, comma 2-bis, d.lgs n. 74/2000), da ritenere attenuante, laddove l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, sia inferiore a euro centomila – evenienza in cui si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni. Anche questa ipotesi, seguendo l'elaborazione giurisprudenziale tradizionale, dovrebbe integrare una figura di natura circostanziale, che replica la previsione dell'art. 8, comma 3, d.lgs n. 74/2000, anteriormente all'abrogazione del 2011¹⁴⁰.

5.3. Altri delitti inaspriti: la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ex art. 3 d.lgs n. 74/2000, l'occultamento o distruzione di documenti contabili ex art. 10 d.lgs n. 74/2000 e le omesse dichiarazioni ex artt. 5, comma 1, e 5, comma 1-bis, d.lgs n. 74/2000

Per altri delitti, la scelta “rigorista” si è espressa solo nell'incremento dei minimi e dei massimi edittali, senza essere compensata dall'introduzione di ipotesi circostanziali. Per alcuni di essi, ciò è giu-

ustificato dalla presenza di soglie di punibilità nella struttura tipica.

È il caso del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ex art. 3 d.lgs n. 74/2000, le cui pene edittali sono salite da tre a otto anni, muovendo dai minori limiti originari, oscillanti da un anno e sei mesi a sei anni. Risultano positivamente integrate le soglie edittali, da computare nel massimo, per autorizzare le intercettazioni, per emettere misure cautelari personali coercitive (acquisizioni di cui il reato era già provvisto), nonché per adottare l'arresto in flagranza e, ora, il fermo.

Si tratta di una fattispecie sulla quale molto aveva “investito” la riforma del 2015, dilatandone i confini applicativi attraverso una semplificazione della struttura, la cui condotta, da “trifasica”, era divenuta “bifasica”.

Per l'occultamento o distruzione di documenti contabili ex art. 10 d.lgs n. 74/2000, la pena ha eguagliato quella del delitto ex art. 3 cit., raggiungendo le ragguardevoli soglie da tre a sette anni, con incremento significativo dei limiti edittali originari (da un anno e sei mesi a sei anni). Risultano integrate le soglie edittali per autorizzare le intercettazioni, per emettere misure cautelari personali coercitive (acquisizione già riferibile al reato), nonché per adottare il fermo o l'arresto in flagranza.

In base alla legge di conversione del dl n. 124/2019, le pene dei reati di omessa dichiarazione dei redditi e dell'IVA (ex art. 5, comma 1, d.lgs n. 74/2000) e delle ritenute da parte del sostituto di imposta (art. 5, comma 1-bis del decreto) salgono nel minimo (da un anno e sei mesi) a due anni e nel massimo (da quattro anni) a cinque anni (incremento più contenuto rispetto al quello ipotizzato nel dl n. 124/2019, che aveva immaginato di fissarlo in sei anni). Si mantiene la maggior severità del delitto di omessa dichiarazione ex art. 5, commi 1 e 1-bis, d.lgs n. 74/2000 rispetto a quello di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs n. 74/2000, conservando la soglia di irrilevanza penale dell'imposta evasa (pari a 50.000 euro), per ciascuna imposta, maturata su base annuale. Il più elevato limite edittale massimo legittima, al ricorrere delle ulteriori condizioni, l'emissione di misure cautelari personali coercitive (artt. 273, 274, lett. c, 280, commi 1 e 2 cpp), nonché l'adozione dell'arresto facoltativo in flagranza (art. 381, comma 1, cpp) – anche se, sotto questo profilo, andrà considerata la previsione

137. Cass., sez. III: nn. 25816/2016, 40172/2006, 12719/2007, 44449/2015.

138. Cass., sez. III, nn. 25816/2016 e 26395/2004.

139. Cass., sez. III, n. 50628/2014.

140. Cass., sez. III, n. 5720/2016, Rv. 265948; *contra*: *Id.*, n. 23064/2008, Rv. 239919.

dell'art. 5, comma 2, d.lgs n. 74/2000. Infatti, quanto ai delitti di omessa dichiarazione ex art. 5 cit., la giurisprudenza¹⁴¹ si è consolidata nel ritenere che il termine di prescrizione decorre dal novantunesimo giorno successivo alla scadenza del termine ultimo stabilito dalla legge per la presentazione della dichiarazione, e non dal giorno in cui l'accertamento del debito di imposta diviene definitivo. Il limite edittale massimo introdotto dalla legge di conversione non rende autorizzabili le intercettazioni, diversamente dalla soglia inizialmente prospettata dal dl n. 124/2019.

L'innalzamento del massimo edittale ha inizialmente comportato, anche per le fattispecie penali ex art. 5 cit., la necessità di celebrare l'udienza preliminare a seguito della richiesta di rinvio a giudizio per tutti i procedimenti nei quali l'azione penale non sia stata esercitata alla data di entrata in vigore della legge di conversione (arg. ex artt. 550, 416, 418 cpp) e praticabile la richiesta di giudizio immediato ex art. 453 cpp in presenza degli ulteriori requisiti previsti da tale disposizione. Sul punto, da ultimo, la riforma Cartabia ha previsto per i reati dell'art. 5, commi 1 e 1-bis, d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, la citazione diretta a giudizio (cfr. art. 550, comma 2, lett. i, cpp), reati per i quali è ora ammesso il giudizio immediato disciplinato dall'art. 558-bis cpp.

5.4. La dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs n. 74/2000

La fattispecie penale è interessata da plurimi interventi riformatori. Da un lato, infatti, aumentano i limiti edittali delle pene: da quelli nativi, oscillanti da uno a tre anni, viene raggiunta nel minimo la soglia di due anni e nel massimo quella di quattro anni e sei mesi (più ridotta di quella originariamente immaginata dal dl n. 124/2019, pari a cinque anni)¹⁴².

I nuovi limiti edittali non consentono le intercettazioni, ma permettono l'adozione di misure cautelari coercitive custodiali (solo domestiche, dunque non carcerarie), oltre che, in linea teorica, l'arresto facoltativo in flagranza. Per il reato è ora prevista la celebrazione dell'udienza preliminare; ciò influisce sulla forma di esercizio dell'azione penale da parte del pubblico ministero (esigendo la richiesta di rinvio a giudizio ex art. 416 cpp) con praticabilità anche della richiesta di giudizio immediato ex art. 453 cpp, al ricorrere degli altri requisiti previsti da detta

norma. Incidendo su norme processuali (artt. 550, 516 e 418 cp), la modifica è governata dal principio *tempus regit actum*, che rende rilevante la verifica della legge vigente al momento dell'esercizio dell'azione penale. L'innalzamento del limite edittale massimo finisce per precludere la praticabilità della sospensione del processo con messa alla prova ex art. 168-bis cp, di dubbia praticabilità in assenza del pagamento parziale o dell'adesione a programmi di rateazione del debito d'imposta, quale condotta volta alla eliminazione delle conseguenze dannose e pericolose derivanti dal reato ovvero, ove possibile, quale risarcimento del danno.

Sotto il profilo della struttura della fattispecie, inoltre, la soglia di rilevanza dell'imposta (IVA, IRES o IRPEF) evasa si abbassa dall'originario importo di centocinquantamila a centomila euro, su base annuale, al pari della soglia degli elementi attivi sottratti all'imposizione di inevitabile rilevanza penale ex art. 4, comma 1, lett. b, d.lgs n. 74/2000, fissata ora in due milioni di euro (da quella originaria di tre milioni di euro). Al di sotto di quest'ultimo importo, resta ferma la necessità che sia integrato il rapporto percentuale di almeno il 10% tra elementi non dichiarati ed elementi indicati in dichiarazione.

Infine, viene modificato (e non più abrogato, come immaginava la prima versione del dl n. 124/2019) il comma 4-ter dell'articolo 4 cit. Nella versione precedente, tale disposizione, fuori dei casi di cui al precedente comma 1-bis, escludeva l'integrazione di fatti punibili per le valutazioni che, «singolarmente» considerate, differivano in misura inferiore al 10% da quelle corrette, precisando altresì che degli importi compresi in tale percentuale non si teneva conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lett. a e b dell'art. 4 d.lgs n. 74/2000. La legge di conversione sostituisce all'espressione «singolarmente» la parola «complessivamente», richiedendo di considerare l'effetto congiunto delle valutazioni scorrette e finendo per porre un limite alla loro irrilevanza penale, esigendo un'operazione di addizione delle singole componenti valutative scorrette. La rimodulazione del comma 1-ter dell'art. 4 d.lgs n. 74/2000 (pur con l'abbandono della più radicale abrogazione ipotizzata nell'originaria versione del dl n. 124/2019) segnala la riconsiderazione parziale di una scelta fondante della riforma del 2015. Oltre alle regole dell'art. 4, comma 1-bis, d.lgs

141. Cass.: sez. III, n. 45578/2016; sez. IV, nn. 24691/2016 e 17120/2016.

142. Sull'entità della pena sono state espresse perplessità, rilevando un profilo di disallineamento rispetto a un'ipotesi chiaramente fraudolenta come il delitto ex art. 11, comma 1, d.lgs n. 74/2000, che finisce per ricevere un trattamento più mite (nella pena massima attestandosi su quattro anni, laddove l'importo di imposte, sanzioni e interessi non superi duecentomila euro); Cfr. A. Perini, *Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019*, audizione del 5 novembre 2019 davanti alla Commissione Finanze della Camera, in *Sist. pen.*, 3 dicembre 2019.

n. 74/2000, era stata stabilita la non punibilità delle valutazioni che, singolarmente considerate, differivano in misura inferiore al 10% da quelle corrette, con l'ulteriore precisazione che degli importi compresi in tale percentuale non si teneva conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lett. *a* e *b* dell'articolo 4 cit. (art. 4, comma 1-ter, d.lgs n. 74/2000). La previsione aveva comportato l'irrilevanza penale di non corrette valutazioni di elementi attivi e passivi, anche in assenza di condizioni di trasparenza, in presenza di scostamenti, singolarmente intesi, di lieve entità (ovvero inferiori al 10%), pur se, assommati ad altri di pari entità e contenuto, utili a raggiungere importi eccedenti in cifra assoluta i limiti quantitativi delle soglie di punibilità ex art. 4, comma 1, lett. *a* e *b* d.lgs n. 74/2000 (cfr. relazione illustrativa della riforma del 2015). Diversi i commenti su quell'assetto. Da una parte, era stato segnalato che scostamenti inferiori al 10% erano fisiologici e, dunque, si è contrastata l'ipotesi dell'abrogazione della causa di non punibilità introdotta nel 2015¹⁴³. Per converso, non erano mancate perplessità. Infatti, l'organizzazione volontaria di una serie di scorrette valutazioni di importo percentuale singolarmente pure modesto, ove complessivamente considerate, anche prive di qualsiasi trasparenza, avrebbe potuto far raggiungere elevati importi assoluti di evasione fiscale, penalmente neutralizzati in forza della previsione ipotizzata; senza essere compensata da un onere di limpidezza, diversamente dalle valutazioni "dichiarate" previste dall'art. 4, comma 1-bis, d.lgs n. 74/2000, come richiesto prima della riforma del 2015 anche dall'art. 7 d.lgs n. 74/2000 (che imponeva più precise condizioni di trasparenza delle scorrette rilevazioni contabili e delle valutazioni, limitate a quelle estimative e ammesse a condizione di svolgimento secondo criteri di stima indicati nel bilancio).

6. Tecniche di indagine

Senza pretesa di delineare regole di indagine e men che meno linee-guida in una materia esposta alla variabilità delle forme di manifestazione dell'evasione tributaria di rilevanza penale, mette conto ribadire che qualsiasi inchiesta per reati tributari ispirata all'efficienza deve muovere dalla consapevolezza

dell'attitudine probatoria degli elementi informativi acquisibili. Elementi che possono *preesistere al procedimento penale*, rivestendo, a talune condizioni, la forma di documenti suscettibili di acquisizione previa *ricerca e sequestro*, oppure accompagnare il divenire dell'indagine, richiedendo l'attività di mezzi di ricerca anche invasivi.

6.1. I documenti e gli elementi di prova formati fuori del processo penale.

6.1.1. Il verbale di constatazione e le dichiarazioni del funzionario dell'Agenzia delle entrate

La giurisprudenza di legittimità¹⁴⁴ ha più volte preso in considerazione la natura del "verbale di constatazione" redatto da personale della Guardia di Finanza o dai funzionari degli uffici finanziari, qualificandolo come documento extraprocessuale ricognitivo di natura amministrativa e, in quanto tale, acquisibile e utilizzabile ai fini probatori ai sensi dell'art. 234 cpp. Si è anche osservato che non si tratta di un atto processuale, poiché non è previsto dal codice di rito o dalle norme di attuazione (art. 207) e non interviene nel corso delle indagini preliminari, né può essere qualificato come «particolare modalità di inoltro della notizia di reato» (art. 221 disp. att. cpp), in quanto i connotati di quest'ultima sono diversi.

Si è tuttavia precisato che, nel momento in cui emergono indizi di reato e non meri sospetti, occorre procedere secondo le modalità prescritte dall'art. 220 disp. att. cpp, con la conseguenza che la parte di documento compilata prima dell'insorgere degli indizi ha sempre efficacia probatoria ed è utilizzabile, mentre non è tale quella redatta successivamente, qualora non siano state rispettate le disposizioni del codice di rito. La richiamata disposizione stabilisce che, «quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice». A tale proposito, la Corte di cassazione¹⁴⁵ ha pure osservato come dalla semplice lettura della norma emerge che essa presuppone, per

143. *Ivi*, p. 12.

144. Cass., sez. III: n. 39379/2016, Rv. 267752; 30 gennaio 2015, n. 7930, *Marchetti*, Rv. 262518; 18 novembre 2008, n. 6881, *Ceragioli*, Rv. 242523; 17 aprile 1997, n. 6218, *Cetrangolo*, Rv. 208633; 10 aprile 1997, n. 4432, *Cosentini*, Rv. 208030; 21 gennaio 1997, n. 1969, *Basile*, Rv. 206944; 15 maggio 1996, n. 6251, *Caruso*, Rv. 205514; n. 52853/2018.

145. Cass., sez. III, 17 giugno 2014, n. 27682, *Palmieri*, Rv. 259948.

la sua applicazione, un'attività di vigilanza o ispettiva in corso di esecuzione specificamente prevista da disposizioni normative, e la sussistenza di indizi di reato emersi nel corso dell'attività medesima; solo in tal caso è richiesta l'osservanza delle disposizioni del codice di rito, ma soltanto per il compimento degli atti necessari all'assicurazione delle fonti di prova e alla raccolta di quanto altro necessario per l'applicazione della legge penale. Nella medesima decisione si è fatto anche rilevare come la disposizione, che va letta in relazione anche al successivo art. 223, relativo alle analisi di campioni da effettuare sempre nel corso di attività ispettive o di vigilanza e alle garanzie dovute all'interessato, abbia lo scopo evidente di assicurare l'osservanza delle disposizioni generali del codice di rito dal momento in cui, in occasione di controlli di natura amministrativa, emergano indizi di reato, ricordando anche quella giurisprudenza secondo la quale presupposto dell'operatività della norma non è l'insorgenza di una prova indiretta quale indicata dall'art. 192 cpp, quanto, piuttosto, la sussistenza della mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito a una persona determinata¹⁴⁶, e precisando che la conseguenza dell'eventuale inosservanza delle disposizioni del codice di rito è una nullità di ordine generale di cui all'art. 178, comma 1, lett. c, cpp¹⁴⁷. È pacifico, inoltre, che il processo verbale di constatazione redatto dalla GdF o dai funzionari degli uffici finanziari, in quanto atto amministrativo extraprocessuale, costituisce prova documentale anche nei confronti di soggetti non destinatari della verifica fiscale; tuttavia, qualora emergano indizi di reato, occorre procedere secondo le modalità previste dall'art. 220 disp. att., giacché altrimenti la parte del documento redatta successivamente a detta emersione non può assumere efficacia probatoria e, quindi, non è utilizzabile¹⁴⁸.

Quanto al momento a partire dal quale sorge l'obbligo di osservare le norme del codice di procedura penale e, dunque, diviene operativo l'art. 220 disp. att. cpp da parte di chi svolge attività ispettiva, occorre muovere da sez. unite, 28 novembre 2001, n. 45477, *Raineri* (Rv. 220291), che hanno chiarito che il pre-

supposto dell'operatività della norma sia non l'insorgenza di una prova indiretta, quale indicata dall'art. 192 cpp, bensì la sussistenza della mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata¹⁴⁹. Da cui il corollario che la rilevanza penale del fatto, pur nei limiti indicati dal citato arresto, deve emergere in tutti i suoi elementi costitutivi tra cui, avuto riguardo alla fattispecie contestata di omessa denuncia, ex art. 5 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, il superamento della soglia di punibilità che costituisce elemento costitutivo del reato¹⁵⁰. Occorre, in altri termini, che nell'inchiesta amministrativa sia già delineato, come indicato dalle citate sezioni unite, un fatto di rilievo penale inteso nella sua completezza, come descritto nella fattispecie normativa.

Cass., n. 13275/2021 ha richiamato il principio per cui, in materia di attività ispettive di vigilanza di natura amministrativa, il momento a partire dal quale, nel corso di tale attività, sorge l'obbligo di rispettare le garanzie del codice di procedura penale è quello in cui è possibile attribuire rilevanza penale al fatto, emergendone tutti gli elementi costitutivi, anche se ancora non possa essere ascritto a persona determinata (Cass., sez. III, 4 giugno 2019, n. 31223, dep. 16 luglio 2019, Rv. 276679 - 01). Nel caso di specie, i giudici di appello avevano evidenziato come, all'atto dell'assunzione delle dichiarazioni rese dai commercialisti dell'imputato ai verificatori della GdF, non fossero emersi gli elementi costitutivi dei reati poi contestati, non essendo questi riconducibili ai meri sospetti riferiti da uno dei verificatori. Il giudizio di colpevolezza dell'imputato in ordine ai contestati illeciti si fondava, in verità, sull'esito degli accertamenti condotti dagli operanti, che avevano consentito di scoprire la natura fittizia delle operazioni contestate e quella di mere cartiere delle società coinvolte. Le dichiarazioni dei commercialisti, quindi, si ponevano quali riscontri all'attività di verifica dei militari della Finanza. Quanto, poi, alla mancata audizione della commercialista, indicata in sede di audizione *de relato* dal verificatore della GdF, veniva ricordato come la difesa non ne avesse mai avanzato richiesta di escussione, ai sensi di quanto

146. Cass., sez. II, 13 dicembre 2005, n. 2601, *Cacace*, Rv. 233330; sez. unite, 28 novembre 2001, *Raineri*, cit.

147. Cass., sez. F, 27 luglio 2010, n. 38393, *Persico*, Rv. 248911.

148. Cass., sez. V, n. 14522/2017, est. Riccardi, in motivazione (sez. III: 18 novembre 2008, n. 6881, dep. 2009, *Ceragioli*, Rv. 242523; 1° aprile 1998, n. 7820, *Molayem M*, Rv. 211225; 23 ottobre 2018, n. 54379 del Rv. 274131; 10 febbraio 2010, n. 15372, *Fiorillo*, Rv. 246599; n. 14545/2020).

149. Cass., sez. II, 13 dicembre 2005, n. 2601, *Cacace*, Rv. 233330; vds. anche sez. III, 4 giugno 2019, n. 31223, Rv. 276679; cfr. Cass., sez. III, n. 1579/2022.

150. Cass., sez. III: 23 novembre 2017, n. 7000, *Venturini*, Rv. 272578 - 01; 16 giugno 2016, n. 35611, *Monni*, Rv. 268007.

previsto dall'art. 195, comma 1, cpp. Ne consegue, dunque, per i giudici territoriali, la piena utilizzabilità delle dichiarazioni rese anche su tali circostanze dal teste di riferimento. Quanto emerso in sede di verifica non era ritenuto idoneo a qualificare in termini di rilevanza penale il "sospetto" degli operanti di trovarsi in presenza di false fatturazioni per operazioni inesistenti, atteso che la condotta di frode fiscale ex art. 2, d.lgs n. 74/2000 costituisce indubbiamente reato, a prescindere dal superamento di una soglia di punibilità. Purtuttavia, da un lato, la medesima condotta riveste anche rilevanza meramente tributaria, legittimando l'emissione di atti impositivi da parte dell'a.f. (prescindendo, dunque, dalla rilevanza penale del fatto) e, dall'altro, per quanto chiarito dalla corte d'appello, il giudizio di colpevolezza dell'imputato in ordine ai contestati illeciti si era fondato, in verità, sull'esito degli accertamenti condotti dagli operanti, che hanno consentito di scoprire la natura fittizia delle operazioni contestate e quella di mere cartiere delle società coinvolte – dunque, era stato frutto della successiva attività d'indagine volta a riscontrare quanto emergente dall'attività di verifica, di per sé idoneo a determinare l'insorgenza di un sospetto sulla sussistenza di indizi di reato.

La giurisprudenza ha chiarito che può essere distinta l'attitudine probatoria del processo verbale di constatazione per la parte che precede e quella che segue l'emersione degli indizi di reato durante l'attività ispettiva, ma anche che le ragioni di contrasto con le previsioni codicistiche delle specifiche attività eventualmente compiute dopo tale momento devono essere specificate, non potendo essere dedotte in modo generico. Infatti, «la parte di documento compilata prima dell'insorgere degli indizi, ha sempre efficacia probatoria ed è utilizzabile, mentre non è tale quella redatta successivamente, qualora non siano state rispettate le disposizioni del codice di rito. Il presupposto per l'operatività dell'art. 220 disp. att. c.p.p., cui segue il sorgere dell'obbligo di osservare le disposizioni del codice di procedura penale per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire ai fini dell'applicazione della legge penale, è costituito dalla sussistenza della mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata (cfr. Sez. 3, n. 54379 del 23/10/2018, Rv. 274131 - 01 G; Sez. 3, n. 15372 del 10/02/2010, Fiorillo, Rv. 246599; Sez. Un., 28.11.2001, n. 45477, Raineri, Rv. 220291; Sez. 2, 13/12/2005, n. 2601, Cacace, Rv. 233330). Va

nel contempo precisato che la violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. non determina automaticamente l'inutilizzabilità dei risultati probatori acquisiti nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, ma è necessario che l'inutilizzabilità o la nullità dell'atto sia autonomamente prevista dalle norme del codice di rito cui l'art. 220 disp. att. rimanda (Sez. 3, n. 6594 del 26/10/2016, Pelini, Rv. 269299). Consegue che non è sufficiente dedurre genericamente la violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen., bensì occorre la specifica indicazione della violazione codicistica che avrebbe determinato l'inutilizzabilità e l'indicazione dei correlati precisi atti compiuti dalla p.g. e riportati nel processo verbale di constatazione redatto dalla medesima, che risulterebbero inficiati»¹⁵¹.

Cass., sez. III, n. 1579/2022, più di recente ha avuto modo di precisare ulteriormente che, tenendo conto del dato letterale dell'art. 220, risulta chiaramente che lo stesso si riferisce a indizi di reato che emergono «nel corso» delle attività ispettive o di vigilanza, il che porta ad affermare che la cognizione circa la sussistenza di indizi di reità, ancorché non riferibili a un soggetto specifico, deve risultare oggettivamente evidente a chi opera mentre effettua tale attività, non deve essere soltanto ipotizzata sulla base di mere congetture; né può ritenersi possibile, dopo che un reato è stato accertato, sostenere che chi effettuava il controllo avrebbe dovuto prefigurarsi quale ne sarebbe stato l'esito (sez. III, 28 febbraio 2019, n. 16044, Rossi, Rv. 25397, non massimata sul punto). La giurisprudenza della Corte si è anche ripetutamente pronunciata sulle conseguenze dell'eventuale inosservanza della disposizione in esame, chiarendo che essa non determina automaticamente l'inutilizzabilità dei risultati probatori acquisiti nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, ma è necessario che l'inutilizzabilità o la nullità dell'atto sia autonomamente prevista dalle norme del codice di rito a cui l'art. 220 disp. att. rimanda e che, diversamente opinando, si giungerebbe a ritenere l'inutilizzabilità di tutti i risultati probatori e gli altri risultati della verifica dopo la comunicazione della notizia di reato – situazione, all'evidenza, priva di fondamento. Da ciò consegue, dunque, che non può dedursi la generica violazione dell'art. 220 disp. att. cpp, essendo necessaria la specifica indicazione della violazione codicistica che avrebbe determinato l'inutilizzabilità con riguardo ai singoli atti compiuti e riportati nel processo verbale di constatazione redatto dalla medesima (sez. III: 23 ottobre 2018, n. 54379, Gamba, Rv. 274131; 26 ottobre 2016, n. 6594, dep. 2017, Pelini e al., Rv. 269299; 24 maggio 2016, n. 5236, dep. 2017, Lo Verde, Rv.

151. Cass., sez. III, n. 15562/2020, in motivazione.

269213). Costituisce, pertanto, onere di chi eccepisce la violazione della norma precisare quali parti dei verbali siano state redatte dopo l'insorgere degli indizi di reato e, pertanto, in spregio alle disposizioni codicistiche – ove ciò non avvenga, limitandosi a censure generiche afferenti all'intero contenuto del documento con l'aggiunta di un vago riferimento alla presenza, tra la documentazione acquisita, di numerose quietanze di pagamenti effettuati in contanti ai propri dipendenti dalla società X, circostanza, questa, che avrebbe evidenziato la sussistenza di non meglio specificate violazioni di carattere penale (così nella vicenda esaminata da Cass., sez. III, n. 1579/2022)

Lo stesso è stato ritenuto da Cass., sez. III, n. 43343/2021 dinanzi alle deduzioni della difesa, limitatasi a una generica censura di inutilizzabilità del processo verbale di contestazione senza indicare, come invece richiesto dalle richiamate pronunce, quali specifici atti sarebbero stati inutilizzabili in conseguenza della dedotta violazione dell'art. 220 disp. att. cpp; né aveva posto in rilievo quando sarebbero risultati evidenti gli indizi di reato che tale disposizione avrebbero reso applicabile nella fattispecie. Nel caso di specie, la difesa affermava che una condotta penalmente rilevante, quale quella dell'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, sarebbe emersa senza che il contribuente fosse avvisato di tale circostanza, ma non specificava quando e come ciò sarebbe avvenuto, risultato evidente da quanto specificato nella sentenza impugnata che la oggettiva inesistenza delle fatture era emersa all'esito di plurimi accertamenti. Anche il riferimento a dichiarazioni del contribuente che sarebbero state utilizzate dal giudice di primo grado risultava privo di rilievo, risultando evidente che il richiamo a quanto riferito dal contribuente in sede di controllo era del tutto incidentale e utilizzato al solo scopo di chiarire che lo stesso non aveva fornito la documentazione comprovante l'esistenza delle prestazioni fatturate, poiché, quando tale documentazione gli era stata richiesta, egli aveva riferito di non disporre dei contratti con la società fornitrice del servizio perché mai sottoscritti, e di non avere altri documenti al di fuori delle fatture già prodotte. Veniva poi rimarcato che, nella sentenza impugnata, era fatto chiaramente riferimento al fatto che nel giudizio di primo grado sarebbero stati utilizzati soltanto gli elementi riportati nel processo verbale desumibili da apporti oggettivi di natura documentale, sicché la censura formulata con l'atto di appello sarebbe infondata in radice, e che, comunque, la deduzione difensiva sarebbe consistita nella sostanziale denuncia del fatto che all'imputato non sarebbe stato garantito

il diritto di farsi assistere da un difensore nel corso dell'accertamento fiscale senza fornirgli avvisi le garanzie stabilite dall'art. 63 cpp, censura ritenuta sostanzialmente generica.

Parimenti è a dirsi per Cass., n. 50009/2019, che ha ritenuto generiche le censure formulate dalla difesa della persona imputata ai giudici del merito circa l'inutilizzabilità degli atti redatti dagli accertatori dalla pagina 14 in poi, senza le ulteriori specificazioni richieste alla ricordata giurisprudenza. In particolare, non era stata indicata la rilevanza, ai fini della decisione, dei verbali di constatazione nella parte ritenuta non utilizzabile né, tantomeno, quali parti della sentenza appellata avrebbero dovuto ritenersi inficiate dalla dedotta inutilizzabilità, essendo ritenuto generico il richiamo all'inutilizzabilità di tutti gli atti successivi alla p. 14 del verbale di constatazione. I giudici del gravame, inoltre, non si erano limitati a tale, pur determinante, constatazione di genericità della doglianza, avendo proceduto anche a un esame dei contenuti dell'atto, rilevando che non erano stati individuati, tra quelli utilizzati per la decisione, atti compiuti in violazione di norme codicistiche.

La Cassazione ha escluso il divieto di testimonianza indiretta degli ufficiali e agenti di polizia giudiziaria di cui all'art. 195, comma 4, cpp, con riguardo alle dichiarazioni ricevute dal pubblico ufficiale durante l'inchiesta amministrativa dallo stesso effettuata anteriormente al procedimento penale, difettando in tal caso il necessario presupposto soggettivo della qualifica di agente o ufficiale di polizia giudiziaria¹⁵². Il principio è stato affermato in relazione a dichiarazioni rese da persona (successivamente tratta a giudizio per il delitto *ex art. 2 d.lgs n. 74/2000*) che, nel primo contraddittorio con gli ispettori dell'Agenzia (oltre che nella memoria presentata pienamente utilizzabile quale documento proveniente dall'imputato), non era stata raggiunta da indizi di reato a carico, e al fatto che nella sentenza non si era fatto riferimento a dette dichiarazioni per suffragare il giudizio di penale responsabilità fondato sulla deposizione del funzionario dell'Agenzia delle entrate recatosi presso la sede dell'impresa, che aveva personalmente verificato i processi di lavorazione e acquisito la documentazione fiscale e contabile, tra cui le fatture oggetto di contestazione.

Cass., sez. III, n. 13275/2021 ha escluso il medesimo divieto di violazione dell'art. 195, comma 4, cpp, per aver il militare della GdF reso dichiarazioni *de relato* riportando quanto riferito dalle due commercianti dell'imputato, richiamando il principio per cui non sussiste il divieto di testimonianza indiretta degli

152. Cass., sez. III, n. 52853/2018, Rv. 274418.

ufficiali e agenti di polizia giudiziaria di cui all'art. 195, comma 4, cpp, con riguardo alle dichiarazioni ricevute dal pubblico ufficiale durante l'inchiesta amministrativa dallo stesso effettuata anteriormente al procedimento penale, difettando in tal caso il necessario presupposto soggettivo della qualifica di agente o ufficiale di polizia giudiziaria.

Va peraltro ricordato che, laddove l'ufficiale o agente di polizia giudiziaria riferisca non in merito a dichiarazioni di terzi, ma sulle attività d'indagine svolte da altri ufficiali, agenti o ausiliari di polizia giudiziaria nello stesso contesto investigativo, si è sempre esclusa la violazione dell'art. 195, comma 4, cpp¹⁵³. A maggior ragione, ciò vale nel caso del funzionario dell'Agenzia che faccia altrettanto, riferendo di fatti riscontrabili dalla documentazione acquisita in sede di accesso effettuato dal teste o da altri funzionari¹⁵⁴.

6.1.2. L'accertamento induttivo

In tema di reati tributari, costituisce insegnamento consolidato che, «per il principio di atipicità dei mezzi di prova nel processo penale, di cui è espressione l'art. 189 cod. proc. pen., il giudice può avvalersi dell'accertamento induttivo, compiuto mediante gli studi di settore dagli Uffici finanziari, per la determinazione dell'imposta dovuta, ferma restando l'autonoma valutazione degli elementi emersi secondo i criteri generali previsti dall'art. 192, comma 1, cod. proc. pen.»¹⁵⁵; in motivazione, in punto di corretta applicazione dei principi relativi alla utilizzabilità, in sede penale, degli esiti degli accertamenti operati in sede tributaria, è stato osservato che «nessuna norma vieta al giudice penale di avvalersi, ai fini, in generale, della prova della sussistenza degli elementi costitutivi dei reati tributari, ivi compreso, evidentemente, quello, contestato nella specie, di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, delle risultanze degli accertamenti operati in sede tributaria, ciò discendendo, se non altro, dal principio di atipicità dei mezzi di prova operante nel principio penale e di cui è espressione la previsione dell'art. 189 cod. proc. pen., restando peraltro salva la necessità che tali elementi siano, ove necessario, in conformità delle peculiarità dei fatti giudicati e dei rilievi delle parti, fatti oggetto di una autonoma valutazione idonea a coniugare la valorizzazione di tali risultanze con i criteri in generale dettati dall'art. 192, comma 1, cod. proc. pen. È, dunque, per tale implicita ragione che questa Corte ha affermato che il

giudice penale può legittimamente avvalersi, ai fini della ricostruzione delle imposte dovute e non dichiarate (vds., tra le altre, Sez. 3, n. 24811 del 28/04/2011, *Rocco*, Rv. 250647 e Sez. 3, n. 40992 del 14/05/2013, *Ottaiano*, Rv. 257619), dell'accertamento induttivo, mediante gli studi di settore, compiuto dagli Uffici finanziari per la determinazione dell'imponibile».

Secondo Cass., sez. III, n. 43330/2023 (est. M.B. Magro): «nessuna norma vieta al giudice penale di avvalersi, ai fini della prova dei reati tributari, delle risultanze degli accertamenti operati in sede tributaria. Ciò discende dal principio di atipicità dei mezzi di prova operante nel processo penale, di cui è espressione l'art. 189 cpp, sulla base del quale il giudice può avvalersi dell'accertamento induttivo, compiuto dagli uffici finanziari, per la determinazione dell'imposta dovuta, ferma restando l'autonoma valutazione degli elementi emersi secondo i criteri generali previsti dall'art. 192, comma 1, cpp (Sez. 3, 19/08/2019, n. 36207, Rv. 277581 - 01), al di fuori di qualunque presunzione e di ogni predeterminazione del loro peso probatorio. È, dunque, per tale ragione che la Corte ha affermato che il giudice penale può legittimamente avvalersi (vds., tra le altre, Sez. 3: n. 24811 del 28/04/2011, *Rocco*, Rv. 250647, e n. 40992 del 14/05/2013, *Ottaiano*, Rv. 257619) dell'accertamento induttivo, effettuato, mediante gli studi di settore, dagli Uffici finanziari per la determinazione dell'imponibile (Sez. 3, n. 36207 del 17/04/2019 Ud. (dep. 19/08/2019) Rv. 277581). Del resto, anche meno recentemente, si è sempre ritenuto che, sebbene i criteri stabiliti per l'accertamento sintetico del reddito imponibile, attraverso il così detto "redditometro", non siano per il giudice penale fonti di certezza legale, tuttavia costituiscono elementi indiziari corrispondenti a criteri logici, utilizzabili per una corretta motivazione della sentenza di condanna (Sez. 3, n. 7491 del 21/06/1991 Ud. (dep. 12/07/1991) Rv. 188181; Sez. 3, n. 39960 del 30/09/2019, Rv. 276890 - 01, non massimata sul punto)».

Cass., n. 34139/2023 ha riaffermato il principio di diritto di cui a Rv. 277581 rispetto a risultanze dell'accertamento tributario effettuato tramite indagini bancarie. La difesa aveva dedotto profili di erronea applicazione della legge penale in relazione agli artt. 5 d.lgs n. 74/2000 e 192 cpp, lamentando che la corte territoriale aveva determinato l'entità dell'imposta evasa basandosi sugli esiti dell'accertamento bancario svolto dalla Tenenza della GdF ex art. 32,

153. Cass., sez. VI, 27 settembre 2018, n. 53174, *Capitaneo*, Rv. 274614; sez. III, 4 gennaio 2016, n. 6116, *Tartarelli*, Rv. 266284. Nello stesso senso, cfr. Cass., sez. II, n. 24460/2023; sez. III, n. 22306/2021.

154. Cass., sez. III, n. 22306/2021.

155. Cass., sez. III, n. 36207/2019, Rv. 277581.

comma 1, n. 2 del DPR n. 600/1973, accertamento di natura presuntiva, e affermando, erroneamente, che l'onere di individuare i costi, componenti negativi del reddito, incombeva sull'imputato. La Cassazione ha invece ritenuto che la corte territoriale avesse offerto sul punto articolata motivazione, basata sulla autonoma disamina, in termini positivi, delle risultanze dell'accertamento tributario effettuato tramite indagini bancarie, sull'esame dell'ulteriore materiale probatorio acquisito in dibattimento, nonché sulla compiuta valutazione delle deduzioni difensive, risultando, conseguentemente, accertato il superamento della soglia di punibilità; ha, poi, rimarcato che l'impossibilità di accertare l'esistenza di costi sostenuti per la produzione del reddito era conseguenza dell'inadempimento degli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili di cui all'art. 22 DPR n. 600/1973; ha, infine, chiarito che, quanto alle somme versate sui conti di gestione della società riconducibile all'imputato che ne era amministratore di fatto, erano state considerate, ai fini dell'accertamento dei redditi non dichiarati dall'imputato, solo quelle non qualificabili come ricavi dell'attività commerciale della società. In definitiva, la valutazione della corte di merito è stata basata non solo sugli esiti dell'accertamento bancario svolto dalla GdF, peraltro oggetto di specifica e autonoma disamina, ma sul complessivo materiale probatorio acquisito in dibattimento.

Già in precedenza la Cassazione aveva affermato che «l'accertamento induttivo compiuto dagli uffici finanziari può rappresentare un valido elemento di indagine per stabilire, in sede penale, se vi sia stata evasione e se questa abbia raggiunto le soglie di punibilità previste dalla legge, a condizione che il giudice non si limiti a constatarne l'esistenza e non faccia apodittico richiamo agli elementi in essi evidenziati, ma proceda a specifica autonoma valutazione degli elementi nello stesso descritti comparandoli con quelli eventualmente acquisiti "aliunde"»¹⁵⁶ (cfr., da ultimo, Cass., sez. III, n. 34139/2023, est. A. Di Stasi). Tale valore probatorio dell'accertamento induttivo compiuto dagli uffici finanziari ai fini della ricostruzione dell'imponibile e del superamento della soglia di punibilità (ad esempio, per il reato di cui all'art. 5 d.lgs n. 74 del 2000) è stabilmente riconosciuto¹⁵⁷, non diversamente da quanto ritenuto, ai fini della prova del reato di dichiarazione infedele, per i verbali di constatazione redatti dalla GdF. Così, è possibile ricorrere all'accertamento induttivo dell'imponibile

quando le scritture contabili imposte dalla legge siano state irregolarmente tenute (sez. III, 18 dicembre 2007, n. 5786, dep. 6 febbraio 2008, *D'Amico*, Rv. 238825), potendo il giudice fondare il proprio convincimento, in tema di responsabilità dell'imputato per omessa annotazione di ricavi, sia sull'informativa della GdF che abbia fatto riferimento a percentuali di ricarico attraverso una indagine sui dati mercato, che sull'accertamento induttivo dell'imponibile operato dall'ufficio finanziario quando la contabilità imposta dalla legge non sia stata tenuta regolarmente; ciò «a condizione che il giudice non si limiti a constatarne l'esistenza e non faccia apodittico richiamo agli elementi in esso evidenziati, ma proceda a specifica, autonoma valutazione degli elementi nello stesso descritti comparandoli con quelli eventualmente acquisiti "aliunde" (Sez. 3, n. 1904 del 21/12/1999, dep. 21/02/2000, *Zarbo E*, Rv. 215694)».

In materia di reati tributari, il giudice penale, mentre non è vincolato dalle valutazioni compiute in sede di accertamento tributario, può tuttavia, con adeguata motivazione, apprezzare gli elementi induttivi in detta sede valorizzati per trarne elementi probatori che ritenga idonei a sorreggere il suo convincimento obiettivo. In applicazione di tale principio, la Corte di cassazione ha ritenuto l'inconciliabilità con il dolo specifico richiesto per il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 8 d.lgs n. 74/2000, degli esiti dell'accertamento svolto dalla GdF, che, in relazione ai medesimi fatti, aveva disposto l'archiviazione del procedimento amministrativo di accertamento, riconoscendo la buona fede della società emittente le fatture¹⁵⁸; in motivazione: «già in sede tributaria, l'Amministrazione Finanziaria aveva provveduto a riconoscere come improntato a buona fede il comportamento tenuto dalla V.G. Proprio in relazione ai fatti di cui al capo g) della rubrica era stata la stessa Agenzia delle entrate in data 7/2/2013 ad aver archiviato l'annualità 2008 del PVC redatto dalla Guardia di Finanza di Bologna il 12 aprile 2011 nei confronti della V.G., per manifesta insussistenza di qualsiasi censura in merito alle operazioni di cui al capo g). Ciò, pur nell'autonomia del processo penale da quello amministrativo sancita dall'art. 20, d.lgs. n. 74 del 2000 (secondo cui "Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa

156. Cass., sez. III, nn. 46500/2015 e 1904/1999 (*Zarbo*, cit.); *Id.*, 20 ottobre 1995, *Perillo*.

157. Cass., sez. III: nn. 36491/2019, 24811/2011 (Rv. 250647), 40992/2013 (Rv. 257619).

158. Cass., sez. III, n. 28710/2017, Rv. 270476 - 01.

definizione”), non può non esplicitare influenza sul giudizio penale, in quanto l'accertamento da parte della Guardia di Finanza della buona fede della società V.G. con riguardo alle predette operazioni costituisce circostanza inconciliabile anche solo con l'astratta configurabilità del dolo specifico normativamente richiesto per la fattispecie di cui all'articolo 8»¹⁵⁹.

Cass., sez. VII, n. 43034/2021 ha riaffermato il principio già espresso da Rv. 270476 rispetto a una fattispecie in cui la difesa di un imputato per il delitto ex art. 5 d.lgs n. 74/2000 aveva lamentato l'erronea applicazione di norme di legge, osservando che la corte territoriale si era limitata a ritenere esaustivi gli accertamenti compiuti dalla GdF, senza verificare l'esistenza di altre poste detraibili e senza dare corso a perizia, mentre non era stata fornita esaustiva giustificazione neppure all'indagine sull'elemento psicologico, laddove la corte territoriale aveva riquilibrato la soglia di evasione quale elemento costitutivo del reato e non quale condizione di punibilità. La Cassazione ha ritenuto che il ricorrente non si sia confrontato con i passaggi motivazionali della corte territoriale, nella parte in cui era dato espressamente conto dell'esistenza dell'elemento psicologico del reato attesa la piena consapevolezza circa il regime tributario, anche in ragione dei pregressi adempimenti delle obbligazioni fiscali da parte dell'imputato, sì che non vi era dubbio circa la sussistenza del dolo anche in considerazione dell'entità dell'imposta evasa e della conseguente piena capacità di considerare altresì il superamento della soglia penalmente rilevante. In relazione, poi, all'utilizzo dei dati concernenti l'accertamento fiscale, vero era che il giudice penale, mentre non era vincolato dalle valutazioni compiute in sede di accertamento tributario, poteva tuttavia con adeguata motivazione apprezzare gli elementi induttivi in detta sede valorizzati per trarne elementi probatori idonei a sorreggere il suo convincimento obiettivo (ad esempio, sez. III, 1 aprile 2017, n. 28710, *Mantellini e al.*, Rv. 270476). In specie, la corte territoriale aveva dato conto che alcun concreto rilievo risultava allegato in merito dall'imputato, sì da eventualmente inficiare la ricostruzione resa dal Corpo specializzato (in tal modo confermata).

Va anche tenuto presente che «Le patologie dell'avviso di accertamento tributario non determinano l'inutilizzabilità nel procedimento penale

dell'avviso stesso e degli atti su cui esso si fonda, poiché si esauriscono nell'ambito del rapporto giuridico tributario e non incidono sull'attitudine dell'atto a veicolare nel giudizio penale le informazioni che se ne possono trarre»¹⁶⁰; in motivazione, la Corte ha affermato che le patologie dell'avviso di accertamento si esauriscono nell'ambito del rapporto giuridico processual-tributario e attengono esclusivamente alla pretesa che con esso viene esercitata dall'Erario. Tali patologie, invece, non incidono sull'attitudine dell'atto a veicolare nel processo penale le informazioni che se ne possono trarre. In particolare, si è osservato che in sede tributaria l'avviso di accertamento è l'atto con cui l'Erario promuove la pretesa all'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria: esso è atto d'impulso che, per la sua validità, deve possedere specifici requisiti il cui rispetto è presidiato dalla sanzione di nullità che paralizza la pretesa stessa. In sede penale, l'avviso di accertamento subisce, però, una trasformazione genetica: esso non è più atto d'impulso, ma documento che veicola informazioni¹⁶¹.

6.1.3. Il precedente giudicato penale

Le risultanze di un precedente giudicato penale, acquisite ai sensi dell'art. 238-bis cpp e riguardanti una precondizione del giudizio in corso, impongono, al giudice che giunga a diverse conclusioni sulla base di una differente valutazione giuridica dei medesimi fatti, di giustificare specificamente la conciliabilità del diverso esito, esclusa restando, tuttavia, la possibilità di contraddire la già accertata verifica del medesimo fatto storico. La Corte, sulla base di tale principio, ha annullato senza rinvio la sentenza di condanna per il reato di cui all'art. 2 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, per l'utilizzazione di fatture relative a operazioni inesistenti, la cui esistenza era stata invece affermata in una precedente sentenza irrevocabile di assoluzione, riguardante l'emissione di dette fatture, acquisita ai sensi dell'art. 238-bis cpp¹⁶². Il principio è stato di recente riaffermato¹⁶³ in un caso nel quale l'emittente la fattura era stato assolto – diversamente dall'utilizzatore – con la formula “perché il fatto non sussiste”, ritenendo, in base agli elementi di prova acquisiti, l'esistenza delle operazioni imponibili sia in termini oggettivi che soggettivi. In presenza di autonomi giudizi relativi a un medesimo fatto storico – l'esistenza

159. Cass., sez. III, n. 8319/1994, *De Filippis*, Rv. 198777; n. 8319/1994, Rv. 198777.

160. Cass., sez. III, n. 36491/2019, Rv. 276702 - 01.

161. Cass., sez. III, 2 aprile 2016, n. 35294, Rv. 267544, in motivazione.

162. Cass., sez. III, n. 36907/2020, *Cerbini*, Rv. 280278 - 01; cfr. n. 23226/2018, Rv. 273207 - 01.

163. Cass., sez. III, n. 20673/2023.

delle operazioni sottostanti la fattura oggetto dell'imputazione –, pur non trovando applicazione il principio della pregiudizialità penale, il giudice del diverso procedimento è comunque tenuto a motivare espressamente circa le ragioni per le quali è pervenuto a diverse conclusioni rispetto al giudizio già definito in precedenza, la cui decisione, quando sia stata acquisita la relativa sentenza, è elemento da valutare ai sensi dell'art. 238-bis cpp¹⁶⁴. Devono, in particolare, essere illustrate specificamente le ragioni della conciliabilità dei due diversi giudizi, in quanto le risultanze di un precedente giudicato penale, acquisite ai sensi dell'art. 238-bis cpp, che riguardino una precondizione del giudizio in corso non consentono al giudice di giungere a conclusioni inconciliabili con la sentenza irrevocabile, allorché l'inconciliabilità verta sui fatti posti a fondamento delle decisioni contrastanti e non sulle valutazioni giuridiche di essi. Tale principio è stato affermato anche da sez. V, 12 febbraio 2018, n. 23226, *Iandolo*, Rv. 273207, che ha evidenziato la necessità di salvaguardare il principio di non contraddittorietà del sistema, che trova espressione, oltre che nella regola di cui all'art. 587 cpp dell'estensione degli effetti favorevoli dell'impugnazione, nell'esigenza di prevenire il contrasto fra giudicati, desumibile dall'art. 630 cpp. Qualora, nel corso del giudizio, venga prodotta una sentenza passata in giudicato che accerta fatti che si assumono essere inconciliabili con quelli in contestazione, il giudice è tenuto – onde evitare che si determini una situazione tale da giustificare una futura richiesta di revisione – a verificare la possibile incidenza della decisione irrevocabile, e degli elementi di fatto da essa risultanti, sulla posizione dell'imputato¹⁶⁵.

In una recente occasione, la Suprema corte (sez. III, n. 20673/2023) ha ribadito gli stessi principi.

Il caso: la corte di appello aveva confermato la condanna inflitta dal tribunale nei confronti dell'imputato per il reato ex art. 2 d.lgs n. 74/2000, pre aver indicato, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, in una delle dichiarazioni annuali relative a queste imposte, elementi passivi fittizi in relazione all'IVA, avvalendosi della fattura emessa da altra impresa per operazioni oggettivamente inesistenti.

Avverso tale sentenza aveva proposto ricorso per cassazione il difensore dell'imputato, rilevando l'assoluzione definitiva dell'emittente la fattura (ritenendo sussistente l'operazione sottostante) con sentenza

passata in giudicato e deducendo la violazione degli artt. 2 e 8 d.lgs n. 74/2000, nonché dell'art. 238 cpp. Il fatto che la fattura fosse stata incontestabilmente riconosciuta come vera con la sentenza passata in giudicato integrava una condizione pregiudiziale logico-giuridica, avendo ad oggetto lo stesso fatto contestato all'imputato; nel caso, era stato violato il principio di *ne bis in idem* e i principi della Comunità europea nell'interpretazione dell'art. 4 Prot. Commissione europea dei diritti dell'uomo, sul *bis in idem* per l'identità del fatto in presenza di corrispondenti storici e naturalistici del fatto.

La Cassazione ha ritenuto fondati i motivi relativi al rapporto con la sentenza di assoluzione definitiva emessa nei confronti dell'emittente. La corte di appello non aveva correttamente applicato l'art. 238-bis cpp come interpretato dalla giurisprudenza in casi analoghi; in particolare, la Suprema corte ha statuito:

«Va ribadito il principio – così Sez. 3, n. 36907 del 15/10/2020, *Cerbini*, Rv. 280278 - 01 – per cui le risultanze di un precedente giudicato penale, acquisite ai sensi dell'art. 238-bis cod. proc. pen., e riguardanti una precondizione del giudizio in corso, impongono, al giudice che giunga a diverse conclusioni sulla base di una differente valutazione giuridica dei medesimi fatti, di giustificare specificamente la conciliabilità del diverso esito, esclusa restando, tuttavia, la possibilità di contraddire la già accertata verifica del medesimo fatto storico. Nel caso esaminato, la Corte ha annullato senza rinvio la sentenza di condanna per il reato di cui all'art. 2 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per l'utilizzazione di fatture relative ad operazioni inesistenti, la cui esistenza era stata invece affermata in una precedente sentenza irrevocabile di assoluzione, riguardante l'emissione di dette fatture, acquisita ai sensi dell'art. 238-bis cod. proc. pen.». Nel caso di specie, il Tribunale di Ravenna aveva «effettivamente assolto l'emittente della fattura, la stessa contestata all'imputato e quale utilizzatore, con la formula perché il fatto non sussiste, ritenendo, in base agli elementi di prova acquisiti, l'esistenza delle operazioni imponibili sia in termini oggettivi che soggettivi. Orbene, se nel caso in esame, in cui vi sono autonomi giudizi relativi a un medesimo fatto storico – l'esistenza delle operazioni sottostanti la fattura oggetto dell'imputazione – non trova applicazione il principio della pregiudizialità penale, però, come affermato anche dalla sentenza *Cerbini*, il giudice del diverso procedimento è comunque tenuto

164. Cass., sez. I, n. 18343/2017, *Biallo*, Rv. 270658.

165. Cass., sez. III, n. 33820/2020, in motivazione; sez. II, n. 292/2014, *Coccorullo*, Rv. 257993 - 01; sez. V, n. 81/2006, *Atrany*, Rv. 232637 - 01.

a motivare espressamente circa le ragioni per le quali è pervenuto a diverse conclusioni rispetto al giudizio già definito in precedenza, la cui decisione, quando sia stata acquisita la relativa sentenza, è elemento da valutare ai sensi dell'art. 238-bis cod. proc. pen. (Sez. 1, n. 18343 del 21/12/2016, dep. 11/04/2017, *Biallo*, Rv. 270658). Devono, in particolare, essere illustrate specificamente le ragioni della conciliabilità dei due diversi giudizi, in quanto le risultanze di un precedente giudicato penale, acquisite ai sensi dell'art. 238-bis cod. proc. pen. che riguardino una preconditione del giudizio in corso non consentono al giudice di giungere a conclusioni inconciliabili con la sentenza irrevocabile, allorché l'inconciliabilità verta sui fatti posti a fondamento delle decisioni contrastanti e non sulle valutazioni giuridiche di essi. 1.3. Tale principio è stato affermato anche da Sez. 5, n. 23226 del 12/02/2018, *Iandolo*, Rv. 273207, che ha evidenziato la necessità di salvaguardare il principio di non contraddittorietà del sistema, che trova espressione, oltre che nella regola di cui all'art. 587 cod. proc. pen. dell'estensione degli effetti favorevoli dell'impugnazione, nell'esigenza di prevenire il contrasto fra giudicati, desumibile dall'art. 630 cod. proc. pen.; v. anche, in tema di revisione, circa l'impossibilità di addivenire ad accertamenti contrastanti circa i medesimi fatti storici, Sez. 1, n. 43516 del 06/05/2014, *Cavallari*, Rv. 260702; Sez. 6, n. 23682 del 14/05/2015, *Russo*, Rv. 263842. 2. L'accoglimento dei motivi sull'art. 238-bis cod. proc. pen., restando assorbiti i successivi, determina l'annullamento con rinvio della sentenza impugnata alla Corte di appello di Perugia. Nel giudizio di rinvio si applicherà l'art. 238-bis cod. proc. pen. al fine di verificare se vi sia inconciliabilità sui medesimi fatti storici, sulla effettività o meno delle operazioni economiche sottostanti la stessa fattura oggetto delle due sentenze».

6.1.4. L'acquisizione al fascicolo processuale della dichiarazione fiscale

Per la configurabilità del reato previsto dall'art. 10-ter d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, non si richiede l'acquisizione al fascicolo processuale della dichiarazione fiscale del contribuente o di alcuna prova legale, essendo sufficiente che il giudice raggiunga la certezza, al di là di ogni ragionevole dubbio, che l'omissione, per una somma eccedente la soglia di punibilità, abbia ad oggetto l'IVA dovuta in base alla dichiarazione

annuale regolarmente presentata, dandone conto con motivazione immune da vizi logici o giuridici. La Cassazione¹⁶⁶ ha affermato il principio in una fattispecie nella quale ha ritenuto provata l'avvenuta presentazione della dichiarazione IVA in ragione della denuncia presentata dall'Agenzia delle entrate, originata dalla valutazione, da parte del funzionario accertatore, della dichiarazione fiscale contenente la specifica indicazione dell'imposta da versare. In motivazione: «Deve rilevarsi, infatti, che l'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, per un ammontare superiore ad euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta. Per la configurabilità di tale fattispecie occorrono, quindi, due presupposti: che l'ammontare dell'imposta evasa ecceda la soglia di punibilità prevista dalla norma e che l'omissione abbia ad oggetto l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale regolarmente presentata. Rispetto al secondo requisito, tuttavia, la legge non richiede l'acquisizione al fascicolo processuale della dichiarazione fiscale o di alcuna prova legale, essendo sufficiente che il giudice raggiunga la certezza, al di là del ragionevole dubbio, in ordine alla sussistenza degli elementi necessari per l'integrazione della fattispecie, e ne dia conto con motivazione immune da vizi logici o giuridici (*ex multis*, Sez. 3, n. 38475 del 2019; Sez. 3, n. 38487 del 21/04/2016, Rv. 268012). Nella specie, conformemente ai principi giurisprudenziali appena richiamati, il giudice d'appello ha ritenuto provata l'avvenuta presentazione della dichiarazione Iva in ragione della denuncia presentata dalla Agenzia delle entrate, la quale ha tratto origine dalla valutazione, da parte del funzionario accertatore, della dichiarazione fiscale contenente la specifica indicazione dell'Iva da versare relativamente all'anno 2012; dichiarazione redatta da uno studio professionale a ciò incaricato dall'imputato. Ha altresì considerato il fatto che l'assenza della dichiarazione non aveva mai costituito oggetto di contestazione in primo grado, ma era stata prospettata, con considerazioni ritenute generiche e poco credibili, solo con l'atto d'appello. Dimostrata l'esistenza della dichiarazione, l'accertata evasione di un importo superiore alla soglia di punibilità prevista dalla norma incriminatrice costituisce aspetto non controverso».

166. Cass., sez. III, n. 28489/2020, Rv. 280015; vds. anche, in tema di revisione, circa l'impossibilità di addivenire ad accertamenti contrastanti circa i medesimi fatti storici, Cass., sez. I, 6 maggio 2014, n. 43516, *Cavallari*, Rv. 260702; sez. VI, 14 maggio 2015, n. 23682, *Russo*, Rv. 263842.

6.2. I mezzi di ricerca della prova

6.2.1. La perquisizione e il sequestro

Per l'accertamento dei reati tributari, di assoluto rilievo risultano i mezzi di ricerca della prova della perquisizione e del sequestro, anche di materiale informatico, tenuto conto del fatto che sovente la documentazione di interesse è custodita su supporti o sistemi informatici. In occasione del riesame *ex art. 324 cpp*, frequenti sono le critiche avverso il decreto di perquisizione e sequestro del pm in ordine alla motivazione (i) del coinvolgimento del detentore – non indagato – del materiale nei fatti di reato, (ii) della qualificabilità delle cose come “corpo del reato” o “cose pertinenti al reato” e delle finalità probatorie perseguite attraverso il loro sequestro; (iii) del rispetto del principio di proporzione nei vincoli di natura probatoria e, in specie, in quelli che attingono i dispositivi informatici.

Detto che la motivazione del decreto del pm in ordine alla pertinenzialità dei beni sequestrati mediante il rinvio ad ulteriori atti costituisce tecnica legittima laddove vi sia un apprezzamento indipendente, rispetto agli atti valutativi espressi da diversi attori processuali¹⁶⁷, deve intercorrere un nesso funzionale tra ogni singolo bene appreso – quand'anche corpo di reato – e l'accertamento del fatto, nel rispetto dei principi di proporzionalità, adeguatezza e gradualità, secondo l'insegnamento della giurisprudenza europea rispetto al bilanciamento tra i diversi interessi in gioco e il sacrificio del diritto di proprietà (Corte Edu, 13 ottobre 2015, *Ünspeđ Paket Servisi*, e 13 dicembre 2016, *S.C. Fiercolect Impex S.R.L. c. Romania*), evitando limitazioni alla proprietà privata non strettamente conseguenti alla finalità istituzionalmente perseguita dalla misura probatoria¹⁶⁸; il decreto di sequestro probatorio, anche se ha ad og-

getto cose costituenti corpo del reato, deve contenere una specifica motivazione della finalità perseguita per l'accertamento dei fatti¹⁶⁹. Parimenti è a dirsi per le cose pertinenti al reato, nozione che evidentemente segnala una relazione meno immediata, ma pur sempre funzionale rispetto al reato.

Il rapporto di pertinenza fra le cose sequestrate e l'ipotesi di reato per cui si procede non deve essere considerato in termini esclusivi di relazione immediata, ben potendo acquisire rilievo ed essere oggetto di ricerca e apprensione ogni elemento utile a ricostruire i fatti anche in forma indiretta¹⁷⁰: se sono cose pertinenti al reato tutte quelle che, pur non essendo in diretto rapporto qualificato con il fatto illecito, presentino capacità dimostrativa dello stesso, la qualificazione della “cosa” come pertinente al reato presuppone l'indicazione del perimetro investigativo dell'ipotesi di reato per cui si procede e della finalità probatoria perseguita con il sequestro. Infatti, una cosa può essere considerata “cosa pertinente al reato” se esiste una descrizione concreta del reato per cui si procede e della finalità probatoria perseguita.

La nozione di “cose pertinenti al reato” ha un significato scarsamente delimitativo affidato all'interpretazione giurisprudenziale, che l'ha estesa – oltre al corpo di reato – anche a qualunque cosa sulla quale o a mezzo della quale il reato fu commesso o che ne costituisce il prezzo, il prodotto o il profitto, anche cose legate indirettamente alla fattispecie criminosa¹⁷¹. In tal senso, la strumentalità del bene rispetto alla condotta criminosa e alla finalità probatoria del sequestro è uno dei canoni di valutazione della pertinenza e assolve a una funzione selettiva; pur in presenza di indirizzi giurisprudenziali diversi, è condivisibile quanto ritenuto da parte della giurisprudenza di legittimità, secondo cui è necessario un esame particolarmente rigoroso sul rapporto che lega la cosa al reato ed è altresì necessario, quando il legame prospettato sia di natura funzionale, che tale rapporto

167. Cass., sez. III, 18 ottobre 2016, n. 2257, dep. 2017, *Burani*, Rv. 268800.

168. Cass., sez. unite, n. 36072/2018, Rv. 273548.

169. Cass., sez. unite, 19 aprile 2018, n. 36072, *Botticelli*, Rv. 273548, ha precisato che «la portata precettiva degli artt. 42 Cost. e 1 del primo Protocollo addizionale della Convenzione Edu richiede che le ragioni probatorie del vincolo di temporanea indisponibilità della cosa, anche quando la stessa si identifichi nel corpo del reato, siano esplicitate nel provvedimento giudiziario con adeguata motivazione, allo scopo di garantire che la misura, a fronte delle contestazioni difensive, sia soggetta al permanente controllo di legalità – anche sotto il profilo procedimentale – e di concreta idoneità in ordine all'*an* e alla sua durata, in particolare per l'aspetto del giusto equilibrio o del ragionevole rapporto di proporzionalità tra il mezzo impiegato, ovvero lo spossessamento del bene, e il fine endoprocedurale perseguito, ovvero l'accertamento del fatto di reato (Corte Edu, 24 ottobre 1986, *Agosi c. U.K.*). Ed ogni misura, per dirsi proporzionata all'obiettivo da perseguire, dovrebbe richiedere che ogni interferenza con il pacifico godimento dei beni trovi un giusto equilibrio tra i divergenti interessi in gioco (Corte Edu, 13 ottobre 2015, *Ünspeđ Paket Servisi SaN. Ve TiC. A.Ş. c. Bulgaria*)».

170. Cass., sez. III, n. 22058/2009.

171. Cass., sez. V, 28 maggio 2014, n. 26444, *Denaro*, Rv. 259850; sez. II, 19 giugno 2013, n. 34986, *Pini*, Rv. 256100; sez. II, 22 gennaio 2009, n. 17372, *Romeo e al.*, Rv. 244342.

non sia meramente occasionale¹⁷². La motivazione in ordine alla strumentalità della *res* rispetto all'accertamento penale diventa, allora, requisito indispensabile affinché il decreto di sequestro, per sua vocazione inteso a comprimere il diritto della persona a disporre liberamente dei propri beni, si mantenga nei limiti costituzionalmente e convenzionalmente prefissati e resti assoggettato al controllo di legalità¹⁷³ e al principio di proporzionalità.

La verifica del nesso di funzionalità non occasionale tra il bene e la condotta deve ovviamente essere maggiormente rigorosa nei casi in cui il bene appartenga a un soggetto terzo estraneo al reato, cioè un soggetto nei cui confronti nessun coinvolgimento nell'attività criminosa è stato ipotizzato¹⁷⁴.

Quanto alla latitudine oggettiva del vincolo probatorio, le declinazioni giurisprudenziali della proporzionalità non si presentano uniformi. Da un lato, si è ritenuto legittimo e non in contrasto con i principi di proporzionalità, adeguatezza e gradualità il sequestro di un intero *personal computer*, piuttosto che l'estrapolazione con copia forense di "singoli" dati, quando giustificato dalle difficoltà tecniche di estrapolare, con riproduzione mirata, gli elementi contenuti nella memoria¹⁷⁵. Così, in linea di principio, non è interdotta una tipologia di sequestro avente un'estensione ampia, poiché «a determinate e giustificate condizioni [può] essere disposto un sequestro esteso all'intero sistema [informatico o telematico]»¹⁷⁶. Dall'altro lato, si è affermato che è illegittimo, per violazione del principio di proporzionalità e adeguatezza, il sequestro a fini probatori di un sistema informatico (un *pc*) che conduca, in difetto di specifiche ragioni, a un'indiscriminata apprensione di tutte le informazioni ivi contenute¹⁷⁷. In posizione mediana

l'orientamento secondo cui l'autorità giudiziaria, al fine di esaminare un'ampia massa di dati i cui contenuti sono potenzialmente rilevanti per le indagini, può disporre un sequestro dai contenuti molto estesi, provvedendo tuttavia, nel rispetto del principio di proporzionalità e adeguatezza, all'immediata restituzione delle cose sottoposte a vincolo non appena decorso il tempo ragionevolmente necessario per gli accertamenti¹⁷⁸. Sicché, al fine della valutazione di proporzionalità del sequestro di supporti informatici, va considerata anche la variabile "tempo", che incide sulla tempestività dell'estrazione dei dati rilevanti. In caso di mancata tempestiva restituzione, l'interessato potrà presentare la relativa istanza e far valere le proprie ragioni, se necessario, anche mediante i rimedi impugnatori offerti dal sistema¹⁷⁹. La Cassazione ha ulteriormente esplicitato tale posizione, assumendo che un modo di procedere "massivo" presuppone un dovere motivazionale specifico del pubblico ministero: «l'acquisizione indiscriminata di un'intera categoria di beni, nell'ambito della quale procedere successivamente alla selezione delle singole "res" strumentali all'accertamento del reato, è consentita a condizione che il sequestro non assuma una valenza meramente esplorativa e che il pubblico ministero adotti una motivazione che espliciti le ragioni per cui è necessario disporre un sequestro esteso e onnicomprensivo, in ragione del tipo di reato per cui si procede, della condotta e del ruolo attribuiti alla persona titolare dei beni, e della difficoltà di individuare "ex ante" l'oggetto del sequestro»¹⁸⁰. In altri termini, è possibile disporre un sequestro "esteso", e magari totalizzante, in quanto si spieghi – caso per caso – perché ciò è necessario fare, perché cioè il nesso di pertinenza tra *res*, reato per cui si procede e finalità probatoria

172. Cfr., da ultimo, Cass., sez. VI, 25 gennaio 2018, n. 33045, *Mazza*; sez. V, *Denaro*, cit; nello stesso senso, sostanzialmente, sez. VI, 20 gennaio 2017, n. 5845, *F.*, Rv. 269374; sez. V, 16 dicembre 2009, n. 12064, dep. 2010, *Marcante*, Rv. 246881.

173. Così, testualmente, sez. unite, *Botticelli*, cit., in motivazione.

174. Cass., sez. VI, n. 34265/2020.

175. Cass., sez. V: 17 maggio 2019, n. 38456, *Benigni*, Rv. 277343; 14 marzo 2017, n. 16622, *Storari*, Rv. 270018.

176. Cass., sez. VI, 24 febbraio 2015 (dep. 10 giugno), n. 24617, *Rizzo*, Rv. 264092.

177. L'orientamento ha trovato principale applicazione in casi che hanno riguardato il vincolo di dispositivi nella disponibilità di giornalisti, ma seguito anche in situazioni diverse; è stato considerato illegittimo, per violazione del principio di proporzionalità e adeguatezza, il sequestro a fini probatori dell'intero archivio di documentazione cartacea di un'azienda che conduca a un'indiscriminata apprensione di tutte le informazioni ivi contenute, senza indicazione specifica dei documenti funzionali all'accertamento dei fatti oggetto di indagini (Cass., sez. VI, n. 43556/2019, *Scarsini*, Rv. 277211, in materia di turbata libertà degli incanti).

178. Cass., Sez. 2, 17604/2023.

179. Si tratta di decisione assunta in relazione al sequestro di interi archivi informatici, contenenti dati potenzialmente rilevanti ai fini della prosecuzione delle indagini per i reati di abuso di ufficio e turbativa d'asta, ipotizzati in relazione a una procedura di affidamento della gestione del servizio idrico integrato (sez. VI, 11 novembre 2016, n. 53168, *Amores*, Rv. 268489).

180. Cass., sez. VI, n. 34265/2020, *Aleotti*, Rv. 279949 - 02: fattispecie in cui la Corte, in relazione al reato di finanziamento illecito ai partiti, ha ritenuto esplorativo e sproporzionato il sequestro indistinto di tutte le *e-mail*, personali e della società, con riferimento a un soggetto terzo estraneo al reato, trasmesse e ricevute nei dieci anni precedenti.

debba avere – in quella determinata fattispecie – un’inevitabile differente modulazione in ragione della fase del procedimento, della fluidità delle indagini e della contestazione provvisoria, del fatto concreto per cui si procede, del tipo di illecito a cui il fatto sembra doversi ricondurre, della difficoltà di individuare nitidamente *ex ante* l’oggetto del sequestro, della natura del bene che si intende sequestrare¹⁸¹. Il sequestro, in particolare, è legittimo in quanto provvisto di strutturale simmetria rispetto alla notizia di reato per cui si procede, rispetto al fatto per cui si investigava, rispetto al ruolo che in detto fatto avrebbero avuto i detentori della documentazione, rispetto al suo oggetto; solo in questo caso il sequestro evita di assumere, sul piano quantitativo e qualitativo, una non consentita funzione esplorativa, finalizzata all’eventuale acquisizione, diretta o indiretta, di altre notizie di reato.

La questione viene ricorrentemente in rilievo in caso di apprensione dei *device* in luogo dei dati da acquisire, allorché l’estrappolazione non può essere immediata, tenuto conto della mole e dell’articolazione della documentazione da vagliare al momento della esecuzione del sequestro. Va riaffermato che non può dirsi di per sé illegittimo il sequestro del dispositivo in luogo dell’estrazione immediata del suo contenuto, ove sussistano specifiche difficoltà tecniche¹⁸² e il vincolo sui dispositivi risulti strumentale all’acquisizione mirata di dati in esso contenuti. Quel che rileva in queste situazioni, a tutela dell’interessato, è che il vincolo sia *ab origine* circoscritto a un “canone di

selezione” in assenza del quale risulterebbe nel suo complesso ingiustificato per difetto di proporzionalità¹⁸³. Tale criterio di selezione dei dati da acquisire richiede che il decreto del pm abbia un oggetto circoscritto, tale da non risultare sproporzionato o illegittimamente esteso, rispetto all’ipotesi di reato indicata; in caso di reati tributari e finanziari può essere adeguata l’indicazione dell’interesse a vincolare “documentazione” – in qualunque modo conservata (anche su dispositivi elettronici) – riferibile alla gestione del contribuente/imprenditore e ai rapporti di essa con specifici soggetti¹⁸⁴.

Quanto poi alla durata effettiva del vincolo allo scopo di selezionare le cose davvero necessarie ai fini della prova, la Cassazione ha stabilito che il pubblico ministero: a) non può trattenere la cd. copia integrale dei dati appresi se non per il tempo strettamente necessario alla loro selezione; b) è tenuto a predisporre un’adeguata organizzazione per compiere la selezione in questione nel tempo più breve possibile, soprattutto nel caso in cui i dati siano stati sequestrati a persone estranee al reato per cui si procede; c) compiute le operazioni di selezione, la cd. copia integrale dev’essere restituita agli aventi diritto¹⁸⁵. In caso di mancata tempestiva restituzione, l’interessato può presentare istanza di restituzione e far valere le proprie ragioni, se necessario, anche mediante i rimedi impugnatori offerti dal sistema¹⁸⁶. In termini esemplificativi, sono state ritenute ragioni giustificative dell’apprensione del dispositivo per estrarne la copia informatica la

181. Sul tema, Cass., sez. VI, 12 settembre 2018, n. 56733, *Macis*, Rv. 274781; sez. V, 27 febbraio 2015, n. 13594, *Gattuso*, Rv. 262898. Cass., sez. VI, n. 34265/2020 osserva che l’esigenza investigativa che in qualche modo – in alcuni casi – può depotenziare, quasi vanificandola, la possibilità di verificare nell’immediatezza la legittimità del mezzo di ricerca quanto alla sussistenza del nesso di strumentalità tra *res* (di cui non si ha nemmeno consapevolezza), reato per cui si procede e finalità probatoria, richiede e impone strumenti “compensativi” di garanzia per il soggetto che subisce la limitazione dei propri diritti. Strumenti di garanzia, cioè, che si collocano già al momento dell’adozione del mezzo di ricerca della prova e che attengono alla portata del vincolo, alle ragioni – che devono essere puntualmente illustrate – per cui si decide di aggredire, ad esempio, la sfera giuridica di soggetti terzi estranei al reato, al motivo per cui il vincolo venga “modulato” – rispetto a terzi estranei – in modo onnicomprensivo (cioè decidendo, ad esempio, di sequestrare tutta la corrispondenza o tutti i documenti, anche quelli più personali e riservati), alla necessità di ancorare la durata del sequestro a criteri oggettivi di ragionevolezza temporale, all’esigenza insopprimibile di selezionare le cose davvero necessarie ai fini della prova. In tal senso, il tempo necessario alla selezione di ciò che è necessario ai fini probatori da ciò che deve essere restituito non può essere un fattore neutro destinato a pregiudicare chi, da terzo estraneo al reato, ha già subito la limitazione del diritto di sindacare sin da subito, con rigore, l’esistenza del nesso di strumentalità tra *res* e reato. Strumenti di garanzia che non possono essere svuotati e che attengono a inevitabili profili giustificativi e motivazionali di ordine quantitativo, qualitativo e temporale del sequestro (così, efficacemente, sez. VI, 4 marzo 2020, n. 13156, *Scagliarini*, in motivazione) e alla necessità di evitare che il sequestro probatorio assuma una valenza meramente esplorativa di notizie di reato diverse e ulteriori rispetto a quella per cui si procede. Si tratta di profili su cui è necessario specificamente motivare da parte del pubblico ministero e del tribunale del riesame, atteso che, diversamente, il mezzo di ricerca si trasforma in uno strumento di illegittima compressione di diritti, con conseguente ingiustificata “rincorsa” del soggetto a cui le cose sono sequestrate al fine di ottenere la restituzione di ciò che, sin dall’inizio, non avrebbe dovuto essere sequestrato.

182. Cass., sez. VI, n. 6623/2021, Rv. 280838.

183. Cass., sez. VI, 22 settembre 2020, n. 34265 (Rv. 279949) e 12 settembre 2018, n. 56733 (Rv. 274781); Cass., sez. V, 27 febbraio 2015, n. 13594, Rv. 262898.

184. Cass., sez. VI, n. 47494/2022.

185. Cass., sez. VI, 22 settembre 2020, n. 34265, Rv. 279949.

186. Cass., sez. V, 14 marzo 2017, n. 16622; sez. VI, 11 novembre 2016, n. 53168, Rv. 268489; sez. II, 23 gennaio 2013, n. 16544; Cass., sez. III, 5 giugno 2008, n. 27508, Rv. 240254.

durata (dalle 3 alle 8 ore) per acquisire la copia forense, così come l'indisponibilità del detentore a comunicare la *password* di accensione del telefono.

Se il legislatore e la giurisprudenza di legittimità mostrano di non gradire un sequestro in perpetuo del dispositivo elettronico, spingendo per la restituzione dopo l'estrazione della copia clone quando non anche della copia clone stessa – laddove estesa a dati non pertinenti e a rischio di derive esplorative – per altro ordine di considerazioni, l'aumentata funzionalità dei dispositivi di immagazzinaggio (*storage*) diretto o indiretto di quantitativi enormi di dati variegati, solo alcuni dei quali collegati da vincolo di pertinenzialità immediatamente evidente con il fatto-reato per il quale si procede, induce la giurisprudenza nazionale (in sintonia con quella sovranazionale)¹⁸⁷ a sostenere che lo *smartphone* sequestrato deve essere restituito al legittimo proprietario dopo che è stata realizzata la copia forense; perciò, la persistente esigenza investigativa e necessità di mantenere il vincolo sul supporto originario e negarne la restituzione non sembra argomentabile, in ragione della potenziale erroneità dell'estrazione della copia clone. Così, avvenuta la restituzione del dispositivo all'avente diritto, ed eventualmente accertata la non corrispondenza della copia clone all'originale per difetto della procedura acquisitiva, l'accertamento non sarà più fenomenicamente ripetibile in dibattimento e, quand'anche si recuperasse il *device*, l'attività resterebbe esposta a pericolo di inattendibilità per esser stato il dato complessivo modificato. Ragione per la quale non mancano voci critiche¹⁸⁸ rispetto al ricordato orientamento, pur giustificato dal principio di ragionevolezza del sacrificio individuale e di proporzionalità dell'acquisizione, a fronte dei principi – individuati dalla stessa Corte costituzionale e più in ombra nella prospettiva ricordata – del «necessario accertamento dei fatti aventi rilevanza penale»¹⁸⁹ e «di conservazione e non dispersione degli elementi di prova legittimamente acquisiti»¹⁹⁰.

Per queste ragioni, d'altro canto, può risultare cautelativo per l'inquirente estendere sin dalle indagini le garanzie partecipative anche oltre i confini della naturale modificabilità del supporto da esaminare

attivando accertamenti *ex art.* 360 cpp per evitare postume contestazioni sulle modalità di conservazione del dato originale in fase acquisitiva e sul rispetto della catena di custodia (nella quale andrà annotata integralmente e dettagliatamente la sequenza delle operazioni compiute, con indicazione dei soggetti e di quanto necessario) passando dalla securizzazione (sequenza di operazioni finalizzate a impedire l'alterazione del dato attraverso l'ablazione delle credenziali, la procedura di *recovery* per il loro mutamento con definitiva perdita di controllo da parte dell'originario titolare).

Occorre poi considerare che i dati hanno variegata natura e funzione e possono giustificare forme acquisitive diverse. I *file* o *metafile* quali autonomi documenti allocati in una cartella archiviata nella memoria del *device* a disposizione dell'utente possono esporre a minori pericoli di compromissione dei pacchetti di dati destrutturati che attengono ai processi di connettività della “macchina”.

Non si ritiene, invece, necessario che il sequestro di dati informatici debba essere “necessariamente preceduto” dalla perquisizione informatica. L'effettuazione di quest'ultima, infatti, richiede la predisposizione di strumenti investigativi – e, segnatamente, la disponibilità di tecnici –, incompatibile con la natura di atto “a sorpresa” della perquisizione ordinaria, che implica che ne siano garantite tempestività e immediatezza e che non può essere condizionata dalla predisposizione degli strumenti tecnici necessari per l'effettuazione di una perquisizione, come quella informatica, che richiede competenze specialistiche. A ciò si aggiunge che il codice di rito non prevede che il sequestro dei dati contenuti nei supporti informatici debba essere effettuato obbligatoriamente “solo dopo” l'effettuazione della perquisizione “tecnica” prevista dall'art. 247-*bis* cpp. In sintesi, la funzionalizzazione del vincolo dell'intero supporto a una successiva analisi dello stesso, diretta all'identificazione ed estrazione dei dati rilevanti per le indagini, implica che la “durata” del sequestro non possa essere temporalmente indeterminata, ma debba essere invece limitata al tempo necessario per l'analisi del supporto e l'estrazione dei dati in esso contenuti¹⁹¹. In tal senso,

187. Cass., sez. VI, 18 novembre 2022, n. 44010.

188. S. Cutrignelli, *La prova informatica nella pratica investigativa*, in *DisCrimen*, 3 luglio 2023.

189. Corte cost., 26 marzo 1993, n. 111.

190. Corte cost., 2 novembre 1998, n. 361.

191. Cass., sez. II, n. 17604/2023. Si tratta di decisione assunta in caso in cui è stato sequestrato il *personal computer* di un giornalista, in cui la Corte ha ritenuto corretta la procedura di esame ed estrazione, mediante stampa fisica e duplicazione, dei soli dati di interesse presenti nell'archivio del sistema (sez. VI, *Rizzo*, cit.; sempre in materia di sequestro di documenti a un giornalista, sez. VI, 19 gennaio 2018, n. 9989, *Lillo*, Rv. 272538, afferma la necessità del particolare rigore nella valutazione della proporzionalità, anche in ragione della professione svolta e del segreto professionale che protegge le informazioni in possesso del giornalista).

esemplificativamente, la valutazione della “ragionevole durata del vincolo” deve essere effettuata in coerenza con le difficoltà tecniche di estrazione dei dati, in ipotesi accresciute dall’indisponibilità delle chiavi di accesso alle banche dati contenute nei supporti sequestrati. La mancata collaborazione dell’indagato nel fornire le chiavi di accesso è un comportamento sicuramente inquadrabile come esercizio di una facoltà difensiva, che trova supporto nell’ampia tutela che il codice di rito fornisce all’accusato, riconoscendogli, tra l’altro, il “diritto al silenzio”; trattasi, tuttavia, di comportamento che influisce sulla valutazione della legittimità della protrazione del vincolo, che trova giustificazione nell’accresciuta difficoltà di accesso ai dati di interesse investigativo.

Tirando le fila del discorso nella prospettiva delle indagini in materia di reati tributari, la riflessione della giurisprudenza di legittimità (tenendo conto del limitato spazio di ammissibilità del ricorso per cassazione nella materia cautelare reale, che esclude la denuncia di vizi motivazionali di cui all’art. 606, comma 1, lett. e, cpp)¹⁹², in via di principio, non ritiene generica l’indicazione nel decreto del pm diretta a vincolare alcune categorie di beni, tra le quali diversi tipi di materiale informatico; infatti, se da un lato è necessario che i provvedimenti di perquisizione e sequestro individuino, almeno nelle linee essenziali, gli oggetti da sequestrare con riferimento a specifiche attività illecite (non bastando una generica indicazione di pertinenza di quanto eventualmente rinvenuto rispetto al reato ipotizzato), non è possibile, al contrario, pretendere l’indicazione dettagliata delle cose da ricercare e sottoporre a sequestro, sia perché il più delle volte le stesse non possono essere specificate *a priori*, sia perché l’art. 248 cpp, nel prevedere la richiesta di consegna quando attraverso la perquisizione si cerca una cosa determinata, implica che oggetto di ricerca possano essere anche cose non determinate, che potranno essere individuate solo all’esito dell’eseguita perquisizione¹⁹³. Ai fini dell’elencazione dell’oggetto dell’apprensione, può essere sufficiente indicare le specifiche categorie di beni da sequestrare («documenti, registrazioni su supporto informatico, agende, materiale informatico»), ancorandoli sia a un determinato periodo temporale sia ai fatti dell’indagine, indicando anche il legame tra le cose e l’accertamento dell’illecito. È quest’ultimo nesso, esplicitato con l’indicazione dei motivi di interesse pubblico collegati all’accertamento dei fatti di reato, che giustifica

il sacrificio del diritto del singolo – anche se vittima o terzo estraneo alla condotta criminosa – al rispetto dei suoi beni¹⁹⁴ a giustificare in modo coerente, sotto il punto di vista della proporzionalità e adeguatezza, anche l’ampiezza del sequestro. Come si diceva, il sequestro, in particolare, è richiesto di continenza funzionale, non potendo assumere una funzione esplorativa finalizzata all’eventuale acquisizione, diretta o indiretta, di altre notizie di reato; il vincolo è legittimo in quanto strutturalmente simmetrico rispetto alla notizia di reato per cui si procede, rispetto al fatto per cui si investiga, rispetto al ruolo in detto fatto dei detentori della documentazione, rispetto al suo oggetto.

Altre questioni solitamente poste in caso di sequestro di apparati-sistemi informatici (si pensi a un cellulare) è la violazione dell’art. 114 disp. att. cpp, il quale prescrive alla polizia giudiziaria di avvertire la persona sottoposta alle indagini, se presente, della facoltà di farsi assistere dal difensore di fiducia nel momento in cui la stessa polizia stia procedendo al compimento di uno degli atti indicati nell’art. 356 del codice. Trattasi di disposizione alla cui inosservanza consegue la sanzione di nullità dell’atto (cd. “a regime intermedio”, tempestivamente deducibile, a norma del combinato disposto degli artt. 180 e 182, comma 2, secondo periodo, cpp, fino al momento della deliberazione della sentenza di primo grado: sez. unite, 29 gennaio 2015, n. 5396, *Bianchi*, Rv. 263023 - 01; sez. III, 2 luglio 2015, n. 39186, *Mundi*, Rv. 264843 - 01). Il richiamato art. 356 cpp fa però riferimento agli atti di cui ai precedenti artt. 352 e 354 (oltre che all’immediata apertura del plico, autorizzata dal pm a norma dell’art. 353, comma 2). Si tratta di atti tutti disciplinati nell’ambito del titolo IV del libro V del codice, dedicato all’attività di indagine a iniziativa della polizia giudiziaria e, dunque, distinto dal successivo titolo V, dedicato invece all’attività di indagine del pm, nel quale sono ricompresi, a norma dell’art. 370, anche gli atti di indagine delegati dal pm alla polizia giudiziaria. La scelta del legislatore è stata, infatti, quella di una netta distinzione fra l’attività della polizia giudiziaria e quella del pubblico ministero, quest’ultima riconducibile a un soggetto che, pur essendo parte nel procedimento penale, è dotato, sul piano costituzionale, di ampie garanzie di indipendenza espressamente garantite dalla riserva di ordinamento giudiziario, ai sensi dell’art. 107, quarto comma, Cost., ed è comunque inserito nell’ambito dell’Ordine giudiziario. Per contro,

192. Cass., sez. unite, n. 25932/2008, *Ivanov*, Rv. 239692.

193. Cass., sez. VI, 6 ottobre 1998, n. 2882, *Calcaterra*, Rv. 212678; *Id.*, 2 maggio 2013, n. 39040, *Massa*, in motivazione.

194. Cass., sez. unite, 28 gennaio 2004, n. 5876, *Ferazzi* in proc. *Bevilacqua*, Rv. 226713.

la polizia giudiziaria non è dotata delle stesse garanzie di indipendenza, essendo in generale sottoposta al potere esecutivo, pur trovandosi nella disponibilità diretta dell'autorità giudiziaria, ai sensi dell'art. 109 Cost. Ove il sequestro probatorio sia stato disposto dal pubblico ministero a norma dell'art. 253 cpp e ne sia stata delegata l'esecuzione alla polizia giudiziaria, non sussiste pertanto alcun obbligo, per la polizia stessa, di dare avviso all'indagato, presente al compimento dell'atto, della facoltà di farsi assistere da un difensore di fiducia¹⁹⁵; avviso che l'art. 114 disp. att. cpp riserva ai soli atti di cui all'art. 356 cpp, tra cui è compreso il sequestro esclusivamente se di iniziativa della polizia giudiziaria, in considerazione non solo della vocazione probatoria di quest'ultimo, ma anche della necessità di controllo della regolarità dell'operato dell'organo che lo esegue¹⁹⁶.

6.2.2. L'estrazione e la lettura dei dati archiviati in un supporto informatico

Costituisce principio di diritto, ripetutamente affermato in sede di legittimità¹⁹⁷, quello per cui l'estrazione di dati archiviati in un supporto informatico, quale è la memoria di un telefono, non costituisce accertamento tecnico irripetibile, e ciò neppure dopo l'entrata in vigore della legge 18 marzo 2008, n. 48, che ha introdotto unicamente l'obbligo di adottare modalità acquisitive idonee a garantire la conformità dei dati informatici acquisiti a quelli originali, con la conseguenza che né la mancata adozione di tali modalità, né, a monte, la mancata interlocuzione delle parti al riguardo comportano l'inutilizzabilità dei risultati probatori acquisiti, ferma la necessità di valutare, in concreto, la sussistenza di eventuali alterazioni dei dati originali e la corrispondenza ad essi di quelli estratti. In caso di mancato rispetto dei protocolli tecnici di comportamento, dunque, possono unicamente derivare effetti sull'attendibilità della prova conseguente all'accertamento male eseguito¹⁹⁸.

L'estrazione dei dati contenuti in un supporto informatico, se eseguita da personale esperto in grado

di evitare la perdita dei medesimi dati, costituisce un accertamento tecnico ripetibile¹⁹⁹ e non dà luogo ad accertamento tecnico irripetibile, trattandosi di operazione meramente meccanica, riproducibile per un numero indefinito di volte: così Cass., sez. II, 4 giugno 2015, n. 24998, *Scanu* (Rv. 264286), che ha precisato che l'eventuale alterazione dei dati informatici e quindi la loro inutilizzabilità costituisce un accertamento in fatto del giudice di merito, che, se congruamente motivato, non è suscettibile di censura in sede di legittimità. Parimenti, l'estrazione della copia clone anziché un accertamento di carattere irripetibile è un'operazione riconducibile alla categoria dei rilievi tecnici. Essendo centrale l'esigenza di conservazione del dato originale e della corrispondenza ad esso del dato estratto, l'utilizzabilità della copia, più che dalla partecipazione dell'indagato all'operazione tecnica, è assicurata dalla correttezza del processo acquisitivo fondamentale per assicurare la ricordata corrispondenza.

Sotto il profilo tecnico, la duplicazione non implica un'elaborazione critica di dati, anche se il progresso tecnico potrebbe smentire tale assunto²⁰⁰. In base ai principi generali espressi dall'art. 354, comma 2, cpp, «In relazione ai dati, alle informazioni e ai programmi informatici o ai sistemi informatici o telematici, gli ufficiali della polizia giudiziaria adottano, altresì, le misure tecniche o impartiscono le prescrizioni necessarie ad assicurarne la conservazione e ad impedirne l'alterazione e l'accesso e provvedono, ove possibile, alla loro immediata duplicazione su adeguati supporti, mediante una procedura che assicuri la conformità della copia all'originale e la sua immodificabilità. Se del caso, sequestrano il corpo del reato e le cose a questo pertinenti». Se l'accertamento oltrepassa la constatazione o la raccolta di dati materiali pertinenti al reato e alla sua prova – che si esauriscono nei semplici rilievi – implicando il loro studio e la relativa elaborazione critica, necessariamente soggettivi e per lo più su base tecnico-scientifica²⁰¹, tale “linea di demarcazione” segnala anche quella tra l'attività in senso stretto del consulente e

195. Cass., sez. III, 5 maggio 2015, n. 40530, *Pagnin*, Rv. 264827 - 01; sez. I, n. 38909/2021.

196. In termini, sezioni unite, 29 gennaio 2016, n. 15453, *Giudici*, Rv. 266335 - 01.

197. Cass., sez. I, 10 giugno-28 ottobre 2021, n. 38909, Rv. 282072 - 01; sez. V, 16 novembre 2015, n. 11905, *Branchi*, Rv. 266477 - 01; sez. II, 1° luglio 2015, n. 29061, *Posanzini*, Rv. 264572 - 01.

198. In termini generali, *cfr.* altresì sez. V, n. 8893/2021, *Laurenti*, Rv. 280623 - 01.

199. Cass., sez. I, 26 febbraio 2009, n. 11863, *Ammutinato*, Rv. 243922.

200. C. Parodi, *Indagini informatiche e acquisizione dei file: accertamento o rilievo?*, in *Penalista*, 27 gennaio 2020.

201. La distinzione trova conferma normativa in ripetute disposizioni codicistiche (artt. 354, 359, 360) che menzionano separatamente i termini «rilievi» e «accertamenti», con implicita assunzione, per ciascuno, del significato specifico precedentemente delineato (Cass., sez. I, n. 301/1990, Rv. 183648).

le attività dirette soltanto a “cristallizzare” e raccogliere elementi in fatto, senza alcuna forma di rielaborazione “critica” delle medesime, demandate alla polizia giudiziaria. Nel settore informatico emergono due esigenze. Da un lato, in generale, qualora il pm debba procedere ad accertamenti tecnici non ripetibili ai sensi dell’art. 360 cpp, ricorre l’obbligo di dare l’avviso al difensore solo nel caso in cui, al momento del conferimento dell’incarico al consulente, sia già stata individuata la persona nei confronti della quale si procede, mentre tale obbligo non ricorre nel caso in cui la persona indagata sia stata individuata solo successivamente all’espletamento dell’attività peritale²⁰². Di regola, difficilmente una perquisizione/sequestro presso una società o un privato potrebbe avvenire senza porsi il dubbio di ritenere identificabile il soggetto da iscrivere (e, come tale, da ritenere destinatario) degli avvisi. L’accertamento tecnico che impone di assolvere gli adempimenti richiesti dall’art. 360 cpp è solo quello che, in forza di una valutazione *ex ante* e sulla base di una ragionevole prevedibilità, sia causa di alterazione della cosa, del luogo o della persona sottoposta all’esame medesimo²⁰³. Secondo la Suprema corte, non dà luogo ad accertamento tecnico irripetibile la lettura dell’*hard disk* di un *computer* sequestrato, trattandosi di attività di polizia giudiziaria volta, anche con urgenza, all’assicurazione delle fonti di prova; in particolare, la masterizzazione di *file* rinvenuti all’interno di un *pc* trovato acceso durante una perquisizione non costituisce attività irripetibile, bensì ripetibile e, come tale, formalmente corretta. La Corte ritiene che sia «*da escludere che l’attività di estrazione di copia di file da un computer costituisca un atto irripetibile (...) atteso che non comporta alcuna attività di carattere valutativo su base tecnico-scientifica né determina alcuna alterazione dello stato delle cose, tale da recare pregiudizio alla genuinità del contributo conoscitivo nella prospettiva dibattimentale, essendo sempre comunque assicurata la riproducibilità di informazioni identiche a quelle contenute nell’originale*»²⁰⁴. L’affermazione, per quanto condivisibile, resta tribolata: l’intervento sul sistema lo modifica, lasciando specifica e riconoscibile traccia; la questione non è la riconoscibilità di

tale intervento, quanto la qualità, in termini di completezza e affidabilità, dell’oggetto dello stesso.

È stato rimarcato, infine, un aspetto fondamentale: ogni analisi successiva all’acquisizione dovrà essere svolta non sulla copia/duplicato originario, la cui autenticità e integrità devono essere garantite dall’impressione di un algoritmo (codice “*hash*”). Da questa *bitstream image* deve essere estratto un ulteriore duplicato, sul quale si svolgono le indagini: «*Ottenuta l’immagine della memoria si procede alla ricostruzione dei contenuti secondo modalità post mortem: dunque non sul reperto ma sulla copia della memoria dello stesso. Operazione che deve essere effettuata da personale appositamente formato per svolgere le corrette attività volte al mantenimento dell’integrità della chain of custody così come della complessa architettura dell’elettronica digitale di cui si costituiscono i reperti oggetto di analisi*»²⁰⁵.

6.2.3. Il sequestro di dati in precedenza memorizzati su server stranieri e acquisiti in sede amministrativa con poteri ispettivi dall’organo di polizia tributaria

Rispetto a un decreto di sequestro probatorio emesso dal pubblico ministero, per il delitto di cui all’art. 5 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, avente ad oggetto due *hard disk* contenenti copie di *backup* di dati digitali di indirizzi di posta elettronica, oltre a copia del *database* del sistema gestionale, già acquisiti nel corso della verifica fiscale della Guardia di Finanza nei confronti di un’impresa, una terza impresa insediata all’estero ha lamentato l’illegittimità del vincolo penale in quanto fondato su documenti inutilizzabili per essere stati acquisiti illegalmente dalla GdF, in contrasto con i principi e in violazione dell’inviolabilità del domicilio e della segretezza delle comunicazioni (artt. 14 e 15 Cost.) e travalicando i limiti previsti dagli artt. 52 DPR n. 633/1972 e 33 DPR n. 600/1973. Tali norme consentirebbero l’ispezione documentale soltanto dei libri, registri, documenti, scritture contabili che si trovano nei locali in cui l’accesso viene eseguito o che siano accessibili mediante apparecchiature informatiche installate in detti locali, mentre restava

202. Cass., sez. I, n. 18246/2015, Rv. 263858.

203. Cass., sez. III, n. 46043/2018, Rv. 274519.

204. Cass., sez. I, n. 11503/2009, Rv. 243495.

205. C. Parodi, *Indagini*, op. cit., che ricorda che «la funzione crittografica di *hash* consiste nell’utilizzare un algoritmo matematico che mappa dati di lunghezza arbitraria (messaggio = stringa binaria che costituisce il file) in una seconda stringa binaria di dimensione fissa (*digest*) chiamata valore di *hash*. Tale funzione matematica è progettata per essere unidirezionale (quindi da messaggio a valore e giammai da valore a messaggio originario), per essere sufficientemente robusta alle collisioni (messaggi diversi con stesso valore di *hash*) da garantire l’integrità della prova e, non ultimo, assolutamente ripetibile. I valori di *hash* calcolati nel corso delle operazioni di copia devono essere menzionati all’interno dei verbali redatti dalla P.G.».

illegittima l'acquisizione dei documenti informatici riconducibili a una società terza, con sede in Olanda, previa consegna delle credenziali utili per l'accesso da remoto al *server* in uso a quest'ultima, collocato al di fuori del territorio nazionale, integrante il delitto *ex art. 615-ter cp* a fronte della contraria volontà del *manager* della società alla consegna della *password* al momento della verifica fiscale, l'accesso al sistema informatico non potendo essere coperto dall'art. 55 cpp. La Cassazione ha osservato che gli organi verificatori possono procedere a ispezioni documentali, verificazioni e ricerche, nonché ad ogni altra rilevazione ritenuta utile, e i risultati degli accessi possono sempre essere utilizzati quale *notitia criminis* ed essere utilizzati per l'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte dirette, a prescindere dalla regolarità formale della loro acquisizione²⁰⁶, avendo l'attività ispettiva di vigilanza natura amministrativa, mentre sorge l'obbligo di rispettare le garanzie del codice di procedura penale qualora emergano indizi per attribuire rilevanza penale al fatto. Quanto alla prospettata violazione dell'art. 615-ter cp a carico dei militari operanti è stato osservato che la norma incriminatrice reca, tra gli elementi costitutivi del reato, l'elemento di illiceità specifica costituito dall'abusività della condotta (chiunque abusivamente) che non appare configurabile nei confronti dei militari operanti in forza di poteri ispettivi e di controllo previsti dalla legge: l'acquisizione dei dati informatici, ivi compresi quelli della società estera, era avvenuta a seguito del legittimo esercizio dei poteri di polizia amministrativa loro conferiti dalla legge; estratti questi dati, i militari avevano trasmesso all'autorità giudiziaria l'informativa della notizia di reato per l'apertura del procedimento penale. I militari della GdF svolgono, al contempo, funzioni di polizia amministrativa e di polizia giudiziaria nelle materie di loro competenza (Cass. civ., sez. tributaria, 28 settembre 2020, n. 20358).

6.2.4. La speciale perquisizione locale prevista dall'art. 33 l. n. 4/1929

Ai sensi dell'art. 33 l. n. 4/1929:

«1. Oltre a quanto è stabilito dal Codice di procedura penale per gli ufficiali della polizia giudiziaria, è data facoltà agli ufficiali della polizia tributaria di procedere a perquisizione domiciliare, qualora abbiano notizia o fondato sospetto di violazioni delle leggi

finanziarie costituenti reato. 2. Questa disposizione si applica esclusivamente alle violazioni di leggi concernenti i tributi doganali, la privativa dei sali e tabacchi, le imposte di fabbricazione sugli spiriti, zuccheri e polveri piriche e agli altri casi in cui sia espressamente stabilito dalle leggi speciali».

La Cassazione ha affermato che tale particolare facoltà di perquisizione locale, disciplinata da una norma tuttora vigente (*cf.* art. 225 n. att. cpp), è ammessa, per la sua specialità, solo nella tassativa ipotesi di violazione di leggi finanziarie. In tali casi, non è necessaria l'individuazione di ipotesi di reato con specifico riferimento a concreti elementi indiziari, secondo quanto, invece, è richiesto in via generale per la perquisizione disciplinata dal codice di procedura penale²⁰⁷. La particolare competenza in materia di violazioni fiscali da parte dei predetti funzionari e la possibilità – salvo successiva convalida da parte dell'autorità giudiziaria (la legge del 1929, come ogni altra norma ordinaria anche precedente all'entrata in vigore della Costituzione, va adeguata alle disposizioni precettive dettate dalla Costituzione in materia di riserva di legge e di riserva di giurisdizione quanto al controllo degli atti compiuti su iniziativa della polizia giudiziaria e incidenti sulle libertà personali o reali) – di poter compiere il medesimo atto consentono di ritenere legittima la presenza e la collaborazione prestata per l'esecuzione del decreto di perquisizione, essendo del tutto irrilevante che i soggetti facessero parte di un'amministrazione (l'Agenzia delle entrate è pacificamente un ente pubblico non economico) abilitata a costituirsi parte civile dovendosi scindere le attività dei funzionari, ai quali la legge conferisce espressamente il potere di accertare e reprimere le violazioni finanziarie, dalla tutela degli interessi civili dell'ente nel processo penale che compete a organi diversi e, in particolare, a chi abbia la rappresentanza dell'ente pubblico. L'eventuale partecipazione di soggetti non legittimati non avrebbe, in ogni caso, la potenzialità di invalidare il provvedimento del pm e/o gli esiti delle operazioni di perquisizioni o sequestro²⁰⁸.

6.2.5. Le intercettazioni di conversazioni e comunicazioni

La riforma del 2019, come visto, ha elevato le pene edittali di molti reati tributari, ampliando il novero di quelli che consentono di praticare tale mezzo di ricerca della prova.

206. Cass., sez. III, 16 dicembre 2015, n. 6798, Rv. 266135 - 01, fattispecie relativa all'acquisizione di *file* dal *pc* in sede di verifica fiscale della GdF; vds. anche Cass., sez. III, 7 febbraio 2007, n. 12017, *Monni*, Rv. 235927 - 01.

207. Cass., sez. III, 14 novembre 1995, n. 3893, *Guglielmi*, Rv. 203204.

208. Cass., sez. III, 11 novembre 2014, n. 5923 (dep. 10 febbraio 2015), Rv. 262412 - 01.

Mette conto rimarcare che un potenziamento dello strumento d'indagine era già intervenuto in ragione dell'introduzione, nel 2015, dell'aggravante a effetto speciale (dunque di rilievo *ex artt.* 4, 266 cpp) prevista dall'art. 13-bis, comma 3, d.lgs n. 74/2000, che importa un aumento della pena della metà per i delitti di cui al titolo II del d.lgs n. 74/2000, sia per i reati tributari dichiarativi che per quelli in materia di documenti e di pagamento dell'imposta. Ai fini della configurazione dell'aggravante, «occorre che il consulente fiscale concorra nel delitto come promotore di iniziative elusive dell'imposizione fiscale, di natura sistematica o seriale, non essendo necessario

che sia mosso dall'esclusivo interesse del cliente, ben potendo coesistere con questo anche la prospettiva di un vantaggio personale che vada oltre la previsione del suo compenso per l'attività professionale svolta»²⁰⁹.

Va considerata, poi, l'evenienza della consumazione dei delitti tributari quali reati fine di un'associazione per delinquere: la sussistenza dei reati di criminalità organizzata tra quelli posti a base della richiesta di intercettazione, attiva lo statuto speciale dell'art. 13 dl n. 151 del 1991, convertito dalla legge n. 203 del 1991²¹⁰ (quanto a quadro indiziario, necessità dell'attività, durata e modalità di esecuzione)²¹¹.

209. La previsione, introdotta dall'art. 12, comma 1, d.lgs 24 settembre 2015, n. 158, dispone che le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II del d.lgs n. 74/2000 (ovvero i reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti, occultamento o distruzione di documenti contabili, omesso versamento di ritenute dovute o certificate, omesso versamento di IVA, indebita compensazione e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte) sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale. Una prima riflessione sul perimetro applicativo della norma in esame è stata già compiuta dalla Cassazione con la sentenza n. 1999/2017 (dep. 2018), Rv. 272713, con cui si è evidenziato che l'aggravante rappresenta un'ipotesi di "concorso qualificato", relativo a condotte che in realtà prima erano punibili a titolo di concorso "ordinario" *ex art.* 110 cp. L'applicabilità della nuova circostanza aggravante è, invero, condizionata alla sussistenza di un duplice presupposto: uno soggettivo, concernente la qualità dell'agente; l'altro oggettivo, riguardante la tipologia della condotta contestata. In ordine al primo requisito, deve rilevarsi che la norma circoscrive l'ambito soggettivo di operatività dell'aggravante al professionista o all'intermediario finanziario o bancario, dovendosi attribuire alla nozione più generale di "professionista", in assenza di richiami specifici, un significato sostanziale, ricomprendendovi cioè chiunque svolga attività di consulenza fiscale nell'esercizio della sua professione (dunque: commercialisti, avvocati, consulenti e così via). Quanto al secondo presupposto, l'art. 13-bis, comma 3, d.lgs n. 74/2000 individua un ben definito modello comportamentale, che si estrinseca nella «elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione fiscale». Come già rilevato nella sentenza della Corte n. 1999/2017, la locuzione adoperata dal legislatore, pur non menzionandolo espressamente, evoca tuttavia, almeno implicitamente, il presupposto della "serialità" di un determinato *modus agendi*, dovendosi peraltro rilevare che la *Relazione illustrativa* dello schema di decreto, nel descrivere molto sinteticamente la novella normativa, fa riferimento alla predisposizione di «modelli seriali» di evasione fiscale, mentre il riferimento alla commercializzazione, oltre che alla elaborazione, lascia intendere che l'aggravante in esame si configura non solo quando il soggetto attivo elabori personalmente i modelli di evasione, ma anche quando diffonda, fornendoli ai suoi clienti, modelli elaborati da altre persone. Dalla sentenza in oggetto: «Dunque, il disvalore della norma, alla cui operatività è connesso invero un aggravamento del trattamento sanzionatorio non indifferente ("le pene sono aumentate della metà"), risiede non nella predisposizione o nella diffusione di accorgimenti estemporanei volti a realizzare una singola evasione fiscale, ma nel ricorso a iniziative elusive sistematiche, perché già sperimentate in casi analoghi, e perché comunque riproducibili in futuro a beneficio di altri potenziali evasori. L'aggravante in esame, in definitiva, deve ritenersi applicabile non con riferimento a un singolo episodio elusivo realizzato mediante l'occasionale intervento di un professionista, ma in relazione a ogni iniziativa delittuosa scaturita dall'adesione a un ben preciso modello comportamentale che, in quanto elaborato o applicato da un esperto del settore, denota la maggiore pericolosità del fatto, stante anche la possibilità di replica del sistema di operazioni preordinate all'illecito in favore di una pluralità indifferenziata di altri utenti». Soggetti attivi sono solo il «professionista, l'intermediario finanziario o bancario». A tal proposito, all'indomani dell'entrata in vigore della disciplina, in dottrina si è discusso sulla nozione di "professionista" e, in particolare, se questa comprenda esclusivamente i soggetti di cui all'art. 7 d.lgs n. 241/1997 e cioè i soggetti abilitati dall'Agenzia delle entrate alla presentazione delle dichiarazioni o, piuttosto, ciascun soggetto che svolge attività di consulenza fiscale. La nozione di "professionista" deve essere intesa in senso *sostanziale* e, dunque, comprensiva di chiunque, nell'esercizio della sua professione, svolga attività di consulenza fiscale (commercialisti, consulenti, avvocati e così via); in tema, *cfr.* Cass., sez. III, n. 36212/2019, Rv. 277831.

210. Art. 13 cit.: «1. In deroga a quanto disposto dall'articolo 267 del codice di procedura penale, l'autorizzazione a disporre le operazioni previste dall'articolo 266 dello stesso codice è data, con decreto motivato, quando l'intercettazione è necessaria per lo svolgimento delle indagini in relazione ad un delitto di criminalità organizzata o di minaccia col mezzo del telefono in ordine ai quali sussistano sufficienti indizi. Nella valutazione dei sufficienti indizi si applica l'articolo 203 del codice di procedura penale. Quando si tratta di intercettazione di comunicazioni tra presenti disposta in un procedimento relativo a un delitto di criminalità organizzata e che avvenga nei luoghi indicati dall'articolo 614 del codice penale, l'intercettazione è consentita anche se non vi è motivo di ritenere che nei luoghi predetti si stia svolgendo l'attività criminosa. 2. Nei casi di cui al comma 1, la durata delle operazioni non può superare i quaranta giorni, ma può essere prorogata dal giudice con decreto motivato per periodi successivi di venti giorni, qualora permangano i presupposti indicati nel comma 1. Nei casi di urgenza, alla proroga provvede direttamente il pubblico ministero; in tal caso si osservano le disposizioni del comma 2 dell'articolo 267 del codice di procedura penale. 3. Negli stessi casi di cui al comma 1, il pubblico ministero e l'ufficiale di polizia giudiziaria possono farsi coadiuvare da agenti di polizia giudiziaria».

211. Ai sensi dell'art. 1 dl 10 agosto 2023, n. 105 (conv. in legge 9 ottobre 2023, n. 137), «1. Le disposizioni di cui all'articolo 13 del decreto-legge 13 maggio 1991, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 1991, n. 203, si applicano anche nei procedimenti per i delitti, consumati o tentati, previsti dagli articoli 452-*quaterdecies* e 630 del codice penale, ovvero commessi con finalità di terrorismo o avvalendosi delle condizioni previste dall'articolo 416-*bis* del codice penale o al fine di agevolare l'attività delle associazioni previste dallo stesso articolo.

2. La disposizione del comma 1 si applica anche nei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto».

In tema di presupposti per l'ammissibilità delle intercettazioni telefoniche, la valutazione del reato per il quale si procede, da cui dipende l'applicazione della disciplina ordinaria ovvero quella speciale per la criminalità organizzata, va fatta con riguardo all'indagine nel suo complesso e non con riferimento alla responsabilità di ciascun indagato²¹².

Le sezioni unite della Cassazione, nella pronuncia n. 26889 del 28 aprile 2016 (Rv. 266905, *Scurato*), dopo una completa ricostruzione degli orientamenti susseguiti, hanno affermato che l'intercettazione di comunicazioni tra presenti mediante l'installazione di un captatore informatico in un dispositivo elettronico è consentita nei procedimenti per delitti di criminalità organizzata, ossia nei procedimenti elencati nell'art. 51, commi 3-bis e 3-quater, cpp nonché in quelli, comunque, facenti capo a un'associazione per delinquere. Per tali delitti trova applicazione la disciplina prevista dall'art. 13 dl n. 151 del 1991, convertito dalla legge n. 203 del 1991, che consente la captazione anche nei luoghi di privata dimora, senza necessità della preventiva individuazione e dell'indicazione dei suddetti luoghi e prescindendo dalla dimostrazione che essi siano sedi di attività criminosa in atto. Il massimo Consesso ha sottolineato che ciò che è indispensabile, in ossequio ai canoni di proporzione e ragionevolezza a fronte della forza intrusiva del mezzo usato, è innanzitutto che la qualificazione, pure provvisoria, del fatto come inquadrabile in un contesto di criminalità organizzata risulti ancorata a sufficienti, sicuri e obiettivi elementi indiziari che ne sorreggano, per un verso, la corretta formulazione da parte del pubblico ministero e, per altro verso, la successiva, rigorosa verifica dei presupposti da parte del giudice, chiamato ad autorizzare le relative operazioni intercettative. Nelle ipotesi di reati di criminalità organizzata, quindi, la gravità oggettiva degli indizi degrada a "sufficienza indiziaria", atteso che, per i suindicati delitti, connotati da grave allarme sociale, lo spirito del legislatore è quello di ritenere prevalente l'esigenza di

tutela della collettività rispetto alla garanzia dei diritti dei singoli alle comunicazioni²¹³. Sempre in tema di intercettazioni telefoniche relative a reati di criminalità organizzata ai sensi della l. n. 203/1991, la successiva giurisprudenza di legittimità²¹⁴ ha in più occasioni ribadito che la motivazione dei decreti autorizzativi, nel chiarire le ragioni della sussistenza dei presupposti che legittimano il ricorso a detto intrusivo mezzo di ricerca della prova, deve necessariamente spiegare le ragioni che impongono l'intercettazione di una determinata utenza telefonica, che fa capo a una specifica persona, indicando la base indiziaria del reato per il quale si procede e il collegamento tra l'indagine in corso e la persona che si intende intercettare, affinché possa esserne verificata, alla luce del complessivo contenuto informativo e argomentativo del provvedimento, l'adeguatezza del mezzo rispetto alla funzione di garanzia prescritta dall'art. 15, comma 2, Cost. Siffatto onere motivazionale si attenua nelle ipotesi in cui si faccia riferimento a reati di criminalità organizzata e il destinatario dell'intercettazione sia un soggetto indagato (e non una persona terza, non indagata). In tali casi, infatti, ciò che deve essere verificato è la consistenza dell'ipotesi accusatoria, della qualificazione del fatto ipotizzato, della struttura della base indiziaria, prescindendo dal *quantum* di colpevolezza; si tratta di una verifica che deve essere compiuta in relazione all'indagine nel suo complesso e non con riguardo alla responsabilità di ciascun indagato²¹⁵. In altri termini, in queste ultime ipotesi, il giudizio prognostico che deve effettuare il magistrato è sulla probabilità che sia stato commesso uno dei reati previsti per legittimare un'intercettazione e, ovviamente, il vaglio del giudice dev'essere eseguito in modo idoneo a indicare l'attendibilità della fattispecie probatoria e la necessità del mezzo di ricerca della prova *de quo*.

Un'ultima osservazione sulla attitudine delle intercettazioni a consentire la raccolta di elementi di prova per reati ulteriori rispetto a quelli per i quali sono autorizzate.

212. Cass., sez. VI, n. 28252/2017, Rv. 270565; Cass., sez. II, n. 31440/2020, Rv. 280062 - 01.

213. Le sezioni unite, inoltre, hanno avuto cura di rimarcare che deve escludersi la ravvisabilità nell'art. 8 della Cedu, così come interpretato nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo, di preclusioni riguardanti le intercettazioni effettuate mediante "captatore informatico" in procedimenti per delitti di criminalità organizzata, tenuto conto che: a) risulta chiaramente rispettato il principio di proporzione tra la forza intrusiva del mezzo usato e la calibrata e motivata compressione dei diritti fondamentali delle persone che ne deriva, avendo inteso il legislatore raggiungere lo scopo di un'efficace tutela delle esigenze dei singoli e della collettività in relazione a reati di particolare gravità: ovviamente, a condizione che, una volta ritenuto necessario dover ricorrere a detto strumento investigativo, tale impiego sia rigorosamente circoscritto attraverso prescrizioni tecniche di utilizzo e limitazioni di ordine giuridico fissate dal giudice, ed altrettanto rigorosamente controllato quanto alla fase dell'esecuzione delle 4 attività captative; b) secondo i principi enunciati nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo non è – necessario che nel – provvedimento autorizzativo delle intercettazioni siano indicati i luoghi in cui le stesse devono svolgersi, purché ne venga identificato chiaramente il destinatario.

214. Cass., sez. VI, 13 giugno 2017, n. 36874, *Romeo*, Rv. 274934; sez. V, 17 novembre 2016, n. 1407, dep. 2017, *Nascetti*, Rv. 268900.

215. Cass., sez. VI, 13 giugno 2017, n. 45486, Rv. 270812; *Id.*, 6 aprile 2017, n. 28252, *Di Palma*, Rv. 270565; sez. II, 20 ottobre 2015, n. 42763, Rv. 265127.

Il dl 30 dicembre 2019, n. 161, conv. con mod. dalla l. n. 7/2020, ha modificato l'art. 270, comma 1, cpp, stabilendo che «i risultati delle intercettazioni non possono essere utilizzati in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti, salvo che risultino rilevanti e indispensabili per l'accertamento dei delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza e dei reati di cui all'art. 266, comma 1»²¹⁶. Con il decreto in questione si è modificato anche l'art. 270, comma 1-bis, cpp, stabilendo che i risultati delle intercettazioni tra presenti operate con captatore informatico su dispositivo elettronico portatile possono essere utilizzati anche per la prova di «reati diversi» da quelli per i quali è stato emesso il decreto di autorizzazione, sempre che si tratti di risultati indispensabili per l'accertamento di uno dei delitti indicati dall'art. 266, comma 2-bis, cpp²¹⁷. Con riferimento all'art. 270 cpp e, più specificamente, al tema delle modifiche apportate al primo comma di detto articolo in sede di conversione dalla l. n. 7/2020, che hanno sostanzialmente ampliato l'ambito della deroga al divieto di utilizzabilità delle intercettazioni disposte in altro procedimento, aggiungendo all'accertamento dei delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza anche l'accertamento dei reati di cui all'art. 266, comma 1 dello stesso codice, la Corte di cassazione ha già chiarito che la disciplina sopravvenuta non è applicabile alle intercettazioni disposte e autorizzate prima della data del 31 agosto 2020»²¹⁸.

Nel caso di provvedimenti autorizzativi precedenti alla data del 31 agosto 2020, al fine della verifica dell'utilizzabilità delle captazioni, è necessario far riferimento alla disciplina previgente e ai principi fissati dalle sezioni unite (sent. n. 51/2020, *Cavallo*), che hanno stabilito che «in tema di intercettazioni, il divieto di cui all'art. 270 cod. proc. pen. di utilizzazione dei risultati delle captazioni in procedimenti diversi da quelli per i quali le stesse siano state autorizzate – salvo che risultino indispensabili per l'accertamen-

to di delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza – non opera con riferimento agli esiti relativi ai soli reati che risultino connessi, ex art. 12 cod. proc. pen., a quelli in relazione ai quali l'autorizzazione era stata “*ab origine*” disposta, sempreché rientrino nei limiti di ammissibilità previsti dall'art. 266 cod. proc. pen.». Si è spiegato che la connessione ex art. 12 cpp «riguarda i procedimenti, tra i quali esiste una relazione in virtù della quale la regiudicanda oggetto di ciascuno viene, anche in parte, a coincidere con quella oggetto degli altri: si tratta di ipotesi che il nuovo codice di rito pone a base di un criterio attributivo della competenza autonomo e originario (*ex plurimis*, Sez. U., n. 27343 del 28/02/2013, *Taricco*, Rv. 255345)». Secondo le sezioni unite, il carattere originario della connessione ex art. 12 cpp rende ragione del rilievo dottrinale secondo cui essa è un riflesso della connessione sostanziale dei reati: con specifico riferimento al caso di connessione di cui alla lett. c dell'art. 12 cit., in particolare, si è rilevato come esso si fondi su un «legame oggettivo tra due o più reati» (sez. unite, 26 ottobre 2017, n. 53390, *Patroni Griffi*, Rv. 271223), un legame, dunque, indipendente dalla vicenda procedimentale. Analoga connessione sostanziale – prima ancora che processuale – sussiste in presenza, oltre che di un concorso formale di reati, di un reato continuato (lett. b), in considerazione del requisito del medesimo disegno criminoso, per la cui integrazione è necessario «che, al momento della commissione del primo reato della serie, i successivi fossero stati realmente già programmati almeno nelle loro linee essenziali (Cass. SU, n. 28659 del 18/05/2017, *Gargiulo*, Rv. 270074)». In caso di imputazioni connesse ex 12 cpp, dunque, il procedimento relativo al reato per il quale l'autorizzazione è stata espressamente concessa non può considerarsi “diverso” rispetto a quello relativo al reato accertato in forza dei risultati dell'intercettazione. La parziale coincidenza della regiudicanda oggetto dei procedimenti connessi

216. Art. 1 dl 10 agosto 2023, n. 105 (conv. in legge 9 ottobre 2023, n. 137), comma 2-*quater*: «All'articolo 270, comma 1, del codice di procedura penale, le parole: “e dei reati di cui all'articolo 266, comma 1” sono soppresse»; comma 2-*quinquies*: «La disposizione di cui al comma 2-*quater* si applica ai procedimenti iscritti successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto».

217. Per un quadro ricostruttivo, *cf.* Cass., sez. VI, n. 9846/2023.

218. In particolare, il riferimento alla data di iscrizione del procedimento assolve la funzione di delimitare l'ambito di applicazione della nuova disciplina e, dunque, di escludere che essa trovi applicazione per le autorizzazioni che, sebbene siano state disposte successivamente a tale data, sono relative a procedimenti iscritti in epoca antecedente ad essa. Rispetto alle intercettazioni disposte con provvedimenti autorizzativi anteriori al 31 agosto 2020, la nuova disciplina, e quindi anche il nuovo testo del primo comma dell'art. 270 cpp, non è applicabile, essendo evidente che per tali provvedimenti l'epoca di iscrizione del procedimento è necessariamente anteriore, essendo l'iscrizione del procedimento un adempimento che precede tutti gli atti che si sviluppano al suo interno. Si è, in particolare, chiarito che le intercettazioni eseguite nella vigenza della precedente disciplina, e quindi disposte nei limiti e alle condizioni stabilite dalle norme di legge vigenti al momento della loro autorizzazione, non possono mutare regime normativo per effetto di sviluppi procedurali successivi, derivanti dalla decisione di separare dall'originario procedimento alcune posizioni ovvero alcuni reati con conseguente trasmissione degli atti da un ufficio di procura a un altro, per ragioni di competenza territoriale e/o funzionale (*cf.* sez. VI, 17 novembre 2021, n. 47235, *Ierardi*, non massimata).

e, dunque, il legame sostanziale – e non meramente processuale – tra i diversi fatti-reato consente di ricondurre ai «fatti costituenti reato per i quali in concreto si procede» (Corte cost., sent. n. 366/1991), di cui al provvedimento autorizzatorio dell'intercettazione, anche quelli oggetto delle imputazioni connesse, accertati attraverso i risultati della stessa intercettazione: il *legame sostanziale* tra essi, infatti, esclude che l'autorizzazione del giudice assuma la fisionomia di un'autorizzazione "in bianco". Soluzione questa che, d'altra parte, attiene alle ipotesi in cui, rispetto al fatto-reato per cui sono state autorizzate le intercettazioni, emergano fatti-reato "diversi". Ne deriva che, al fine di stabilire se il "diverso reato" sia connesso rispetto a quello autorizzato, si deve avere riguardo all'oggetto della regiudicanda, nel senso che deve esserci una parziale coincidenza della regiudicanda e, dunque, un legame sostanziale – e non meramente processuale – tra i diversi fatti. In particolare, la connessione di cui all'art. 12, lett. b, cpp sussiste se vi è il requisito del medesimo disegno criminoso, per la cui integrazione è necessario «che, al momento della commissione del primo reato della serie, i successivi fossero stati realmente già programmati almeno nelle loro linee essenziali».

Venendo alla materia che impegna, è di interesse esaminare l'applicazione di questi principi in un'evenienza nella quale gli esiti delle conversazioni intercettate costituivano parte significativa del compendio indiziario considerato dai giudici di merito nel disporre e confermare il sequestro per reati tributari ex art. 3 d.lgs n 74/2000. Dalle conversazioni era stata desunta l'esistenza del prezzario occulto usato dall'amministratore di fatto di una società, allo scopo di occultare, a fine di evasione, parte del corrispettivo delle vendite immobiliari concluse dalla società, corroborando l'affermazione della sussistenza di indizi di occultamento di ricavi attraverso mezzi fraudolenti, costituiti dalla stipula di contratti preliminari di vendite immobiliari con l'indicazione dell'effettivo prezzo pattuito, dal successivo pagamento in contanti e senza emissione di fattura della differenza tra il prezzo reale e quello che sarebbe stato indicato nell'atto pubblico di trasferimento, dalla distruzione del contratto preliminare e dalla redazione di un nuovo contratto con l'indicazione del minor prezzo da far comparire nel definitivo. Gli esiti di tali intercettazioni erano stati ritenuti utilizzabili dal tribunale sulla base del rilievo che le operazioni di intercettazione erano state autorizzate in diversi procedimenti nei confronti del medesimo amministratore e altri per i reati di cui agli artt. 416 e 319 cp,

per i quali le intercettazioni erano consentite dall'art. 266 cpp, in considerazione dell'esistenza di gravi indizi della costituzione di una associazione volta alla realizzazione di reati contro la pubblica amministrazione, e del fatto che i reati tributari in relazione ai quali era stato disposto il sequestro erano emersi nel corso delle indagini relative a tale procedimento. In particolare, il tribunale aveva ritenuto che «le intercettazioni, legittimamente autorizzate nei casi di cui all'art. 266 c.p.p., in relazione a uno o più reati, sono utilizzabili anche per gli eventuali altri reati oggetto del medesimo procedimento che emergano nel corso delle indagini, senza che a tal fine debbano ricorrere le condizioni previste dall'art. 270 c.p.p. Ciò in quanto l'identità del procedimento sussiste ove, tra i reati della originaria notizia di reato – alla base dell'autorizzazione all'intercettazione – e quelli diversi per cui si procede, sussista una connessione o collegamento d'indagine sotto il profilo oggettivo, probatorio o finalistico». La circostanza che i reati tributari fossero stati commessi nel medesimo contesto di quello associativo e di quelli contro la pubblica amministrazione aveva, quindi, determinato il tribunale a rilevare la sussistenza di una connessione «tanto sotto il profilo oggettivo, quanto dal punto di vista finalistico» e a ritenere, quindi, utilizzabili gli esiti delle intercettazioni autorizzate in detto procedimento solamente in relazione al reato associativo e a quelli contro la p.a. Per contro, la Cassazione ha ritenuto le considerazioni svolte dal tribunale non idonee a giustificare l'affermazione dell'utilizzabilità degli esiti delle intercettazioni disposte in relazione ai reati di cui agli artt. 416 e 319 cp, anche con riferimento al reato tributario contestato al medesimo amministratore, di cui erano emersi gli indizi nel corso delle indagini relative a tali primi reati, e in relazione al quale era stato disposto il sequestro oggetto della richiesta di riesame respinta con l'ordinanza impugnata²¹⁹.

Per quanto riguarda, anzitutto, la *medesimezza del procedimento penale*, che sarebbe derivata dal fatto che i reati tributari erano stati iscritti a carico dell'indagato nel medesimo procedimento relativo al reato associativo e a quelli contro la p.a., e nel quale per detti reati erano state autorizzate le operazioni di intercettazione, tale circostanza non consentiva, di per sé, di ritenere che le intercettazioni non fossero state autorizzate in un diverso procedimento e che quindi non operassero i limiti di utilizzabilità di cui all'art. 270 cpp. La circostanza che il procedimento penale fosse formalmente il medesimo, per essere la notizia di reato relativa ai reati tributari emersa nel corso delle indagini relative al reato associativo e ai

219. Cass., sez. III, n. 30062/2021.

reati contro la p.a., non consentiva infatti di ritenere che si tratti dello stesso procedimento e che, quindi, non operasse il divieto di utilizzabilità che si applica agli esiti delle intercettazioni autorizzate in altro procedimento. Ciò che rileva, infatti, al fine di ravvisare l'identità o meno dei procedimenti, e la conseguente operatività o meno di detto divieto, è la notizia di reato, nel senso che per procedimenti diversi devono intendersi quelli instaurati in relazione a una notizia di reato che deriva da un fatto storicamente diverso da quello oggetto dell'indagine nel corso della quale il mezzo di ricerca della prova sia stato *ab origine* autorizzato, anche se tale fatto sia emerso dallo svolgimento delle stesse intercettazioni, a meno che tra i fatti-reato, nonostante la differenza storica, sussista una connessione *ex art. 12 cpp* e non semplicemente un collegamento *ex art. 371, comma 2, lett. b e c, cpp* sotto il profilo oggettivo, probatorio e finalistico²²⁰.

Ora, nel caso in esame, il solo dato dell'identità del procedimento penale non consentiva, di per sé, di ritenere che il procedimento penale fosse il medesimo, cioè che traesse origine dalla medesima notizia di reato e non, invece, da un fatto storicamente diverso. Sulla base di quanto esposto nell'ordinanza impugnata, i reati tributari contestati derivavano da una notizia di reato che non sembrava, allo stato, avere alcuna attinenza con quella relativa al reato associativo e ai reati contro la p.a., che aveva determinato l'avvio del procedimento penale e in relazione alla quale erano state autorizzate le intercettazioni, cosicché il solo dato formale dell'iscrizione della notizia di reato relativa ai reati tributari emersi nel corso delle inda-

gini relative ai primi reati in tale procedimento non consentiva di ravvisare l'identità o la medesimezza del procedimento e, quindi, di escludere l'operatività del divieto di cui all'art. 270 cpp. Tale divieto non opera, come chiarito dalle sezioni unite nella citata sentenza *Cavallo*, con riferimento agli esiti relativi ai soli reati che risultino connessi, *ex art. 12 cpp*, a quelli in relazione ai quali l'autorizzazione sia stata *ab origine* disposta, sempreché rientrino nei limiti di ammissibilità previsti dall'art. 266 cpp. Tale rapporto ricorre quando il reato per cui si procede sia stato commesso da più persone in concorso o cooperazione fra loro, o se più persone con condotte indipendenti hanno determinato l'evento; se una persona è imputata di più reati commessi con una sola azione od omissione ovvero con più azioni od omissioni esecutive di un medesimo disegno criminoso; se dei reati per cui si procede gli uni sono stati commessi per eseguire o per occultare gli altri. Alla luce del chiarimento fornito dalle sezioni unite (sempre in *Cavallo*), *per ravvisare il rapporto di connessione non è sufficiente un mero collegamento probatorio tra il reato per il quale sono state disposte le intercettazioni e quello in relazione al quale vorrebbero utilizzarsene gli esiti, occorrendo un legame originario e sostanziale, necessario a ricondurre anche il secondo reato al provvedimento autorizzatorio e, quindi, a escludere l'operatività del divieto probatorio di cui all'art. 270 cpp*. In un successivo intervento sulla medesima vicenda processuale, la Cassazione (sez. IV, n. 28276/2022) ha precisato che «*per ipotizzare l'unicità del disegno criminoso fra le corruzioni ed i reati*

220. In giurisprudenza si era tentato di sostenere l'identità o, comunque, l'unitarietà del procedimento (cfr. sez. III, 24 aprile 2018, n. 29856, *La Volla*, Rv. 275389) al fine di non eludere il divieto di utilizzazione, di cui all'art. 270 cpp, relativamente alle situazioni di collegamento probatorio di cui all'art. 371, comma 2, lett. c, cpp, scaturenti dalla "stessa fonte" di prova o solo con riguardo alle intercettazioni legittimamente autorizzate nel medesimo procedimento, da intendersi in senso formale. Per sez. unite, *Cavallo*, cit., la soluzione prospettata, tuttavia, non può essere condivisa: oltre a innestare nell'assetto incentrato su un criterio di valutazione sostanzialistico un diverso criterio eminentemente formale (l'identità di procedimento), con tutte le insuperabili aporie già messe in luce, la limitazione indicata non risolve il problema decisivo, ossia l'individuazione di un criterio che assicuri la sussistenza di un legame sostanziale e "forte" tra i reati, così da poterne escludere la riferibilità, ai fini della disciplina di cui all'art. 270 cpp, a "procedimenti diversi". Pertanto, il divieto probatorio dell'utilizzo di intercettazioni in relazione a reati diversi da quelli in relazione ai quali l'autorizzazione del giudice è stata adottata è destinato a operare in presenza di un rapporto tra i reati riconducibile – fuori dai casi di connessione – alle ipotesi di collegamento tra indagini. Alla medesima conclusione deve giungersi con riguardo al criterio dell'identità del "filone investigativo", valorizzato – sempre nel solco del primo orientamento – da alcune pronunce. Nel far leva sulla «concatenazione inferenziale tra i risultati a mano a mano acquisiti» (sez. VI, 23 marzo 2016, n. 17698, *Sabetti*), anche tale criterio, in buona sostanza, valorizza un collegamento di tipo probatorio tra reato *a quo*, per il quale è stata disposta l'intercettazione, e reato *ad quem*, accertato grazie ai risultati di tale intercettazione, e non su quel legame originario e sostanziale necessario a ricondurre anche il secondo al provvedimento autorizzatorio e, quindi, a escludere l'operatività del divieto probatorio di cui all'art. 270 cpp. Come la giurisprudenza di legittimità ha già avuto modo di rimarcare, «la formale unità dei procedimenti, sotto un unico numero di registro generale, non può fungere da schermo per l'utilizzabilità indiscriminata delle intercettazioni, facendo convivere tra di loro procedimenti privi di collegamento reale» (sez. III, 8 aprile 2015, n. 33598, *Vasilas*). È stato chiarito, inoltre, sul punto, che «se svincolata da qualsiasi legame sostanziale tra il reato per il quale il mezzo di ricerca della prova è stato autorizzato e l'ulteriore reato emerso dai risultati dell'intercettazione, la definizione della portata del divieto probatorio *ex art. 270, comma 1, cod. proc. pen.* viene, in buona sostanza, schiacciata sul "contenitore dell'attività di indagine" e, di conseguenza, delineata sulla base di fattori relativi alla "sede" procedimentale (unitaria o separata) del tutto casuali – e, dunque, forieri dei dubbi di legittimità costituzionale per violazione del principio di uguaglianza (sotto il profilo del trattamento uguale o diversificato di situazioni, rispettivamente, diverse o uguali) prospettato in dottrina – o, comunque, dipendenti dalle opzioni investigative del pubblico ministero: opzioni certo legittime, ma che non possono svuotare di effettività l'autorizzazione del giudice e il divieto probatorio ad essa correlata» (sez. unite, 28 novembre 2019, n. 51, dep. 2 gennaio 2020, *Cavallo*, cit.).

fiscali è necessario, così come in ogni ipotesi di reato continuato, che sin dal momento della commissione del primo reato della serie, i successivi fossero stati realmente già programmati almeno nelle loro linee essenziali, non essendo sufficiente, a tal fine, valorizzare l'omogeneità delle violazioni e del bene protetto,

la contiguità spazio-temporale, le singole causali, le modalità della condotta, se i successivi reati risultino comunque frutto di determinazione estemporanea, di contingenze occasionali, di complicità imprevedibili (Sez. U., n. 28659 del 18/05/2017, Gargiulo, Rv. 270074)» (enfasi aggiunte).

Gli strumenti della lotta all'evasione e la rilevanza in giudizio

di *Domenico Mallia*

L'articolo esamina istituti e problematiche della lotta all'evasione e al sommerso, con particolare riferimento alle indagini finanziarie (anche telematiche e internazionali), al processo verbale di constatazione e alla rilevanza in giudizio degli accertamenti della Guardia di Finanza.

1. Premessa / 2. Imposte dirette e indirette / 3. Fiscalità internazionale / 4. Commercio elettronico / 5. Lotta al sommerso / 6. Le indagini finanziarie / 7. Il processo verbale di constatazione / 8. Rilevanza in giudizio degli accertamenti della Guardia di Finanza

1. Premessa

L'azione di contrasto all'evasione fiscale, alle frodi e all'economia sommersa rappresenta un obiettivo prioritario della Guardia di Finanza e si sviluppa sia attraverso indagini di polizia giudiziaria, sia mediante verifiche e controlli fiscali.

Tali attività sono svolte nell'ambito di piani di intervento, mirati e selettivi, rivolti nei confronti dei soggetti connotati da elevati e concreti profili di pericolosità, individuati grazie all'ausilio delle analisi di rischio elaborate dai reparti speciali e alla sistematica valorizzazione delle risultanze informative e del materiale probatorio acquisito in tutti gli ambiti della missione istituzionale.

Gli illeciti fiscali, infatti, sono spesso strumentali alla commissione di altri reati a sfondo economico-finanziario, come il riciclaggio, la corruzione, la bancarotta e l'indebita percezione di provvidenze pubbliche.

Altrettanto importante è l'analisi avanzata e integrata delle informazioni presenti nelle banche dati operative.

Gli strumenti di supporto si completano con i dati acquisiti attraverso la cooperazione internazionale, nel cui ambito, oltre ai numerosi accordi bilaterali stipulati dalla Guardia di Finanza con i collaterali esteri,

un contributo fondamentale viene dalla rete di esperti del Corpo dislocati presso le principali ambasciate italiane.

Su queste basi, i reparti svolgono indagini volte a neutralizzare ogni vantaggio economico derivante, anche in modo mediato, dai reati tributari, utilizzando tutte le misure di contrasto patrimoniale previste dal quadro normativo vigente, tra cui la confisca per equivalente e la confisca per sproporzione, nonché le misure di prevenzione patrimoniali previste dalla legislazione antimafia.

2. Imposte dirette e indirette

Le imposte dirette hanno come presupposto il reddito o il patrimonio: queste grandezze manifestano in modo diretto e immediato la capacità contributiva di un soggetto.

Le principali imposte dirette previste dall'ordinamento italiano sono le imposte sui redditi delle persone fisiche (IRPEF), l'imposta sui redditi delle società (IRES) e l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

Le imposte indirette sono quelle che colpiscono *indirettamente* la ricchezza, nel momento in cui viene

spesa (ad esempio: l’IVA, che colpisce i consumi) o trasferita (ad esempio: l’Imposta di registro, che grava sui passaggi di proprietà).

In questo scenario si colloca l’azione della Guardia di Finanza, che si sviluppa sia attraverso verifiche e controlli fiscali, sia mediante indagini di polizia giudiziaria.

Queste attività vengono sviluppate, ogni anno, nell’ambito di specifici piani d’intervento, fondati su azioni mirate e selettive dei soggetti connotati da elevati e concreti profili di pericolosità fiscale. Un approccio “chirurgico”, che viene da tempo patrocinato dal Corpo nelle proprie direttive operative, nella convinzione che i controlli devono generare sempre una percezione di correttezza, credibilità e proporzionalità dell’azione dell’amministrazione finanziaria e che gli aspetti essenziali e più caratterizzanti della strategia di contrasto all’evasione e all’elusione fiscale devono essere di immediata e semplice percezione da parte dei cittadini.

Una chiara e mirata azione di contrasto, oltre a garantire il recupero delle imposte e delle tasse indebitamente evase, determina infatti un effetto di deterrenza e un incremento dell’adempimento spontaneo degli obblighi tributari (cd. *tax compliance*).

3. Fiscalità internazionale

Un importante settore operativo è il contrasto all’evasione fiscale internazionale, nel cui ambito l’attenzione della Guardia di Finanza si concentra verso fenomeni particolarmente insidiosi e complessi, quali l’illecito trasferimento di capitali in paradisi fiscali, la fittizia residenza all’estero di persone fisiche e delle società, l’irregolare applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento, la costituzione in Italia di stabili organizzazioni occulte di multinazionali estere, nonché l’utilizzo strumentale di *trust* e di altri schermi societari o negoziali per finalità evasive, elusive o di frode.

In tale contesto rileva, altresì, l’azione di contrasto verso le manovre di pianificazione fiscale internazionale “aggressiva” attuate da taluni grandi gruppi imprenditoriali dell’economia digitale, che, sfruttando l’immaterialità delle transazioni e l’opacità di alcuni sistemi normativi vigenti in Paesi non collaborativi, consentono di realizzare ingenti guadagni sottratti alla tassazione nazionale.

4. Commercio elettronico

La locuzione “commercio elettronico” si riferisce generalmente a tutte quelle forme di transazioni commerciali che coinvolgono sia le organizzazioni che gli individui e che si basano sull’elaborazione e trasmis-

sione elettronica di dati, inclusi testo, suono e immagini. Sotto la denominazione di “commercio elettronico”, quindi, è possibile individuare un consistente numero di attività, tra cui:

- la commercializzazione di beni e servizi per via elettronica;
- la distribuzione *online* di contenuti digitali;
- l’effettuazione per via elettronica di operazioni finanziarie e di borsa;
- la stipula di appalti pubblici e l’applicazione di procedure di tipo transattivo della pubblica amministrazione.

Ad oggi, sono tre i canali elettronici di commercio:

- la televisione interattiva, attraverso la quale il consumatore può acquistare beni e servizi mediante l’uso del telecomando;
- le vendite televisive *online*, mediante le quali il consumatore, persuaso all’acquisto tramite la visione di *spot* pubblicitari o televendite, chiama il numero dedicato;
- le vendite su *internet*, ossia l’acquisto da parte di un consumatore di un bene o un servizio attraverso un mezzo che consente l’accesso alla navigazione sul *web*.

In base ai soggetti che partecipano al processo di vendita, è possibile distinguere diverse tipologie di commercio elettronico:

- *Business to Consumer* (transazioni che avvengono tra organizzazioni e consumatore finale);
- *Business to Business* (rapporti commerciali tra le imprese);
- *Consumer to Consumer* (commercio tra privati consumatori, come, ad esempio, le aste *online*);
- *Intra-Business* (commercio che avviene nella stessa azienda o tra aziende dello stesso gruppo).

Una classificazione fondamentale è quella che si opera in base alle modalità di consegna, distinguendo così il commercio elettronico indiretto da quello diretto.

Il commercio elettronico indiretto è costituito da quelle transazioni che giuridicamente si perfezionano per via telematica (cessione del bene e conclusione del contratto tra venditore e acquirente), mentre la consegna del bene avviene attraverso i canali tradizionali (corriere espresso o ritiro presso istituti postali o punti di consegna). I beni oggetto di transazione sono, quindi, necessariamente beni materiali.

Il commercio elettronico diretto, invece, è caratterizzato dalla circostanza che l’intera transazione commerciale (cessione e consegna del bene) avviene unicamente per via telematica. In questo caso, dunque, i beni acquistati sono immateriali o digitalizzati e vengono recapitati al consumatore mediante un *download*.

Al fine di contrastare i fenomeni di evasione ed elusione fiscale nel settore del commercio elettronico, sia diretto che indiretto, la Guardia di Finanza esegue, nell’ambito di un apposito piano operativo

annuale, mirate attività ispettive e indagini di polizia giudiziaria avviate sulla base delle risultanze delle attività di *intelligence*, analisi di rischio e controllo economico del territorio.

In tale contesto, particolare attenzione viene dedicata alle imprese che si avvalgono delle piattaforme *online* quale canale di intermediazione per la vendita di beni e servizi (cd. “*Marketplace*”) e che omettono la presentazione delle dichiarazioni fiscali ovvero di effettuare i versamenti delle imposte dovute.

A tal fine, l’azione dei reparti in materia è supportata dalle analisi di rischio svolte a livello centrale dal Nucleo speciale entrate.

5. Lotta al sommerso

Un aspetto importante dell’azione della Guardia di Finanza a tutela della legalità fiscale è rappresentato dalla lotta ai fenomeni di economia sommersa, non soltanto per via delle ingenti risorse sottratte e destinate al benessere della collettività, ma anche dei negativi effetti sulle prospettive di crescita degli imprenditori e dei professionisti onesti e rispettosi delle regole, oltre che dell’intero sistema Paese.

In quest’ambito rientrano gli interventi condotti a contrasto, da un lato, dell’esercizio, in forma occulta e in completo dispregio delle norme fiscali, di attività d’impresa o di lavoro autonomo (sommerso d’azienda) e, dall’altro, dell’utilizzo, da parte del datore di lavoro, di manodopera irregolare o “in nero” in danno del sistema contributivo e previdenziale oltre che in totale assenza di regole a tutela del lavoratore (sommerso da lavoro).

In quest’ultimo contesto, inoltre, si inscrivono gli interventi ispettivi finalizzati a contrastare le più gravi forme di prevaricazione ai danni dei lavoratori, specie se in condizioni di particolare debolezza, realizzate anche mediante condotte di intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro (cd. “caporalato”).

6. Le indagini finanziarie

Tra gli strumenti di lotta all’evasione fiscale¹, un cenno particolare meritano le indagini finanziarie,

evoluzione dei superati accertamenti bancari – ormai non più aderenti alle moderne possibilità di impiego e movimentazione di denaro –, strumento senza dubbio di più ampia portata e realmente omnicomprensivo di tutti i possibili flussi finanziari riconducibili al contribuente.

Le indagini finanziarie si connotano per:

- l’allargamento della portata soggettiva degli accertamenti, con l’inclusione, tra i soggetti destinatari delle richieste dell’amministrazione finanziaria, oltre alle banche e a Poste Italiane S.p.a., di tutti gli intermediari finanziari, delle imprese di investimento, degli organismi di investimento collettivo del risparmio, nonché delle società di gestione del risparmio e delle società fiduciarie;

- il parallelo ampliamento della portata oggettiva delle indagini, che comprendono «tutti i dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi»;

- il riconoscimento dell’applicabilità agli esercenti attività di lavoro autonomo della presunzione legale di compenso per i prelevamenti dai conti non annotati in contabilità e non giustificati, già operante, con riferimento ai ricavi, nei confronti dei titolari di reddito di impresa;

- una notevole semplificazione della procedura di acquisizione materiale dei dati dagli intermediari, ottenuta attraverso l’introduzione di un obbligo generalizzato degli enti creditizi e finanziari di mettere a disposizione degli organi accertatori, sulla base di un’unica richiesta, tutti i dati e gli elementi in loro possesso;

- una radicale innovazione delle modalità di sviluppo delle interrelazioni tra gli organi procedenti e gli operatori finanziari, prevista con comunicazioni esclusivamente in via telematica.

7. Il processo verbale di constatazione

Una particolare rilevanza nell’ambito della riforma della giustizia tributaria può assumere il documento che rappresenta la fase terminale dell’esecuzione di una verifica fiscale, il processo verbale di constatazione. Tale atto, infatti, sottoscritto dai verificatori

1. Le indagini finanziarie si collocano accanto ai tradizionali strumenti investigativi e di accertamento che derivano dall’esercizio dei poteri ispettivi da parte degli organi dell’amministrazione finanziaria per l’individuazione della materia imponibile sottratta a tassazione e la prevenzione e repressione delle violazioni, previsti dalle singole leggi per gli uffici finanziari ed estesi alla Guardia di Finanza dall’art. 1 del r.d.l. 8 luglio 1937, n. 1290, tutt’ora in vigore, a mente del quale agli appartenenti al Corpo «sono conferiti tutti i poteri e diritti d’indagine, accesso, visione, controllo, richiesta di informazioni, che spettano per legge ai diversi uffici finanziari incaricati dell’applicazione dei tributi diretti ed indiretti». Si tratta, in particolare, del potere di procedere ad accessi, ispezioni e verifiche, di invitare i contribuenti a fornire dati e notizie, nonché a trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell’accertamento nei loro confronti, di richiedere agli organi e alle amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione, etc., la comunicazione di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie.

e dal contribuente, viene successivamente inoltrato agli uffici dell’Agenzia delle Entrate territorialmente competenti in ragione del domicilio fiscale dello stesso contribuente verificato.

La funzione del processo verbale di constatazione è essenzialmente di triplice natura:

- documentare in maniera organica i controlli svolti e le metodologie adottate e compendiare le relative risultanze, principalmente con riferimento alle proposte di recupero a tassazione formulate e alle corrispondenti violazioni e sanzioni, ferma restando la necessità di compilare l’atto anche in caso di esito regolare;

- porre formalmente a conoscenza il contribuente controllato di tutto quanto precede, anche al fine di consentirgli di assumere le iniziative a difesa ritenute opportune. Sul punto, va ricordato che il processo verbale di constatazione ha natura di atto endoprocedimentale nell’ambito del più ampio procedimento di accertamento, inidoneo, per se stesso e direttamente, a incidere sulla posizione del contribuente e non autonomamente impugnabile avanti agli organi giurisdizionali;

- porre in condizioni il competente ufficio dell’Agenzia delle Entrate di avviare, ove necessario, le procedure per la rettifica della dichiarazione, l’accertamento e la liquidazione delle imposte dovute, nonché per l’irrogazione delle relative sanzioni e il calcolo degli interessi eventualmente dovuti in ordine alle imposte non pagate.

Il processo verbale di constatazione, in quanto atto redatto da pubblici ufficiali nell’esercizio delle loro funzioni, è, ai sensi dell’art. 2699 cc, atto pubblico e, pertanto, a mente del successivo art. 2700 cc, fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta essere avvenuti in sua presenza o da lui compiuti.

La particolare forza probatoria del processo verbale, che deriva dalla sua natura di atto pubblico, riguarda ovviamente, come si evince chiaramente dal testo dell’articolo del codice civile da ultimo citato, i fatti e gli accadimenti materiali, oltre che le eventuali dichiarazioni, attestati nel documento; conseguentemente, nessuna valenza probatoria particolare e quindi nessun vincolo per l’ufficio competente all’accertamento o, tanto meno, per il giudice possono essere configurati per le parti dell’atto in cui si espongono argomentazioni deduttive, si elaborano presunzioni o si illustrano riflessioni di ordine giuridico-normativo.

Per quanto concerne l’esposizione dei fatti materiali, è da segnalare un orientamento diffuso nella giurisprudenza di legittimità, propenso a riconoscere appieno la fede privilegiata da cui è assistito il proces-

so verbale di constatazione redatto al termine della verifica, con la conseguenza che l’ufficio impositore, su cui ricade l’onere di provare la sussistenza della violazione della legge fiscale contestata, può fornire detta prova, appunto, attraverso l’esibizione in giudizio del processo verbale di constatazione a carico della parte che è stata sottoposta all’attività di verifica, dal momento che questa ha sottoscritto il verbale ed è stata posta in condizione di prendere parte all’attività di verifica e di acquisire cognizione degli atti materiali attestati nell’atto medesimo.

8. Rilevanza in giudizio degli accertamenti della Guardia di Finanza

Con la legge n. 130/2022 si è proceduto a riformare il processo tributario, tema da tempo posto all’attenzione del legislatore per varie criticità e deficienze.

Si è cercato di delineare in maniera dettagliata il quadro completo della disciplina, come riscritta dalle norme in vigore dal 16 settembre 2022, che hanno riguardato sostanzialmente la revisione dell’ordinamento degli organi speciali di giustizia tributaria e le norme che regolano la dinamica del relativo processo.

Un *focus* particolare è stato riservato agli interventi che hanno ridefinito l’onere probatorio dell’amministrazione finanziaria in giudizio e la prova testimoniale nel processo tributario, disposizioni che hanno attratto l’attenzione degli “*addetti ai lavori*” e sulle quali sarà necessario attendere la concreta portata che la giurisprudenza riconoscerà alle stesse.

Con l’obiettivo dichiarato di rendere il contenzioso tributario in linea con le esigenze di tutela dei cittadini e dello Stato e contribuire a un’efficace azione di contrasto dell’evasione fiscale e dell’elusione, la riforma della giustizia tributaria rappresenta senz’altro un passo avanti nella direzione di un «*giusto processo regolato dalla legge*» (art. 111 della Costituzione).

La maggior professionalizzazione del giudice e una disciplina più articolata della fase istruttoria uniformano, infatti, l’ordinamento tributario italiano a principi di maggiore fiducia e collaborazione conducendo, di conseguenza, a un rinnovato e migliorato rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria.

Fatta questa doverosa premessa, cerchiamo ora di capire quale rilevanza abbiano gli accertamenti della Guardia di Finanza nel processo tributario e se la riforma in argomento impatti o meno – e in che maniera – su tali accertamenti.

Proprio prendendo spunto da ciò che è stato sottolineato *infra* sul valore esclusivamente endoprocedimentale del processo verbale di constatazione redatto a conclusione di una verifica fiscale, come tale

inidoneo a rivestire autonoma rilevanza sia nell'alveo amministrativo che, soprattutto, davanti al giudice tributario, proviamo ad analizzare le modifiche introdotte dalla riforma in tema di prove.

Il testo di legge in commento merita attenzione per un importante intervento di riscrittura dell'art. 7 d.lgs n. 546/1992, rubricato «*Poteri delle Commissioni Tributarie*».

In primis, all'interno del citato art. 7 è stato introdotto il nuovo comma 5-bis, statuendo espressamente che è onere dell'Amministrazione fornire la prova in giudizio delle violazioni contestate con l'atto impugnato. specularmente, la medesima disposizione prevede che la decisione del giudice dovrà fondarsi sugli elementi di prova emersi nel corso del contenzioso.

La seconda rilevante novità riguarda invece l'ammissione della prova testimoniale (scritta) nel processo tributario. In particolare, si stabilisce che il giudice tributario, ove lo ritenga necessario, ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile.

In particolare, il citato comma 5-bis prevede testualmente che «*L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati*».

Secondo tale disposizione, con l'eccezione dei giudizi di rimborso, l'onere di dimostrare i fatti costitutivi della pretesa («*violazioni contestate con l'atto impugnato*») spetterebbe sempre al fisco, perché è esso che fa valere una pretesa in giudizio.

Per alcuni commentatori la norma non avrebbe un carattere così innovativo, limitandosi a enunciare un generale principio già presente nell'ordinamento, e quindi, sotto questo profilo, non apporterebbe alcuna concreta innovazione, ma soltanto la finalità di evidenziare la centralità dell'istruttoria dibattimentale in sede di riforma del processo tributario.

Secondo altri, invece, la stessa avrebbe un reale contenuto innovativo, con importanti effetti sostanziali e la conseguenza che, in assenza di presunzioni legali, l'amministrazione finanziaria dovrà necessariamente farsi *parte attiva* nel provare la pretesa, pena il mancato assolvimento dell'onere probatorio.

Più nello specifico, basandosi sul tenore letterale della disposizione, si è ritenuto che l'assolvimento dell'onere probatorio richieda un ulteriore grado di dettaglio e di specificità delle allegazioni a carico dell'ufficio e che tale onere debba essere assolto già nella fase motivazionale, senza distinguere tra elementi indiziari, raccolti nell'istruttoria del procedimento amministrativo-tributario, e la formazione della prova, che deve avvenire necessariamente nel dibattimento tra le parti e alla presenza del giudice².

Sul punto, si sottolinea il fatto che il giudice deve, inoltre, fondare la decisione «*sugli elementi di prova che emergono nel giudizio*». Da ciò consegue che la valutazione (ovviamente processuale) deve avvenire sul materiale probatorio presente in giudizio³, ma poiché l'amministrazione raccoglie le prove nella fase istruttoria, risulta evidente che quest'ultima dovrà essere di intensità tale da poter fondatamente sostenere la pretesa in giudizio.

L'aver stabilito *ex lege* che le corti debbano accertare in giudizio l'esistenza della prova da parte del fisco non significa, dunque, che l'onere probatorio si trasferisca dalla fase istruttoria a quella processuale, a tal punto da *esonere* gli uffici dal preoccuparsene fin dalla fase accertativa vera e propria.

Per meglio comprendere nel complesso la questione, appare utile ricordare quelli che sono i principi generali in ordine al riparto dell'onere probatorio in materia civile.

Come noto, in base all'art. 2697 cc, «*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*».

Applicando tale principio alla materia dei tributi, ne consegue l'attribuzione, da un lato, all'amministrazione finanziaria dell'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa fiscale, dall'altro, al contribuente dell'onere di provare i fatti *impeditivi, modificativi o estintivi* di quella medesima pretesa.

2. Con riferimento ai rapporti tra obbligo motivazionale e onere probatorio, si sottolineano le differenze giuridico-funzionali tra l'obbligo di fornire contezza dell'*iter* logico seguito dall'ufficio per giungere alla determinazione della pretesa erariale e l'onere di dimostrare in giudizio la sussistenza dei fatti costitutivi della pretesa medesima.

3. La precisazione «*in giudizio*» rivela la natura processuale della norma, il che potrebbe apparire pleonastico ove si consideri che il contesto all'interno del quale nasce e si attua l'onere probatorio è proprio il processo.

La stessa Corte di cassazione ha, da sempre, attribuito all'amministrazione finanziaria il ruolo di «*attore in senso sostanziale*» della pretesa; ciò significa che, al di fuori delle ipotesi in cui le norme dispongono diversamente, è pacifico come debba essere il fisco a provarne la fondatezza, fin dall'emissione dell'avviso di accertamento.

Pertanto, l'Agenzia, che vanta un credito nei confronti del contribuente, è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa; per contro, grava sul contribuente l'onere di provare i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi di quella stessa pretesa.

In altri termini, secondo questa impostazione «tradizionale», spetterebbe al fisco l'onere di provare l'esistenza di maggiori ricavi sottratti «a tassazione» e, per contro, al contribuente quello di provare l'esistenza di maggiori costi⁴.

Va, tuttavia, segnalata una significativa recente inversione di rotta: la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Siracusa, con sentenza 23 novembre 2022, n. 3856, nel valorizzare il concetto di «reddito d'impresa» e il criterio di determinazione ad esso sottostante, ha sovvertito la concezione secondo la quale spetterebbe al contribuente l'onere di provare l'esistenza dei costi. In particolare, i giudici siracusani hanno evidenziato come quella della dicotomia costi/ricavi, ai fini dell'incombenza dell'onere probatorio, rappresenti di fatto un equivoco in cui è incorsa la giurisprudenza di legittimità, atteso che costi e ricavi, pur se con segno opposto, concorrono entrambi alla quantificazione del reddito d'impresa, quale «*valore netto*». All'indomani dell'entrata in vigore del comma 5-bis, tale equivoco, secondo i giudici siciliani, non avrebbe più ragione di esistere, atteso che incombe sempre e comunque sull'ufficio l'onere di provare i presupposti della pretesa.

Per la stessa ragione, anche autorevole dottrina ha di recente confermato non doversi «*gravare*» il contribuente dell'onere probatorio in materia di costi, «*sennonché, e sempre alla stregua dell'analisi della struttura della norma sostanziale, la suddetta imposta ha come presupposto non i ricavi, bensì il reddito, che è per l'appunto un dato differenziale fra ricavi e costi; talché sia l'esistenza degli uni che l'inesistenza degli altri devono formare oggetto di adeguata dimostrazione da parte dell'ente impositore*»⁵.

Una recente pronuncia della Cassazione ha, però, evidenziato la valenza sistematica del comma

5-bis in commento, andando a chiarire che con tale disposizione il legislatore non ha voluto derogare a tutti i principi già applicati e sopra richiamati, ma ha semplicemente voluto potenziare l'istruttoria processual-tributaria con una norma sostanzialmente ricognitiva di detti principi, ma che comunque contribuisce a fornire una disciplina più compiuta alla fase istruttoria nel processo tributario⁶.

Si fa riferimento, in particolare, alla sentenza n. 31878 del 27 ottobre 2022, con la quale la Suprema corte, a proposito della nuova norma, ha ritenuto che essa «*non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale*».

Sembrirebbe quindi che, per un verso, venga attribuito un ruolo centrale all'istruttoria dibattimentale; per altro, però, verrebbe ignorata l'ampiezza della nuova regola e del sensibile innalzamento «dell'asticella» sulla valutazione della consistenza della prova offerta dall'ufficio, necessaria per vederne confermata la fondatezza della pretesa in giudizio.

Si tratta, comunque, soltanto di una pronuncia di tipo incidentale, che si auspica possa essere seguita da altre che individuino con un maggior grado di dettaglio la portata applicativa delle nuove disposizioni.

Resta il fatto che il giudice, in futuro, dovrà verificare che quegli elementi ritenuti sufficienti dall'ufficio per fondare una prova per presunzione semplice, una volta introdotti in giudizio, integrino gli estremi di quelle ragioni – oggettive, circostanziate e puntuali – che la norma richiede ai fini dell'adempimento, da parte del fisco, dell'onere probatorio (o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, sempre in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni).

In altre parole, per effetto del nuovo comma 5-bis, il legislatore sembra abbia voluto declinare con maggior dettaglio i criteri in base ai quali, nel processo tributario, il giudice è tenuto a valutare i requisiti di gravità, precisione e concordanza necessari per fondare una prova per presunzione semplice che, pur sempre, può legittimare un accertamento analitico-induttivo ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d, DPR n. 600/1973.

4. Cfr. M. Ligrani e P. Saggese, *L'onere della prova nel processo tributario, a seguito della Legge 31 agosto 2022, n. 130*, paper del CNDCEC, 14 dicembre 2022.

5. Cfr. P. Russo, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Rivista di diritto tributario*, supplemento online del 7 dicembre 2022.

6. Cfr. P. Fabbrocini, *Nuovo processo tributario – 3 onere della prova senza scosse*, in *Fisco oggi*, 15 novembre 2022.

Altra novità della riforma – forse tra quelle più importanti – è l'introduzione della prova testimoniale scritta⁷ applicabile ai giudizi introdotti con ricorsi notificati dal 16 settembre 2022.

Si ricorderà come la legge processuale tributaria, all'art. 7 d.lgs n. 546/1992, escludesse espressamente, oltre al giuramento, anche la testimonianza, atteso il carattere essenzialmente documentale del processo tributario.

Secondo la giurisprudenza, tuttavia, l'esclusione della prova testimoniale non comporta l'inutilizzabilità delle dichiarazioni dei terzi riprodotte nei processi verbali della Guardia di Finanza o dell'amministrazione finanziaria, anche se non rese in contraddittorio con il contribuente⁸.

Le dichiarazioni di terzi, quindi, entrano – seppur indirettamente – nel processo tributario, ma in maniera asimmetrica, in concreto sempre a supporto della pretesa dell'ente impositore.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, infatti, queste dichiarazioni rese dai terzi anche non in contraddittorio con il contribuente, inserite nel processo verbale di constatazione e recepite nell'avviso di accertamento, hanno valore meramente indiziario e possono assurgere a fonte di prova presuntiva, concorrendo a formare il convincimento del giudice (vds. Cass., sez. V, 8 aprile 2015, n. 6946, in CED Cass. n. 635271).

In seguito alle novità apportate dalla legge n. 130/2022, il comma 4 dell'articolo 7 d.lgs n. 546/1992 ammette ora esplicitamente la prova testimoniale.

Viene, nello specifico, stabilito che «non è ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria (nuova denominazione delle commissioni tributarie), ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale».

I limiti oggettivi all'ammissibilità della testimonianza scritta sono dunque due, uno processuale e l'altro sostanziale:

- la corte di giustizia tributaria può ammettere la prova «ove lo ritenga necessario ai fini della decisione»;

- la prova può essere ammessa «soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale» quando «la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso».

La testimonianza, come anticipato, non è ammessa per i fatti dedotti nei processi verbali di constatazione. Tale inammissibilità va ovviamente gradata in relazione al livello di tutela delle circostanze attestata nei predetti processi verbali.

La Suprema corte ha infatti precisato che «in tema di accertamenti tributari, il processo verbale di constatazione non ha solo e comunque pubblica fede: esso assume un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, potendosi distinguere al riguardo un triplice livello di attendibilità: a) il verbale è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'articolo 2700 c.c., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonché quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese; b) quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi – e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi – esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni; c) in mancanza della indicazione specifica dei soggetti le cui dichiarazioni vengono riportate nel verbale, esso costituisce comunque elemento di prova, che il giudice deve in ogni caso valutare, in concorso con gli altri elementi, potendo essere disatteso solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, attesa la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore».

Nello stesso senso, deve intendersi inammissibile la testimonianza nel caso di atti pubblici nei quali il pubblico ufficiale attesta di aver effettuato specifici atti ovvero l'avvenuta effettuazione di specifici atti in sua presenza.

Ci si domanda, a questo punto, quanto l'introduzione della prova testimoniale nel processo tributario

7. L'art. 4 l. n. 130/2022 ha novellato l'art. 7, comma 4, d.lgs n. 546/1992.

8. Va ricordato che l'art. 51, comma 4, DPR n. 633/1972 sancisce che, in corso di verifica, l'ufficio può invitare qualsiasi soggetto a fornire ogni informazione utile alle operazioni di accertamento; e l'art. 32, comma 8-bis, DPR n. 600/1973 pone poi in capo all'ufficio il potere di invitare ogni altro soggetto a fornire chiarimenti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente. E l'Agenzia delle Entrate, spesso, nell'emettere l'avviso di accertamento, riporta nella motivazione del provvedimento le conclusioni dell'attività d'indagine oppure richiama *per relationem* il processo verbale.

possa influenzare la trattazione delle controversie e in quali casi nel concreto sarà ammessa.

Si tratta, per prima cosa, di comprendere se le circostanze di fatto riguardino l'intero contenuto del verbale, comprese le valutazioni e le deduzioni dei verificatori, o soltanto quelle cui la legge affida tutela privilegiata (fatti avvenuti in presenza del pubblico ufficiale o da lui compiuti).

È evidente che, se dovesse escludersi la prova testimoniale per tutte le circostanze riportate nel verbale (si pensi alla determinazione dei ricarichi, delle rimanenze, etc.), le ipotesi di ammissione della testimonianza sarebbero veramente circoscritte e spesso inutili; se invece l'esclusione riguardasse solo le circostanze assistite da fede privilegiata, la testimonianza avrebbe più spazio e, soprattutto, la norma avrebbe una sua efficacia.

È bene, altresì, evidenziare che il nuovo comma 4 dell'articolo 7, nell'ampliare le possibilità di prova, non incide sull'ammissibilità delle dichiarazioni di terzi di cui si è detto in precedenza.

Si dovrà quindi vedere anche il rapporto tra le due modalità, e in particolare se le testimonianze verranno considerate maggiormente probatorie rispetto alle *semplici* dichiarazioni di terzi.

Appare poi evidente che nell'applicazione della norma sarà possibile assistere a numerosi casi pratici, che porteranno in alcune ipotesi all'ammissione della prova testimoniale e, in altre, alla sua esclusione, considerato che sono diverse le tipologie accertative in cui essa potrà svolgere un'utile funzione processuale.

Si pensi, ad esempio:

- agli accertamenti da indagini finanziarie e alla possibilità per il contribuente di dimostrare la

natura non reddituale dei versamenti attraverso le testimonianze di terzi⁹;

- all'accertamento da redditometro, al fine di provare l'origine non reddituale (piccole elargizioni, liberalità indirette) della provvista di denaro utilizzata per far fronte alle spese sostenute¹⁰;

- alla casistica molto diffusa degli accertamenti ai soci di società a ristretta base, nel corso dei quali la prova testimoniale potrà essere utilizzata per stabilire se il socio fosse o meno estraneo alla gestione sociale, così da escludere quella *complicità tra soci* che viene posta a base della presunzione semplice di evasione¹¹.

In conclusione, si può affermare che proprio la nuova disposizione che ammette la prova testimoniale nel processo tributario è quella che potrà avere un significativo impatto sugli accertamenti della Guardia di Finanza, atteso che, al di fuori delle circostanze dedotte nel verbale assistite da fede privilegiata, i verificatori potranno vedere le loro conclusioni basate su valutazioni e deduzioni soggettive (per esempio: le determinazioni dei ricarichi o delle rimanenze) ribaltate da una testimonianza di segno contrario.

L'introduzione della prova testimoniale nel processo tributario rappresenta comunque, senza dubbio, una delle novità più significative e innovative della riforma in commento, che, se correttamente utilizzata, potrà fungere non solo da efficace strumento per rafforzare l'attività difensiva del contribuente, così bilanciando l'originaria asimmetria delle posizioni delle parti processuali sotto il profilo probatorio, ma soprattutto quale valido mezzo a disposizione dei giudici per la ricerca della verità processuale e, conseguentemente, per il miglioramento della qualità delle sentenze di merito.

9. Con la testimonianza di terzi sarà, ad esempio, possibile opporre che i versamenti bancari non contabilizzati non hanno natura reddituale, poiché derivano da elargizioni di terzi o sono il frutto del lavoro del convivente.

10. La testimonianza di terzi, se ammessa dal giudice, potrà essere usata per provare che le risorse per le spese provengono, ad esempio, da parenti o dal convivente.

11. Con la prova testimoniale si potrà quindi evidenziare, ad esempio, che il socio non era mai presente in azienda ed era estraneo alle riunioni decisionali dell'organo amministrativo.

Il nuovo Statuto dei diritti del contribuente

di *Francesco Buffa*

Con il decreto legislativo n. 219 del 30 dicembre 2023 (che si affianca al coevo decreto delegato n. 220), il legislatore realizza una riforma di ampio respiro, da valutarsi con estremo favore, della materia tributaria e dei diritti del contribuente consacrati nello Statuto relativo, avendo da un lato reso chiare le previsioni in materia (positivizzando principi fino ad allora inespressi in testi normativi, ma affermati dalla giurisprudenza di legittimità) e, dall'altro lato, aumentato le tutele del contribuente verso l'amministrazione finanziaria, rendendo il rapporto dei cittadini con il potere pubblico più democratico.

1. I principi della legge delega e il decreto delegato n. 219 del 30 dicembre 2023 / 2. I principi generali / 3. Il principio del contraddittorio e lo schema di atto di accertamento / 4. La motivazione dell'atto / 5. La tutela dell'affidamento e della buona fede / 6. Il principio di proporzionalità / 7. Il divieto di *bis in idem* / 8. Annullabilità degli atti / 9. Vizi delle notifiche / 10. Le attività di supporto dell'amministrazione: circolari, consulenza, consultazione semplificata, interpello / 11. L'autotutela / 12. La *privacy* e i dati del contribuente / 13. Il Garante nazionale del contribuente / 14. Conclusioni

1. I principi della legge delega e il decreto delegato n. 219 del 30 dicembre 2023

La legge 9 agosto 2023, n. 111, recante «Delega al Governo per la riforma fiscale», ha posto all'art. 4 i principi e criteri direttivi per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente, disponendo che gli stessi costituiscono altresì principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria. Si è richiesto al legislatore delegato, in particolare, di:

- a) rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa;
- b) valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto;
- c) razionalizzare la disciplina dell'interpello;

d) disciplinare l'istituto della consulenza giuridica, distinguendolo dall'interpello e prevedendone presupposti, procedure ed effetti, assicurando che non ne derivino nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica;

e) prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario;

f) prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità;

g) prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione;

h) potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e

di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo-contabile dinanzi alla Corte dei conti alle sole condotte dolose;

i) prevedere l'istituzione e la definizione dei compiti del Garante nazionale del contribuente, quale organo monocratico con incarico di durata quadriennale, rinnovabile una sola volta, e la contestuale soppressione delle simili figure operanti presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle province autonome.

La delega ha stabilito, inoltre, che il Governo osserva i detti principi e criteri direttivi specifici per la revisione dell'attività di accertamento, anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali, per applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dei casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, e prevedere una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche:

1) previsione di una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo;

2) assegnazione di un termine non inferiore a sessanta giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento;

3) previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente;

4) estensione del livello di maggiore tutela previsto dall'art. 12, comma 7 della legge n. 212/2000.

In particolare, si prevede poi che le amministrazioni statali osservino le disposizioni della legge concernenti la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, il divieto del *bis in idem*, il principio di proporzionalità e l'autotutela. Le medesime disposizioni valgono come principi per le Regioni e per gli enti locali che provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie.

Un programma ambizioso cui ha dato attuazione in gran parte il d.lgs 30 dicembre 2023, n. 219, che ha attuato una profonda revisione dello Statuto dei diritti del contribuente e introdotto nuove disposizioni destinate a incidere anche sulla gestione dei tributi degli enti territoriali.

2. I principi generali

Lo Statuto del contribuente (legge n. 212/2000), nel testo originario, già prevedeva che: i principi in esso contenuti costituiscono principi generali

dell'ordinamento tributario, criteri di interpretazione della legislazione tributaria e si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario; le medesime disposizioni possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali (cd. principio di fissità), mentre l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica; salvo quanto previsto per le norme di interpretazione autentica, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo.

Si era subito posto il problema del valore da assegnare allo Statuto dei diritti del contribuente, ma sia la Corte costituzionale (n. 41/2008) che la Corte di cassazione (n. 2221/2011) avevano ripetutamente affermato come le norme dello Statuto non potessero fungere da parametro di costituzionalità e, dunque, consentire l'annullamento della norma tributaria che si fosse posta in contrasto con esse. La dottrina, dal canto suo, aveva evidenziato che si trattava pur sempre di norme ordinarie di legge e che il valore precipuo dello Statuto si aveva sul piano interpretativo, dovendo le norme interpretarsi finché possibile in modo compatibile con le norme statutarie.

Quanto al principio di fissità, si è agevolmente escluso che le clausole cd. di "auto-rafforzamento" fossero idonee ad attribuire una speciale forza di resistenza passiva al testo normativo cui si riferiscono e, dunque, tali da impedire quella modificazione tacita o per leggi speciali che forma oggetto del divieto statutario.

In tale contesto, il decreto delegato prevede oggi in via aggiuntiva che le norme tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi in esse considerati.

Quanto all'efficacia temporale delle norme tributarie, si dispone che di regola le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo, che, relativamente ai tributi dovuti, determinati o liquidati periodicamente, le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono, e che le presunzioni legali non si applicano retroattivamente.

L'aspetto più importante riguarda proprio i limiti alla retroattività del tributo, intesa come possibilità di assumere a presupposto di imposta o di maggior imposta un fatto espressivo di capacità contributiva manifestatosi in periodi di imposta antecedenti a quello dell'introduzione della norma, nei quali il fatto era privo di rilevanza ai fini impositivi o formava oggetto di minore tassazione.

3. Il principio del contraddittorio e lo schema di atto di accertamento

La vecchia disciplina in materia di accertamento prevedeva solo una improcedibilità all'esito della notifica del processo verbale di constatazione, prevedendo che il contribuente, nei 60 giorni successivi al rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, poteva comunicare osservazioni e richieste che erano «valutate dagli uffici impositori» e che, prima della scadenza di tale termine, «l'avviso di accertamento non può essere emanato salvo casi di particolare e motivata urgenza»: nei 60 giorni, l'attività amministrativa era improcedibile e l'atto emanato prima dei 60 giorni era ritenuto nullo ove non sussistessero ragioni di urgenza, ragioni – da indicarsi nell'atto a pena di nullità – da intendersi come fattori incidenti sulla possibilità concreta di riscossione del credito (mentre l'approssimarsi del termine di decadenza per l'attività amministrativa non rilevava, secondo l'orientamento preferibile).

Nel vecchio sistema, al di fuori della detta ipotesi, non vi era un principio generale del contraddittorio la cui violazione fosse idonea a incidere di per sé sulla validità degli atti dell'amministrazione; in linea con il costante orientamento del giudice di legittimità, il principio del contraddittorio previsto in linea generale dallo Statuto non poteva tradursi in un generalizzato obbligo d'informazione preventiva in merito a qualsiasi atto che incidesse sfavorevolmente sul contribuente, ma andava temperato con le esigenze di buon andamento della pubblica amministrazione, sicché il contraddittorio omesso poteva assumere rilievo solo ove fosse in grado di incidere sull'esito finale del procedimento stesso.

Si riteneva così che sul contribuente gravasse, in caso di mancato contraddittorio preventivo, l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere: Cass., sez. unite, sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823 aveva così precisato che, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa; aveva quindi aggiunto che siffatto obbligo sussiste esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre per quelli "non armonizzati" non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito; infine, si era precisato che non sussiste per l'amministrazione

finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini IRPEG e IRAP, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. "a tavolo".

Oggi, con il decreto n. 219 del 2023, il quadro è cambiato notevolmente.

Intanto, ribaditi i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali (art. 12 dello Statuto), si è previsto che l'obbligo di conservazione di atti e documenti, incluse le scritture contabili, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione o utilizzazione. Il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l'amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione.

Soprattutto, si è oggi introdotto un generale principio del contraddittorio, stabilendosi, con il nuovo articolo 6-bis, che, salvo che per i controlli formali automatizzati, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo.

Resta possibile la deroga in caso motivato di fondato pericolo per la riscossione.

Se l'atto è automatizzato, o sostanzialmente automatizzato, è escluso dal contraddittorio preventivo proprio perché di regola non v'è materia di cui discutere; ciò vale anche per i tributi comunali, nelle ipotesi in cui vi siano atti che liquidano l'imposta dovuta sulla base di dati comunicati dal contribuente.

Nel nuovo sistema, per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, uno schema dell'atto di accertamento, assegnando un termine non inferiore a 60 giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni, ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo.

L'atto non può essere adottato prima della scadenza del termine.

Si stabilisce altresì che, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a 30 giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto.

Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo, ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di 120 giorni, tale ultimo termine è posticipato al 120° giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

Sono annullabili i provvedimenti emessi in violazione delle dette disposizioni.

Una rilevante novità è oggi rappresentata dalla possibilità del contribuente di accedere agli atti del fascicolo, posto che in precedenza non era prevista né la partecipazione al procedimento tributario né l'accesso agli atti, prima dell'adozione del provvedimento definitivo.

In caso di mancata attivazione del contraddittorio, informato ed effettivo, l'atto è annullabile.

La formulazione della norma è oggi molto più stringente rispetto al contraddittorio preventivo disciplinato in materia di accertamento con adesione (art. 5-ter, comma 5, d.lgs n. 218/1997) e riconosciuto dalle affermazioni giurisprudenziali sopra riportate: il mancato avvio del contraddittorio comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento anche se il contribuente non dimostra in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato (la cd. "prova di resistenza", un tempo richiesta indefettibilmente).

4. La motivazione dell'atto

La motivazione dell'atto di accertamento è tradizionalmente intesa come requisito sostanziale dello stesso: essa consiste nell'*iter* logico-giuridico che sta alla base dell'atto di accertamento, ossia – tanto nell'accertamento delle imposte sui redditi, quanto in quello dell'IVA – nell'indicazione dei fatti contestati, delle norme che si ritengono violate e di quelle ritenute applicabili, delle argomentazioni giuridiche che sono alla base della determinazione dell'amministrazione finanziaria; quale requisito sostanziale dell'atto, la motivazione non è integrabile o modificabile nel corso del giudizio.

La motivazione rappresenta la garanzia per il contribuente di poter valutare la fondatezza della pretesa dell'amministrazione finanziaria e, conseguentemente, di poterne eventualmente contestare la legittimità attraverso una motivata impugnazione.

Nel sistema precedente la riforma, l'obbligo di motivazione era previsto dall'art. 42, dPR n. 600/1973, secondo cui l'avviso di accertamento «deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in

relazione a quanto stabilito dalle disposizioni dei precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie» (vds., pure, l'art. 7, comma 1 dello Statuto).

Quanto al contenuto della motivazione, esso varia a seconda della natura dell'imposta quale conseguenza del fatto che, essendo la sua funzione principale quella di fornire al destinatario le conoscenze indispensabili per difendersi, il suo contenuto deve necessariamente adeguarsi all'oggetto dell'atto stesso.

Nel sistema precedente, la mancanza (o carenza) di motivazione determinava un vizio di invalidità dell'atto che, denominato "nullità", doveva essa essere eccepito, a pena di decadenza, sin dal ricorso di primo grado.

Nel vecchio regime, si discuteva se all'atto impositivo dovessero essere allegate le prove oppure se dovessero essere almeno enunciate (salva la loro successiva produzione in giudizio) – nell'ultimo senso, Cass., sez. V, 1° agosto 2000, n. 10052, Rv. 539000 – 01 –, come era necessario al fine di garantire al contribuente un'adeguata difesa.

Era consentita la motivazione cd. *per relationem*, per esempio al PVC della Guardia di Finanza: l'art. 42, comma 2, dPR n. 600/1973 prevedeva che, «se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale», escludendo il rilievo a qualsiasi ipotesi di mera "conoscibilità". Così, Cass., sez. V, 20 dicembre 2018, n. 32957 (Rv. 652115 - 01), statuiva che in tema di avviso di accertamento, la motivazione *per relationem* con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla GdF nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio.

La miglior dottrina, invece, richiedeva un elemento in più, ossia il vaglio critico da parte dell'amministrazione finanziaria dell'atto della Finanza richiamato, in quanto solo l'amministrazione è titolare del potere impositivo, sottolineandosi in tal modo l'indefettibilità della funzione valutativa ed estimativa dell'ufficio.

Nel sistema della riforma del d.lgs n. 219/2023, gli atti dell'amministrazione finanziaria, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, sono motivati, a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di

prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione. Se nella motivazione si fa riferimento a un altro atto che non è già stato portato a conoscenza dell'interessato, lo stesso è allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

Oggi si prevede però che la motivazione dell'atto deve indicare espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati.

I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze.

Sull'argomento va richiamato anche l'art. 7 comma 1-bis («Chiarezza e motivazione degli atti»), il quale dispone che «i fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze».

La previsione attiene evidentemente alla fase contenziosa, nella quale l'amministrazione, a supporto della legittimità dell'atto impugnato, non può modificare o integrare i fatti e i mezzi di prova posti a fondamento della propria pretesa. Ciò deriva dal fatto che il processo tributario, in quanto rivolto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento impositivo, è strutturato come un giudizio di impugnazione del provvedimento stesso, nel quale l'ufficio assume la veste di attore in senso sostanziale e la sua pretesa è quella risultante dall'atto impugnato, sia per quanto riguarda il *petitum* che per quanto riguarda la *causa petendi*.

Uno specifico obbligo motivazionale è oggi introdotto con riferimento ad accessori e sanzioni del credito tributario: in proposito, Cass., sez. V, 16 ottobre 2023, n. 28742 (Rv. 669249 - 01) aveva da ultimo affermato che, in tema di avviso di accertamento o di liquidazione di maggiori imposte dovute dal contribuente, l'obbligo di motivazione relativo alla pretesa per interessi è assolto attraverso l'indicazione dell'importo monetario richiesto, della relativa base normativa – che può anche essere desunta implicitamente dalla specifica individuazione della tipologia e della natura degli accessori reclamati ovvero dal tipo di tributo cui accedono – e della decorrenza dalla quale sono dovuti, senza necessità di indicare i singoli saggi periodicamente applicati o le modalità di calcolo. Lo Statuto del contribuente, nel testo riformato, positivizza ed estende il principio di matrice giurisprudenziale, prevedendo che gli atti della riscossione che costituiscono il primo atto con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori

indicano, per gli interessi, la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza e i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione.

Nello Statuto riformato sono aumentati i casi di obbligo di motivazione rafforzata, nei quali, come noto, si impone all'ufficio di argomentare in merito alle osservazioni del contribuente che si ritiene di non accogliere.

Oltre ai casi classici di ricorso a metodi induttivi o sintetici (art. 39, comma 2, dPR n. 600/1973, e 56 dPR n. 633/1972), le altre ipotesi di motivazione rafforzata attengono ai casi in cui l'amministrazione finanziaria, all'esito del contraddittorio, è tenuta a motivare anche sui chiarimenti forniti dal contribuente (ad esempio, in materia di abuso del diritto o di invito al contraddittorio *ex art. 5-ter* dl n. 218/1997).

Nel nuovo sistema si introduce l'obbligo di "motivazione rafforzata" anche in relazione alle osservazioni del contribuente avverso lo schema di atto notificatogli: non basterà perciò dare atto delle osservazioni del contribuente e dimostrare così di averle considerate, ma occorre specificamente argomentare in motivazione sulle ragioni di mancato accoglimento delle osservazioni.

5. La tutela dell'affidamento e della buona fede

L'art. 10 dello Statuto prevede che i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori dell'amministrazione stessa.

Limitatamente ai tributi unionali, non sono altresì dovuti i tributi nel caso in cui gli orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria, conformi alla giurisprudenza unionale ovvero ad atti delle istituzioni unionali e che hanno indotto un legittimo affidamento nel contribuente, vengano successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti (cd. *revirement*).

Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della

norma tributaria, o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta. In ogni caso, non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria.

6. Il principio di proporzionalità

L'art. 10-ter dello Statuto introdotto dalla riforma prevede il principio di proporzionalità nel procedimento tributario. La norma stabilisce che il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità.

In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti, e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.

Il principio si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie.

Particolarmente rilevante è il riferimento alle sanzioni, potendo il principio incidere concretamente sulla misura della sanzione irrogata.

In tal senso, vengono valorizzate e generalizzate le previsioni già contenute nell'art. 7, comma 1, d.lgs n. 472/1997, secondo il quale «nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali».

La norma recepisce le indicazioni date dalla Corte costituzionale nella sentenza 17 marzo 2023, n. 46, secondo la quale la citata norma consente all'amministrazione la possibilità di ricondurre la misura della sanzione nell'ambito dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità, rilevando la discrezionalità amministrativa anche in questo ambito.

7. Il divieto di *bis in idem*

Un problema classico del diritto tributario era relativo alla questione se l'avviso di accertamento dovesse essere tendenzialmente uno e uno solo per ciascun periodo di imposta (cd. "principio di unicità") e – proprio in quanto unico – avere ad oggetto la totalità del presupposto realizzato dal contribuente (cd. "principio di globalità"), ovvero se la pretesa tributaria potesse "frammentarsi" in una pluralità

di atti per ciascun periodo di imposta, ricostruendo progressivamente la capacità contributiva del contribuente (fermi restando, naturalmente, i limiti temporali all'esercizio del potere di rettifica).

I principi di unicità e globalità dell'accertamento erano desunti dagli artt. 38, comma 2, 40, comma 2, DPR n. 600/1973 (laddove indica che per la rettifica delle dichiarazioni dei redditi si procede con «unico atto») e dall'art. 37 dello stesso decreto (che, nel prevedere che gli uffici provvedano all'accertamento «in base ai risultati dei controlli e delle ricerche effettuate», evidenzia lo stretto collegamento tra il primo e i secondi, postulando una valutazione dell'intera attività istruttoria svolta). Detti principi poggiano sia su un'esigenza di certezza giuridica e di stabilità dei rapporti giuridici, sia sul diritto di difesa del contribuente ex artt. 24 e 113 Cost., che esclude la soggezione a multiple onerose iniziative dell'amministrazione.

Per converso, la "frammentazione" del potere trova rilevante sostegno in interessi altrettanto rilevanti a livello costituzionale: innanzitutto, nell'art. 53 Cost., che richiede la ricostruzione della capacità contributiva effettiva del contribuente e sul principio di buon andamento della p.a., poiché l'amministrazione finanziaria potrebbe ad esempio disporre di elementi sufficienti per avviare le procedure di riscossione senza che ciò comporti la consumazione del potere impositivo, mentre la scoperta di nuovi elementi imporrebbe indubbiamente ulteriori attività di accertamento, recupero e sanzione.

Poiché l'ordinamento ammette fattispecie di accertamento parziale (sin dal DPR n. 309/1982, che ha inserito l'art. 41-bis nel DPR n. 600/1973, e poi in varie altre ipotesi allargate nel tempo) e di accertamento integrativo (in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi ex art. 43, ult. comma, DPR n. 600/1973), la soluzione prevalente in passato era quella della possibilità di frammentazione del potere impositivo e dell'azione amministrativa, ammettendosi le due figure e ritenendosi che ciascuna di essa conservi la propria autonoma esistenza ed efficacia (con la conseguenza pratica della necessità di una loro distinta impugnazione).

Il nuovo art. 9-bis, rubricato «Divieto di *bis in idem* nel procedimento tributario», prevede oggi che, salvo specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta.

L'esigenza della norma è quella di garantire che, per ogni possibile violazione, il contribuente abbia diritto a essere gravato da una sola procedura e, quindi, a doversi difendere una sola volta.

La norma fa riferimento all'identità del tributo e dell'anno di imposta senza altro aggiungere, restando dunque escluse altre condizioni. Secondo l'orientamento preferibile, però, la norma presuppone l'identità della violazione eventualmente contestabile più volte per lo stesso anno, sicché la stessa non sarebbe applicabile quando siano contestati, con riferimento allo stesso tributo e allo stesso anno d'imposta, fattispecie omissive, che potrebbero essere anche in parte soggette al contraddittorio preventivo, oltre che a un regime sanzionatorio e decadenziale differente, non potendo la norma in commento implicare o una proroga implicita dei termini di contestazione degli omessi versamenti o una riduzione dei termini di contestazione per le ipotesi delle infedeli od omesse dichiarazioni.

Ciò rileverebbe, ad esempio, per l'imposta di registro dovuta per lo stesso anno per atti diversi, ovvero per l'IMU dovuta nello stesso anno per immobili diversi, e in genere per tutti i tributi (quali ad esempio la TARI o l'imposta di soggiorno) che colpiscono non la persona ma specifiche manifestazioni di capacità contributiva, configurandosi come prelievi di natura reale e non personale.

8. Annullabilità degli atti

Nel diritto tributario, dove è assente una teoria generale delle invalidità, la Cassazione ha affermato, da un lato, l'inapplicabilità della disciplina civilistica sulle nullità (artt. 1418 e 1421 cc), ivi compresa l'"imprescrittibilità" dell'azione di accertamento, vigendo nel diritto amministrativo l'esigenza, con essa incompatibile, di "stabilità del provvedimento amministrativo" (con la conseguenza che anche l'azione di nullità sia sottoposta a decadenza, sia pure con un termine differenziato); dall'altro, che la stessa disciplina amministrativistica non può – nonostante il rapporto di *species ad genus* tra diritto tributario e amministrativo – a sua volta essere automaticamente trasposta in ambito tributario, dovendo essere coordinata con la disciplina specifica ivi contenuta: così, secondo sez. V, ord. 23 settembre 2020, n. 19929 (Rv. 659043 - 01), nel giudizio tributario, in conseguenza della sua struttura impugnatoria, opera il principio generale di conversione dei motivi di nullità dell'atto tributario in motivi di gravame, sicché l'invalidità non può essere rilevata di ufficio, né può essere fatta valere per la prima volta in sede di legittimità (vds., così, art. 42 dPR n. 600/1973, in materia di sottoscrizione, motivazione e indicazione dell'imponibile, delle aliquote e dell'imposta, che ne impongono la contestazione sin dal primo grado di giudizio). Ciò implica che l'atto, sul piano sostanziale, è idoneo a produrre effetti (e

dunque efficace) alla stregua di un atto valido fino al momento della sua rimozione attraverso una pronuncia giudiziale o in via di autotutela dall'autorità amministrativa (dunque, in via "precaria"); sul piano processuale, è soggetto alla previsione di stringenti limiti all'impugnazione (termini decadenziali brevi, rilevabilità dei vizi solo su istanza di parte, legittimazione attiva circoscritta al destinatario dell'atto).

Restano salvi solo i casi di nullità-inesistenza, ad esempio ove l'atto sia emanato da un ufficio territorialmente incompetente ovvero l'atto sia viziato da difetto assoluto di attribuzione.

Quanto ai riflessi dei vizi dell'attività ispettiva sulla validità dell'atto di accertamento, si rileva preliminarmente che avverso l'atto istruttorio viziato non vi è una tutela immediata (cioè l'atto non si impugna nei 60 giorni davanti al Tar), ma solo una tutela differita, attraverso l'impugnazione dell'atto di accertamento finale (davanti alla corte di giustizia tributaria). Il problema giuridico che si pone è vedere se e come tale vizio dell'atto istruttorio si rifletta sull'atto di accertamento finale. Secondo la teoria dell'invalidità derivata, i vizi dell'attività istruttoria darebbero luogo a un vizio intrinseco, proprio cioè dell'atto finale di accertamento; secondo la teoria dell'inutilizzabilità, invece, i vizi dell'attività istruttoria determinerebbero una carenza probatoria dell'avviso di accertamento, ma quest'ultimo sarebbe insuscettibile di annullamento qualora le altre fonti di convincimento utilizzate legittimamente fossero comunque sufficienti a giustificare la pretesa impositiva. Secondo la teoria della responsabilità, infine, nonostante il vizio della formazione, l'atto invece sarebbe comunque utilizzabile (*male captum, bene retentum*), fatte salve le sanzioni a carico dell'autore per la violazione perpetrata.

La dottrina era ormai ampiamente orientata nel senso della inutilizzabilità.

La riforma ha inciso notevolmente sulla disciplina, distinguendo i vizi dell'atto a seconda se producano annullabilità o nullità.

Gli atti dell'amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono annullabili per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti.

I motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla corte di giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio (art. 7-bis).

La mancata o erronea indicazione delle informazioni di cui all'art. 7, comma 2, invece, non costituisce vizio di annullabilità, ma dà luogo solo a irregolarità (art. 7-quater).

Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono nulli se viziati per difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al decreto n. 219/2023.

Detti vizi di nullità possono essere eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito (art. 7-ter).

Quanto ai vizi dell'attività istruttoria, si stabilisce che non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'art. 12, comma 5, o in violazione di legge (art. 7-quinquies).

9. Vizi delle notifiche

Sia con riferimento alle notifiche nulle, che inesistenti, la giurisprudenza ha sempre ritenuto applicabile la sanatoria per raggiungimento dello scopo, ovvero la conoscenza dell'atto, che si verifica con l'impugnazione dello stesso, ai sensi dell'art. 156 cpc: ciò è un corollario dell'affermazione, acquisita in giurisprudenza, secondo la quale la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento dell'atto di imposizione fiscale.

Con la sentenza 5 ottobre 2004, n. 19854 (Rv. 577521 - 01), le sezioni unite hanno stabilito che la natura sostanziale e non processuale (né assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario – che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria – non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria. Pertanto, l'applicazione per l'avviso di accertamento, in virtù dell'art. 60 dPR 29 settembre 1973, n. 600, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto *ex art.* 156 cpc. Tuttavia, tale sanatoria può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza – previsto dalle singole leggi d'imposta – per l'esercizio del potere di accertamento.

Il nuovo art. 7-sexies dello Statuto distingue, invece, i vizi della notifica a seconda che si tratti di inesistenza («È inesistente la notificazione degli atti

impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti») ovvero nullità, prevedendo solo in quest'ultimo caso che il vizio possa essere sanato dal raggiungimento dello scopo dell'atto, ma – precisa la norma, introducendo un ulteriore elemento di novità rispetto alla normativa previgente ma recependo la giurisprudenza precedente delle richiamate sezioni unite – «sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento».

Un'altra novità attiene agli effetti della notifica di un atto nei confronti del coobbligato. Nel sistema pregresso, la notifica di un provvedimento a carico del debitore principale interrompe la prescrizione anche nei confronti dei debitori obbligati in solido, ai sensi dell'art. 1310 cc, norma che, sebbene faccia riferimento alla prescrizione, la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto applicabile in ambito tributario anche con riferimento ai termini decadenziali (così Cass.: 29 settembre 2021, n. 26346; 1° febbraio 2018, n. 2545; ord. 25 giugno 2017, n. 13248; 27 gennaio 2016, n. 1463). Pertanto, la notifica della cartella di pagamento nei confronti del debitore principale, laddove tempestiva, è idonea ad evitare la decadenza in oggetto anche nei confronti del condebitore solidale.

Nel nuovo regime normativo, la richiesta di pagamento va effettuata nei confronti di tutti gli obbligati in solido, notificando quindi a tutti i soggetti, nel rispetto dei termini decadenziali, un atto di accertamento: la norma infatti stabilisce che, a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto, gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati.

10. Le attività di supporto dell'amministrazione: circolari, consulenza, consultazione semplificata, interpello

Il nuovo art. 10-sexies dello Statuto dispone che l'amministrazione finanziaria fornisce supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie mediante: a) circolari interpretative e applicative; b) consulenza giuridica; c) interpello; d) consultazione semplificata.

In particolare, l'amministrazione finanziaria pubblica circolari per fornire: a) la ricostruzione del procedimento formativo delle nuove disposizioni tributarie e i primi chiarimenti dei loro contenuti; b) approfondimenti e aggiornamenti interpretativi conseguenti a

nuovi orientamenti legislativi e giurisprudenziali; c) inquadramenti sistematici su tematiche di particolare complessità; d) istruzioni operative ai suoi uffici.

L'amministrazione finanziaria svolge dunque un'attività interpretativa, esprimendo la propria lettura relativamente a determinate disposizioni. L'interpretazione ministeriale non è manifestazione di attività normativa e dunque non vincola né i contribuenti, né i giudici, né costituisce fonte di diritto: si tratta cioè di atti ad efficacia meramente interna, deputati a regolare e a coordinare l'azione dell'amministrazione finanziaria nel suo complesso e privi di valore vincolante per gli organi deputati, in sede giurisdizionale, all'applicazione degli atti normativi.

In quanto tali, le circolari non sono impugnabili in via autonoma né di fronte al giudice amministrativo, non essendo un atto generale di imposizione, né innanzi al giudice tributario, non essendo atto di esercizio di potestà impositiva, dovendo il contribuente attendere l'atto impositivo che si conforma all'interpretazione indicata nella circolare. La circolare è stata peraltro tradizionalmente ritenuta non vincolante per la stessa amministrazione finanziaria, non solo potendo lo stesso organo emittente mutare la propria opinione interpretativa e così tornare sui propri passi, ma anche potendosi gli stessi uffici ai quali essa è diretta discostare, salvi in tale caso i profili di responsabilità disciplinare.

Nel caso di *revirement* dell'amministrazione, peraltro, se una ripercussione sulla validità degli atti di imposizione e, conseguentemente, sulla debenza del tributo viene di solito esclusa – e se ne trae conferma dalla previsione dell'art. 11 dello Statuto in tema di interpello, che sanziona di nullità solo gli atti di accertamento emanati dall'amministrazione finanziaria in difformità dalla risposta fornita tramite interpello (vds. per la detta soluzione, da ultimo, sez. V, ord. 9 gennaio 2019, n. 370, Rv. 652305 - 01) –, il principio di buona fede nel diritto tributario e la tutela dell'affidamento del contribuente hanno portato alla previsione normativa dell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, che ha previsto che «non sono irrogate sanzioni, né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa» e che «le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria».

La tutela dell'affidamento avverso il *revirement* dell'amministrazione è, peraltro, principio con porta-

ta espansiva, specie in materia di tributi armonizzati, ove la Corte di giustizia UE ha affermato l'efficacia esimente dell'affidamento anche in relazione ai tributi (Cgue: 14 settembre 2006, C-181/04, *Elmeka*; 9 luglio 2015, C-183/14, *Salomie e Oltan*; 9 luglio 2015, 0144/14, *Cabinet Medical Veterinar*), con l'unica eccezione della mera «prassi illegittima» (Cgue, 11 aprile 2018, C-532/1).

Una risposta specifica da parte dell'amministrazione finanziaria può essere sollecitata mediante un'istanza di consulenza giuridica, istituto già disciplinato solo da prassi ministeriale e oggi disciplinato dallo Statuto, che prevede che l'amministrazione finanziaria offra, su richiesta, consulenza giuridica alle associazioni sindacali e di categoria, agli ordini professionali, agli enti pubblici o privati, alle Regioni e agli enti locali, nonché alle amministrazioni dello Stato, per fornire chiarimenti interpretativi di disposizioni tributarie su casi di rilevanza generale che non riguardino singoli contribuenti.

Le richieste di consulenza differiscono dalle istanze di interpello, in quanto la questione rappresentata non è immediatamente riferibile a uno specifico contribuente, ma a una più ampia platea di potenziali destinatari ed è, per l'appunto, proposta attraverso un'associazione di categoria, un ordine professionale (cd. «consulenza esterna»), ovvero una pubblica amministrazione (cd. «consulenza interna»).

La richiesta di consulenza giuridica non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, sulla decorrenza dei termini di decadenza, e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

Al pari delle risposte all'interpello, i pareri resi in sede di consulenza giuridica non vincolano il contribuente, che resta libero di determinarsi in senso non conforme. Trova applicazione anche in sede di consulenza la surriferita previsione dell'art. 10, comma 2 dello Statuto.

È pure prevista oggi una consultazione semplificata: le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni, avvalendosi dei servizi telematici dell'amministrazione finanziaria, accedono gratuitamente, su richiesta relativa a casi concreti, anche per il tramite di intermediari specificamente delegati, a un'apposita banca dati che, nel rispetto della normativa in materia di tutela dei dati personali, contiene i documenti di cui all'art. 10-*sexies*, le risposte a istanze di consulenza giuridica e interpello, le risoluzioni e ogni altro atto interpretativo.

La banca dati consente l'individuazione della soluzione al quesito interpretativo o applicativo esposto dal contribuente. Quando la risposta al quesito non è individuata univocamente, la banca dati informa il contribuente che può presentare istanza di interpello

(in proposito, si ricorda che l'utilizzazione del servizio di consulenza semplificata è condizione di ammissibilità ai fini della presentazione di istanze di interpello). La risposta produce gli effetti di cui all'art. 10, comma 2, esclusivamente nei confronti del contribuente istante.

È stata ridisciplinata dallo Statuto la procedura di interpello, ossia quel procedimento attraverso il quale il contribuente chiede preventivamente all'amministrazione finanziaria, prima che un'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria sia attivata, un parere sul regime fiscale di un fatto, atto o negozio, così da evitare di subire *a posteriori* le conseguenze di eventuali errori nell'applicazione della legge tributaria.

Il legislatore consente una pluralità di forme di interpello, accomunate dalla finalità di conoscere il parere dell'amministrazione finanziaria (ad esempio, oltre all'interpello cd. "ordinario", di cui all'art. 11 l. n. 212/2000, si richiamano: l'interpello probatorio, relativo alla sussistenza delle condizioni e alla valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti; l'interpello "antiabuso", al fine di ottenere il parere dell'amministrazione finanziaria in ordine all'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto a una specifica fattispecie; l'interpello "disapplicativo" di norme antielusive specifiche *ex art. 37-bis*, comma 8, DPR n. 600/1973; il *tax ruling* internazionale di cui all'art. 8 dl n. 269/2003).

Il contribuente può interpellare l'amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente alla:

- a) applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione;
- b) corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie ad esse applicabili;
- c) disciplina dell'abuso del diritto in relazione a una specifica fattispecie;
- d) disapplicazione di disposizioni tributarie che, per contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del contribuente altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che, nella particolare fattispecie, tali effetti elusivi non possono verificarsi;
- e) sussistenza delle condizioni e valutazione dell'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti dalla legge;
- f) sussistenza delle condizioni e valutazione dell'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge ai fini dell'art. 24-*bis* DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Oggi, la presentazione dell'istanza di interpello è in ogni caso subordinata al versamento di un contributo. L'istanza, come detto, deve essere preventiva, a pena di inammissibilità, ossia deve essere presentata prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto la (o comunque connessi alla) fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima.

L'istanza deve essere proposta in presenza di condizioni di obiettiva incertezza sulla normativa applicabile, che non si verifica qualora l'amministrazione finanziaria abbia già fornito, mediante documenti di prassi o risoluzioni, la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente.

L'interpello, a pena di inammissibilità, deve identificare l'istante e contenere «la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie»: dunque, l'interpello deve avere ad oggetto fattispecie concrete – sicché non potranno formularsi richieste di parere "in astratto" – e personali, riguardanti cioè il contribuente istante (potranno, tuttavia, formulare l'istanza anche i soggetti obbligati in base alla legge a porre in essere gli adempimenti per conto dei contribuenti, i sostituti di imposta e gli obbligati solidali dipendenti).

In caso di silenzio sull'istanza, si forma l'assenso sulla soluzione interpretativa (se) prospettata dal contribuente: infatti – dispone la norma – quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione della soluzione prospettata dal contribuente da parte dell'amministrazione.

La risposta dell'ufficio finanziario vincola "ogni organo della amministrazione" (e dunque anche la GdF), ma con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente: gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difformi dalla risposta, espressa o tacita, sono annullabili.

Il parere dell'Agenzia non vincola invece il contribuente (il quale ben può decidere di non uniformarsi al parere reso: Corte cost., n. 191/2007): per tale ragione, si riteneva si trattasse di atto non impugnabile, dovendosi dunque attendere l'avviso di accertamento con il quale si contestava il comportamento del contribuente a sé favorevole in contrasto con il parere espresso in sede di interpello. Oggi la norma conferma la non impugnabilità della risposta all'istanza di interpello.

In ogni caso, va ricordato che la presentazione dell'istanza di interpello non incide sulle scadenze previste dalle norme tributarie né sulla decorrenza dei termini di decadenza, e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

11. L'autotutela

Secondo i principi generali del diritto amministrativo, l'amministrazione ha la possibilità di riesaminare la propria attività, mediante correzione o rimozione dei propri atti che riconosca essere viziati sotto il profilo della legittimità o del merito, se del caso sostituendoli con un nuovo atto: l'autotutela, dunque, non si limita tuttavia alla fattispecie del ritiro del precedente atto o del cd. "controatto", avente identica struttura dell'atto precedente ma dispositivo di segno contrario, ma può coinvolgere anche la sua riforma, in cui non si nega il contenuto dell'atto precedente ma lo si sostituisce con uno diverso (cd. "autotutela sostitutiva"). È un'attività amministrativa, che può provenire dallo stesso ufficio autore dell'atto soggetto a riesame (autotutela immediata) oppure da un organo, generalmente superiore, che appartiene alla stessa organizzazione dell'ufficio autore dell'atto (autotutela mediata).

L'istituto è previsto anche nel diritto tributario da varie disposizioni.

Ricorrendone i presupposti, l'ufficio procede all'autotutela anche d'ufficio, e anche se l'atto è divenuto ormai definitivo per avvenuto decorso dei termini per ricorrere, ovvero è stato impugnato e vi è pendenza di giudizio, o ancora se il ricorso presentato è stato respinto con sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale. L'unico limite all'autotutela è l'emanazione di una sentenza passata in giudicato per motivi di ordine sostanziale (la giurisprudenza, peraltro, distinguendo tra vizi originari ed eventi sopravvenuti, ha ammesso la possibilità, da parte degli uffici, di procedere all'annullamento in autotutela per vizi diversi da quelli già dedotti nel giudizio conclusivi con il giudicato e ivi espressamente rigettati, in deroga al principio secondo cui il giudicato copre il dedotto e il deducibile).

Nel sistema originario dello Statuto, non si prevedeva l'impugnabilità del rifiuto di autotutela. La Cassazione aveva affermato in materia (sez. unite, 10 agosto 2005, n. 16776, Rv. 585321 - 01) che appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie nelle quali si impugni il rifiuto espresso o tacito dell'amministrazione a procedere ad autotutela, alla luce dell'art. 12, comma 2 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, in forza del quale la giurisdizione tributaria è divenuta, nell'ambito suo proprio, una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si faccia questione di uno specifico rapporto tributario o di sanzioni inflitte da uffici tributari, dal cui ambito restano così escluse solo le controversie in cui non è direttamente coinvolto un rapporto tributario, ma viene impugnato un atto di carattere generale (art. 7, comma 5, d.lgs 31 dicembre 1992, n. 546), o si chie-

de il rimborso di una somma indebitamente versata a titolo di tributo, della quale l'amministrazione riconosce pacificamente la spettanza al contribuente. La novella del 2001, infatti, ha necessariamente comportato una modifica del disposto dell'art. 19 d.lgs n. 546/1992, perché l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi si traduce nella possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario quando l'amministrazione manifesti, anche attraverso il silenzio-rigetto, la convinzione che il rapporto tributario debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare. Nell'affermare il principio, peraltro, la Corte ha avuto cura di precisare, riguardo al caso di specie, che questione altra e diversa da quella di giurisdizione, e di competenza – appunto – del giudice tributario, è stabilire se il rifiuto di autotutela sia o meno impugnabile, così come valutare se con l'istanza di autotutela il contribuente chieda l'annullamento dell'atto impositivo per vizi originari di questo, o per eventi sopravvenuti.

Cass., sez. unite, 27 marzo 2007, n. 7388 (Rv. 596024 – 01) aveva anche affermato che, in tema di contenzioso tributario e con riferimento all'impugnazione degli atti di rifiuto dell'esercizio del potere di autotutela da parte dell'amministrazione finanziaria, il sindacato del giudice deve riguardare, ancor prima dell'esistenza dell'obbligazione tributaria, il corretto esercizio del potere discrezionale dell'amministrazione, nei limiti e nei modi in cui esso è suscettibile di controllo giurisdizionale, che non può mai comportare la sostituzione del giudice all'amministrazione in valutazioni discrezionali, né l'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice tributario, ma solo la verifica della legittimità del rifiuto dell'autotutela in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che, ai sensi dell'art. 2-*quater* dl 20 settembre 1994, n. 564 (conv., con mod., dalla l. 30 novembre 1994, n. 656) e dell'art. 3 dm 11 febbraio 1997, n. 37, ne giustificano l'esercizio. Ove il rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria e tale fondatezza sia esclusa dal giudice, l'amministrazione è tenuta ad adeguarsi alla relativa pronuncia, potendo altrimenti esperirsi il rimedio del ricorso per ottemperanza, il quale, peraltro, non attribuisce alle commissioni tributarie una giurisdizione estesa al merito.

In altri termini, il sindacato giurisdizionale ammesso dalla giurisprudenza (vds. anche Cass., 6 marzo 2019, n. 6509, e Cass., 28 marzo 2018, n. 7616) riguardava la legittimità del rifiuto, dunque i vizi propri del diniego di autotutela, e non la fondatezza della pretesa tributaria, dandosi altrimenti ingresso a una controversia inammissibile sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo.

Peraltro, l'ottemperanza della decisione che dichiarava illegittimo il rifiuto di autotutela poteva avere effetto conformativo dell'azione amministrativa, imponendo all'amministrazione l'emanazione di un nuovo atto conforme alle norme (esempio classico il caso di atto in luogo di quello originario contenente errore di persona, in relazione al quale l'amministrazione era rimasta inerte avverso l'istanza di autotutela del privato).

I nuovi articoli 10-*quater* e 10-*quinquies* della legge n. 212/2000 rappresentano una novità rilevante, in quanto modificano sostanzialmente il quadro normativo e giurisprudenziale cui finora si è fatto riferimento, incentrato sul carattere discrezionale del potere di annullamento in autotutela.

Ai sensi dell'art. 10-*quater* («Esercizio del potere di autotutela obbligatoria»), l'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione:

- a) errore di persona;
- b) errore di calcolo;
- c) errore sull'individuazione del tributo;
- d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;
- e) errore sul presupposto d'imposta;
- f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
- g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti, a pena di decadenza.

L'obbligo predetto non sussiste in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria.

La norma individua come ostacolo all'esercizio obbligatorio dell'annullamento in autotutela la presenza di una sentenza passata in giudicato, senza specificare il tipo di giudicato (se non indicando che sia favorevole all'amministrazione), ma la relazione illustrativa al d.lgs n. 219/2023 afferma che non è ostativo all'autotutela né un giudicato meramente processuale, né un giudicato sostanziale basato su motivi diversi da quelli che giustificano l'autotutela.

L'autotutela obbligatoria non è esercitabile decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.

Ai sensi dell'art. 10-*quinquies* («Esercizio del potere di autotutela facoltativa»), per converso, al di fuori dei casi sopra detti di cui all'art. 10-*quater*, l'amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione

ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione.

Va poi rilevato che il rifiuto all'autotutela oggi è espressamente impugnabile, ai sensi dell'art. 19, comma 1, d.lgs n. 546/1992, come modificato dal d.lgs n. 220/2023 («Disposizioni in materia di contenzioso tributario»).

12. La *privacy* e i dati del contribuente

La nuova disciplina reca due diverse disposizioni a tutela della *privacy* del contribuente.

La prima prevede che la pubblicazione e ogni informazione relative ai redditi tassati, anche previste dall'art. 15 della legge 5 luglio 1982, n. 441, sia nelle forme contemplate dalla stessa legge sia da parte di altri soggetti, deve sempre comprendere l'indicazione dei redditi anche al netto delle relative imposte.

La seconda prevede un divieto di divulgazione dei dati e delle informazioni riguardanti i contribuenti, contenuti in banche dati, di altri soggetti pubblici e che l'amministrazione finanziaria ha il potere di acquisire, anche attraverso l'interoperabilità.

13. Il Garante nazionale del contribuente

Da ultimo, viene istituito il Garante nazionale del contribuente, organo monocratico con sede in Roma, che opera in piena autonomia e che è scelto (tra magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, in servizio o a riposo, ovvero avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, in pensione, questi ultimi designati in una terna formata dai rispettivi ordini nazionali di appartenenza) e nominato dal Ministro dell'economia e delle finanze per la durata di quattro anni, rinnovabile una sola volta, tenuto conto della professionalità, produttività e attività svolta.

Il Garante nazionale, sulla base di segnalazioni scritte del contribuente o di qualsiasi altro soggetto che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria:

a) può rivolgere raccomandazioni ai direttori delle agenzie fiscali ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi;

b) può accedere agli uffici finanziari per controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di infor-

mazione al contribuente, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico;

c) può richiamare gli uffici finanziari al rispetto di quanto previsto dagli artt. 5 e 12, nonché al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta;

d) relaziona ogni 6 mesi sull'attività svolta al Ministro dell'economia e delle finanze, ai direttori delle agenzie fiscali, al Comandante generale della GdF, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni;

e) con relazione annuale, fornisce al Governo e al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.

14. Conclusioni

In conclusione, può dirsi che l'intervento operato dal Governo delegato con il decreto n. 219 del 2023 (unitamente al decreto n. 220) è un intervento di ampio respiro, da valutarsi con estremo favore, avendo esso da un lato reso chiare le previsioni in materia (positivizzando principi fino ad allora inespressi in testi normativi, ma affermati dalla giurisprudenza di legittimità) e, dall'altro, aumentato le tutele del contribuente verso l'amministrazione finanziaria, rendendo il rapporto dei cittadini con il potere pubblico più democratico.

I vizi dell'attività istruttoria

di *Alessia Cusinato*

L'articolo esamina le principali pronunce di legittimità in tema di utilizzabilità degli atti istruttori e la prospettiva della riforma dettata dal nuovo art. 7-*quinqüies*.

1. Lo Statuto del 2000: Carta fondamentale per i diritti del contribuente / 2. Stato della giurisprudenza di Cassazione ante riforma dello Statuto / 2.1. L'ordinanza n. 5105 del 25 febbraio 2020 / 2.2. L'ordinanza 30 marzo 2022, n. 10175 / 2.3. La sentenza 30 marzo 2017, n. 2017 e l'ordinanza 24 febbraio 2022, n. 6779 / 3. Il nuovo articolo 7-*quinqüies*

1. Lo Statuto del 2000: Carta fondamentale per i diritti del contribuente

La riforma del sistema tributario (legge delega 9 agosto 2023, n. 111), che ha portato alla revisione dello Statuto del contribuente con l'approvazione del d.lgs 30 dicembre 2023, n. 219, ha riaperto i riflettori sullo Statuto e questo può essere letto come un segnale molto importante: tornare a parlare di Statuto del contribuente significa che esso è ancora "vivo", dopo essere stato messo da parte per troppo tempo, e dovrebbe occupare il centro della scena.

La natura di Carta fondamentale, che contiene i principi immanenti nell'ordinamento tributario, deve infatti rappresentare per noi tutti operatori del settore tributario un baluardo per il nostro lavoro, a cui fare riferimento quotidianamente.

Gran parte delle modifiche apportate allo Statuto sembrano finalizzate a riequilibrare il forte squilibrio che si avverte da tempo nel rapporto fisco-contribuente, riconoscendo in maniera espressa al cittadino-contribuente delle "garanzie", che esistono in altri settori dell'ordinamento (quello penale in particolare), ma non in quello tributario.

Infatti, come abbiamo visto già accadere, la giurisprudenza è intervenuta a colmare questi vuoti nor-

mativi consolidando dei filoni interpretativi perlopiù a scapito delle garanzie del contribuente, ossia della parte meno forte del rapporto tributario.

In particolare, l'introduzione di una garanzia fondamentale per il contribuente come quella di cui all'art. 7-*quinqüies* in esame, sembra proprio potersi leggere come un tentativo di riequilibrio delle posizioni dopo la formazione di orientamenti della Suprema corte che hanno stabilito "principi indiscussi" in materia di utilizzabilità e validità, ai fini dell'accertamento fiscale, degli elementi probatori acquisiti o formati in maniera illecita.

2. Stato della giurisprudenza di Cassazione ante riforma dello Statuto

2.1. L'ordinanza n. 5105 del 25 febbraio 2020

Proprio negli anni successivi all'entrata in vigore dello Statuto si è formato un orientamento della Suprema corte che, sulla scorta della completa autonomia tra il procedimento penale e quello tributario, ha stabilito l'utilizzabilità da parte dell'amministrazione finanziaria anche degli elementi di prova illegittimamente acquisiti, con la sola eccezione della compatibilità dei diritti fondamentali di rango costituzionale e, solo per

alcune pronunce, delle disposizioni di cui all'art. 33 dPR n. 600/1973 e all'art. 52 dPR n. 633/1972.

La pronuncia opera una ricognizione sullo stato della giurisprudenza di legittimità:

«Si è affermato, infatti, fin da Cass. n. 8344 del 2001, che nell'ordinamento tributario non esiste un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, introdotto soltanto nel "nuovo" codice di procedura penale e valevole soltanto all'interno di tale specifico sistema procedurale (v. art. 191 c.p.p.). Ne consegue che l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso, non rinvenibile nell'art. 52 d.P.R. n. 633 del 1972 né nell'art. 33 d.P.R. n. 600 del 1973, che peraltro rinvia al primo.

Secondo Cass., n. 27149 del 2011, "In materia tributaria, non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento comporta, di per sé, l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso, esclusi i casi in cui viene in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio", che nel caso in esame, in cui peraltro la verifica è stata effettuata presso la sede della società contribuente, non vengono neppure in rilievo. Principi, questi sopra enunciati, ribaditi in successive pronunce di questa Corte, tra cui Cass. n. 12871 del 2001 e Cass. 4987 del 2003 in tema di accertamenti bancari; Cass. n. 3388 del 2010, in tema di acquisizione di documentazione extracontabile (nella specie, documenti informatici estrapolati dai computers dell'imprenditore); Cass. n. 4066 del 2015; n. 959 del 2018, n. 13353 del 2018, n. 29132 del 2018, n. 15994 del 2019».

2.2. L'ordinanza 30 marzo 2022, n. 10175

Con l'ordinanza 30 marzo 2022, n. 10175, la Suprema corte torna a occuparsi della possibilità di utilizzare i dati illegittimamente acquisiti da parte della Guardia di Finanza e si riporta nel solco della più precedente giurisprudenza della Cassazione in tema di utilizzabilità dei dati acquisiti nel corso del procedimento di accertamento tributario (Cass., nn. 5105/2020 e 13711/2018).

La Suprema corte sottolinea l'autonomia dei procedimenti penale e tributario, nonché la mancanza nell'ordinamento tributario di una specifica previsione normativa che facesse discendere, dalle irritualità compiute nella verifica fiscale, l'inutilizzabilità degli elementi raccolti ai fini dell'accertamento.

Non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti comporta di per sé l'inutilizzabilità

degli stessi, salva l'ipotesi in cui venga messa in discussione la tutela dei diritti fondamentali riconosciuti dalla Costituzione e ove vengano violate le disposizioni dell'art. 52 dPR n. 633/1972 e dell'art. 33 dPR n. 600/1973, che peraltro rinvia al primo (*fatto*: la Guardia di Finanza ha eseguito, nell'ambito di un'indagine penale, una perquisizione presso i locali di un'associazione sportiva dilettantistica pur in difetto della prescritta autorizzazione del pubblico ministero. Nel caso di specie, quindi, l'accesso presso la sede dell'associazione sportiva, non costituendo violazione di domicilio o violazione della libertà personale, non determina l'inutilizzabilità delle prove così raccolte).

2.3. La sentenza 30 marzo 2017, n. 2017 e l'ordinanza 24 febbraio 2022, n. 6779

Anche nel caso di mancato rispetto dei termini regolati dall'art. 12, comma 5 dello Statuto, per la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente, la Suprema corte è giunta ad affermare la pacifica utilizzabilità degli elementi acquisiti nella verifica e la validità dell'accertamento conseguente, in quanto la legge non individua alcuna conseguenza espressa (se non la possibilità di rivolgersi al Garante del contribuente). Le pronunce in esame risolvono sbrigativamente la questione in poche righe, senza dare alcun rilievo alla presenza di tale previsione nello Statuto – in totale spregio dello Statuto – e alle conseguenze della sua violazione.

«La violazione dell'art. 12, comma 5, della L. 212/2000 (...) non comporta la nullità dell'accertamento, né l'inutilizzabilità dei dati acquisiti – trattandosi di effetti non previsti dall'ordinamento (in termini, Cass. civ., sez. trib., 15-04-2015, n. 75841, secondo cui "il protrarsi della presenza dei verificatori nella sede del contribuente oltre i termini previsti dall'art. 12, comma 5, dello Statuto del contribuente (l. n. 212/2000) non preclude, in assenza di una specifica norma sanzionatoria, l'utilizzo degli elementi acquisiti oltre la scadenza dei predetti termini e per l'effetto non determina l'invalidità del conseguente avviso di accertamento"» (Cass., 30 marzo 2017, n. 2055).

«Secondo la giurisprudenza di questa Corte, la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dall'art. 12, comma 5, l. n. 212/2000, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, né l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del

contribuente costituzionalmente tutelati (Cass., Sez. V, 27 gennaio 2017, n. 2055; Cass., Sez. V, 15 aprile 2015, n. 7584; Cass., Sez. V, 05 ottobre 2012, n. 17002)» (Cass., 24 febbraio 2022, n. 6779).

3. Il nuovo articolo 7-*quinquies*

La nuova norma introdotta dal d.lgs 219 del 2023 prevede che «Non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, o in violazione di legge».

L'introduzione dell'art. 7-*quinquies* nello Statuto ha colmato il vuoto normativo esistente nell'ordinamento tributario e ha determinato il superamento dell'orientamento giurisprudenziale sopra citato.

Sono, pertanto, inutilizzabili le prove illegittimamente acquisite, ai fini dell'accertamento sia in fase amministrativa sia in fase giudiziale, in violazione di norme e, in particolare, nell'ipotesi specifica della norma dello Statuto (art. 12, comma 5) che disciplina il tempo di permanenza massimo nella sede del contribuente.

Da evidenziare l'inutilizzabilità già in fase amministrativa e non solo processuale: quindi dovrebbe poter essere inibita all'amministrazione finanziaria (magari nell'ambito del contraddittorio anticipato) la trasposizione nell'atto di accertamento degli elementi probatori acquisiti illegittimamente.

Da tempo, nell'ordinamento penale (molto più garantista di quello tributario) è regolata l'inutilizzabilità. L'art. 191 cpp stabilisce che «1. Le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate. 2. L'inutilizzabilità è rilevabile anche di ufficio in ogni stato e grado del procedimento».

Mentre nel processo penale l'inutilizzabilità è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento, l'art. 7-*quinquies* non fornisce precisazioni al riguardo.

I vizi istruttori sembrano, comunque, inquadrabili tra i casi di annullabilità regolati dal nuovo art. 7-*bis* («annullabili per violazione di legge»). In particolare, sembra applicabile il comma 2, il quale prevede che essi vadano dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla corte di giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio.

I regimi di invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria

di *Mirella Guicciardi*

Lo scritto offre un'analisi del regime delle invalidità degli atti tributari, in chiave comparata con i vizi degli atti amministrativi nonché alla luce del nuovo Statuto del contribuente.

1. Premessa / 2. Excursus storico prima della riforma / 3. Riflessioni sulla riforma / 4. Nullità e annullabilità / 5. La nullità del provvedimento amministrativo / 6. Invalidità tributarie e novità statutarie / 7. La nullità dell'atto amministrativo oggi / 8. La legge delega fiscale n. 111/2023 e il d.lgs n. 219/2023 / 9. La giurisprudenza

1. Premessa

La riforma dello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000), attuata in ragione della legge n. 111/2023 («Legge di Delega al Governo per la Riforma fiscale») con il d.lgs n. 219/2023, introduce una disciplina organica sul regime di validità e sui vizi degli atti dell'amministrazione finanziaria.

Occorre precisare che, come sottolinea anche il *dossier* al decreto, l'ordinamento tributario, a differenza dell'ordinamento civile e amministrativo, *non contiene norme generali che identificano con precisione i vizi dell'atto impositivo* e le relative conseguenze.

2. Excursus storico prima della riforma

Nelle leggi tributarie vi sono casi in cui si prevede in modo espresso che una regola dev'essere osservata sotto comminatoria di «nullità». Ad esempio, in materia di imposte dirette, è stabilita in modo esplicito la nullità degli avvisi di accertamento non motivati o non sottoscritti o privi di altre indicazioni essenziali, come le aliquote applicate. Nello Statuto è sancita espressamente la nullità degli atti dell'ufficio che non

siano conformi alla risposta (anche tacita) data a un interpello. In tutti questi casi, il termine nullità è usato non per indicare che l'atto è privo di effetti (come il contratto nullo), ma che l'atto, anche se viziato, è efficace e che, se impugnato, può essere annullato. La nullità degli atti tributari non è come la nullità dei contratti, ma è come l'illegittimità-annullabilità dei provvedimenti amministrativi. Le invalidità degli atti tributari non vanno interpretate come nel diritto civile. È ben noto, del resto, che, pur se nelle leggi tributarie è usato il termine «nullità», a tale forma di invalidità non si applica la disciplina civilistica della nullità (artt. 1418 ss.: imprescrittibilità, rilevabilità d'ufficio, etc.). Il rimedio alle invalidità tributarie non è né l'azione di nullità (artt. 1421 e 1422) né l'azione di annullamento (artt. 1441 e 1442) del codice civile, ma l'azione di annullamento, che si propone, come è noto, dinanzi al giudice tributario a norma degli artt. 18 ss. d.lgs 31 dicembre 1992, n. 546, entro un termine breve di decadenza. Si può dire, perciò, che la nullità degli atti tributari corrisponde, più che all'annullabilità dei contratti, all'annullabilità del diritto amministrativo.

In molti casi il legislatore tributario, posta una regola, non chiarisce quale sia la sanzione conseguente

alla violazione di quella regola. Solo in alcuni casi il legislatore rende esplicita, in termini di nullità, la sanzione collegata a quella violazione. La giurisprudenza è contraddittoria. In alcune sentenze afferma, in altre nega il principio di tassatività delle invalidità. In tema di accertamenti notificati anzitempo, la giurisprudenza li ritiene invalidi anche in assenza di comminatoria di nullità. Secondo la Corte, l'invalidità del provvedimento, pur non espressamente prevista, «*deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nel quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo (non certo innocua o di lieve entità – non paragonabile, ad es., alla omessa indicazione del responsabile del procedimento, ora sanzionata ex lege da nullità per le cartelle di pagamento: Cass., sez. un., n. 11722 del 2010) di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve – sopra delineata – e della forza impediente, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante*». Così pure, è stata considerata nulla, anche in assenza di una espressa previsione della nullità, la cartella di pagamento emessa a seguito del controllo formale della dichiarazione, senza previo avviso al contribuente. La nullità, ha affermato la Suprema corte di cassazione, deriva da una divergenza dal modello normativo non di lieve entità, tenuto conto della rilevanza della funzione cui la stessa norma assolve, ossia l'instaurazione di un contraddittorio anteriore all'iscrizione a ruolo. Anche la violazione dell'obbligo di informazione, posto a carico dell'amministrazione finanziaria dall'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente, in qualche caso è stata considerata invalidante. Nel dPR 29 settembre 1973, n. 600 la nullità degli avvisi di accertamento è prevista, in modo esplicito, solo in pochi casi (si vedano gli artt. 42, comma 3, e 43, comma 4, nonché l'abrogato art. 37-bis), e non può dedursi che tutte le altre regole sull'avviso di accertamento, non essendo espressamente previste da sanzione espressa, possano essere violate dall'amministrazione finanziaria. Al riguardo, occorre far capo alle norme del capo IV-bis della legge regolatrice del procedimento amministrativo (l. n. 241/1990), da cui si desume che per gli atti amministrativi non occorre che l'invalidità sia prevista espressamente (come dispone l'art. 156 cpc per gli atti del processo civile), perché secondo l'art. 21-octies della l. n. 241, per regola generale, ogni atto viziato da violazione di legge è annullabile. La regola generale, da applicare

anche per gli atti tributari, è dunque che il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge è invalido. Ciò che l'interprete deve individuare non sono i casi in cui la violazione di legge comporta l'invalidità, ma quelli in cui non c'è invalidità (in deroga alla legge generale). Prima del 2005, in diritto amministrativo, come in diritto tributario, gli atti viziati erano considerati annullabili. E, pur se la legge usava il termine «nullità», si riteneva trattarsi di annullabilità. La novella del 2005 ha introdotto (nella legge sul procedimento amministrativo) il dualismo nullità-annullabilità, che riflette il sistema del codice civile. Il provvedimento impositivo è nullo nei casi previsti dall'art. 21-septies, comma 1, secondo cui «È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge». Anche i provvedimenti dell'amministrazione finanziaria, quindi, sono nulli quando è applicabile l'art. 21-septies. L'avviso di accertamento è nullo per mancanza di elementi essenziali: quando non è sottoscritto; quando è intestato a un soggetto inesistente, cioè a una persona defunta o a una società estinta; quando la notifica è giuridicamente inesistente; quando è totalmente privo di elementi essenziali come la motivazione o la parte dispositiva. Il provvedimento impositivo, inoltre, è nullo quando è «*viziato da difetto assoluto*» e «*negli altri casi espressamente previsti dalla legge*». Nulla è detto in diritto tributario. La legge del processo tributario stabilisce come trattare le nullità in senso debole (o annullabilità), ma ignora le nullità in senso forte. L'interprete deve quindi trarre la soluzione dal sistema (come ha fatto la dottrina del diritto amministrativo). E, poiché non sono ammesse in diritto tributario azioni meramente dichiarative (ma solo azioni costitutive di annullamento), occorre ritenere che il contribuente possa tutelarsi impugnando l'atto successivo a quello nullo e, in quella sede, far valere la nullità come accertamento pregiudiziale all'accertamento della invalidità (e all'annullamento) dell'atto successivo. La giurisprudenza, al contrario, ha ritenuto che nell'ordinamento tributario possono trovare applicazione le norme generali sugli atti del procedimento amministrativo soltanto nei limiti in cui non siano derogate o non risultino incompatibili con le norme speciali di diritto tributario che disciplinano gli atti del procedimento impositivo. La giurisprudenza nega che, in diritto tributario, valga il sistema dualistico delle invalidità in vigore nel diritto amministrativo; per cui, anche quando il provvedimento tributario è nullo in senso

forte, la nullità dovrebbe essere fatta valere mediante ricorso al giudice tributario, nel termine di decadenza stabilito per l'impugnazione di tali atti¹.

3. Riflessioni sulla riforma

Il decreto legislativo che va a riformare le norme sulla validità e vizi degli atti tributari vuole delineare un sistema “duale” delle invalidità tributarie, articolato secondo:

- i regimi generali “nullità” in senso proprio (art. 7-ter) e della “annullabilità” (art. 7-bis);
- una ipotesi di “irregolarità” (art. 7-quater) che, come tale, non rientra nei regimi di “invalidità” propriamente detti;
- una disciplina specifica dei vizi dell'attività istruttoria (art. 7-quinquies) e della notificazione degli atti impositivi e della riscossione (art. 7-sexies).

L'articolo 7-bis reca il regime generale di annullabilità degli atti dell'amministrazione finanziaria.

In particolare, si prevede che gli atti dell'amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria siano annullabili per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti.

I motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla corte di giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio.

L'articolo 7-ter dispone in ordine alla nullità degli atti dell'amministrazione finanziaria, chiarendo che i relativi vizi devono essere anzitutto qualificati espressamente come tali da norme di legge successive alla data di entrata in vigore della disposizione in esame.

Essi possono essere sempre recepiti in sede amministrativa o giudiziaria, sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito.

L'articolo 7-quater si occupa della irregolarità degli atti dell'amministrazione finanziaria, chiarendo che la mancata o erronea indicazione dei seguenti elementi non costituisce vizio di annullabilità:

- a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
- b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in

caso di atti impugnabili.

L'articolo 7-quinquies si occupa dei vizi dell'attività istruttoria. La norma proposta dispone al riguardo che non sono utilizzabili, ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo, gli elementi di prova acquisiti oltre i termini previsti dallo Statuto del contribuente per l'esecuzione di verifiche da parte dell'amministrazione finanziaria (di cui all'art. 12, comma 5 della medesima legge n. 212/2000) o in violazione di libertà costituzionalmente riconosciute. Il richiamato comma 5 dell'art. 12 prevede che la permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i 30 giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori 30 giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni.

Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a 15 giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente.

L'articolo 7-sexies disciplina i vizi delle notificazioni.

Esso intende recepire la giurisprudenza prevedendo che è inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti.

Fuori da tali casi, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla, ma la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento.

Se la notifica di un atto recettizio è invalida, tale circostanza comporta l'inefficacia dell'atto stesso

Infine, a decorrere dalla data di entrata in vigore della disposizione in esame, gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati.

1. Vds. F. Tesauro, *Le nullità dei provvedimenti tributari*, in *Innovazione e diritto*, n. 5/2015, pp. 30-39.

4. Nullità e annullabilità

L'intento di creare una netta distinzione tra nullità e annullabilità trae origine dalla diversità concettuale di queste categorie in teoria generale del diritto.

La nullità attiene ai vizi che incidono profondamente sugli effetti dell'atto al punto da invalidarne la stessa esistenza sin dalla sua origine. Si tratta, in sostanza, di vizi che precludono qualsiasi possibilità che l'atto possa avere effetti.

Naturalmente, le implicazioni giuridiche di questa patologia connaturate alla propria identità concettuale sono ovvie: se l'atto non può dirsi esistente, il relativo vizio può essere rilevato anche d'ufficio in qualunque stato e grado del giudizio e senza limiti di tempo (è imprescrittibile). Questa è una categoria che viene classificata come *invalidità assoluta*.

L'annullabilità, invece, riguarda vizi che non precludono l'esistenza dell'atto e i relativi effetti, e riguarda in genere difformità dello stesso rispetto al paradigma legale. I vizi di annullabilità possono essere eccepiti solo dalla parte lesa entro termini perentori. Qui siamo nell'area dell'invalidità relativa.

Nel nostro ordinamento, la disciplina più completa di tali categorie è quella del codice civile in materia di invalidità del negozio giuridico.

Dal 2005, con gli artt. 21-*septies* e 21-*octies* l. n. 241/1990, anche in materia amministrativa è stata introdotta una disciplina legale di invalidità degli atti ispirata alla distinzione concettuale nota in teoria generale del diritto.

Con una rilevante differenza rispetto alla teoria civilistica delle invalidità in materia di contratti – ovvero che la regola è la nullità e l'eccezione è l'annullabilità –, nella disciplina del regime di invalidità degli atti amministrativi la regola è l'annullabilità e l'eccezione è la nullità. E questo, secondo il Consiglio di Stato, per esigenze di certezza dell'azione amministrativa.

Nella riforma tributaria, la legge delega ha espressamente previsto l'introduzione di una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione. E lo ha previsto nell'ambito del riassetto del compendio normativo dello Statuto del contribuente, le cui disposizioni peraltro costituiscono principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice di tutta la legislazione tributaria. Nel decreto, la scelta appare chiara e coerente con la natura della materia tributaria, ispirandosi alla disciplina dell'invalidità degli atti amministrativi di cui alla l. n. 241/1990 negli artt. 21-*septies* e 21-*octies*. Con alcune rilevanti incertezze.

Il decreto prevede la disciplina amministrativa dell'annullabilità di cui all'art. 21-*octies* della legge n.

241, ma sulla nullità manca una definizione concettuale (presente, invece, nella disciplina amministrativa all'art. 21-*septies*) e rimette *tout court* alle leggi future la previsione espressa dei casi di nullità. Lasciando intendere, piuttosto nitidamente, che la qualificazione del vizio di invalidità assoluta dipenderà esclusivamente dalle scelte discrezionali del legislatore, senza alcun vincolo concettuale.

Le ragioni di questa scelta non sono chiare e soprattutto, essendo venuto meno il riferimento concettuale, non si capisce quale sarà il destino delle svariate previsioni di nullità contenute nelle leggi tributarie vigenti, ivi incluso lo Statuto del contribuente. Nella peggiore delle ipotesi, è quantomeno necessaria una norma di interpretazione autentica che converta in annullabilità, in blocco, tutte le previsioni di nullità attualmente previste dalle leggi tributarie.

Quindi, l'obiettivo fissato dalla legge delega di una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e di riscossione può dirsi un obiettivo monco. E, soprattutto, l'ibridità della soluzione contenuta nel decreto in oggetto non permette agevolmente, in quanto consapevolmente espressa nell'art. 7-*ter*, un rinvio sul piano interpretativo alla definizione concettuale contenuta nell'art. 21-*septies* l. n. 241/1990.

5. La nullità del provvedimento amministrativo

Il provvedimento amministrativo invalido è nullo o annullabile. L'invalidità del provvedimento si instaura ogni qualvolta lo stesso si presenti difforme rispetto alla normativa di riferimento. La principale conseguenza è l'inefficacia dell'atto. Difatti, l'invalidità del provvedimento si ricollega alla violazione di norme imperative, nonché alla procedimentalizzazione dell'azione amministrativa che, se da un lato ne comporta una standardizzazione delle procedure, dall'altro aumenta la probabilità di violazione delle stesse. Infine, fondamentale è anche la considerazione del principio di buona amministrazione, che valuta l'opportunità e la convenienza dell'atto in relazione all'interesse. L'articolo 21-*septies* della legge 7 agosto 1990, n. 241, dispone che «È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché *negli altri casi espressamente previsti dalla legge*». Pertanto, la nullità è una figura autonoma di invalidità, avente carattere generale, ed è la forma più grave dell'invalidità del provvedimento amministrativo. Le cause di nullità sono rinvenibili nella mancanza degli elementi essenziali, nel difetto assoluto di attribuzione,

nella violazione o elusione del giudicato e nelle altre cause di nullità previste dalla legge. La riforma dello Statuto dei diritti del contribuente introduce significative novità sulle invalidità tributarie, distinguendo tra nullità e annullabilità degli atti. Mentre la nullità, viziata da difetti gravi, è sempre rilevabile, l'annullabilità riguarda vizi minori e deve essere sollevata tempestivamente. Il nuovo art. 7-*quinquies* stabilisce l'inutilizzabilità delle prove acquisite irregolarmente, rivoluzionando il precedente orientamento della Cassazione.

6. Invalidità tributarie e novità statutarie

Tra le più importanti novità della riforma dello Statuto dei diritti del contribuente di cui al d.lgs n. 219/2023, emanato in attuazione dell'art. 4 della delega fiscale (l. n. 111/2023), vi è certamente la disciplina delle invalidità tributarie.

Autorevole dottrina aveva tentato, in passato, di enucleare una categoria di nullità "*in senso forte*", che avrebbe dovuto ricomprendere gli accertamenti non sottoscritti, intestati a soggetti inesistenti o totalmente privi di elementi essenziali (motivazione o parte dispositiva).

Non essendo ammesse azioni dichiarative, tuttavia, il contribuente avrebbe potuto far constatare la nullità solo ricorrendo contro il primo atto successivo.

La delega fiscale ha modificato sostanzialmente la normativa degli atti dell'amministrazione finanziaria e occorre, *in primis*, vedere come è disciplinato oggi l'istituto, anche alla luce della giurisprudenza della Corte di cassazione.

7. La nullità dell'atto amministrativo oggi

Nel diritto tributario, oggi, non esiste un principio generale di nullità degli atti amministrativi, perché sono previste soltanto singole leggi d'imposta che prevedono la nullità, come nei seguenti casi.

– L'art. 42, terzo comma, dPR n. 600/1973 testualmente dispone:

«L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma».

– L'art. 43, terzo comma, dPR n. 600/1973 testualmente dispone:

«Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate.

Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte».

– L'art. 10-*bis*, sesto comma, legge n. 212/2000 testualmente dispone:

«Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto».

Infine, si fa presente che oggi la nullità non può mai essere rilevata d'ufficio, ma solo su specifica eccezione della parte ricorrente.

8. La legge delega fiscale n. 111/2023 e il d.lgs n. 219/2023

– L'art. 4, primo comma, lett. g), legge n. 111/2023 testualmente dispone:

«Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, le cui disposizioni costituiscono principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria:

(...) g) prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione; (...)».

– L'art. 7-*bis* d.lgs 30 dicembre 2023, n. 219 testualmente dispone:

«1. Gli atti dell'Amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono annullabili per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti.

2. I motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio».

Infine, si precisa che ha modificato l'art. 6, comma 5, dello Statuto del contribuente nel modo seguente:

«Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non

inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono annullabili i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma».

– L'art. 7-ter d.lgs n. 219/2023 testualmente dispone:

«1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono nulli se viziati per difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto.

2. I vizi di nullità di cui al presente articolo possono essere eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito.

Gli operatori dovranno in futuro prestare particolare attenzione alla data di entrata in vigore delle singole disposizioni procedurali, per escludere dal perimetro dei vizi di nullità in questione tutte quelle ipotesi di tassativa nullità previste dall'attuale normativa fiscale, così come evidenziato alla lettera A) del presente articolo».

– L'art. 7-quater dello stesso decreto testualmente dispone:

«La mancata o erronea indicazione delle informazioni di cui all'articolo 7, comma 2, non costituisce vizio di annullabilità».

– L'art. 7, comma 2 della legge n. 212/2000 testualmente dispone:

«Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;

b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;

c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili».

9. La giurisprudenza

Secondo la recente pronuncia della Corte di cassazione (ord. n. 3170 del 2 febbraio 2023), le pattuizioni contenute in un contratto che siano dirette a eludere, in tutto o in parte, la normativa fiscale non

implicano di per sé la nullità del contratto stesso, trovando nel sistema tributario le relative sanzioni e non trovando applicazione, invece, le sanzioni civilistiche.

L'elusione della normativa tributaria (per atti negoziali compiuti per beneficiare, evidentemente, di un trattamento fiscale più vantaggioso) opera esclusivamente nei confronti dell'amministrazione finanziaria, che ha il potere anche di *riqualificare* i negozi giuridici assoggettandoli al trattamento fiscale corretto ovvero interpretando e qualificando, anche diversamente dalle parti, la natura e gli effetti giuridici dei vari contratti.

Essa non si sovrappone al piano della validità civilistica del contratto nei rapporti tra le parti contraenti. In materia contrattuale bisognerà, quindi, vedere se vi è abuso del diritto in senso civilistico, ovvero avendo riguardo agli obblighi di correttezza e buona fede nei rapporti tra le parti, con eventuale nullità del contratto ai sensi dell'art. 1344 cc («in altri termini, nella materia contrattuale, l'abuso del diritto verte *nei rapporti tra le parti* e non trova applicazione a tutela di *interessi terzi* estranei alle parti stesse, venendo in rilievo solo l'uso distorto di un potere connesso alla titolarità di un diritto e non, come nel campo tributario, la tutela di un *interesse pubblico* proprio dell'amministrazione finanziaria» – enfasi aggiunte).

Nella sentenza 8 maggio 2018, n. 934 della Comm. trib. Reg. Calabria, in relazione ad avviso di accertamento per elusione nullo se privo di contraddittorio, si legge che l'amministrazione finanziaria che intenda contestare fattispecie elusive è tenuta, a pena di nullità dell'atto impositivo, a richiedere chiarimenti al contribuente e a osservare il termine dilatorio di 60 giorni. Nel rispetto di tali condizioni, l'ufficio può procedere ad emettere l'avviso di accertamento che, sempre a pena di nullità, deve contenere una motivazione rafforzata in grado di spiegare le ragioni per cui non intende accogliere le argomentazioni del contribuente. Queste le conclusioni in base alle quali la CTR di Catanzaro ha accolto l'appello del contribuente che aveva lamentato la nullità dell'avviso di liquidazione per mancanza delle garanzie di cui all'art. 37-bis DPR n. 600/1973. A supporto della propria tesi, i giudici calabresi citano anche la sentenza n. 132/2015 con cui la Corte costituzionale ha confermato la piena validità della previsione sul contraddittorio endoprocedimentale per le ipotesi di abuso del diritto.

I vizi di illegittimità dell'atto contestato costituiscono "eccezioni in senso stretto", per cui vanno fatti valere esclusivamente dal contribuente in sede di ricorso introduttivo.

L'invalidità dell'atto impugnato per mancanza degli elementi essenziali deve essere eccepita dal contribuente mediante ricorso giurisdizionale, ritualmente proposto nel termine di 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto stesso. In difetto, l'atto, seppure

affetto da un vizio di nullità, si consolida divenendo definitivo, e legittima l'amministrazione finanziaria alla riscossione.

È quanto chiarito dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 18448 del 18 settembre 2015, dove la Corte – nel condividere la tesi dell'Agenzia – ha chiarito che i vizi di invalidità dell'atto impugnato costituiscono "eccezioni in senso stretto", per cui non sono rilevabili d'ufficio dal giudice, ma devono essere fatti valere soltanto dal contribuente in sede di ricorso introduttivo del giudizio di primo grado.

Si possono, pertanto, ritenere incompatibili con l'ordinamento tributario:

- l'art. 21-septies l. n. 241/1990, che tiene distinti i vizi di nullità dell'atto amministrativo dai vizi di annullabilità (violazione di legge, eccesso di poteri e incompetenza), che trovano invece disciplina nel successivo art. 21-octies della stessa legge, e l'art. 31, comma 4 del d.lgs n. 104/2010, secondo cui «*la domanda volta all'accertamento delle nullità previste dalla legge si propone entro il termine di decadenza di centottanta giorni. La nullità dell'atto può sempre essere opposta dalla parte resistente o essere rilevata d'ufficio dal giudice (...)*»;

- l'art. 1418 cc, che disciplina le cause civilistiche di nullità del contratto e il successivo art. 1421 cc, il quale prevede che «*salvo diverse disposizioni di legge la nullità può essere fatta valere da chiunque vi ha interesse e può essere rilevata d'ufficio dal giudice*».

Più precisamente, secondo la Cassazione, il vizio di nullità dell'atto tributario va inteso sul piano processuale come vizio di annullabilità, con la conseguenza che l'invalidità dell'atto non è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo, ma va eccepita dal contribuente in sede di ricorso alla commissione tributaria provinciale, da proporre entro il termine di 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato (trattasi di una eccezione "in senso stretto"). In difetto di tempestiva impugnazione, «*il provvedimento tributario viziato da "nullità" si consolida, rendendo definitivo il rapporto obbligatorio sottostante e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva della imposta*».

Da ultimo, si richiama Cass., 9 novembre 2015, n. 22810, secondo la quale, in tema di imposte sui redditi, deve ritenersi, in base all'art. 42, commi primo e terzo, DPR 29 settembre 1973, n. 600, che gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono nulli tutte le volte che gli avvisi nei quali si concretizzano non risultino sottoscritti dal capo dell'ufficio o da un impiegato della carriera direttiva validamente delegato (cioè da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto delle agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005), per il quale non è richiesta la qualifica dirigenziale. Ne deriva che non incide sulla validità del predetto atto d'accertamento la declaratoria d'incostituzionalità dell'art. 8, comma 24, dl n. 16/2012, convertito nella legge n. 44/2012.

I principi fondamentali a tutela del contribuente

di Francesco Viggiani

La legge delega n. 111/2023 e il d.lgs n. 220/2023 di riforma attuano il «giusto processo tributario», prevedendo nuove tutele a favore del contribuente. L'articolo propone un'analisi approfondita del sistema, soffermandosi anche sulla tutela in sede di esecuzione e sulla tutela cautelare.

1. Il giusto processo tributario / 2. La legge delega n. 111/2023 e il decreto legislativo n. 220/2023 di riforma del processo / 3. I “banchi di prova” della pienezza di tutela del contribuente / 3.1. La tutela in sede di esecuzione / 3.2. La tutela cautelare / 4. Conclusioni

1. Il giusto processo tributario

Pur non addentrandosi in tutti i passaggi storici che ne hanno caratterizzato il percorso evolutivo, si può rammentare, senza pretesa di esaustività, che le commissioni tributarie nacquero come appendice dell'attività impositiva, con caratteristiche quindi eminentemente amministrative¹.

Nella prima metà del secolo scorso, la dottrina più avanzata iniziò ad affermare la natura giurisdizionale delle commissioni², mentre la giurisprudenza costituzionale restò però per molto tempo ondivaga nella qualificazione delle stesse³.

Fu solo con la grande riforma degli anni settanta del secolo scorso che si pervenne a una giurisdizionalizzazione⁴ del processo tributario, poi compiuta con

1. A norma dell'art. 22 r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, «La risoluzione in via amministrativa delle controversie tra l'amministrazione finanziaria ed i contribuenti relative all'applicazione delle imposte dirette, esclusa quella sui terreni, è demandata in prima istanza a commissioni distrettuali ed in appello a commissioni provinciali.

Nei casi contemplati dalla legge, contro le decisioni delle commissioni provinciali, è ammesso ricorso alla commissione centrale delle imposte dirette.

È mantenuta la competenza dell'autorità giudiziaria ai sensi dell'art. 6 della legge 20 marzo 1865, allegato E, su ogni controversia che non si riferisca a semplice estimazione di redditi (...).

In dottrina, sulla natura amministrativa delle commissioni tributarie: A.D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Giuffrè, Milano, 1937; M. Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario*, CEDAM, Padova, 1937; G. Ingrosso, *Istituzioni di diritto finanziario*, vol. II, Jovene, Napoli, 1937; G. Tesoro, *Principi di diritto tributario*, Macri, Bari, 1938.

2. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Giuffrè, Milano, 1942.

3. Nel senso della giurisdizionalità delle commissioni, vds. Corte cost., 16 gennaio 1957, n. 12, in *Giur. it.*, 1957, I, 1, p. 131; nel senso opposto, Corte cost., 6 e 10 febbraio 1969, nn. 6 e 10, *ivi*, 1969, I, 1, p. 1027.

4. Alla giurisdizionalizzazione delle commissioni prevista con l'emanazione del DPR 26 ottobre 1972, n. 636 conseguì tra l'altro l'applicazione, come norma di rinvio, delle disposizioni processual-civilistiche limitatamente al libro I del codice di procedura civile.

la riforma del 1992, allorché si è introdotto il sintagma “giurisdizione tributaria”⁵.

La giurisdizionalizzazione delle commissioni tributarie non ha, però, condotto a un immediato adeguamento delle norme processuali.

Procedendo a grandi falcate, un ulteriore stimolo all’indagine sui principi di tutela nel processo tributario derivò, nel primo decennio del 2000, dalla riforma dell’art. 111 Cost., novella che condusse l’accademia a interrogarsi sul tema del “giusto processo tributario”⁶.

Affermata, infatti, la giurisdizionalizzazione delle allora commissioni tributarie, non poteva più eludersi che i parametri con i quali misurare la pienezza della tutela offerta al contribuente dall’ordinamento fossero i principi cardine del diritto di azione dell’art. 24 Cost., del contraddittorio fra le parti, delle condizioni di parità, della terzietà del giudice, della motivazione dei provvedimenti giurisdizionali, tutti esplicitati dal nuovo art. 111 Cost.⁷.

A conforto delle tesi sulla ormai ineludibile necessità di garantire la parità delle parti, anche la giurisprudenza, sin dall’inizio degli anni duemila, ha iniziato ad affermare espressamente la vigenza, nel modello processuale tributario, dei principi costituzionali della parità delle parti nel processo⁸, del giusto processo⁹ e della effettività del diritto di difesa¹⁰.

Affermata la validità, anche per il processo tributario, dei principi del giusto processo, si deve indagare in cosa questa possa consistere in concreto o,

in altri termini, quali siano le conseguenze pratiche dell’affermazione del principio rispetto ai mezzi a disposizione delle parti in giudizio.

Prima però di passare alla disamina dei singoli istituti processuali, è opportuna una precisazione sistematica sulla portata di uno dei principi cardine del giusto processo, estremamente rilevante nel processo tributario: la parità delle parti.

È riduttivo confinare la parità delle parti a un principio meramente formalistico, traducendolo con la mera affermazione che alle parti debbano essere conferiti identici poteri formali. Nell’ottica costituzionale è, invece, opportuno verificare che gli strumenti dall’ordinamento processuale offerti impediscano, nella sostanza, che ad alcuna delle parti sia riconosciuta una posizione di prevalenza sostanziale¹¹.

Garantire l’effettività del principio di parità comporterebbe quindi che, a fronte di una diseguale posizione sostanziale tra le parti, sia opportuno ricercare un “riequilibrio” sul piano processuale.

Il diritto sostanziale tributario è caratterizzato da innumerevoli norme di squilibrio in favore dell’erario: basti pensare alla genetica esecutività degli atti impositivi, alle presunzioni che presidiano la formazione della pretesa impositiva, alle preclusioni processuali derivanti dalla mancata partecipazione all’attività amministrativa.

In quest’ottica il processo tributario, per assolvere correttamente al principio di parità delle parti, dovrebbe consentire un riequilibrio del *favor fisci*

5. A norma dell’art. 1 d.lgs 31 dicembre 1992, n. 546, «La giurisdizione tributaria è esercitata dalle commissioni tributarie provinciali e dalle commissioni tributarie regionali di cui all’art. 1 del decreto del Presidente della Repubblica 31 dicembre 1992, n. 545. I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del Codice di procedura civile».

6. E. Manzoni, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l’incidenza della novella dell’art. 111 della Costituzione sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, n. 11/2001, p. 1095; F. Gallo, *Verso un “giusto processo” tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1/2003, p. 11; P. Russo, *Il giusto processo tributario*, *ivi*, n. 1/2004, p. 11; L. Del Federico, *Il giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell’uomo ed art. 111 Cost.*, in *GT*, n. 2/2005, p. 154; F. Tesaurò, *Giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1/2006, p. 11.

7. E. Grassi, *La ricercata, e non ancora raggiunta, parità delle parti nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 4/2003, p. 1176; G. Falsitta, *Abuso di interpretazione autentica, obiter dictum e rispetto della “parità delle parti” sancita dai principi del “giusto processo”*, in *Riv. dir. trib.*, n. 12/2006, p. 900; A. Turchi, *La disciplina della costituzione in giudizio altera le condizioni di parità delle parti nel processo tributario*, in *GT*, n. 7/2009, p. 625.

8. C. 30 settembre 2011, n. 20028, in *Giust. civ., Mass.*, 2011, 9, p. 1376; 28 ottobre 2009, n. 22769, in *Dir. e giustizia*, 2009; 9 giugno 2009, n. 13201, in *Dir. e giustizia*, 2009, con nota di Iannaccone; 12 marzo 2009, n. 5926, in *Dir. e giustizia*, 2009; 22 settembre 2006, n. 20526, in *Giust. civ.*, 2007, 3, I, p. 612; 16 maggio 2005, n. 10267, in *Giust. civ., Mass.*, 2005, 5; 15 aprile 2003, n. 5957, in *Giust. civ., Mass.*, 2003, 4, e in *GT*, 2003, p. 1049; 26 marzo 2003, n. 4423, in *Giust. civ., Mass.*, 2003, p. 602; 25 marzo 2002, n. 4269, in *Giust. civ., Mass.*, 2002, p. 517, e in *Corr. trib.*, 2002, p. 3366, con nota di Pace.

9. C. 2 marzo 2012, n. 3277, in *Giust. civ., Mass.*, 2012, 3, p. 260; 30 settembre 2011, n. 20028; 31 maggio 2011, n. 11986, in *Giust. civ., Mass.*, 2011, 5, p. 830; 14 maggio 2010, n. 11785, in *Giust. civ., Mass.*, 2010, 5, p. 752; 7 agosto 2009, n. 18139, in *Giust. civ., Mass.*, 2009, pp. 7-8; 16 maggio 2007, n. 11221, in *Dir. e giustizia*, 2007, e in *Boll. trib.*, 2008, 2, p. 156, con nota di Iannaccone; sez. unite, 22 febbraio 2007, n. 4109, in *Guida al diritto*, 2007, 13, p. 94, con nota di M. Finocchiaro; 15 aprile 2003, n. 5957, cit.; 25 marzo 2002, n. 4269.

10. C. 14 maggio 2010, n. 11785; 16 maggio 2007, n. 11221; 25 marzo 2002, n. 4269.

11. N. Rascio, *Contraddittorio tra le parti, condizioni di parità, giudice terzo e imparziale*, in *Riv. dir. civ.*, n. 5/2001, p. 610.

sostanziale, non essendo sufficiente un'astratta equiparazione dei poteri processuali.

2. La legge delega n. 111/2023 e il decreto legislativo n. 220/2023 di riforma del processo

Analizzando i principi di indirizzo offerti dalla legge delega, si può facilmente constatare come le linee-guida indicate non lascino trasparire la consapevolezza del legislatore di muoversi nell'ambito della giurisdizione.

Già sotto il profilo lessicale, infatti, l'art. 19 della delega detta i criteri direttivi per la revisione del "contenzioso tributario", tornando quindi alla definizione antecedente alla riforma del 1992, utilizzando un'espressione antica che richiama la natura amministrativa delle commissioni, abbandonando così la pregnante definizione di "giurisdizione tributaria".

Scorrendo poi gli indirizzi offerti al legislatore delegato, si può scorgere come dei principi derivanti dal giusto processo si faccia menzione solo alla lett. *i* dell'art. 19, laddove si prevede che «al fine di assicurare la parità delle parti e il diritto di difesa», venga istituita una banca dati della giurisprudenza tributaria gestita dal Ministero e accessibile a tutti i cittadini.

I principi del giusto processo, nel tenore letterale della delega, si esauriscono a questo.

Uscendo, però, dallo stretto ambito lessicale delle disposizioni, alcune delle modifiche dettate dalla delega toccano nervi scoperti del processo tributario, introducendo novità la cui rispondenza ai principi costituzionali merita di essere analizzata.

Così, la lett. *c* della delega indica al legislatore delegato di introdurre la possibilità di proporre opposizioni alle esecuzioni e agli atti esecutivi innanzi al giudice tributario e nelle forme del processo tributario laddove il contribuente assuma la omessa notifica dell'atto prodromico all'esecuzione.

Le lettere *f* e *g* incidono sulla fase cautelare, indicando l'esigenza di accelerarne la trattazione e, soprattutto, di consentire uno strumento di impugnazione del provvedimento cautelare.

Tenendo fuori dall'analisi le questioni ordinarie, i due aspetti della tutela del contribuente nella fase di esecuzione e della tutela cautelare sono i profili rispetto ai quali è facile verificare la rispondenza delle norme processual-tributarie a principi costituzionali in materia di giurisdizione.

3. I "banchi di prova" della pienezza di tutela del contribuente

3.1. La tutela in sede di esecuzione

Il primo banco di prova dell'adeguatezza degli strumenti di tutela offerti al contribuente è quindi costituito dalle garanzie offerte in sede di esecuzione.

Il raffronto della posizione e degli strumenti di cui gode il debitore esecutato rispetto a quanto l'ordinamento offre al contribuente sottoposto a riscossione coattiva, rende manifesto il dubbio di una non piena realizzazione della garanzia di effettività della tutela giurisdizionale del contribuente.

L'art. 57 dPR n. 602/1973 ammette oggi la proposizione dell'opposizione all'esecuzione limitatamente alle questioni di pignorabilità dei beni, e l'opposizione agli atti esecutivi, a esclusione di quelle relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.

L'orientamento giurisprudenziale¹² tradizionale affermava graniticamente che il contribuente nei cui confronti fosse stato eseguito da parte dell'agente della riscossione un pignoramento mobiliare, immobiliare o presso terzi, fosse comunque legittimato a proporre opposizione agli atti esecutivi davanti al giudice ordinario nelle forme di cui all'art. 617 cpc, pur con le esclusioni dell'art. 57.

Tale orientamento pareva porsi in contrasto con altre pronunce che, al contrario, affermavano la legittimazione a proporre ricorso al giudice tributario, escludendo l'opposizione innanzi al giudice ordinario in quanto l'oggetto della stessa è limitato dalla legittimità del titolo e della sua notificazione¹³.

A dirimere l'apparente contrasto intervennero due pronunce delle sezioni unite, la n. 13913 e la n. 13916, entrambe pubblicate il 5 giugno 2017, per affermare l'innovativo principio di diritto secondo il quale l'opposizione agli atti esecutivi riguardante l'atto di pignoramento, che si assume viziato per l'omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento o degli atti presupposti del pignoramento, va proposta, ai sensi degli artt. 2, comma 1, secondo periodo, 19 d.lgs n. 546/1992, 57 dPR n. 602/1973 e 617 cpc, davanti al giudice tributario, del quale sussiste la giurisdizione, ove venga impugnata anche la prodromica cartella di pagamento per vizio di notifica.

A distanza di pochi mesi, la sezione VI si pronunciava, però, in senso diametralmente opposto. Con la

12. Cass.: sez. unite, 29 aprile 2015, n. 8618; sez. III, 7 maggio 2015, n. 9246; sez. III, 27 novembre 2015, n. 24235; sez. unite, 27 ottobre 2016, n. 21690.

13. Cass.: sez. unite, 5 luglio 2011, n. 14667; sez. V (tributaria), 6 dicembre 2016, n. 24915.

sent. 7 settembre 2017, n. 20928, la Corte, argomentando che l'ammissibilità dell'opposizione agli atti esecutivi dipende dall'atto impugnato e non dal vizio dedotto, affermava che mentre il contribuente non può impugnare dinanzi al giudice ordinario la cartella di pagamento o l'avviso di mora, la cui cognizione è riservata al giudice tributario, può proporre opposizione avverso il pignoramento, oltre che per vizi propri, anche per far valere la nullità derivata, conseguente all'omessa notificazione degli atti presupposti e, cioè, della cartella di pagamento o dell'intimazione ad adempiere.

Ancora dopo un mese intervenivano le sezioni unite per riaffermare la sussistenza della giurisdizione del giudice tributario nel caso di opposizione riguardante l'atto di precetto, che si assume viziato per l'omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento di natura tributaria.

Il rapido susseguirsi di pronunce tanto innovative lasciava alla dottrina il compito di ricondurre a sistema i principi affermati¹⁴. Salvo rare aperture, le pronunce furono oggetto di dura critica¹⁵ tanto per gli argomenti utilizzati quanto per gli approdi cui questi conducevano.

La stessa dottrina coglieva, quindi, l'occasione per svolgere delle considerazioni di sistema sul doppio binario di tutela e sulla paventata opportunità di ipotizzare un'unica via di tutela, in capo al giudice tributario, individuando però nella differenza di poteri di cui è dotato il giudice ordinario rispetto a quello tributario l'argomento per rigettare tale ipotesi.

Un tassello nuovo nel complicato mosaico del confine fra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria veniva poi posto dalla Corte costituzionale, con la sentenza n. 118 del 2018¹⁶, con la quale veniva dichiarato incostituzionale l'art. 57, comma 1, lett. a, dPR n. 602/1973, nella parte in cui non prevede che, nelle controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o dell'intimazione, siano ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 cpc.

La Corte costituzionale colmava così quel vuoto di tutela rappresentato da quei motivi sino ad allora non denunciabili né davanti al giudice tributario, perché

non rientranti nell'oggetto della giurisdizione tributaria, né in sede di opposizione all'esecuzione, stante il divieto di cui al citato art. 57, che l'ammetteva soltanto con riguardo a questioni relative alla pignorabilità dei beni.

La pronuncia è di estremo interesse perché compie una ricostruzione dell'evoluzione della disciplina processual-tributaria. In primo luogo, la Corte, seppur a fatica, riconosce come nel sistema normativo *ante* riforma del 1992 la tutela del contribuente fosse limitata. Riconosce poi la Corte come, con l'introduzione della nuova disciplina del contenzioso tributario (d.lgs n. 546/1992) e con quella della riscossione mediante ruolo (d.lgs n. 46/1999), il quadro normativo muti radicalmente in termini di maggior tutela per il contribuente.

Passando alla valutazione della conformità al dettato costituzionale della disposizione denunciata (art. 57 dPR n. 602/1973), la Corte afferma che in essa convivono due norme, delle quali una conforme al dettato costituzionale e l'altra no.

La norma è contraria ai canoni costituzionali nella parte in cui preclude l'opposizione all'esecuzione *ex* art. 615 cpc anche per le fattispecie in cui la giurisdizione del giudice tributario non sia affatto configurabile e non venga in rilievo perché l'oggetto dell'opposizione si pone a valle dell'area di quest'ultima.

Si tratta di una serie di ipotesi nelle quali, sussistendo la giurisdizione del giudice ordinario – perché la controversia si colloca a valle della giurisdizione del giudice tributario *ex* art. 2 d.lgs n. 546/1992 e qualificandosi l'azione esercitata dal contribuente assoggettato alla riscossione come opposizione all'esecuzione *ex* art. 615 cpc, contestandosi il diritto di procedere a riscossione coattiva –, c'è una carenza di tutela giurisdizionale: il censurato art. 57 non ammette siffatta opposizione innanzi al giudice dell'esecuzione e non sarebbe possibile il ricorso al giudice tributario perché, in tesi, carente di giurisdizione.

Per converso, gli stessi argomenti conducono a ritenere conforme al dettato costituzionale l'art. 57 nella parte in cui preclude l'opposizione all'esecuzione per tutti quei casi in cui venga contestato il titolo della riscossione coattiva. La predetta controversia

14. M. Basilavecchia, *Anche il pignoramento può essere atto impugnabile*, in *Corr. trib.*, n. 30/2017, p. 2388; G. Tabet, *In tema di pignoramento "a sorpresa"*, in *Rass. trib.*, n. 4/2017, p. 1120; C. Glendi, *Le Sezioni Unite della Cassazione "stravolgono" i confini tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria sul versante dell'esecuzione forzata*, in *GT*, n. 10/2017, p. 762; D. Carnimeo, *È devoluta al giudice tributario la cognizione dell'opposizione avverso un atto di pignoramento non preceduto dalla notifica della presupposta cartella di pagamento*, in *Boll. trib.*, n. 1/2017, p. 1443; F. Russo, *Atto di pignoramento e giurisdizione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2018, p. 368.

15. C. Glendi, *Disorientamenti giurisprudenziali al vertice sull'opposizione agli atti esecutivi in materia tributaria*, in *Corr. giur.*, n. 5/2018, p. 677.

16. In *Dir. prat. trib.*, n. 6/2018, p. 2675, con nota di S. Dalla Bontà, *La Corte costituzionale rivede i limiti all'opposizione all'esecuzione nella riscossione tributaria. La felice risposta ad un lungo assedio*.

appartiene infatti alla giurisdizione del giudice tributario e l'atto processuale di impulso è il ricorso *ex art.* 19 d.lgs n. 546/1992, proponibile avverso il ruolo e la cartella di pagamento, e non già l'opposizione all'esecuzione *ex art.* 615 cpc.

Non esisterebbe quindi, in questo caso, un vuoto di tutela derivante dalla prevista inammissibilità dell'opposizione agli atti esecutivi riguardante la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo. La norma costituisce solo una puntualizzazione del criterio di riparto della giurisdizione. Analogamente, la prevista inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione, quando riguarda atti che radicano la giurisdizione del giudice tributario, non segna una carenza di tutela del contribuente assoggettato a riscossione esattoriale – questa esiste comunque innanzi ad un giudice, quello tributario. L'inammissibilità dell'opposizione *ex art.* 615 cpc si collega e si salda, in "simmetria complementare", con la proponibilità del ricorso *ex art.* 19 d.lgs n. 546/1992, assicurando in questa parte la continuità della tutela giurisdizionale. D'altra parte, argomenta la Corte, l'opposizione all'esecuzione *ex art.* 615 cpc – che non è soggetta a termine di decadenza – non può assurgere a una funzione recuperatoria di un ricorso *ex art.* 19 d.lgs n. 546/1992 non proposto affatto, o non proposto nel prescritto termine di decadenza di 60 giorni.

Ancora, un altro recente passo verso la definizione del confine fra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria è stato compiuto dalle sezioni unite con la pronuncia n. 34447/2019¹⁷.

In quell'occasione, il massimo consesso del giudice di legittimità ha enunciato il principio di diritto secondo il quale, qualora in sede di ammissione al passivo fallimentare sia eccepita, da parte del curatore, la prescrizione del credito tributario maturato successivamente alla cartella di pagamento, di essa debbano conoscere il giudice delegato in sede di verifica dei crediti e il tribunale in sede di opposizione allo stato passivo e d'insinuazione tardiva, e non il giudice tributario.

Autorevole dottrina¹⁸ ha offerto una lettura della pronuncia che va oltre il principio di diritto enunciato, limitato alla sola materia delle procedure concorsuali, per farne un prisma per una lettura a più ampio raggio, volto a individuare con maggior precisione i confini fra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria.

Così, in primo luogo, si è affermato che la pronuncia in commento individua un confine preciso, costituito dall'avvio dell'esecuzione e, quindi, del pignoramento. Tanto premesso, l'autore ricorda come il pignoramento sia fattispecie composita e generatrice di una vastissima e densissima sfera di effetti giuridici, di natura processuale e sostanziale, in grado di incidere non solo nei confronti del debitore esecutato, ma anche di terzi.

Questa "trama di effetti giuridici", trascendendo la sfera della mera correlazione binaria tra ente impositore e contribuente in termini di potere e di interesse legittimo e incidendo nella oggettiva presenza di un groviglio di diritti soggettivi di proprietà, di altri diritti reali e di situazioni possessorie del debitore e di altri soggetti ancora, conduce a che le controversie che ne possano sorgere non possono, *de plano*, essere lasciate al giudice speciale, ma debbono essere demandate, in ragione dell'incidenza su questi effetti e sulle situazioni soggettive che vi sono correlate, al giudice dei diritti, e cioè al giudice ordinario e, in specie, al giudice ordinario che si occupa dell'esecuzione forzata.

Ad appena pochi mesi di distanza, però, le sezioni unite sono tornate sul tema e, con l'ordinanza 14 aprile 2020, n. 7822 hanno rovesciato ancora i termini della questione, ritornando ad avvalorare l'orientamento inaugurato da Cass., n. 13913/2017. La pronuncia, complessa e densa di argomenti stratificati, pare ambire a essere un manifesto dei criteri in base ai quali decidere le questioni di giurisdizione in materia di riscossione.

Il Supremo giudice avvia il proprio impianto argomentativo con un inquadramento programmatico basato sull'affermata sussistenza, nel caso scrutinato, di un cumulo condizionale di domande.

Mettendo da parte il tema del cumulo di domande, quanto alla centrale questione del riparto di giurisdizione, la Corte qui afferma che qualsivoglia vizio afferente il procedimento notificatorio degli atti preliminari all'esecuzione vada dedotto in sede di impugnazione dell'atto, davanti al giudice tributario, nel termine di 60 giorni dal pignoramento, svolgendo la domanda del contribuente una funzione simile a quella del rimedio di cui all'art. 617 cpc, ma rientrando nel paradigma dell'impugnazione degli atti di cui all'art. 19 d.lgs n. 546/1992.

Argomento in tal senso sarebbe offerto da una lettura *a contrario* dell'art. 2, secondo la quale sono

17. In *Corr. trib.*, n. 3/2020, p. 275, con nota di G. Glendi, *Eccezione di prescrizione in sede fallimentare tra giurisdizione tributaria e ordinaria*; in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2020, p. 1150, con nota di A. Bambino, *Il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario in tema di prescrizione dell'obbligazione tributaria in ambito fallimentare: il revirement delle Sezioni Unite*.

18. C. Glendi, *Dei naturali confini della giurisdizione special tributaria sul versante dell'esecuzione forzata*, in *Corr. giur.*, n. 5/2020, p. 659.

inclusi nella giurisdizione tributaria tutti gli atti funzionali all'esecuzione fino alla notifica della cartella (e dell'intimazione di pagamento). In tale prospettiva, l'avvenuta notifica del primo atto esecutivo non muta l'individuazione del giudice fornito di giurisdizione, in quanto è solo dal momento della notifica che si possono far valere vizi formali o sostanziali dell'azione esecutiva.

Rispetto a tale *iter* argomentativo, si è criticamente argomentato¹⁹ come la tesi della Corte trascuri l'oggetto dell'opposizione del contribuente, la quale è rivolta al pignoramento con il fine di ottenerne la cancellazione. L'interesse a far valere il vizio della notificazione sorge, infatti, per effetto dell'aggressione esecutiva e non per l'astratto illegittimo svolgimento delle attività preparatorie.

Quanto poi alle questioni proponibili *ex art.* 615 cpc, la pronuncia in rassegna le individua nei: a) fatti successivi alla notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento, ove ovviamente una valida notificazione vi sia stata; b) fatti incidenti sulla pretesa tributaria dedotti dal contribuente che si verifichino in una situazione di mancanza, nullità, inesistenza della notifica della cartella e dunque di avvenuta conoscenza di tali atti solo a seguito del compimento di un atto esecutivo, purché il fatto estintivo, modificativo o impeditivo del diritto di agire in via esecutiva sia indipendente dall'accertamento del vizio della notifica. Ciò significa che, secondo la Corte, se il debitore eccepisce la prescrizione maturata al momento del pignoramento, ma per effetto di un vizio della notifica della cartella, la giurisdizione non può che spettare al giudice tributario. Al contrario, la giurisdizione è del giudice ordinario se il vizio si manifesta a valle del corretto formarsi della pretesa impositiva.

Infine, quale ulteriore elemento di recentissima novità e complicazione nel rapporto fra le due giu-

risdizioni, si pone la recente previsione di una forte limitazione alla possibilità di impugnare il ruolo, introdotta nel 2021²⁰.

La norma, nata dall'evidente tentativo di limitare l'accesso alla tutela giurisdizionale²¹, mette in evidente crisi il criterio cardine del riparto offerto dalla Corte di cassazione, impedendo – o, quantomeno, fortemente limitando – al contribuente che non versi nelle situazioni legittimanti l'impugnazione del ruolo, di poter accedere alla tutela giurisdizionale in relazione a un atto impositivo che assuma invalidamente notificato. Per altro verso, la preclusione rispetto all'ammissibilità dell'opposizione all'esecuzione per motivi di merito ha suscitato in dottrina sospetti di incostituzionalità della previsione²² e ha condotto in più occasioni alla rimessione della questione di legittimità alla Consulta²³.

D'altra parte, che la previsione delle opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi fosse, nella prospettiva del legislatore, ultronea è confermato dalla *Relazione* illustrativa al d.lgs n. 46/1999, laddove è testualmente affermato che «l'impugnazione innanzi alle Commissioni tributarie rende inutile la previsione di un'opposizione *ex art.* 615 c.p.c. o *ex art.* 617».

La limitata tutela riconosciuta al debitore tributario nell'ambito della riscossione esattoriale accresce non poco le possibilità che questi sia assoggettato a un'esecuzione ingiusta e rende evidente uno squilibrio rispetto agli ordinari canoni processuali difficilmente giustificabile.

Le forti limitazioni alla tutela in sede esecutiva del contribuente dovrebbero trovare *ratio* e giustificazione nell'argomento che egli ha facoltà e onere, prima che si giunga alla fase della riscossione coattiva, di adire il giudice speciale impugnando il provvedimento che contiene la pretesa fiscale e i successivi atti prodromici all'espropriazione forzata di talché,

19. A. Scala, *Riscossione coattiva, riparto di giurisdizione, motivi dell'opposizione; parlano (ma non convincono) le sezioni unite* (Nota a Cass. civ., sez. unite, 14 aprile 2020, n. 7822, *Soc. mastino c. Agenzia demanio*), in *Foro it.*, 2020, I, c. 2765. In senso critico anche C. Glendi, *Spigolature (minimaliste) attorno ad una (monumentale) ordinanza della SS.UU. (in tema di giurisdizione ed opposizioni esecutive in materia tributaria)*, in *Corr. giur.*, n. 7/2020, p. 932.

20. L'art. 3-bis dl 21 ottobre 2021, n. 146 testualmente prevede che:

«All'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo il comma 4 è aggiunto il seguente: «4-bis. L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per effetto di quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione»».

21. Lascia sbigottiti a tal proposito la lettura degli atti parlamentari di approvazione della norma e, in particolare, del *dossier* n. 468/1 dl n. 146/2021 – AS 2426, che lascia pochi dubbi sulla portata di «controriforma».

22. A. Scala, *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. trib.*, n. 5/2008, p. 1299.

23. Corte cost.: 6 luglio 2001, n. 242, in *Giur. cost.*, n. 4/2001; 27 marzo 2009, n. 93, *ivi*, n. 2/2009, p. 831; 13 aprile 2011, n. 133, *ivi*, n. 2/2011, p. 1753.

una volta avviata l'esecuzione, non residuerebbero margini di tutela.

Pare, però, doveroso interrogarsi sulla conformità ai principi costituzionali di una tutela differenziata per situazioni giuridiche "omogenee", solo perché avanzata dinanzi a giudici diversi.

La risposta potrebbe essere affermativa, facendo leva sulla facoltà del legislatore di approntare discipline diverse per diversi modelli processuali secondo il principio, affermato dalla Corte costituzionale, della «non necessaria uniformità» tra differenti tipi di giudizio.

È risalente e consolidata, nella giurisprudenza della Consulta, l'affermazione del principio per cui l'ossequio al disposto dell'art. 24 Cost. non implica la necessaria uniformità delle regole procedurali tra differenti tipi di giudizio. I diritti di difesa e di tutela giurisdizionale, sanciti dall'art. 24 Cost., possono ricevere una differente regolamentazione da parte del legislatore in considerazione della situazione sostanziale da regolare e delle caratteristiche strutturali dei singoli procedimenti²⁴.

È quindi pacifico il principio secondo il quale è consentito al legislatore, valutando la diversa struttura dei procedimenti, i diritti e gli interessi in gioco, le peculiari finalità dei vari stati e gradi della procedura, dettare specifiche modalità per l'esercizio del diritto di difesa.

La giustificazione della differenziazione nelle forme di tutela può quindi ricercarsi: nella diversità della situazione sostanziale da regolare, nella peculiarità della struttura di un modello processuale ovvero nel diverso esito del bilanciamento di diritti e interessi in gioco.

La legittimità di una differente regolamentazione dovrebbe quindi essere correttamente ricollegata a una oggettiva diversità di alcuna delle menzionate condizioni, emergente dal raffronto delle fattispecie considerate.

Nell'analisi delle differenze di tutela accordata al debitore comune esecutato rispetto al contribuente sottoposto a riscossione, si potrebbe provare, al fine di affermare la legittimità costituzionale della differenziazione, a individuare la diversità delle due fattispecie nella differente natura del credito in contestazione.

Si potrebbe quindi provare a sostenere che la differente natura del credito possa dare luogo a rapporti differenti, tali da giustificare un trattamento differenziato che non si ponga in contrasto con principi costituzionali. Argomentare in tal senso equivarrebbe

però ad affermare che le differenti regole procedurali per diversi modelli processuali sarebbero giustificate, avendo riguardo alla presenza in concreto di un interesse "prevalente" costituito dal preteso pagamento di crediti di natura tributaria – ancora, il cd. "interesse fiscale".

A parere di chi scrive, però, il pur legittimo interesse pubblico alla stabile riscossione delle entrate tributarie può imporre un contemperamento con quello del contribuente a un'adeguata tutela giudiziale, ma non certo una riduzione di quest'ultimo a favore del primo.

Pur ammettendo una prevalenza dell'interesse dell'amministrazione finanziaria che legittima, sotto il profilo della disciplina del rapporto sostanziale, una differenziazione in senso più favorevole rispetto agli strumenti di recupero del credito garantiti al creditore privato, tale prevalenza deve restare fuori dalla porta del processo. Varcata la porta della giurisdizione, l'ordinamento deve garantire alle parti di poter "giocare ad armi pari", offrendo strumenti di difesa adeguati, se del caso, anche a ribilanciare lo squilibrio – legittimo – nella disciplina sostanziale del rapporto.

Il rispetto del principio costituzionale della parità delle parti nell'ambito della giurisdizione potrebbe in quest'ottica rendere "inoperante", una volta giunti alla sede processuale, il criterio della comparazione tra "diritti e interessi in gioco", il quale, per conseguenza, non sarebbe parametro idoneo a valutare la diversità di tutele accordate.

Esclusa la rilevanza degli interessi in gioco nell'ambito processuale, resta da indagare se vi sia una effettiva diversità di posizioni giuridiche soggettive tale da legittimare la differenziazione di tutela nel processo tributario rispetto a quanto avviene negli altri rami dell'ordinamento.

Tanto che si propenda per la qualificazione dell'oggetto del giudizio tributario sotto la categoria dei diritti soggettivi, quanto che invece si propenda per la categoria degli interessi legittimi, la differenziazione di tutela pare ingiustificata.

Abbracciando la prima delle qualificazioni prospettate, e concludendo quindi che oggetto del processo tributario siano diritti soggettivi, iscrivibili nello schema diritto-obbligo, si deve rilevare che, ove non esistesse la giurisdizione del giudice speciale, questi sarebbero senz'altro di spettanza del giudice ordinario. Da ciò discenderebbe quindi la manifesta arbitrarietà della differenziazione degli strumenti di tutela per rapporti giuridici analoghi, sol perché affidati alla giurisdizione del giudice speciale.

24. Corte cost.: 18 maggio 1972, n. 80; 28 giugno 1985, n. 191; 18 maggio 1989, n. 251; 19 marzo 1996, n. 82; 10 marzo 2006, n. 101; 6 luglio 1972, n. 125; 12 novembre 1974, n. 255; 18 giugno 1979, n. 49.

Accogliendo invece la qualificazione delle posizioni soggettive nel processo tributario in termini di interessi legittimi, solo apparentemente tale opzione interpretativa potrebbe condurre ad affermare come ragionevole la differenziazione degli strumenti di tutela cautelare.

Infatti, guardando all'evoluzione che ha caratterizzato il processo amministrativo, sembra potersi inferire come, oggi, le garanzie processuali offerte dall'ordinamento ai portatori di interessi legittimi non sia affatto diverse e deteriori rispetto a chi sia titolare di una posizione di diritto soggettivo e che, a prescindere della situazione giuridica di cui si domandi la tutela, non può negarsi che al ricorrente sia accordata una protezione piena²⁵.

In definitiva, prescindendo dall'adesione all'una o all'altra delle teorie relative all'oggetto del processo tributario, non sembrerebbe "reggere" la giustificazione di una differente protezione in sede di esecuzione.

Con la legge delega, il legislatore sembra finalmente essersi avveduto di tale vuoto di tutela, aprendo una breccia, con l'art. 19, lett. c, alla tutela in sede di esecuzione, seppur limitata alla sola ipotesi di omessa notifica dell'atto presupposto.

In questa parte la delega non ha ancora trovato attuazione, per la verosimile ragione che, incidendo sull'art. 57 dPR n. 602/1973 in materia di riscossione, e non sul d.lgs n. 546/1992 sul processo tributario, la novella verrà adottata nell'emanando decreto di riforma della riscossione, ma i principi riformatori dettati paiono rispondere solo in parte all'esigenza di pienezza di tutela del contribuente esecutato²⁶.

3.2. La tutela cautelare

Il secondo dei banchi di prova della pienezza della tutela giurisdizionale nel processo tributario è rappresentato dalla tutela cautelare.

Tale istituto è quello che, nel corso degli ultimi trent'anni, è stato più innovato nell'ambito del processo tributario.

Sino all'inizio degli anni novanta non era previsto alcuno strumento cautelare nel processo tributario. Anche dopo la riforma tributaria adottata col dPR 26 ottobre 1972, n. 636, il legislatore non introdusse alcuna disposizione volta a disciplinare la sospensione della riscossione da parte delle commissioni tributarie.

Ciò nonostante parte della giurisprudenza²⁷, sorretta dalla dottrina²⁸, aveva provato a supplire al vuoto normativo affermando che l'inesistenza, nella normativa allora vigente, di preclusioni a un intervento cautelare da parte dei nuovi giudici tributari consentisse l'introduzione analogica della disciplina della cautela anche nel processo tributario.

Lo slancio verso l'introduzione in via analogica di una tutela cautelare non prevista dal diritto positivo venne però stroncato, dapprima dalla Corte di cassazione²⁹ e, in seguito, dalla Corte costituzionale³⁰.

In particolare, le sezioni unite, criticate dalla dottrina³¹, negarono qualsiasi potere cautelare in materia tributaria, sia per le commissioni che per il giudice ordinario.

La Corte argomentò la decisione sul presupposto che le norme costituzionali avrebbero garantito l'accesso alla giurisdizione, ma non determinato in

25. A. Pajno, *Il Codice del processo amministrativo ed il superamento del sistema della giustizia amministrativa. Una introduzione al Libro I*, in *Dir. proc. amm.*, n. 1/2011, p. 100; G. Costantino, *Note a prima lettura sul codice del processo amministrativo*. Appio Claudio e l'apprendista stregone, in *Foro it.*, 2010, V, c. 237.

26. Scelta già criticata in dottrina: C. Glendi, *Sulla riforma fiscale incombe il "pasticciaccio brutto" delle opposizioni esecutive ai giudici tributari*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2023, p. 1825.

27. Comm. trib. primo grado di Milano, 16 settembre 1977, e di Genova, 2 novembre 1977, in *Dir. prat. trib.*, 1977, pp. 923 ss.

28. C. Glendi, *Sulla sospensione cautelare nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1977, p. 919, nota a Comm. trib. primo grado di Milano, 7 febbraio 1977; A.E. Granelli, *Ancora sulla sospensione in corso di causa dell'azione esecutiva tributaria*, in *Boll. trib.*, 1978, p. 729; C. Magnani, *La tutela giurisdizionale contro i provvedimenti sanzionatori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1978, p. 1460; F. Tesauero, *Sul potere di sospensione cautelare delle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1978, p. 1177; *Id.*, *Ancora sul potere di sospensione cautelare delle commissioni tributarie*, *ivi*, 1979, p. 613; *Id.*, *Ancora in tema di sospensione della riscossione da parte delle commissioni tributarie*, in *Giur. it.*, 1980, III, p. 9.

29. Cass, sez. unite, 5 marzo 1980, nn. 1471, 1472, 1473, rispettivamente in: *Riv. dir. fin.*, 1980, II, p. 101; *Dir. prat. trib.*, 1980, II, p. 432, con nota di C. Glendi, *Ancora sulla sospensione cautelare nel processo tributario*; *Giust. civ.*, 1980, I, p. 764. Conformi anche Cass., sez. unite, 20 ottobre 1983, n. 6151, in *Rass. trib.*, 1984, I, p. 226, con nota di C. Consolo, *Tutela cautelare ed imposizione indiretta: potere inibitorio (almeno) dell'intendente di Finanza?*.

30. Corte cost.: 1° aprile 1982, n. 63; 11 marzo 1991, n. 112.

31. V. Uckmar, *La rinascita del «solve et repete»*, e G. Falsitta, *Riscossione coattiva dei tributi e garanzia del cittadino*, entrambi in F. Moschetti (a cura di), *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, CEDAM, Padova, 1984, rispettivamente pp. 81 ss. e 92 ss.; C. Consolo, *Lineamenti per l'elaborazione (specie de iure condendo) di un'inibitoria giurisdizionale in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1983, p. 710.

maniera assoluta i poteri dei giudici o la tipologia dei loro provvedimenti. Sarebbe sussistita, pertanto, la possibilità per il legislatore di prevedere procedure differenziate in ragione delle differenti peculiarità delle singole situazioni sostanziali in considerazione.

Con medesimi argomenti la Consulta esclude che la potestà cautelare costituisse una componente essenziale della tutela giurisdizionale ex art. 24 Cost., affermando pertanto che la scelta sulla sua previsione e disciplina fosse demandata alla legislazione ordinaria. “Effettività della tutela giurisdizionale”, argomentava la Corte, non significa che necessariamente debba essere consentito di anticipare le conseguenze di una pronuncia solo eventualmente favorevole, ma vuol dire che la pretesa fatta valere in giudizio, se fondata, debba poter trovare concreta soddisfazione, il che sarebbe assicurato mediante la successiva reintegrazione.

Tale interpretazione evidenziava l'assoluto sbilanciamento dell'interesse fiscale rispetto all'interesse cautelare del contribuente, obliterando tutte quelle situazioni in cui il ristoro delle imposte illegittimamente riscosse non fosse sufficiente a sanare il danno generato dalla riscossione nelle more del giudizio.

La netta chiusura rispetto alla possibilità di ottenere tutela cautelare da parte del giudice tributario indusse a spostare ancora lo sguardo verso la possibilità di rivolgersi al giudice ordinario.

Una giurisprudenza innovativa³² riconobbe l'esistenza dei presupposti per l'applicazione della normativa di cui all'art. 700 cpc, al fine di ottenere dal giudice ordinario, nell'imminenza di un danno grave e irreparabile, la sospensione cautelare dell'efficacia esecutiva di un ruolo esattoriale. Sotto quel prisma, il riconoscimento di una competenza generalizzata del giudice ordinario in materia cautelare trovava giustificazione in quell'orientamento dottrinale che aveva riconosciuto in essa un diritto soggettivo autonomo rispetto a quello fatto valere nel giudizio di merito, un'autonoma azione o pretesa, disgiunta da quella

principale e, come tale, scindibile appunto dal giudizio di merito.

Questa tendenza, pur animata dal pregevole intento di sopperire a quella che pareva già allora essere una lacuna del nostro ordinamento, si scontrava, però, tanto con il principio di strumentalità di ogni misura cautelare rispetto al giudizio di merito, quanto con la carenza di giurisdizione del giudice ordinario rispetto a quello speciale³³.

Esclusa la possibilità di ottenere tutela cautelare dal giudice tributario e dal giudice ordinario, non residuava che la possibilità di tentare di agire in via amministrativa, chiedendo la sospensione dell'atto impositivo all'intendente di finanza e, semmai, di adire il giudice amministrativo avverso l'eventuale provvedimento declinatorio dell'intendente. Si trattava di una possibilità assai poco pregnante, atteso che l'eventuale provvedimento favorevole del giudice amministrativo non conduceva ad alcun effetto pratico rispetto all'atto impositivo, che avrebbe continuato a spiegare i propri effetti. La sola conseguenza della pronuncia di accoglimento del giudice amministrativo sarebbe stata il ricostituirsi dell'obbligo dell'intendente di pronunciarsi sulla richiesta di sospensione amministrativa osservando le censure poste dalla pronuncia giurisdizionale. Era evidente come tale possibilità non offrisse adeguata tutela e, pertanto, a partire dagli anni ottanta del secolo scorso, alcune pronunce del giudice amministrativo³⁴ iniziarono ad ammettere, ai sensi dell'art. 24 l. n. 1034/1971, la sospensione del provvedimento impositivo e, conseguentemente, della riscossione.

Ciò nonostante, un ostacolo all'esercizio della tutela cautelare da parte del giudice amministrativo era ancora rappresentato dal rapporto tra cautela e merito. Il sindacato del giudice amministrativo sui provvedimenti dell'intendente era esercitato da un giudice che non era il giudice del merito. La delibazione del *fumus* dell'istanza cautelare da parte del giudice amministrativo era destinata ad arrestarsi

32. Pret. Prato, 5 aprile 1982, in *Boll. trib.*, 1982, p. 1581, con nota di F. Maffezzoni, *Si ripropone la questione della tutela cautelare nel giudizio tributario*; Pret. Scalea, 19 aprile 1984, in *Dir. prat. trib.*, 1985, II, p. 1084, con nota di C. Glendi, *Nuove esperienze giurisprudenziali sulla tutela cautelare in materia tributaria*; Pret. di Castellamare del Golfo, 3 luglio 1987, in *Rass. trib.*, 1988, II, p. 501, con nota di C. Consolo.

33. Sul legame fra il potere cautelare e la giurisdizione di merito, Cass. civ., 1° ottobre 1980, n. 5336, in *Foro it.*, 1980, I, c. 2391; Cass. civ., 16 marzo 1981, n. 1484, *ivi*, I, c. 985.

34. Tar Veneto, 31 agosto 1985, n. 786, in *Rass. trib.*, 1986, II, p. 168, con nota di C. Consolo, *Recenti prese di posizione in tema di tutela cautelare del contribuente*; Tar Napoli, sez. I, 16 gennaio 1985, n. 53, in *Sospensive*, 1986, p. 111; Tar Lazio, sez. II, 2 luglio 1985, n. 510, in *Dir. prat. trib.*, 1985, II, p. 1103, con nota di C. Glendi, *Nuove esperienze giurisprudenziali sulla tutela cautelare*; Tar Lombardia, 16 ottobre 1985, n. 470, in *Rass. trib.*, 1986, II, p. 171; Tar Lombardia, sez. I, 29 gennaio 1986, n. 66, in *Foro it.*, 1986, II, c. 291, con nota di G. Albenzio; Tar Emilia-Romagna, 20 febbraio 1986, n. 101, in *Sospensive*, n. 3/1986; Tar Lombardia, sez. I, 23 settembre 1987, in *Boll. trib.*, n. 22/1987, p. 1735, con nota redazionale; Cons. Stato, sez. IV, 20 dicembre 1985, n. 620, in *Rass. trib.*, 1986, II, pp. 479 ss., con nota di G. Tinelli, *Brevi note sulla competenza del giudice amministrativo in materia di sospensione della riscossione dei tributi diretti iscritti a ruolo*; Cons. giust. amm. Sicilia, 20 novembre 1986, n. 169, in *Foro amm.*, 1986, pp. 2772 ss., con nota di G. Serio, *La tutela cautelare nella riscossione dei tributi*.

alla regolarità formale del provvedimento intenzionale e non estendersi all'esame dell'effettiva doverosità dell'imposta pretesa, essendo quest'ultima materia rimessa alla giurisdizione esclusiva del giudice tributario³⁵. L'oggetto del giudizio innanzi al giudice amministrativo era limitato quindi alla correttezza dell'*iter* logico-giuridico risultante dalla motivazione dell'intendente, alla regolarità formale dello stesso, precludendo al giudice amministrativo, ove il provvedimento apparisse congruamente motivato, una delibazione nel merito della debenza del tributo³⁶.

In questo quadro, la dottrina³⁷ affermava come l'attribuzione del potere cautelare costituisse il corollario per il definitivo riconoscimento della giurisdizionalità delle commissioni, che altrimenti non avrebbero potuto essere qualificate come organi giurisdizionali in senso stretto, a causa della mancanza di un elemento essenziale per assicurare la tutela effettiva del contribuente. Veniva inoltre rilevato come la stratificazione dei diversi orientamenti giurisprudenziali avesse condotto a un riconoscimento della tutela cautelare in materia tributaria "a macchia di leopardo"³⁸, affidando le sorti del contribuente alla precaria fortuna di ricadere o meno nell'ambito territoriale di competenza di un giudice, ordinario o amministrativo, convinto di essere titolare del potere cautelare in campo tributario.

Era evidente come fosse necessario un intervento normativo per ovviare a siffatta situazione e, nel quadro di un complessivo riordino del processo tributario, il legislatore del 1991 provvedeva a dettare i criteri per la riforma del contenzioso e imponeva al legislatore delegato la previsione di un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, disposta mediante provvedi-

mento motivato, con efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado³⁹. Si muoveva così un primo passo verso il superamento di un assetto tutto sbilanciato a favore dell'interesse fiscale, riconoscendo uno spazio alla tutela cautelare nel processo tributario, seppur limitato al primo grado.

Il legislatore delegato disciplinava così, per la prima volta, il procedimento cautelare innanzi alle commissioni tributarie provinciali⁴⁰. La stessa legge di riforma del processo tributario prevedeva poi, in materia di impugnazioni, l'applicabilità, per quanto non previsto dalla legge speciale, delle norme sulle impugnazioni dettate dal codice di procedura civile, con esclusione della norma in forza della quale la sentenza impugnata non è sospesa dell'impugnazione, salvi i casi di sospensione disposti dal giudice e separatamente disciplinati per le singole impugnazioni⁴¹.

Con detta disposizione il legislatore delegato escludeva quindi ogni ipotesi di tutela cautelare oltre il primo grado del giudizio tributario e, d'altra parte, chiara era stata l'indicazione della legge delega in tal senso. Su tale aspetto si concentrarono le prime critiche della dottrina⁴², sottolineando come la limitazione al solo primo grado precludesse una compiuta tutela cautelare.

Davanti alle prime ordinanze di rimessione delle disposizioni che precludevano l'accesso alla tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio, la Consulta rigettava però ogni censura di costituzionalità. Mutando, seppur di poco, l'orientamento esposto un decennio prima, la Corte affermava in questa occasione che la tutela cautelare è sì corollario dell'art. 24 Cost., ma che, come tale, riguarda la fase precedente all'emanazione di una pronuncia mentre, a seguito del provvedimento giurisdizionale, eventuali ulteriori

35. In tal senso C. Glendi, *La tutela cautelare in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, p. 1161.

36. A. Colli Vignarelli, *Orientamenti giurisprudenziali vecchi e nuovi in materia di tutela cautelare tributaria*, in *Rass. trib.*, 1988, II, p. 708, metteva in risalto il paradosso rappresentato dal fatto che un ricorso tributario manifestamente infondato potesse trovare tutela cautelare innanzi al giudice amministrativo sol perché il provvedimento dell'intendente di finanza fosse sorretto da una motivazione incongrua e, al contrario, un ricorso manifestamente fondato non potesse trovare pari tutela cautelare perché il provvedimento dell'intendente di finanza appariva motivato in modo attento e immune da censure.

37. C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, CEDAM, Padova, 1984, p. 834, affermava che le commissioni tributarie non avrebbero potuto considerarsi giudici fino a quando fosse stato negato loro il potere cautelare, inteso come connotato essenziale dell'effettività della giurisdizione.

38. C. Glendi, *Nuove esperienze*, op. cit., p. 1084; immagine ripresa da C. Consolo, *La sospensione della riscossione fiscale. Sguardo retrospettivo ed analisi critica del progetto di legge approvato dal Senato*, in *Fisco*, n. 37/1989, pp. 5755 ss.

39. Art. 30, comma 1, lett. h, legge delega n. 413/1991.

40. Art. 47, d.lgs 31 dicembre 1992, n. 546.

41. L'art. 49 d.lgs 31 dicembre 1992, n. 546 afferma che: «Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l'art. 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto»; per completezza, si cita anche l'art. 337, comma 1, cpc: «L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401 e 407».

42. C. Glendi, *La tutela cautelare deve trovare spazio anche nel giudizio di appello*, in *Corr. trib.*, n. 36/2005, p. 2864.

strumenti di tutela cautelare sono rimessi alla discrezionalità del legislatore⁴³.

Dopo un decennio dalle prime pronunce, la Corte costituzionale, pur perseverando nella declaratoria di inammissibilità della questione di costituzionalità della norma censurata, con una storica sentenza⁴⁴ esponeva, attraverso un complesso ragionamento ermeneutico, un'interpretazione costituzionalmente orientata che conduceva ad ammettere la tutela cautelare processual-civilistica oltre il primo grado di giudizio.

La Corte affermava che il divieto di applicabilità della regola in forza della quale l'impugnazione non sospende l'esecutività della sentenza, non comporti necessariamente un divieto di applicabilità delle eccezioni alla medesima regola, ovvero la possibilità del giudice dell'impugnazione di sospendere l'efficacia della sentenza gravata, aprendo così la via a una tutela cautelare anche oltre il primo grado di giudizio attraverso l'applicazione delle norme processual-civilistiche.

A tale primo arresto seguirono altre pronunce della Corte costituzionale⁴⁵ e della Cassazione⁴⁶, tutte nel senso dell'applicabilità delle regole del processo civile in materia di sospensione giudiziale della sentenza impugnata.

La pronuncia della Corte veniva però criticata dalla dottrina⁴⁷, che sottolineava come la stessa, pur animata dal lodevole intento di estendere la tutela cautelare oltre i limiti legislativamente previsti, scontasse l'errore logico di non considerare che nel giudizio tributario il titolo per l'esecuzione non è mai la sentenza del giudice, ma è e resta sempre l'atto impugnato e che, pertanto, resta di difficile adattamento lo schema concettuale offerto dal codice di procedura civile.

Il legislatore, preso atto del quadro venutosi a creare a seguito delle pronunce costituzionali e di legittimità, nel 2014 interveniva con una nuova legge

delega per la revisione del contenzioso tributario, con la quale si prevedeva, tra l'altro, la delega a uniformare e generalizzare la tutela cautelare nei diversi gradi del processo tributario⁴⁸. Il legislatore delegato provvedeva quindi, nel 2015, a riscrivere le norme sul processo tributario introducendo una generalizzata tutela cautelare e disciplinando espressamente la stessa per ogni grado del giudizio⁴⁹.

All'esito della riforma del 2015, residuavano quindi due temi aperti in materia cautelare: l'assenza di uno strumento cautelare atipico, l'assenza di tutela cautelare *ante causam* e la non impugnabilità dell'ordinanza cautelare.

Per quanto attiene quest'ultimo profilo, oggi oggetto della riforma, la non impugnabilità risultava essere un *unicum* del processo tributario rispetto a quello civile e amministrativo e, pertanto, induceva all'interrogativo sulla conformità ai principi costituzionali l'assenza di un doppio grado cautelare o, più correttamente, di un vaglio rispetto ai provvedimenti cautelari adottati.

La giurisprudenza della Consulta afferma il costante principio della «non necessaria previsione di un doppio grado di merito per la realizzazione del diritto di difesa»⁵⁰. L'affermazione, pur se formulata in termini generali, pare suscettiva di essere agevolmente estesa alle misure cautelari.

Con specifico riferimento alla materia cautelare e allo strumento del reclamo civilistico, la Corte ha affermato⁵¹: che esso si concreta in una *revisio prioris instantiae*, che consente, da parte di un giudice diverso, il controllo sugli *errores in procedendo* e *in iudicando* eventualmente commessi dal giudice della cautela; che tra i rimedi del reclamo cautelare e della riproposizione dell'istanza cautelare non vi è rapporto di equivalenza in termini di garanzia, posto che sul reclamo è chiamato a decidere un giudice diverso da quello che ha pronunciato il provvedimento impugnato, mentre la riproposizione dell'istanza si rivolge

43. Corte cost.: 31 maggio 2000, n. 165; 19 giugno 2000, n. 217.

44. Corte cost., 17 giugno 2010, n. 217.

45. Corte cost.: 24 giugno 2012, n. 109; 15 novembre 2012, n. 254.

46. Cass. civ., sez. trib., 24 febbraio 2012, n. 2845.

47. C. Glendi, *Nuovi orizzonti per la tutela cautelare del contribuente durante il giudizio contro la decisione del giudice tributario di secondo grado in cassazione (e non solo)*, in *Diritto e fiscalità dell'assicurazione*, n. 3/2013, p. 261.

48. Art. 10 l. 11 marzo 2014, n. 23.

49. Art. 9 d.lgs 24 settembre 2015, n. 156.

50. Corte cost., 16 maggio 2008, n. 144, in *Foro it.*, 2009, 10, I, c. 2634; in *Guida al dir.*, n. 22/2008, p. 30, con nota di Sacchetti; in *Riv. it. dir. lav.*, n. 4/2008, p. 778, con nota di Corsini; in *Giust. civ.*, n. 7-8/2008, p. 1599; Corte cost., 20 novembre 1995, n. 487, in *Giur. it.*, 1996, I, p. 457; in *Giust. pen.*, 1996, I, p. 33; in *Cass. pen.*, 1996, p. 1063; in *Dir. pen. proc.*, 1996, p. 32; Corte cost., n. 110/1963.

51. Corte cost., 20 giugno 1994, n. 253.

al medesimo giudice che ha già respinto la richiesta di misura cautelare; che i rimedi della reclamabilità e della riproponibilità (nei limiti sopra esposti) dell'istanza cautelare operano su piani diversi, non sovrapponibili ma complementari, sì che la disponibilità del secondo non esclude la necessità di riconoscere la funzione di riequilibrio dei poteri delle parti che opera il primo.

Il reclamo, per la Corte, attribuisce maggiori garanzie rispetto alla mera possibilità di riproporre l'istanza, e non è rimedio a questa "sovrapponibile", ma "complementare". Inoltre, la riproponibilità dell'istanza non esclude la necessità di riconoscere la funzione di riequilibrio dei poteri delle parti, riequilibrio operato dal reclamo.

Si potrebbe far derivare dalle parole della Corte l'affermazione del principio per il quale la mancanza dello strumento del reclamo non è compensabile con la previsione della riproponibilità dell'istanza cautelare.

Il che equivarrebbe, forse, ad affermare la necessità della previsione – anche – dello strumento del reclamo quando sia solo prevista la possibilità di riproporre l'istanza cautelare. Il principio così derivato sarebbe utilmente trasponibile al processo tributario, dove appunto è prevista la possibilità di chiedere la revoca o modifica della misura cautelare, la riproponibilità dell'istanza, ma è posto divieto di impugnazione avverso il provvedimento cautelare. L'operazione parrebbe, tuttavia, una forzatura.

Invero, la Consulta non sembra affermare affatto la necessità del reclamo *tout court*, ma piuttosto la sua necessità nella misura in cui occorra ad operare un riequilibrio dei poteri delle parti che, nel processo civile, si deve ritenere imposto dalla posizione di parità tra le parti medesime.

La posizione di parità tra le parti del processo imporrebbe dunque di garantire, ex artt. 3 e 24 Cost., un equilibrio tra i poteri processuali riconosciuti alle stesse.

Il principio della necessaria corrispondenza tra condizione paritaria delle parti in giudizio e uguaglianza dei poteri processuali a queste accordate potrebbe non operare, dunque, quando una delle due parti non sia già in condizione di parità con l'altra: in tal caso, sarebbe giustificata una disciplina differenziata quanto all'attribuzione dei mezzi processuali esperibili dalle parti – pare di intendere – nel rispetto di un criterio di ragionevolezza.

Occorre domandarsi se tale principio possa riportarsi anche al processo tributario.

In questo quadro, pare non trovare agevole giustificazione l'attribuzione all'amministrazione finanziaria o all'agente della riscossione di una posizione di privilegio, in sede processuale, sul richiamo all'ossequio di un preteso principio dell'interesse fiscale alla riscossione delle imposte⁵², che non potrebbe affatto essere considerato prevalente rispetto all'interesse del contribuente anche in sede contenziosa.

Con specifico riferimento alla reclamabilità dell'ordinanza cautelare nel processo tributario, l'operatività del principio della parità delle parti dovrebbe condurre ad affermare la necessità della previsione dello strumento del reclamo dell'ordinanza cautelare pronunciata ai sensi dell'art. 47 d.lgs n. 546/1992.

Andrebbe, cioè, riconosciuto al contribuente il rimedio del reclamo avverso l'ordinanza cautelare che rigetti l'istanza di sospensiva, consentendo di riequilibrare la posizione delle parti in giudizio non già sotto il profilo dello strumentario cautelare, ma sotto lo specifico profilo della disparità in punto di riscossione parziale dell'imposta in via amministrativa. La disparità di partenza si constata infatti nella disciplina della riscossione del tributo sin dalla fase amministrativa e la conseguente necessità di ristabilire la parità delle parti all'interno del giudizio ove le garanzie per il contribuente siano costituite da un doppio grado cautelare.

La legge delega interviene accogliendo l'esigenza di uno strumento di gravame avverso l'ordinanza cautelare e indica al legislatore delegato, con l'art. 19, lett. g, di prevedere l'impugnabilità dell'ordinanza che accoglie o respinge l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato.

Il legislatore delegato ha così provveduto a riformare il quarto comma dell'art. 47 d.lgs n. 546/1992, prevedendo l'impugnabilità dell'ordinanza cautelare, seppur limitatamente al primo grado. Parrebbe quindi che, in questa previsione, il legislatore abbia guardato al processo civile e alla non reclamabilità delle ordinanze ex artt. 283 e 373 cpc⁵³.

Introdotta oggi la reclamabilità delle ordinanze cautelari in primo grado, residua lo spazio di indagine circa l'assenza nel processo tributario di uno strumento cautelare atipico e *ante causam*.

Guardando cosa è accaduto in altri rami dell'ordinamento, si può facilmente constatare come il processo amministrativo abbia abbracciato i prin-

52. S. Colella, *Tutela del contribuente e riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2010, p. 894.

53. Non reclamabilità pur criticata in dottrina: vds. B. Capponi, *L'art. 373 c.p.c. sul riflesso dell'art. 283 c.p.c.*, in *Judicium*, 11 ottobre 2023.

cipi processual-civilistici circa l'atipicità del provvedimento cautelare e l'esperibilità della domanda cautelare *ante causam*. L'art. 61 cpa, ha introdotto nel processo amministrativo una previsione "analoga" a quella contenuta nell'art. 700 cpc, consentendo oggi di domandare una misura cautelare anche atipica prima della proposizione del ricorso, sussistendo le condizioni stabilite dalla norma.

La portata del menzionato art. 61 pare oltrepassare i limiti del processo amministrativo per assurgere a un ruolo sistematico, avendo per la prima volta offerto una protezione cautelare atipica e *ante causam* generalizzata ai portatori di interessi legittimi, prima assente nell'ordinamento, superando la dottrina tradizionale secondo la quale era esclusa dalla portata dell'art. 700 cpc la tutela di posizioni giuridiche soggettive diverse dai diritti⁵⁴.

L'introduzione dell'art. 61 cpa consente quindi di affermare che la tutela cautelare atipica e *ante causam* è accordata anche ai portatori di interessi legittimi, nel processo amministrativo, a prescindere dall'azione in concreto esperita. Sempre sotto il profilo sistematico, ulteriore portato dell'art. 61 è l'affermazione di una tutela cautelare *ante causam* rispetto a giudizi a carattere costitutivo e di accertamento.

Dal complessivo quadro disegnato dal legislatore per il processo amministrativo con il codice, pare di potere derivare che in quel giudizio, a prescindere dalla situazione giuridica di cui si domandi tutela, che sia diritto soggettivo o interesse legittimo, e dalla qualificazione dell'azione esperita come di accertamento o costitutiva, al ricorrente sia accordata una protezione cautelare "piena", comprensiva di misure atipiche e d'urgenza *ante causam*.

Ciò posto, l'interrogativo si sposta sulla rilevanza delle osservazioni svolte con riferimento al processo amministrativo rispetto a quello tributario, ovvero a verificare se la asserita portata sistematica dell'art. 61 cpa possa in qualche modo rilevare ai fini dell'indagine sul procedimento cautelare tributario.

In primo luogo, l'assenza di una tutela cautelare atipica e *ante causam* in campo tributario non potrebbe più trovare valide giustificazioni nel fatto che non sarebbe ammessa, più in generale, nel nostro ordinamento siffatta protezione quando si domandi la tutela di interessi legittimi, oppure quando sia da

introdurre un giudizio costitutivo o di accertamento.

In altri termini, che si intenda aderire alla costruzione teorica del processo tributario come giudizio di annullamento per la protezione di situazioni giuridiche di interesse legittimo oppure a quella che lo concepisce come giudizio di accertamento di situazioni di diritto soggettivo, non sembra in ogni caso possibile escludere la possibilità di forme di tutela cautelare atipica e *ante causam*.

Inoltre, è opportuno notare come l'introduzione, nel processo amministrativo, della tutela cautelare *ante causam* e la conferma della possibilità di ricorrere a misure a contenuto atipico appaiano come "espressione" e diretta conseguenza dei principi della effettività e del giusto processo che hanno modellato la novella⁵⁵.

Pare, dunque, possa dirsi che la previsione di una forma di protezione cautelare atipica e *ante causam* nel processo amministrativo risponda all'esigenza, preannunciata nell'*incipit* del codice, di garantire un processo giusto, in condizioni di parità, e la possibilità di conseguire per il ricorrente una tutela piena ed effettiva, in attuazione dell'art. 111, comma 2 della Costituzione⁵⁶.

Se ne potrebbe inferire che, derivando da principi costituzionali in materia di processo, la medesima ampiezza della protezione cautelare sia da assicurare in ogni modello processuale e, dunque, anche nel processo tributario.

Argomentando *a contrario*, si finirebbe costretti a dover affermare che per il solo processo tributario non operino i principi del giusto processo, della parità delle parti e della effettività della tutela giurisdizionale che si riconosce invece operare nei modelli processuali civile e amministrativo.

È evidente come un esito di questo tipo sia irricevibile, e come un trattamento "differenziato" per il solo modello tributario possa dirsi conforme a Costituzione soltanto nella misura in cui tale differenziazione non appaia manifestamente irragionevole o palesemente arbitraria. La ragionevolezza della differenziazione dei modelli processuali potrebbe trovare giustificazione esclusivamente nella necessità di proteggere un interesse costituzionalmente rilevante, tale da degradare i principi della parità delle parti, del giusto processo e della effettività della tutela.

54. G. Verde, *Diritto processuale civile – IV. Procedimenti speciali*, Zanichelli, Bologna, 2010, pp. 81 ss.

55. L'art. 1 cpa, rubricato «Effettività», dispone: «La giurisdizione amministrativa assicura una tutela piena ed effettiva secondo i principi della Costituzione e del diritto europeo»; l'art. 2 cpa, rubricato «Giusto processo», stabilisce, al comma primo, che «Il processo amministrativo attua i principi della parità delle parti, del contraddittorio e del giusto processo previsto dall'articolo 111, primo comma, della Costituzione».

56. M.A. Sandulli, *La fase cautelare*, in *Dir. proc. amm.*, n. 4/2010, p. 1130.

A parere di chi scrive, l'interesse pubblico a una stabile riscossione delle imposte, seppur costituzionalmente rilevante, come visto in precedenza, non può espandersi al punto da soffocare l'interesse del contribuente a una parità delle armi non meramente formale, ma sostanziale ed effettiva, nell'ambito del processo.

Non si rinvengono, in sostanza, ragioni idonee a giustificare l'assenza di una forma di tutela cautelare atipica e *ante causam* nel processo tributario; anzi, al contrario, il raffronto con gli altri modelli processuali del nostro ordinamento rende manifesto come il riconoscimento delle predette forme di protezione cautelare discenda e trovi radice costituzionale nei principi del giusto processo, della parità delle parti e dell'effettività della tutela giurisdizionale affermati dall'art. 111, comma 2, Costituzione.

4. Conclusioni

La delega e il successivo decreto legislativo scontano un peccato originale: quello di trattare la materia del processo tributario ancora come meramente contenziosa e non giurisdizionale. Gli interventi predisposti, senza mai fare espresso richiamo ai principi costituzionali del giusto processo per la riforma degli istituti processuali, anche nella parte in cui mirano ad ampliare le garanzie, appaiono scoordinati e ancora distanti dagli *standard* di tutela di un modello che possa dirsi di "giusto processo tributario", così che, almeno per quanto riguarda il processo, la grande riforma con forza invocata dalla dottrina⁵⁷ e annunciata con enfasi dal legislatore non pare essersi compiuta.

57. Per una ricognizione analitica della questione, vds. C. Glendi (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, CEDAM (Wolters Kluwer), Milano, 2021.

Le novità normative in tema di prova nel nuovo processo tributario

di Carmela Perago

La riforma modifica la disciplina delle prove nel processo tributario e supera il vecchio divieto di prova testimoniale.

1. Premessa: le prove nell'accertamento e nel processo / 2. Il principio dispositivo / 3. La novità normativa: il superamento del divieto di prova testimoniale / 4. La testimonianza scritta nel processo tributario: una prova residuale / 5. Le modalità di assunzione / 6. Le prove in appello

1. Premessa: le prove nell'accertamento e nel processo

La materia della prova nel settore tributario risulta condizionata dalla particolare struttura del rapporto sottostante, caratterizzato, da un lato, dalla conoscibilità diretta del presupposto di fatto solo da parte del contribuente – che è il soggetto interessato a limitare il prelievo fiscale – e, dall'altro, dall'interesse erariale a una più semplice dimostrazione della quantità di tale presupposto di fatto. Tale condizionamento comporta, pertanto, una riduzione dei diritti riconosciuti nell'ambito civilistico a qualsiasi debitore di una prestazione pecuniaria.

Una riflessione che abbia ad oggetto il regime dei mezzi probatori nel contenzioso tributario deve necessariamente partire dall'esame dei rapporti tra procedimento di accertamento e processo tributario e, cioè, dei rapporti tra motivazione e prova. Sarebbe logico che l'amministrazione finanziaria, una volta conclusa l'istruttoria amministrativa, trasmetta le relative risultanze probatorie nell'avviso di accertamento. La richiesta erariale non potrebbe giustificarsi *a posteriori*: è l'acquisizione e la valutazione delle prove raccolte che costituisce la premessa di tale pretesa e dell'atto impositivo. La Cassazione, però, già in pas-

sato ha affermato che l'omessa indicazione da parte dell'ufficio che ha emesso l'avviso di accertamento delle prove non importa la nullità dell'atto impositivo: ciò in quanto l'onere di allegazione incombe in capo all'amministrazione, ma solo nel giudizio promosso dal contribuente. Di conseguenza, le prove idonee a sostenere l'avviso di accertamento non dovrebbero essere ivi menzionate e comunicate.

È sufficiente, quindi, ai fini della corretta motivazione dell'atto, che l'ente erariale dia atto degli elementi di fatto e di diritto sui quali si fonda la pretesa impositiva, giacché in sede processuale sarà fornita la dimostrazione (*rectius*: la prova provata) dell'esistenza dei fatti oggetto di contestazione.

Indirettamente, ciò conferma che il processo tributario deve essere basato sulle prove raccolte dalle parti e da queste addotte a base del procedimento processuale; i poteri del giudice tributario sono residuali ed eccezionali e, affinché tali poteri possano essere esercitati, è necessario che l'amministrazione finanziaria abbia adempiuto i propri compiti istruttori prima di emettere l'atto. Il mancato esercizio di questi comporterà la nullità dell'atto impositivo per difetto di motivazione, né il giudice tributario potrà proseguire nella verifica della sussistenza del rapporto d'imposta e procedere a un'autonoma istruttoria,

in quanto tale comportamento sarebbe sostitutivo delle precipe spettanze dell'a.f.¹.

Questo è ancora più evidente se consideriamo che gli atti impugnabili ai sensi dell'art. 19 d.lgs n. 546/1992 sono atti amministrativi e, in quanto tali, devono avere tutti i requisiti previsti dalla legge ed essere emessi secondo la procedura per essi prevista.

2. Il principio dispositivo

Da quanto detto precedentemente emerge che il processo tributario ha natura dispositiva. Il giudice non può, quindi, conoscere fatti al di fuori di quelli adottati dalle parti e, anzi, i fatti rilevanti su cui dovrebbe basarsi il suo giudizio sono solo quelli adottati dall'a.f. quale fondamento dell'atto successivamente impugnato, e non altri.

Nel processo tributario la prova forma la base per l'accertamento giurisdizionale dei fatti sottostanti alla controversia devoluta al giudice tributario, condizionando quindi la decisione sulla disciplina normativa della situazione controversa.

Le recentissime modifiche intervenute confermano il principio del libero convincimento del giudice, che potrà fondare la propria decisione sul materiale probatorio offerto dalle parti oppure raccolto nell'esercizio dei poteri istruttori previsti dalla legge.

Si innesta, in questo ambito, l'interpretazione fornita dalla Corte sulla portata applicativa del comma 5-bis, dell'art. 7, introdotto dall'art. 6, comma 1, l. n. 130/2022, secondo cui: «*L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.*

Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnato» (Cass., sez. V, n. 31878/2022).

La suddetta previsione normativa ribadisce, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente per le quali non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio. Pertanto, la nuova formulazione legislativa non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale. Recentissima, Cass., n. 2746/2024 ha ribadito, del resto, il carattere confermativo della disposizione in esame, con la chiara intenzione di salvaguardare le presunzioni legali stabilite dalla normativa sostanziale tributaria.

Dalla natura dispositiva del processo tributario discendono due ulteriori limiti all'esercizio dei poteri istruttori del giudice:

a) l'impossibilità per il giudice di assumere prove senza dare alle parti la possibilità di assumere prova contraria, in quanto ciò violerebbe il principio del contraddittorio, che è un principio cardine costituzionalmente protetto dagli artt. 24 e 111 Cost.;

b) l'impossibilità per il giudice di porre a fondamento della decisione conoscenze derivanti dalle fonti personali e private e non ricollegabili all'ufficio ricoperto: si applica il cd. "divieto di scienza privata", di cui agli artt. 115 cpc e 97 disp. att. cpc. La ragione della formulazione dell'art. 115 cpc e del generale divieto di iniziativa *ex officio* si rinviene nel timore che il giudice, "intromettendosi con proprie iniziative", possa venir meno al suo dovere di imparzialità e non sia, quindi, equanime o equidistante dalle parti². La *ratio* è evidente: si cerca di evitare che la pronuncia del giudice si possa basare su «*conoscenze individuali, soggettive, non controllabili*»³.

1. Già così Cass., 6 giugno 1995, n. 11461, in *Fisco*, 1996, p. 3443.

2. Vds. E.T. Liebman, *Fondamento del principio dispositivo*, in *Riv. dir. proc.*, 1960, p. 551; M. Taruffo, *Il diritto alla prova nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1984, p. 74; *Id.*, *Poteri del giudice. Commento all'art. 115 c.p.c.*, in S. Chiarloni (a cura di), *Commentario del codice di procedura civile*, Zanichelli, Bologna, 2011, pp. 444 ss. In giurisprudenza, vds. Cass., 13 marzo 2014, n. 5923, secondo la quale il potere del giudice di rilievo d'ufficio dell'eccezione non implica il superamento del divieto di scienza privata del giudice medesimo, ma occorre pur sempre che determinati fatti modificativi, impeditivi o estintivi risultino validamente acquisiti agli atti. Non rientrano nel divieto di scienza privata quei fatti di cui il giudice fosse a conoscenza per motivi d'ufficio: è il caso del cd. "notorio giudiziale", cioè quei fatti di cui il giudice è venuto a conoscenza nel corso dell'espletamento delle proprie attività e che sfuggono alla conoscenza generale. Peraltro, è stato precisato da G. Campese (*La fissazione dei fatti senza prova: non contestazione, fatto notorio, massime d'esperienza*, incontro di studio sul tema "L'onere della prova e l'attività istruttoria nei diversi riti processuali", Roma, 23-25 novembre 2009) che il "notorio giudiziale" può acquisire rilevanza solo in virtù di una specifica ed espressa previsione normativa, come nel caso degli artt. 273 e 274 cpc in tema di riunione di procedimenti relativi alla stessa causa o a cause connesse.

3. Vds. L.P. Comoglio - C. Ferri - M. Taruffo, *Lezioni sul processo civile - I. Il processo ordinario di cognizione*, Zanichelli, Bologna, 2011, p. 414.

Questo orientamento, in sordina nel dPR. n. 636/1972, è esplicitato nei dd.lgss nn. 545 e 546 del 1992, che hanno accentuato i profili dispositivi del modulo processuale tributario, pur confermando le limitazioni non esistenti davanti al giudice ordinario, considerato che la previgente versione dell'art. 7 escludeva la possibilità della prova testimoniale e del giuramento. La riconduzione del processo tributario alla categoria dei processi di tipo inquisitorio, in passato, corrispondeva alla opinione prevalente. Le successive puntualizzazioni e rimediazioni critiche hanno sottolineato la distinzione tra il profilo dell'allegazione dei fatti, sui quali il giudice tributario è chiamato a pronunciarsi, e il profilo dell'acquisizione dei mezzi di prova relativi ai fatti medesimi. Per quanto riguarda il primo profilo, è incontestabile l'applicazione del principio dispositivo al processo tributario, in forza del quale nessun potere può essere attribuito alla commissione tributaria/corte di giustizia in tema di individuazione dei fatti di causa; con riferimento al secondo profilo, permane una natura blandamente inquisitoria del processo tributario, tenuto conto dei mezzi istruttori che il giudice può acquisire d'ufficio ai sensi dell'art. 7 d.lgs n. 546/1992⁴.

Possiamo ritenere vigente il principio del libero convincimento del giudice, che potrà fondare la propria decisione sul materiale probatorio offerto dalle parti oppure raccolto nell'esercizio dei poteri istruttori previsti dalla legge, principio che però risulta soverchiato dalle presunzioni legali – pensiamo alla presenza di accertamenti fondati su studi di settore, ossia su criteri statistico-matematici elaborati sulla base di complessi ragionamenti e volti a indirizzare gli uffici nell'esercizio dei poteri di controllo e d'imposizione riconosciuti dalla legge.

La legge nulla dice sull'ammissibilità dell'interrogatorio libero delle parti o della confessione. Di per sé, non vi sarebbero motivi ostativi all'espletamento del primo, ma la confessione non avrebbe rilevanza di prova legale e, comunque, una confessione dell'amministrazione finanziaria è di per sé inammissibile ai sensi dell'art. 2731 cc, non potendo la stessa disporre del diritto controverso. La dottrina, del resto, ha sempre escluso che nel processo tributario possano formarsi prove legali, come d'altronde risulta confermato dal divieto di giuramento decisorio.

3. La novità normativa: il superamento del divieto di prova testimoniale

Il divieto di prova testimoniale è stato introdotto testualmente nell'art. 35, comma 5, dPR n. 636/1972 (modifica introdotta dal dPR n. 739/1981): non era infatti presente nell'originaria formulazione, che nulla prevedeva al riguardo, tant'è che era ammesso dalla dottrina e dalla giurisprudenza⁵. Tale formulazione era poi stata recepita dall'art. 7, comma 4, d.lgs n. 546/1992, ma è sempre stata guardata con sfavore e ritenuta un'inammissibile limitazione del diritto di difesa del solo contribuente rispetto all'amministrazione finanziaria, la quale, invece, poteva avvalersi di dichiarazioni di natura testimoniale assunte nell'ambito del procedimento di accertamento, cioè le dichiarazioni di terzi riportabili all'interno delle prove atipiche o innominate.

Il palesato contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost. è stato, però, ripetutamente rigettato dalla Corte costituzionale, secondo cui il solo fatto dell'esclusione di un mezzo di prova non costituisce violazione di per sé del diritto di difesa, e l'art. 24 Cost. non esclude la possibilità per il legislatore processuale di regolare diversamente le modalità di esercizio di tale diritto, in funzione delle caratteristiche dei singoli procedimenti⁶.

Il divieto della testimonianza aveva una possibile *ratio* giustificativa (al di là della ragione pratica di rendere celere il processo tributario a fronte di possibili lungaggini determinate dall'assunzione della prova testi) fondata sulla considerazione che tale mezzo di prova costituenda, idonea a inserirsi in un processo caratterizzato dall'oralità, sarebbe incompatibile con quello tributario, che è prevalentemente un processo documentale. L'evidente disfavore del legislatore risiedeva nel sottinteso timore che essa favorisse l'omertà diffusa tra i contribuenti.

Si rilevava in dottrina che non c'è ragione di ritenere inaffidabile, sol perché la controparte è il fisco, una prova testimoniale la cui credibilità deve comunque essere vagliata dal libero convincimento del giudice, senza vincoli di prova legale, con la conclusione – critica – che «il divieto di prova testimoniale è quindi consono a un processo sbrigativo e sommario, in cui si mortificano quei principi dell'oralità, del

4. Cfr. C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, CEDAM, Padova, 1991; *Id.*, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 1205.

5. F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, pp. 1611 e 1635 ss.; Glendi, *I poteri istruttori del giudice nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, p. 944; nel senso dell'ammissibilità anteriormente al 1972, vds. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, UTET, Torino, 1969, p. 373.

6. Corte cost., 26 novembre 1987, in *Dir. proc. amm.*, 1988, pp. 84 ss.; Corte cost., 23 marzo 1989, n. 76, in *Fisco*, n. 13/1989, p. 1921.

contraddittorio e della formazione giudiziale della prova cui è stata data addirittura rilevanza costituzionale»⁷.

La Corte costituzionale prima e, poi, la giurisprudenza di legittimità hanno mitigato il divieto di cui all'art. 7 previgente: a) Corte cost., n. 18/2000 ha puntualizzato che dal divieto di prova testimoniale non è possibile dedurre l'assoluta inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'a.f. nella fase procedimentale⁸; b) la Suprema corte, nella considerazione delle fonti eurounionali, ha ammesso le dichiarazioni provenienti da terzi.

Ad esempio, in materia di prove, si è riconosciuto al contribuente, oltre che all'a.f. – in attuazione del principio del giusto processo di cui all'art. 6 Cedu –, «la possibilità di introdurre, nel giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale aventi, anche per il contribuente, il valore probatorio proprio degli elementi indiziari» (sez. V, n. 09903/2020). Infatti, nel processo tributario la dichiarazione del terzo, sostitutiva di atto notorio, non è assimilabile alla prova testimoniale (preclusa dall'art. 7, comma 4, d.lgs n. 546/1992, come interpretato dalle sentenze della Corte cost., nn. 18/2000 e 395/2007), ma costituisce un indizio ammissibile e utilizzabile tanto dall'amministrazione quanto dal contribuente, nel rispetto del principio della parità delle armi di cui all'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (Cdfue), espressione del principio di uguaglianza ai fini dell'art. 3 Cost. (sez. V, n. 31588/2021). Da ultimo, Cass., sez. V, n. 08221/2023 ha ulteriormente sviluppato il filone giurisprudenziale suddetto, precisando che le dichiarazioni extraprocessuali di terzi sono ammissibili e utilizzabili con valore indiziaro nel processo tributario sia dall'amministrazione sia dal contribuente, nel rispetto dell'art. 6 Cedu e del principio di parità delle armi di cui all'art. 47 Cdfue.

Un'altra decisione della sezione quinta (n. 24531/2019) si è fatta carico di esaminare la compatibilità del divieto di prova testimoniale nel processo tributario, di cui all'art. 7, comma 4, dPR n. 546/1992, con l'art. 6 della Cedu. È stato così statuito che il divieto non impedisce che le dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, e recepite in forma di atto notorio o in verbali dell'amministrazione, costituiscano elementi indiziari, se non addirittura presuntivi, dei fatti cui si riferiscono, in linea con il principio del giusto processo, nel rispetto della giurisprudenza dei giudici di Strasburgo, in particolare delle sentenze della Corte Edu 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, n. 73053/2001 e 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*, n. 44759/1998⁹.

L'esigenza del contribuente di avvalersi delle dichiarazioni testimoniali risulta evidente nelle ipotesi di accertamento presuntivo, quando cioè gli uffici pretendono di disattendere le risultanze delle prove documentali offerte dal contribuente in base a presunzioni. In tali ipotesi, in cui si contesta al contribuente di aver posto in essere una frode supportata da documenti falsi, la prova più ovvia e immediata per dimostrare l'infondatezza dell'addebito dovrebbe essere la testimonianza dei soggetti che possono avere diretta conoscenza dei fatti rappresentati nei documenti che si assumono inattendibili.

In ultimo, l'adeguamento si rendeva necessario considerato che, nel processo amministrativo – per tanti aspetti simile a quello tributario –, la prova testimoniale è stata poi ammessa dall'art. 63, comma 3, cpa, per il quale: «*Su istanza di parte il giudice può ammettere la prova testimoniale, che è sempre assunta in forma scritta ai sensi del codice di procedura civile*». In tale contesto, la fase istruttoria negli artt. da 63 a 69 è retta dal principio dispositivo (vds. Cons. Stato, sez. IV, 18 giugno 2009, n. 4004; Tar Friuli Venezia Giulia, 26 maggio 2011, n. 260), pur con alcun temperamenti inseriti nell'art. 64,

7. R. Lupi e S. Covino, voce «Processo tributario», *Il Diritto - Enciclopedia giuridica del Sole 24 ore*, vol. 12, 2007, p. 206; P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 2/2000, p. 375; I. Vitiello, *Le prove e l'istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Rass. Avvocatura dello Stato*, n. 3/2022, p. 1.

Anche Corte cost., 12 gennaio 2000, n. 18, in *Boll. trib.*, n. 4/2000, p. 311, rigettando la questione di costituzionalità, concludeva con il riconoscere che il divieto in questione trovava una sua ragionevole giustificazione, da un lato, nella spiccata specificità del processo tributario rispetto a quello civile e amministrativo, correlata sia alla composizione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio; dall'altro, nella circostanza che il processo tributario è, sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale.

8. Tali dichiarazioni, rese al di fuori e prima del processo, sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale – che dovrebbe essere necessariamente orale e richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi e assume, conseguentemente, una particolare valenza processuale – e il loro valore probatorio è solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono essere importanti per il convincimento del giudice, non possono da soli costituire il fondamento della decisione. La conclusione della Corte recepisce quanto affermato, in quella sede, dall'Avvocatura dello Stato, per la quale le dichiarazioni raccolte e verbalizzate nel corso dell'indagine tributaria non hanno la valenza propria della prova testimoniale, dovendo alle stesse riconoscersi l'efficacia di informazioni destinate a costruire la dimostrazione indiretta e logica dei fatti fiscalmente notevoli, da apprezzarsi con prudente discernimento del giudice.

9. V. Triscari, *Il processo*, in *Rass. trib.*, 2022, p. 737.

comma 3, cpa, che prevede il potere del giudice di disporre l'acquisizione di informazioni e documenti utili al fine del decidere che siano nella disponibilità dell'amministrazione (di qualsiasi amministrazione, non solo della parte evocata in giudizio come resistente)¹⁰.

Tale potere acquisitivo del giudice non può, però, mai essere sostitutivo dei poteri attribuiti alla parte e non esercitati, sempre che essa non si trovi nell'impossibilità di provare il fatto dedotto.

4. La testimonianza scritta nel processo tributario: una prova residuale

In generale, la testimonianza in senso lato è intesa come narrazione di fatti ad altri per renderli partecipi della conoscenza di tali fatti: in tale guisa, essa comprende dichiarazioni del tutto svincolate da un contesto avversariale o conflittuale, financo le risposte alle richieste di dati, informazioni e chiarimenti che possono essere rivolte sia dagli uffici finanziari, sia dalle corti di giustizia tributaria, ai sensi dell'art. 7, comma 1 («Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta»). Peraltro, è frequente l'uso del termine "testimonianza" per indicare acquisizioni informative da parte della p.a., e nell'ambito del processo penale vi potrebbero rientrare anche le sommarie informazioni raccolte dalla polizia giudiziaria.

Se però facciamo riferimento al diritto processuale civile, considerato l'esplicito rinvio alle modalità da esso previste nell'art. 257-bis cpc richiamato, ci si riferisce a quelle narrazioni dei fatti della causa al giudice, compiute nel corso del processo e con deter-

minate forme da soggetti che non sono parti nel processo stesso, e che sono attendibili proprio in quanto e nella misura in cui provengono da terzi imparziali¹¹, o più esattamente, indifferenti rispetto all'oggetto della causa – a differenza della confessione e del giuramento, che provengono dalla stessa parte coinvolta nel processo.

I terzi, peraltro, possono anche limitarsi a riferire dichiarazioni altrui nell'ipotesi di testimonianza *de relato*, ritenute ammissibili dalla giurisprudenza ma solo come supporto ad altre risultanze probatorie.

Le modalità di assunzione della prova costituenda sono disciplinate solo con riferimento alla cd. testimonianza scritta e, del resto, non avrebbe potuto essere altrimenti in un modulo processuale di tipo documentale, privo di una vera e propria fase di istruzione probatoria, preposta alla valutazione dell'ammissibilità e rilevanza del mezzo di prova e della relativa acquisizione.

Sembra necessario, pertanto, valutare l'applicazione dei limiti di ammissibilità inseriti nel codice di rito civile, ovvero i limiti soggettivi, cioè l'incapacità a testimoniare, secondo il linguaggio del codice di rito (o, meglio, difetto di legittimazione a deporre) e i limiti cd. oggettivi, cioè l'ambito di applicabilità del mezzo di prova:

1) nel primo caso, ai sensi dell'art. 246 cpc non può testimoniare chi ha un interesse nella causa, purché il suo interesse sia qualificato giuridicamente in modo tale da poter fondare un'ipotetica legittimazione a partecipare al giudizio¹² (pensiamo all'ipotesi di una testimonianza effettuata da un coobbligato). Si conferma come nel nostro ordinamento la legittimazione a testimoniare faccia ovviamente difetto quando la persona indicata come testimone sia, al momento della deposizione, la parte o comunque impersoni la parte e, in tal guisa, deve trovare recepimento anche nel processo tributario.

10. L'art. 63 cpa contempla la richiesta – anche d'ufficio – di chiarimenti o documenti, l'ordine di esibizione ex artt. 210 ss. cpc, l'ispezione ai sensi dell'art. 118 cpc. Il giudice può ammettere la prova testimoniale, ma solo su istanza di parte, e l'assunzione della prova deve necessariamente avvenire in forma scritta, secondo il codice del processo civile. Il giudice, inoltre, può ordinare la verifica o, se indispensabile, la consulenza tecnica.

L'art. 63, ult. comma, cpa, quale norma di chiusura, dispone che il giudice possa assumere tutti i mezzi di prova previsti dal codice di procedura civile, ad eccezione dell'interrogatorio formale e del giuramento. A titolo d'esempio, non v'è oramai più dubbio alcuno circa l'ammissibilità dell'accertamento tecnico preventivo nel sistema di giustizia amministrativa, ai sensi dell'art. 696 cpc e in forza del rinvio dell'art. 63, ult. comma, cpa, sì che ben può essere anteposta l'azione di accertamento tecnico preventivo rispetto all'azione per il risarcimento del danno (Cons. Stato, sez. IV, 27 ottobre 2011, n. 5769; Tar Veneto, sez. I, 12 maggio 2020, n. 444; Tar Veneto, sez. II, 28 febbraio 2020, n. 202). Dal codice di rito civile (in coerenza con la clausola di compatibilità dell'art. 39 cpa) sono recepiti il principio di non contestazione (art. 64, comma 2, cpa), i fatti notori, l'interrogatorio libero e la confessione spontanea.

11. C. Mandrioli e A. Carratta, *Diritto processuale civile*, vol. II, Giappichelli, Torino, 2022, pp. 229 ss.

12. Critico nei confronti di questa scelta legislativa, M. Taruffo, *Prova testimoniale (dir. Proc. Civ.)*, in *Nss. Dig. it.*, vol. XIV, Torino, 1967, p. 329; *Id.*, *Prova testimoniale (dir. Proc. Civ.)*, in *Enc. dir.*, vol. XXXVII, Giuffrè, Milano, 1988, p. 729; L.P. Comoglio, *Le prove civili*, UTEF giuridica (Wolters Kluwer), Milano, 2010; la Corte cost. ha ritenuto manifestamente infondata la relativa questione di costituzionalità sollevata con riguardo all'incapacità a testimoniare del rappresentante legale della società (vds. Corte cost., 8 maggio 2009, n. 143, in *Riv. dir. proc.*, 2010, p. 429, con nota adesiva di L. Dittrich).

2) nel secondo caso, i limiti sono indicati nell'art. 2725 cc: essi escludono l'impiego della prova testimoniale come conseguenza del fatto che, per determinati atti, la legge fa dipendere dalla forma scritta la validità dell'atto medesimo. Suddetti limiti sono superabili ai sensi dell'art. 2724 cc nelle ipotesi ivi indicate, ma difficilmente estensibili al processo tributario, che ha ad oggetto specifici atti amministrativi.

Inoltre, il novello legislatore ha specificato che, nell'ipotesi in cui la pretesa dell'ente impositore sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova testimoniale è ammessa soltanto con riferimento a circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale. Condizione, peraltro, rinvenibile dall'art. 2700 cc, da cui emerge che il processo verbale di constatazione fa "piena prova" fino a querela di falso dei fatti compiuti dal pubblico ufficiale o avvenuti in sua presenza.

L'art. 7, però, prevede ai fini dell'ammissibilità del nuovo mezzo di prova, con una formulazione sovrapponibile a quella utilizzata nell'art. 58 d.lgs n. 546/1992, che la corte di giustizia tributaria possa ammettere la detta prova «ove lo ritenga necessario ai fini della decisione». La genericità dell'espressione utilizzata nel nuovo art. 7, comma 4, d.lgs n. 546/1992, in uno con il sottinteso richiamo a quella già adoperata nell'art. 58 – a proposito di ammissibilità di nuove prove in appello –, potrebbero naturalmente indurre a ritenere che il primo limite debba essere interpretato richiamando le soluzioni già tracciate dalla dottrina e dalla giurisprudenza a proposito del citato art. 58 d.lgs n. 546/1992 e del corrispondente art. 345, comma 3, cpc. Ove si dovesse propendere per tale soluzione, non resterebbe che ritenere la prova testimoniale scritta una prova straordinaria, eccezionale e residuale, perché finirebbe per

essere ammessa solo quando il giudice, non essendo disponibili altri mezzi istruttori, la ritenga "indispensabile" ai fini della decisione¹³. In tal senso, il mezzo di prova non avrà una vera portata applicativa, considerando che ci muoviamo all'interno di un processo in cui la prova regina costituenda è la presunzione¹⁴. In particolare, l'art. 2728 cc – nel dire che le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite – «si limita a disciplinare le conseguenze dinamiche di queste presunzioni, in quanto si preoccupa soltanto di specificarne la proiezione pratica e il *modus operandi* nel processo, enunciando una sorta di *relevatio ab onere probationis* oppure regolando il meccanismo di ammissione della prova contraria, posto a carico del soggetto onerato, nel cui pregiudizio la presunzione opera»¹⁵.

Nell'ipotesi di presunzione legale, dunque, il giudice deve prendere atto di una conseguenza inferenziale già preconfezionata dalla legge stessa, e in particolare nella legge sostanziale, in quanto ricavata da un fatto assunto *a priori* come noto¹⁶.

Il rinvio esplicito al codice di rito civile e la permanenza della clausola di compatibilità prevista dall'art. 1 del decreto legislativo n. 546/1992, permette di estendere la procedura ivi prevista, pur con le specificazioni che indicheremo. In primo luogo, mentre nel processo civile la testimonianza scritta è ammessa solo su accordo delle parti e il giudice ne disporrà l'assunzione, tenuto conto della natura della causa e di ogni altra circostanza, nel processo tributario il giudice è assolutamente libero di ammettere o meno l'assunzione della prova, valutando a sua discrezione se questa sia necessaria o meno ai fini della decisione, considerato che la norma precisa che l'ammissione è indipendente dall'accordo delle parti: sembrerebbe possibile che il giudice proceda d'ufficio¹⁷.

13. Così D. Mazzagrecò, *La testimonianza scritta nel processo tributario*, in *Judicium*, 17 maggio 2023; in senso conforme, F. Pistolesi, *La testimonianza scritta*, in A. Carinci e Id. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Giuffrè, Milano, p. 71; S. Zagà, *La "nuova" prova testimoniale scritta nel riformato processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2022, p. 2155.

14. Le presunzioni sono collocate da L.P. Comoglio (*Le prove civili, op. cit.*, p. 645) tra le prove per induzione, la cui caratteristica istituzionale consiste nel fondarsi su un ragionamento induttivo, affidato al giudice quale mezzo ulteriore di accertamento della verità o falsità di un'allegazione avente per oggetto un determinato fatto da provare. Esse riproducono «in modo paradigmatico un modo (o se si vuole, il modo tipico) di ragionare del giudice, nella valutazione e nell'apprezzamento delle prove».

15. Sempre Comoglio, *op. ult. cit.*, p. 650.

16. La conformità ai principi costituzionali delle presunzioni legali nel diritto tributario deve essere di volta in volta verificata, alla luce del criterio di ragionevolezza, al fine di escludere che la protezione dell'interesse pubblico all'accertamento e alla riscossione dei tributi erariali possa comportare una compressione eccessiva (o sproporzionata) di altri interessi, parimenti dotati di protezione costituzionale. Nel senso che il ricorso alle presunzioni legali in materia tributaria è lecito, essendo volto a proteggere l'interesse generale contro ogni tentativo di evasione, a condizione che tali presunzioni si fondino su indici concretamente rivelatori di ricchezza e idonei, perciò, a conferire all'imposizione una base non fittizia – Corte cost., 11 dicembre 1997, n. 393, in *Foro it. (Repertorio)*, 1998, voce "Tributi locali", n. 290; Corte cost., 25 febbraio 1999, n. 41, *ivi*, 1999, I, cc. 1110 ss.

17. A. Ginex, *Processo tributario: il modello da utilizzare per la testimonianza scritta*, in *EcLegal*, 24 febbraio 2023. Per quanto riguarda la decorrenza, l'art. 8, comma 3, l. n. 130/2022 prevede che la nuova disposizione si applichi ai ricorsi notificati dalla data di entrata in vigore della legge di riforma, cioè dal 16 settembre 2022.

Se riteniamo, però, prevalente il principio dispositivo, l'ammissione della prova dovrebbe essere subordinata almeno alla richiesta di una parte e il giudice potrebbe procedervi anche se l'altra non è d'accordo.

5. Le modalità di assunzione

In assenza di modulistica di settore, il modello di riferimento è quello previsto all'art. 103-bis disp. att. cpc, approvato con decreto del Ministero della giustizia (dm 17 febbraio 2010); pertanto, in presenza di una richiesta di parte, già contenuta negli atti introduttivi e con l'individuazione delle domande da porre al testimone in articoli separati, la corte di giustizia tributaria ordina alla parte processuale che ne ha richiesto l'assunzione di predisporre il modello di testimonianza – in conformità agli articoli ammessi – e di notificarlo al testimone. Il testimone renderà la deposizione compilando il *modello di testimonianza* in ogni sua parte, con risposta separata a ciascuno dei quesiti, precisando quali sono quelli cui non è in grado di rispondere, indicandone la ragione.

Nell'art. 257-bis cpc si specifica che «il testimone sottoscrive la deposizione apponendo la propria firma autenticata su ciascuna delle facciate del foglio di testimonianza, che spedisce in busta chiusa con plico raccomandato o consegna direttamente alla cancelleria del giudice»¹⁸. Quest'ultima disposizione deve essere coordinata con la nuova disposizione dell'art. 7, in coerenza con le nuove esigenze del *processo tributario telematico*.

La notificazione dell'intimazione e del modulo di deposizione testimoniale, il cui modello, con le relative istruzioni per la compilazione, è reso disponibile sul sito istituzionale dal Dipartimento della Giustizia tributaria, può essere effettuata anche in via telematica. In deroga all'art. 103-bis disp. att. cpc, se il testimone è in possesso di firma digitale, il difensore della parte che lo ha citato deposita telematicamente il modulo di deposizione trasmessogli dal testimone dopo che lo stesso lo ha compilato e sottoscritto in ogni sua parte con firma digitale apposta in base a un certificato di firma qualificato la cui validità non è scaduta ovvero che non è stato revocato o sospeso al momento della sottoscrizione.

Se il testimone vuole avvalersi della *facoltà d'astensione*, ha l'obbligo di compilare il modello di testimonianza, indicando le proprie complete generalità e i motivi di astensione.

Qualche dubbio permane circa l'applicabilità della *pena pecuniaria* prevista all'art. 255, comma 1, cpc (da un minimo di 100 a un massimo di 1000 euro) al testimone che non ottemperi nel termine stabilito all'obbligo di spedire o consegnare le risposte scritte e sull'estensione del comma 7 dell'art. 257-bis, secondo il quale, «quando la testimonianza abbia ad oggetto documenti di spesa già depositati dalle parti, essa può essere resa mediante dichiarazione sottoscritta dal testimone e trasmessa al difensore della parte nel cui interesse la prova è stata ammessa, senza il ricorso al modello di cui al 2° comma», anche se il giudice, esaminate le risposte o le dichiarazioni, può sempre disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a lui o davanti al giudice delegato, considerato che nel processo tributario è bandita qualsiasi forma di oralità.

Se facciamo riferimento alle risposte che il MEF ha reso nel corso della videoconferenza del 26 gennaio 2023, il richiamo contenuto nell'art. 7 alle forme previste dall'art. 257-bis cpc, unitamente alla previsione di carattere generale di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs n. 546/1992, comporterebbe l'estensione al processo tributario dei medesimi adempimenti e obblighi previsti nel processo civile. Ma il richiamo al cpc determina una potenziale *incongruenza*, considerato che il comma 4 dell'art. 7 sembra prevedere che la corte di giustizia tributaria possa disporre l'assunzione della prova testimoniale anche d'ufficio, mentre l'art. 257-bis cpc disciplina esclusivamente l'ipotesi in cui la richiesta di assunzione provenga da una delle parti e la procedura che descrive è applicabile solo a questo caso. Se si ritenesse possibile l'assunzione d'ufficio della testimonianza d'ufficio, la *procedura* di assunzione della stessa non sarebbe definita.

Sempre con il riferimento al richiamo all'art. 257-bis, non sembra che il legislatore abbia voluto attribuire anche al giudice tributario la facoltà di disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a lui (quantomeno, nella relazione illustrativa al disegno di legge di riforma, nulla sembra suggerire una diversa interpretazione). Anche se, allo stato, potrebbe apparire imprudente azzardare previsioni, sembra

18. Per quanto concerne, poi, il soggetto deputato ad autenticare la firma apposta sul modello cartaceo dal testimone, il MEF ha osservato che le disposizioni contenute nell'art. 9, comma 1, prevedono che i segretari assistano le corti di giustizia tributaria secondo le disposizioni del codice di procedura civile concernenti il cancelliere. Inoltre, l'art. 35 del medesimo decreto stabilisce che i segretari sono deputati all'assistenza dei collegi nelle udienze e all'apposizione della firma nei provvedimenti depositati dai collegi stessi. I segretari delle corti di giustizia tributaria, così come i cancellieri, assumono la qualifica di pubblici ufficiali e, in quanto tali, possono autenticare la firma del testimone apposta sul modello.

improbabile che la nuova norma sia destinata a produrre effetti sul precedente, consolidato orientamento della giurisprudenza che attribuiva *valore meramente indiziario* alle dichiarazioni dei terzi assunte nel corso della procedura amministrativa dagli organi di controllo. Sebbene raccolte in atti rogati da pubblici ufficiali, tali dichiarazioni non sono assistite dalla presunzione di veridicità superabile solo attraverso la querela di falso e, quindi, non dovrebbero incorrere nella limitazione prevista dall'ultimo periodo del comma 4. Ma questo implica anche la possibilità che emergano *contraddizioni* tra la *testimonianza processuale* e le *dichiarazioni rese in precedenza*. Il vero problema è, quindi, la valutazione del rapporto tra dichiarazioni di terzi rese nella fase procedimentale e la testimonianza di detti terzi nel processo.

6. Le prove in appello

La parte in cui viene rimessa all'apprezzamento del giudice la valutazione sulla necessità dell'assunzione della testimonianza ai fini della decisione ricalca la previsione contenuta nell'art. 58 d.lgs n. 546/1992 sull'ammissibilità delle nuove prove in appello. Anche se è sperabile che non si riproducano le stesse dispute dottrinarie sulla distinzione tra prova necessaria e prova indispensabile innescate dall'art. 58, indubbiamente la nuova formulazione del comma 4 attribuisce alla *prova testimoniale* un carattere di *eccezionalità* che potrebbe rendere il ricorso a tale strumento quantomeno inconsueto.

L'espressione utilizzata nel nuovo art.7, comma 4, d.lgs n. 546/1992 è piuttosto generica, ma in dottrina la similarità con quella già adoperata nell'art. 58, a proposito di ammissibilità di nuove prove in appello, potrebbe naturalmente indurre a ritenere che il primo limite debba essere interpretato richiamando le soluzioni già tracciate a proposito del citato art. 58 d.lgs n. 546/1992 e del corrispondente art. 345, comma 3, cpc¹⁹.

Ove si dovesse propendere per tale soluzione, non resterebbe che ritenere la prova testimoniale scritta una prova residuale, perché finirebbe per essere ammessa solo quando il giudice, non essendo disponibili altri mezzi istruttori, la ritenga "indispensabile" ai fini della decisione. In tal caso, la necessità del mezzo di prova può essere apprezzata solo in relazione alla pretesa formulata dall'attore, con la conseguenza che l'unica opzione interpretativa possibile consiste nel ritenere che la valutazione di "necessità della prova",

di cui al citato art. 7, comma 4, sia quella che sempre il giudice deve svolgere allorché debba decidere se dare o meno ingresso a un mezzo di prova nel processo.

Va, all'uopo, osservato che il giudizio di necessità previsto dall'art. 58 per consentire l'ammissione di nuove prove in appello non risponde alla medesima *ratio* sottesa all'ammissione in giudizio della nuova prova testimoniale scritta. Nel primo caso, la necessità del nuovo mezzo di prova è determinata dall'opportunità di impedire che le parti riservino indebitamente al giudizio di secondo grado facoltà che avrebbero potuto agevolmente esercitare nel giudizio di primo grado.

Quanto alle prove, l'art. 58 finora consentiva al giudice d'appello, nei limiti di cui al comma 1, l'assunzione di nuove prove e faceva sempre salva la facoltà di produzione di nuovi documenti, anche preesistenti al giudizio di primo grado e anche se la parte era rimasta ivi contumace (sez. V, n. 17921/2021) ovvero non dimostrasse di essere stata nell'impossibilità di produrli prima, ferma però la possibilità di considerare tale condotta ai fini della regolamentazione delle spese di lite, nella quale sono ricomprese, ex art. 15 del medesimo d.lgs, quelle determinate dalla violazione del dovere processuale di lealtà e probità (sez. V, n. 08927/2018).

La libera producibilità di documenti in appello incontrava, però, un limite nel rispetto del termine di decadenza per provvedere all'uopo, dovendo il relativo deposito avvenire, ai sensi dell'art. 32 d.lgs n. 546/1992, entro 20 giorni liberi antecedenti l'udienza e secondo quanto previsto dall'art. 24, comma 1 dello stesso decreto.

Ora, la nuova formulazione prevede: «1. Non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile. 2. Possono essere proposti motivi aggiunti qualora la parte venga a conoscenza di documenti, non prodotti dalle altre parti nel giudizio di primo grado, da cui emergano vizi degli atti o provvedimenti impugnati. 3. Non è mai consentito il deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'articolo 14 comma 6-bis».

19. V. Mazzagrecò, *La testimonianza scritta*, op. cit., ed ivi ulteriori riferimenti.

Il primo comma richiama l'art. 345 cpc: l'ammissione di nuove prove e documenti, nell'ipotesi in cui la parte dimostri di non averli potuti proporre nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile, prescinde dalla valutazione della indispensabilità. La salvezza dell'attività costituisce una sorta di rimessione in termini imperniata sulla non imputabilità della ragione della decadenza.

La proposizione di motivi aggiunti, qualora la parte venga a conoscenza di documenti non prodotti dalle altre parti nel giudizio di primo grado, da cui emergano vizi degli atti o provvedimenti impugnati, impone una inevitabile produzione di documenti a completamento ovvero a integrazione di quelli già proposti in primo grado, altrimenti sarebbe leso il diritto di difesa della parte impugnante.

La novella in materia di onere della prova: una “quasi superfetazione normativa”

di Antonio Ivan Natali

Il presente contributo intende approfondire le novità processuali in tema di onere della prova, soffermandosi sul rapporto con le regole di giudizio degli altri rami dell'ordinamento ed esaminando, tra l'altro, la tesi della ricostruzione del nuovo onere probatorio quale modulato sulle regole che presiedono all'accertamento della responsabilità penale e il criterio della vicinanza alla fonte della prova, come criterio idoneo a determinare lo spostamento del “naturale” riparto della prova. Particolare attenzione è data alle presunzioni legali e al “bando” di quelle cd. “supersemplici”, con disamina anche delle problematiche di diritto intertemporale in relazione al problema della natura retroattiva o meno della norma.

1. Il quadro normativo e interpretativo precedente alla “novella” / 2. Rapporto fra novità normativa e principi generali (già operanti). Considerazioni di carattere sistematico: affinità con le regole di giudizio degli altri rami dell'ordinamento / 2.1. La tesi della ricostruzione del nuovo onere probatorio quale modulato sulle regole che presiedono all'accertamento della responsabilità penale / 3. Il criterio della vicinanza alla fonte della prova come criterio idoneo a determinare lo spostamento del “naturale” riparto della prova / 4. L'impatto della norma sull'istruttoria amministrativa e pre-processuale / 5. Margini di innovatività della novella. La sopravvivenza delle presunzioni legali e il “bando” di quelle cd. “supersemplici” / 6. Implicazioni concrete della novella / 7. Ipotesi sicuramente invariate / 8. La natura retroattiva o meno della norma: le prime applicazioni interpretative / 9. Brevi notazioni conclusive

1. Il quadro normativo e interpretativo precedente alla “novella”

La disciplina del processo tributario non conteneva, nel suo impianto originario¹, una specifica regolamentazione dell'onere della prova, né richiamava espressamente, o anche solo implicitamente, la rego-

la di cui all'art. 2697 cc (che, come noto, conforma l'attività probatoria nel processo civile).

D'altronde, l'art. 1, comma 2, d.lgs n. 546/1992 prevedeva quale fonte, per un'eventuale operazione di eterointegrazione ad opera dell'interprete, la disciplina dettata dal codice di procedura civile² e non anche quella del codice “sostanziale”.

1. Per una ricostruzione storica della materia, vds. G. Mercuri, *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, n. 3/2022, p. 324.

2. Peraltro, taluni autori hanno voluto evidenziare come la *relatio* al codice processuale civile non sia da intendersi quale richiamo integrale dell'impianto normativo, ma quale recezione dei soli principi di diritto processuale comune, di cui il codice di rito civile rappresenta la codificazione.

Né tale previsione di rinvio abilita alla trasposizione automatica di tutte le norme del processo civile e degli istituti da esse disciplinati, imponendosi sempre una valutazione *case by case* di compatibilità dell'innesto della singola regola o istituto con la logica (e la peculiarità) del rito tributario.

Orbene, l'art. 2697 cc³ è contenuto nel codice civile sostanziale, preordinato alla regolazione dei rapporti di diritto comune⁴, e non in quello di procedura civile; dunque, a una valutazione "epidermica", non pareva beneficiare della norma di rinvio.

Nondimeno, anche in considerazione della natura della suddetta disposizione che, a dispetto della sua sede formale, è processuale, se ne è ritenuta l'applicabilità anche al processo tributario, anche perché norma senz'altro idonea a superare il vaglio di compatibilità logica con il microsistema processuale tributario.

Invero, sotto il profilo storico e dell'evoluzione ordinamentale, il principio *onus probandi incumbit ei qui dicit, ab origine* è stato previsto espressamente dall'art. 1312 cc del 1865 limitatamente all'esecuzione del rapporto obbligatorio⁵, per assurgere a regola positiva generale solo con l'entrata in vigore del codice civile del 1942.

Nondimeno, della sua vocazione a porsi quale regola generalmente applicabile non era dato dubitare⁶, anche in considerazione della sua intrinseca conformità al principio di ragionevolezza.

Al contempo, è evidente la derivazione logico-razionale di quella che può essere definita la duplice funzione del principio in questione⁷.

Esso, infatti, rappresenta "regola (di attribuzione del rischio) del fatto incerto" ma, in via logicamente prioritaria, anche criterio di "ripartizione soggettiva della prova"⁸.

Sotto il primo profilo, il giudice, in assenza di un'ideale dimostrazione probatoria dei fatti costitutivi o impeditivi, estintivi, in costanza del divieto di *non liquet*, dovrà rigettare la domanda o l'eccezione proposte anche perché un fatto non provato deve essere ritenuto giuridicamente inesistente ovvero *uti non esset*.

Da ciò consegue che il rischio della decisione di rigetto incombe sulla parte gravata del correlato onere.

Per quanto concerne il secondo profilo funzionale, è indubbio che il principio *de quo* valga quale regola di "ripartizione soggettiva della prova", poiché consente la distribuzione dell'onere probatorio a seconda della natura del fatto costitutivo, impeditivo, modificativo, estintivo, e ciò a prescindere dal ruolo della parte gravata dal relativo onere.

D'altronde, può dirsi principio acquisito al quadro interpretativo quello per cui a venire in rilievo, nonostante la sua proiezione processuale⁹, sia un vero e proprio onere.

E ciò in quanto l'attività probatoria delle parti si configura non quale oggetto di un vincolo obbligatorio presidiato dal sorgere di una sanzione o, più semplicemente, di una responsabilità, ma quale insieme di iniziative poste nell'interesse del soggetto, in quanto strumentale al conseguimento del bene giuridico, oggetto del giudizio¹⁰.

Dunque, in suo difetto, la sfera dell'onere non soggiace all'esercizio di una potestà sanzionatoria oppure all'attivazione dei rimedi dell'inadempimento, ma subirà semplicemente il decremento o la mancata implementazione che consegue, logicamente, alla perdita o alla mancata acquisizione del bene anelato.

Parimenti, deve ritenersi che l'onere della prova, per come recepito dal nostro ordinamento, abbia una connotazione oggettiva¹¹ e non soggettiva, e ciò perché

3. Vds., in generale, G.A. Micheli, *L'onere della prova*, CEDAM, Padova, 1966 (rist.); G. Verde, *L'onere della prova nel processo civile*, Jovene, Napoli, 1974; M. Taruffo, *Onere della prova*, in *Dig. civ.*, vol. XIII, UTET, Torino, 1995, p. 66; E. Vergès - G. Vial - O. Leclerc, *Droit de la preuve*, PUF, Parigi, 2015, p. 203.

4. In chiave sia suppletiva della regola negoziale, sia imperativa.

5. L. Durello, *Appunti sulla regola dell'onere della prova nel diritto processuale civile inglese*, in *Diritto degli affari*, n. 3/2019, p. 420.

6. G.A. Micheli, *L'onere della prova*, CEDAM, Padova, 1942, pp. 178-190.

7. G. Verde, *L'onere della prova*, op. cit.; *Id.*, *Considerazioni sulla regola di giudizio fondata sull'onere della prova*, in *Riv. dir. proc.*, 1972, p. 438; *Id.*, voce "Prova" (diritto processuale civile), in *Enc. dir.*, vol. XXXVII, Giuffrè, Milano, 1988, p. 579.

8. S. Patti, *Prove. Disposizioni generali*, voce in A. Scialoja e G. Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, Zanichelli/Il Foro Italiano, Bologna/Roma, 1987, p. 12.

9. In tema. M. Taruffo, *Onere della prova*, op. cit.

10. M. Taruffo, *L'onere come figura processuale*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, n. 2/2012, p. 425.

11. Ciò in virtù del principio dell'*acquisizione probatoria*, secondo cui ogni prova è utilmente utilizzabile ai fini della dimostrazione di qualunque fatto anche se della sua prova sia onerata un parte diversa da quella che ne ha fornito la prova: vds. M. Taruffo, *La valutazione delle prove*, in *Id.* (a cura di), *La prova nel processo civile*, in A. Cicu - F. Messineo - L. Mengoni - P. Schlesinger, *Commentario*, Giuffrè, Milano, 2012, p. 248.

non esige che la prova provenga necessariamente dal soggetto onerato, potendo per contro provenire (intenzionalmente o accidentalmente) dalla controparte¹².

2. Rapporto fra novità normativa e principi generali (già operanti). Considerazioni di carattere sistematico: affinità con le regole di giudizio degli altri rami dell'ordinamento

In virtù dell'innovativo disposto dell'art. 6 l. n. 130/2022¹³, in materia di riforma del processo tributario ha fatto la sua comparsa, a livello ordinamentale, il comma 5-bis all'art. 7 d.lgs n. 546/1992¹⁴, che regola l'onere probatorio delle parti del processo tributario fornendo, al contempo, una regola di giudizio volta a conformare il potere decisorio del giudice tributario, in dipendenza dell'esito dell'attività allegatoria e probatoria dell'amministrazione finanziaria.

Peraltro, si è affermato che la norma ha costituito ragione di "sorpresa" per gli interpreti, non essendo la stessa contemplata dalla relazione parlamentare¹⁵.

E dalla repentinità della sua introduzione dipenderebbe anche la sua imperfetta formulazione lessicale, che, in ogni caso, sarebbe anche l'esito del compromesso fra le composite forze politiche presenti in Parlamento al momento della sua approvazione.

Testualmente, si prevede che «L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato» e, al contempo, che «Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel

giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni».

Dunque, sotto tal ultimo profilo, l'atto impositivo deve essere caducato nelle ipotesi in cui:

a) difetti la prova della fondatezza della pretesa tributaria azionata;

b) la prova vi sia ma risulti affetta da (evidente) contraddittorietà;

c) la prova sia stata fornita, ma in modo incompleto, ragion per cui la stessa risulti inidonea a dimostrare in modo circostanziato e puntuale – comunque, nel rispetto della normativa tributaria sostanziale – le ragioni oggettive poste a fondamento della pretesa impositiva o delle sanzioni irrogate.

Ne consegue che l'amministrazione finanziaria, già di per sé tenuta, in sede di formazione dell'atto impositivo, a motivare adeguatamente la pretesa fiscale – e ciò in applicazione sia di norme puntuali¹⁶ sia del principio generale di trasparenza dell'azione amministrativa ex art. 97 Cost., comma 2¹⁷ –, deve anche fornire una prova rigorosa dei fatti storici posti a fondamento della stessa.

Ciò in perfetta sintonia con l'inveterato insegnamento secondo cui l'amministrazione deve fornire a se stessa la prova della fondatezza dell'atto impositivo, prima ancora della sua emissione¹⁸.

Né i due piani (quello della motivazione e quello della prova) risultano in alcun modo sovrapponibili.

12. Vds. G. Cian (a cura di), *Commentario breve al codice civile*, CEDAM (Wolters Kluwer), Milano, 2016 (XII ed.), sub art. 2967, p. 3477.

13. R. Succio, *Riforma processo tributario: l'onere della prova prevista dalla L. 130/2022*, in *Altalex*, 28 settembre 2022.

14. Vds., sul punto, D. Deotto e L. Lovecchio, *L'Amministrazione prova in giudizio i rilievi contenuti nell'atto impugnato*, in *Fisco*, n. 39/2022, p. 3714; M. Ligrani e P. Saggese, *L'onere della prova nel processo tributario, a seguito della legge 31 agosto 2022, n. 130*, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, paper, 14 dicembre 2022, p. 11.

15. R. Succio, *Riforma*, op. cit. Secondo l'A., tale inserimento a sorpresa ne avrebbe determinato la scarsa ponderazione sotto il profilo contenutistico.

16. Infatti, l'art. 7 dello Statuto del contribuente così recita:

«Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama. 2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili. 3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria. 4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti».

17. D'altronde, a seguito dell'oramai consolidata riflessione costituzionale, non è dato dubitare della diretta precettività di questa come di altre disposizioni costituzionali.

18. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, UTET, Torino, 1966, p. 363.

Infatti, la motivazione dell'accertamento (richiesta dall'art. 7 l. n. 212/2000) assolve una funzione di garanzia del destinatario, consentendo allo stesso, così come all'eventuale giudice che ne sia investito, di verificarne la conformità al modello legale.

Ciò perché l'a.f. è tenuta a esplicitare, seppur succintamente, l'*iter* logico-giuridico posto a fondamento della contestazione mossa verso il contribuente (Cass. civ., n. 1905/2007), ponendolo in condizione di conoscere l'*an* e il *quantum* della pretesa tributaria, onde poter articolare le proprie difese in sede contenziosa¹⁹.

Per contro, la prova afferisce al «fondamento sostanziale della pretesa tributaria ed al suo accertamento in giudizio in presenza di specifiche contestazioni dello stesso, sicché in definitiva tra l'una e l'altra corre la stessa differenza concettuale che vi è tra allegazione di un fatto costitutivo della pretesa fatta valere in giudizio e prova del fatto medesimo»²⁰.

Il rigore dell'onere probatorio si ricollega, logicamente, al fatto che la prova deve essere, testualmente, puntuale, circostanziata e non contraddittoria.

L'ultimo segmento normativo è dedicato alle azioni di rimborso, riconducibili alla più ampia categoria dell'azione restitutoria e, quindi, della ripetizione d'indebito, attivabile ogniqualvolta l'importo riscosso, fin dall'inizio o per ragioni sopravvenute (caducazione con efficacia *ex tunc* dell'atto), risulti essere *sine titulo* e quindi ingiustificato, perché non sorretto da un titolo idoneo a consentirne il mantenimento presso la sfera giuridica dell'amministrazione finanziaria.

A tal riguardo, nella logica della previsione di una deroga rispetto alla regola generale, si prevede che «*spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti*». Dunque, l'onere della prova viene a incidere sulla sfera giuridica del contribuente.

Invero, pur in assenza di un'espressa previsione, al medesimo esito interpretativo deve ritenersi che si debba pervenire ogniqualvolta tal ultimo faccia valere

circostanze di fatto o giuridiche idonee a escludere la pretesa impositiva (come nell'ipotesi dell'esenzione fiscale o dell'esclusione²¹); oppure a ottenerne una rimodulazione *in melius* (come quando deduca in giudizio l'esistenza di un'agevolazione).

È chiaro l'allocarsi delle predette ipotesi nel novero dei fatti non costitutivi, ma impeditivi o modificativi, almeno avendo riguardo alla loro preordinazione a contrastare la legittimità degli atti impugnati²².

S'impone, a tal punto, la disamina del rapporto fra la novella tributaria e i principi generali per verificare se la stessa sia meramente confermativa degli stessi o se ne discosti e, eventualmente, in quale misura.

I principi sono individuabili in quello dell'onere della prova *ex art.* 2697 cc così come in quello della vicinanza alla fonte della prova.

Muovendo dal primo, la Suprema corte, seppur non nel suo più autorevole consesso, ha avuto modo di pronunciarsi in modo isolato sui rapporti fra lo stesso e la norma del 2022, affermando che «*In tema di onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio, l'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall'art. 6 della l. n. 130 del 2022, non stabilisce un onere probatorio diverso, o più gravoso, rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (Cass. 27/10/2022, n. 31878)*»²³.

Secondo il giudice della nomofilachia, la norma non avrebbe una portata effettivamente innovativa, limitandosi a cristallizzare l'ordinario criterio di riparto enucleato dall'art. 2697 cc, che consacra il principio generale, già pienamente applicabile al processo tributario, secondo cui determinante ai fini della distribuzione dell'onere della prova è la natura del fatto da provare, così come la sua ascrizione al novero dei fatti costitutivi, impeditivi o estintivi.

19. Vds. Cass. civ., n. 11284/2022.

20. Cass. civ., nn. 955/2016 e 9810/2014.

21. L'elemento di distinzione fra le esenzioni e le esclusioni risiede, per principio interpretativo consolidato, nel fatto che le prime rappresentano una previsione derogatoria rispetto al regime generale e, dunque, ordinario del tributo, laddove le esclusioni sono lo strumento attraverso cui il legislatore specifica, chiarificandoli, i contorni della fattispecie impositiva al fine di sancire l'inapplicabilità della stessa a fattispecie che, in ogni caso, sono estranee al presupposto impositivo.

22. Tale ricostruzione in termini di fatto impeditivo è posta in crisi da coloro che evidenziano come l'esenzione non dia luogo a una fattispecie autonoma da quella impositiva, in quanto la stessa farebbe parte della stessa norma impositiva. Invero, la correttezza di tale inquadramento dell'esenzione nella medesima fattispecie impositiva non esclude che la stessa sia annoverabile tra i fatti che ostano all'esercizio del diritto in quanto una cosa è la fonte giuridica del fatto, altra la sua funzione logica e giuridica.

23. Cass., ordd. nn. 17423/2023 e 37985/2022; in dottrina, C. Are, *L'onere della prova nel processo tributario: per la Cassazione nihil sub sole novi*, commento a Cass., sez. trib., ord. n. 31880 del 25 ottobre 2022, in *Fisco*, n. 47-48/2022, pp. 4573 ss.

Invero, la scelta operata dal codice del 1942, per quanto rispondente a un principio di ragionevolezza, non rappresenta l'unica opzione teoretica prospettata²⁴.

Secondo tale impostazione ricostruttiva, il ruolo della novella sarebbe comunque rilevante nella misura in cui avrebbe parificato formalmente i due sistemi processuali, mutuando la regola dal rito civile. Ciò, con indubbio vantaggio rispetto a quelle esigenze di certezza e prevedibilità degli effetti giuridici che sono valori imprescindibili per un sistema giuridico moderno e competitivo quale anela ad essere l'ordinamento italiano.

D'altronde, lo stesso Ufficio del massimario e del ruolo della Corte di cassazione, nell'imminenza dell'entrata in vigore della novella, aveva avuto modo di evidenziare come «*la norma mir[i], con ogni evidenza, a cristallizzare e rendere indiscussa una regola che poteva ritenersi già assodata nella materia, posto che attore di fatto è sempre l'ente impositore*».

In coerenza con il principio dell'onere della prova, è cioè il ruolo assegnato dal legislatore – e, quindi, dall'ordinamento – al fatto storico nella costruzione delle fattispecie a costituire criterio dirimente ai fini della regolazione dell'onere della prova.

Dunque, bisogna verificare ed esaminare la fattispecie costitutiva del diritto, quale discendente dallo schema – legale o anche socialmente tipico –, per individuarne i singoli elementi costitutivi. Così, ai fini della qualificazione come fatto impeditivo o estintivo, occorre analizzare le eccezioni in senso stretto, quali delineate dal legislatore.

Ciò nella premessa che l'onere della prova graverà sul convenuto sostanziale-ricorrente formale anche nell'ipotesi in cui, pur in difetto della possibilità di riconduzione a un'eccezione tipica e, dunque, a uno schema normativo predefinito²⁵, il fatto possa essere qualificato quale oggetto di una mera difesa.

Ovviamente, come noto, la qualificazione come eccezione o quale mera difesa, in genere, nel rito ci-

vile rileva ai fini dell'individuazione del regime delle preclusioni processuali, operante solo per le prime.

Nondimeno, in materia di giudizio tributario, che ha natura impugnatoria, la suddetta differenza si svilisce fino ad annullarsi, ove si consideri che lo stesso è retto da una più rigorosa applicazione del principio dispositivo e che il potere di rilievo d'ufficio non trova praticamente attuazione. Al contempo, non sono prefigurabili margini operativi per un'attività di integrazione degli originari motivi di ricorso, e tale vincolo negativo si sposa e si armonizza con il correlato divieto per l'a.f. di integrare l'apparato motivazionale dell'atto impugnato, successivamente alla sua adozione e impugnazione²⁶. Divieto che rinviene la propria ragion d'essere nella circostanza che *le ragioni fattuali e giuridiche, esterne in sede di motivazione*, concorrono a delimitare l'ambito dell'eventuale *thema decidendum*²⁷.

Una volta individuate le coordinate concettuali della materia, e quindi individuato il modo di operare del principio dell'onere della prova, che grava sull'attore per i fatti costitutivi e sul convenuto per i fatti impeditivi ed estintivi, deve evidenziarsi come attore nel processo tributario non è chi ricopre la veste formale di ricorrente, bensì l'amministrazione finanziaria autrice dell'atto impugnato. È la logica ricostruttiva propria di ogni giudizio impugnatorio che si basa su una considerazione unitaria della vicenda procedimentale e processuale e non atomistica, ovvero circoscritta al momento della reazione processuale.

D'altronde, che l'onere della prova dovesse incombere sull'amministrazione²⁸ costituiva principio consolidato già della riflessione giuridica ante-novella.

Riflessione che aveva preso le mosse da due ordini di considerazioni²⁹:

1) il proliferare di presunzioni legali in favore del fisco con conseguente esonero da ogni attività assertiva e probatoria, in relazione agli ambiti materiali connotati dall'operare di tali meccanismi presuntivi. Presunzioni la cui ragion di essere era sollevare

24. Vds. Enciclopedia Treccani, che ricostruisce il pensiero di vari Autori: R.H.Gaskins, *Burden of Proof in Modern Discourse*, Yale University Press, New Haven/Londra, 1992, p. 23; E. Vergès - G. Vial - O. Leclerc, *Droit de la preuve*, op. cit., p. 198.

Vi è anche chi attribuisce, genericamente, l'onere probatorio a chi, promuovendo il giudizio, richiede l'intervento dell'autorità giudiziaria: D.A. Nance, *The Burdens of Proof. Discriminatory Power, Weight of Evidence and Tenacity of Belief*, Cambridge University Press, Cambridge, 2016, p. 3.

Si è evocata, quale criterio selettivo, anche la deduzione in giudizio di un fatto "anomalo", perché discostantesi dall'*id quod plerumque accidit* e, dunque, non supportabile per il tramite di una regola di esperienza: E. Vergès - G. Vial - O. Leclerc, op. ult. cit., pp. 205 e 209; così come un generale dovere di correttezza che impone che chiunque assuma l'esistenza di un fatto o di un accadimento ne dia idonea dimostrazione: P. Grice, *Studies in the Ways of Words*, Harvard University Press, Cambridge (MA)/Londra, 1989, p. 27.

25. Il riferimento è alle eccezioni in senso stretto, come quelle di compensazione o di prescrizione.

26. Cass., ord. n. 7649, dep. 2 aprile 2020.

27. Cass. civ., n. 17762/2002.

28. R. Bianchi e G. Graziadei, *L'onere della prova dopo la riforma del processo tributario*, in *Fisco e tasse*, 28 dicembre 2022.

29. Vds., in tal senso, S. Muleo, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 3/2021, p. 603.

l'amministrazione da quell'onere, normalmente, su di essa gravante;

2) il crescente ampliamento dei poteri istruttori riconosciuti all'amministrazione finanziaria, da esercitarsi, peraltro, anche in via "solitaria" e senza l'obbligo dell'instaurazione di un contraddittorio endo-procedimentale. Si pensi, a titolo esemplificativo, ai poteri connessi alle indagini bancarie, che, per quanto sprovviste di espressa previsione, si sono tramutate in usuale mezzo di ricerca della prova, così come ai mezzi di ricerca della prova in sede di indagini penali le cui risultanze possono essere acquisite al processo tributario, se ritualmente formate³⁰.

Dunque, fatta eccezione per le fattispecie in cui la stessa disciplina legislativa preveda diversamente, costituisce onere dell'ente impositore fornire la prova della fondatezza della pretesa fiscale.

In particolare, gli ermellini hanno costantemente affermato³¹ che «*In tema di onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio, l'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall'art. 6 della l. n. 130 del 2022, non stabilisce un onere probatorio diverso, o più gravoso, rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (Cass. 27/10/2022, n. 31878)*»³².

Non è, dunque, condivisibile l'orientamento, emerso soprattutto nell'ambito della giurisprudenza di merito, secondo cui la novella avrebbe avuto l'effetto di dotare il microsistema tributario di una sua speciale regola di distribuzione dell'onere della prova, di norma – e salvo eccezioni – gravante sempre sull'amministrazione finanziaria.

A tal riguardo, per i suoi toni eloquenti, può richiamarsi Corte di giustizia tributaria di I grado di Siracusa (n. 3856/2022, dep. il 23 novembre 2022), la quale, dissentendo motivatamente dall'anzidetto pronunciamento di legittimità, ha diversamente individuato l'esegesi della norma e affermato che con il ricorso all'espressione «*l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impu-*

gnato» sarebbe stata introdotta nel processo tributario «*una nuova regola autonoma sorta per dirimere le questioni in ordine al riparto dell'onere della prova, superando così la portata dell'articolo 2697 del codice civile e con esso la trasposizione, talora impropria, nel processo tributario di dinamiche essenzialmente privatistiche. In base alla nuova regola, dunque, è inequivocabile che sia l'Amministrazione Finanziaria che è tenuta a provare le contestazioni afferenti a tutte le tipologie di violazioni, a prescindere che si controversa di maggiori ricavi o minori costi nel regime d'impresa*».

Dunque, alla novella non può riconoscersi tale ruolo innovativo, fatta eccezione per le considerazioni che si vanno a svolgere e che possono sin d'ora sintetizzarsi nella volontà per il legislatore, in una situazione di sostanziale parità di regole fra processo tributario e processo civile, di stigmatizzare, sancendone l'illiceità, alcune prassi giurisprudenziali, di fatto "distorsive" rispetto alla regola normativa astratta.

Invero, vi è anche chi, sottacendo la pervasività dei principi civilistici e, in particolare, dell'art. 2697 cc, ha affermato che la materia tributaria sarebbe stata retta da una disciplina sua propria, concentrata essenzialmente sulla fase procedimentale e articolata in una pluralità di disposizioni disseminate nell'ambito degli statuti delle singole imposte. Disposizioni tutte connotate dal riconoscimento di un ruolo solitario dell'a.f., dotata di penetranti poteri investigativi, spesso sottratti al contraddittorio nei riguardi del contribuente³³.

Invero, qualche voce isolata era arrivata persino a sostenere l'incompatibilità della regola civilistica con l'impianto della disciplina tributaria³⁴, valorizzando per conseguenza, in maniera "ipertrofica", i poteri istruttori del giudice adito.

Peraltro, nell'ambito delle tesi più eccentriche, è stato evidenziato come il tenore della norma sembri richiamare l'uso di espressioni proprie della materia processuale penale; ragione per cui ci si può esprimere in termini di una regola conformativa dell'onere probatorio di carattere "misto", perché traente la propria fonte sia dalla materia processuale penale, sia da quella civile.

30. Vds., in specifico, sulla tematica dell'efficacia extrapenale delle prove acquisite in sede penale, S. Loconte e I. Barbieri, *La circolazione delle prove tra il processo tributario e il processo penale*, in *Processo*, n. 2/2020, p. 465.

31. Da ultimo, vds. Cass., n. 6772/2023.

32. Cass., ordd. nn. 17423/2023 e 37985/2022.

33. R. Succio, *Riforma*, op. cit. Secondo l'A., «la prova tributaria era retta da un regime legale suo proprio, principalmente disegnato per la fase procedimentale, nella quale come è noto brilla l'assenza del giudice».

34. C. Glendi, voce "Processo tributario", in *Enc. giur. Treccani*, vol. (agg.to) XII, Giuffrè, Milano, 2005, § 5.4.

2.1. La tesi della ricostruzione del nuovo onere probatorio quale modulato sulle regole che presiedono all'accertamento della responsabilità penale

Secondo altra e diversa ricostruzione, quella introdotta dalla novella sarebbe, invece, una regola processualistica tipicamente penale.

Né si può dubitare della ontologica diversità delle due regole di giudizio, civile e penale.

In effetti, costituisce principio interpretativo consolidato quello per cui la causalità civile dev'essere declinata ricorrendo all'espressione sintetica del cd. "più probabile che non", secondo cui un evento anti-giuridico può dirsi cagionato dalla condotta umana, ogniqualvolta tal ultimo possa essere ritenuto, sotto il profilo statistico, la più probabile causa in termini di coefficiente percentualistico.

Tale criterio di giudizio viene spesso denominato come "preponderanza dell'evidenza" (*preponderance of the evidence*)³⁵.

Per tale giurisprudenza, in particolare, la regola del "più probabile che non", in particolare – per riprendere tale impostazione dommatica – implica che rispetto a ogni enunciato si consideri l'eventualità che esso possa essere vero o falso, ossia che sul medesimo fatto vi siano un'ipotesi positiva e una speculare ipotesi negativa.

Tra queste due ipotesi alternative, il giudice deve scegliere quella che, in base alle prove disponibili, abbia un grado di "conferma logica" superiore all'altra: sarebbe infatti irrazionale preferire l'ipotesi che sia meno probabile dell'ipotesi inversa.

In altri termini, l'affermazione della verità dell'enunciato implica che vi siano prove preponderanti a sostegno di essa: ciò accade quando vi sono una o più prove dirette – di cui è sicura la credibilità o l'autenticità – che confermano quell'ipotesi, oppure quando sono individuabili una o più prove indirette dalle quali si possono derivare validamente inferenze convergenti a supporto di essa.

Per parte propria, la regola della "prevalenza relativa" della probabilità rileva – quanto al nesso causale, nel caso di cd. "multifattorialità" nella produzione di un evento dannoso (ovvero quando all'ipotesi, formulata dall'attore, in ordine all'eziologia dell'evento stesso possano affiancarsene altre) – allorché sullo stesso fatto esistano diverse ipotesi, ossia diversi enunciati che narrano il fatto in modi diversi, e queste

ipotesi abbiano ricevuto qualche conferma positiva dalle prove acquisite al giudizio, dovendo invero essere prese in considerazione solo le ipotesi che sono risultate "più probabili che non", poiché le ipotesi negative prevalenti non rilevano. Orbene, ricorrendo tale evenienza, vale a dire se vi sono più enunciati sullo stesso fatto che hanno ricevuto conferma probatoria, la regola della prevalenza relativa – sempre secondo l'impostazione dottrina di cui sopra – implica che il giudice scelga come "vero" l'enunciato che ha ricevuto il grado relativamente maggiore di conferma sulla base delle prove disponibili.

Dunque la causalità civile, così sommariamente ricostruita, non si atteggia come quella penale, essendo tal ultima conformata dalla regola di cui all'art. 533 cpp, che subordina la condanna dell'imputato alla circostanza che "al di là di ogni ragionevole dubbio" consti la colpevolezza del soggetto.

Sono note, del resto, le ragioni di tale differenziazione dell'onere probatorio, che risiedono nella diversa funzione delle due tipologie di responsabilità, che si traduce in distinti regimi e garanzie.

Solo in ambito penalistico³⁶ ricorre la presunzione di innocenza fino a prova contraria di cui all'art. 27 Cost., laddove il modello civile appare pluristrutturato e pluriforme, essendo connotato da plurime ipotesi di responsabilità cd. "speciali" (*ex artt. 2051, 2052, 2053 cc, etc.*), presunte o di natura oggettiva.

Dunque, in ambito civilistico, la responsabilità può anche essere presunta e non richiedere l'assolvimento dell'onere della prova.

D'altronde, la finalità ispirativa della responsabilità civile è, come noto, differente da quella penale. Ciò perché la prima è preordinata a compensare il danno ingiusto, ripristinando la consistenza originaria della sfera giuridica violata mediante una misura di carattere meramente economico e destinata a incidere, a sua volta, sulla sfera del danneggiante. Per contro, la seconda risponde a un fine di repressione della condotta criminosa mediante l'irrogazione di una sanzione, con finalità punitiva e, in astratto, anche rieducativa, che va a incidere sul bene primario della libertà personale.

La diversità di beni giuridici incisi è a fondamento delle ragioni per cui l'ordinamento, ai fini dell'accertamento della responsabilità civile, esige una soglia probabilistica inferiore a quella penale.

Orbene, volgendo lo sguardo al processo tributario, è evidente come la logica della pretesa impositiva

35. In via interpretativa, di recente, è stato affermato che la cd. preponderanza dell'evidenza deriva dalla combinazione di due regole:
- la regola del "più probabile che non";
- la regola della "prevalenza relativa" della probabilità.

36. F. Carnelutti, *Prove civili e prove penali*, in *Riv. dir. proc.*, n. 1/1925 (vol. II), p. 3.

sia accostabile di più a quella civilistica che a quella penale, fatta eccezione per l'ipotesi nella quale a essere oggetto di riscossione siano le sanzioni di cui è evidente la funzione afflittiva.

Per quanto le sanzioni tributarie presentino profili di eterogeneità rispetto a quelle penali, in quanto incidenti sul patrimonio del ricorrente e non sulla sua libertà personale, esiste un movimento culturale e giuridico che ne sostiene l'assimilazione, specie ai fini dell'applicazione delle garanzie convenzionali (Cedu), tra cui il divieto di *bis in idem*³⁷.

Ciò per il loro medesimo profilo funzionale, nonché per la loro capacità di incidere su diritti fondamentali della persona, quale, nella logica convenzionale, deve considerarsi anche la proprietà³⁸.

Così, la diversità di formulazione della novella rispetto alle regole civilistiche non può, in assenza di una specifica volontà legislativa di esclusione, far ritenere l'inoperatività del principio di non contestazione³⁹.

Anche in virtù del generico richiamo al sistema processuale civile, se ne deve ritenere la piena cittadinanza anche nel rito tributario, in quanto in grado di inverare indubbe esigenze di economia processuale, dotate di rilievo anche costituzionale e convenzionale.

3. Il criterio della vicinanza alla fonte della prova come criterio idoneo a determinare lo spostamento del "naturale" riparto della prova

Il criterio della vicinanza alla fonte della prova ha fatto autorevolmente ingresso nel nostro ordina-

mento a seguito della pronuncia delle sezioni unite, n. 13533 del 2001, in materia di prova dell'inadempimento nella responsabilità contrattuale.

La Suprema corte, evidenziando l'aporia logica della dimostrazione probatoria di una circostanza di contenuto negativo, qual è l'inadempimento della prestazione, pur rientrando fra i fatti costitutivi del diritto (all'adempimento) azionato, ha affermato che l'onere della prova non può non essere «ripartito tenuto conto, in concreto, della possibilità per l'uno o per l'altro soggetto di provare fatti e circostanze che ricadono nelle rispettive sfere di azione»; possibilità che va commisurata alla vicinanza del fatto da provare alla propria sfera giuridica e organizzativa.

Né, secondo l'autorevole consenso, il paradosso di una prova negativa sarebbe superabile dall'argomento per cui la stessa potrebbe essere sempre fornita mediante la prova degli speculari fatti positivi⁴⁰.

La pronuncia ha richiamato, a tal riguardo, anche il cd. principio della presunzione di persistenza del diritto, che non è altro che l'elaborazione pretoria di una presunzione semplice o *hominis*, perché non prevista dal legislatore, ma frutto di un ragionamento interpretativo⁴¹.

Si deve, dunque, verificare se il criterio della vicinanza alla fonte della prova sia idoneo a determinare lo spostamento dell'ordinario riparto della prova, conseguente all'applicazione del principio ex art. 2697 cc, fondato sulla mera natura del fatto e sulla sua allocazione all'interno o all'esterno del fatto costitutivo della pretesa⁴².

Secondo un certo approccio interpretativo, il criterio di vicinanza alla fonte della prova, in quanto strumentale al principio dell'effettività della tutela

37. M. Allena, *Garanzie procedurali e giurisdizionali alla luce dell'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in *Giust. amm.*, 2012, pp. 1-20; *Id.*, *Il caso Grande Stevens c. Italia: le sanzioni CONSOB alla prova dei principi CEDU*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 11/2014, pp. 1-15; *Id.*, *La sanzione amministrativa tra garanzie costituzionali e principi CEDU: il problema della tassatività-determinatezza e prevedibilità*, in *Federalismi*, n. 4/2017 (22 febbraio), pp. 1-28.

38. Vds. M. Allena, *La potestà sanzionatoria delle Autorità indipendenti come luogo di emersione di nuove sistemazioni concettuali e di più elevati canoni di tutela dettati dal diritto sovranazionale europeo (I)*, in *Id.* e S. Cimini (a cura di), *Il potere sanzionatorio delle Autorità amministrative indipendenti*, in *Diritto dell'economia*, fasc. n. 3, Mucchi, Modena, 2013.

39. L'art. 115 cpc prevede che il giudice fondi la sua decisione, oltre che sulle prove prodotte dalle parti e dal pubblico ministero, anche sui «fatti non specificamente contestati dalla parte costituita»; in dottrina, vds. M. Taruffo, *Art. 115*, in A. Carratta e *Id.*, *Poteri del giudice*, in S. Chiarloni (a cura di), *Commentario del Codice di Procedura Civile*, Zanichelli, Bologna, 2011, p. 483; B. Ciaccia Cavallari, *La contestazione nel processo civile. I - La contestazione tra norme e sistema*, Giuffrè, Milano, 1992, e *Id.*, *II - La non contestazione: caratteri ed effetti*, *ivi*, 1993; A. Carratta, *Il principio della non contestazione nel processo civile*, Giuffrè, Milano, 1995; L.P. Comoglio, *Le prove civili*, UTET giuridica (WK), Milano, 2010 (III ed.), p. 107.

40. Vds. A. Palmieri, *La prova contraria nei giudizi civili: lo stato delle questioni*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, n. 3/2014, p. 1195.

41. Creazione del diritto vivente, il principio di vicinanza sembra aver costituito la *ratio* ispirativa dell'art. 64 cpa, secondo cui incombe sulle parti l'onere (di allegare e) fornire gli elementi probatori a fondamento delle domande e delle eccezioni proposte in sede giudiziale, che si trovino «nella loro disponibilità». Ciò nella doverosa premessa che, pur dopo la riforma del 2010, il codice di rito amministrativo, diversamente da quello tributario, continua ad essere fondato sul principio acquisitivo, riconoscendo poteri officiosi per il giudice, da esercitarsi a integrazione e a supporto degli elementi probatori forniti dalle parti.

42. Vds. A. Voza e M. Sironi, *Il principio di "vicinanza alla prova" nei giudizi sul transfer price*, in *Fisco*, n. 36/2022, p. 3445; G. Vanz, *Criticità nell'applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della vicinanza della prova*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2021, p. 2585.

giurisdizionale e del diritto di difesa ex artt. 24 e 113 Cost., di cui costituirebbe corollario sotto il profilo sostanziale, rappresenterebbe un principio di portata generale di rilievo non solo interno (e costituzionale), ma anche sovranazionale, rilevando all'interno sia dell'ordinamento convenzionale (artt. 6 e 13 Cedu) sia di quello eurounitario (art. 47 Cdfue)⁴³.

A tal riguardo, si è evidenziato come l'eventuale difficoltà incontrata dall'attore nella prova dei propri assunti – e ciò non perché la prova non esista, ma perché la fonte della stessa è lontana dalla propria sfera giuridica, collocandosi altrove – è idonea a condizionare lo stesso conseguimento della tutela agognata, per quanto ad esso dovuta⁴⁴.

Al di là della posizione rivestita da tale principio nella gerarchia delle fonti, è indubbio che addossare la prova di un fatto storico in virtù della sua vicinanza a questo o a quel soggetto costituisca scelta razionale, logica e, dunque, applicativa del principio di ragionevolezza.

Principio che costituisce declinazione del correlato principio di eguaglianza ex art. 3 Cost., la conformità al quale rappresenta parametro ai fini del vaglio della costituzionalità delle norme ordinarie sostanziali e processuali⁴⁵.

Proprio di recente, autorevole dottrina ha affermato che «l'attuale controllo di costituzionalità è totalmente pervaso dal metodo della ragionevolezza: è un controllo di ragionevolezza», e vi è stato chi, stigmatizzando il ricorso a tale parametro, ha affermato che «la giurisprudenza sulla ragionevolezza appare ormai del tutto ingovernabile, in quanto si è negli anni trasformata in una sorta di valutazione circa la ingiustizia della legge», o che trattasi di una nozione «inafferrabile nel suo contenuto».

D'altronde, a fronte dell'indubbio dinamismo interpretativo indotto dal principio *de quo*, è innegabile l'indispensabilità di tale categoria: ragionevole è qualunque opzione esegetica sia idonea a realizzare un equo temperamento degli interessi in gioco,

imponendo un sacrificio non sproporzionato agli interessi in gioco.

Il principio di ragionevolezza è, peraltro, ispiratore costante dell'attività esegetica proprio in materia probatoria, come dimostra il già menzionato approdo delle sezioni unite, n. 13533 del 2001, che rinviene il proprio fulcro nel criterio, chiaramente ispirato al principio di ragionevolezza, della vicinanza alla fonte della prova come criterio di distribuzione e selezione dell'onere della prova in relazione alle parti del rapporto contrattuale.

In ciò è evidente la stretta connessione tra ragionevolezza ed equità, cui senza dubbio, nell'attuale assetto ordinamentale e interpretativo, devono riconoscersi spazi operativi ben più ampi di quelli consegnati dalla tradizione giuridica, e che vedevano l'equità confinata alle ipotesi in cui il legislatore consentisse espressamente il ricorso ad essa (cd. equità *secundum legem*)⁴⁶.

Dunque, deve ritenersi che al principio in esame possa riconoscersi un'efficacia (re)distributiva dell'onere della prova, sempre che la sua applicazione risponda a criteri oggettivi, verificabili e condivisi.

Ciò, peraltro, implicherebbe che il giudice, in presenza di un disaccordo fra le parti circa la prossimità della fonte della prova all'una o all'altra parte, provveda a verificare egli stesso la suddetta circostanza.

Né l'affermazione di tale principio, ovviamente, equivale a riconoscere al giudice alcun discrezionale potere di scelta circa la concreta modulazione dell'onere probatorio, in quanto lo stesso si limiterebbe a una doverosa applicazione della regola, esplicitandola in relazione alla fattispecie concreta e inverandone l'operatività⁴⁷.

Il summenzionato riferimento al principio di eguaglianza consente di evocarne quella che né è sostanzialmente la logica declinazione sotto il profilo processuale, ovvero il principio di parità delle armi di cui all'art. 111, comma 2, Cost.⁴⁸.

43. Da tale peculiare collocazione nella gerarchia delle fonti del principio della vicinanza alla fonte della prova, ove l'interprete rilevi un contrasto fra la singola applicazione concreta della novella e il superiore principio, si porrebbe un problema d'incostituzionalità e anche di compatibilità comunitaria, da far valere nei modi e nelle forme previste dall'ordinamento, e dunque, rispettivamente, suscettibile di consentire un sindacato diffuso e accentrato.

44. Vds. S. Muleo, *Riflessioni*, op. cit.

45. Vds., in generale, S. Patti, *Ragionevolezza e clausole generali*, Giuffrè, Milano, 2013; E. Del Prato, *Ragionevolezza e bilanciamento*, in *Riv. dir. civ.*, n. 1/2010, p. 23.

46. Ragionevolezza ed equità sono clausole generali che consentono all'ordinamento – unitamente ai principi personalistico e solidaristico ex art. 2 Cost. – di adattarsi alla molteplicità e alla novità delle istanze di tutela, provenienti dal corpo sociale così come dal tessuto costituzionale, smussando il rigore del diritto positivo e assicurandone la tenuta costituzionale. Oppure, più semplicemente, come nel caso di specie, assicurano un equilibrato bilanciamento fra valori confliggenti, individuando di volta in volta modalità di composizione adeguate alla fattispecie di cui si impongono la definizione giudiziale.

47. Vds., in tal senso, S. Muleo, *Riflessioni*, op. cit.

48. Vds. R. Succio, *Riforma*, op. cit.

Tale norma, quale corollario, a sua volta, del macro-principio del giusto processo, non consente al legislatore, così come all'interprete di riconoscere alle parti della vicenda processuale posizioni di privilegio, residuo di una visione autoritaria di p.a. che agisce, normalmente, per il tramite di atti unilaterali e imperativi.

L'amministrazione finanziaria sta in giudizio non come soggetto titolare di poteri amministrativi, che pure le appartengono ma che esercita nella fase procedimentale, ma come parte del processo.

Le coordinate costituzionali della materia della prova non si riducono all'art. 24 Cost., ma si estendono anche ad altre disposizioni, ovvero l'art. 53, comma 1, Cost. e l'art. 97, comma 1, Cost., in materia di imparzialità amministrativa⁴⁹.

Per quanto concerne il primo profilo, le fattispecie impositive devono essere strutturate dal legislatore così come ricostruite, in via esegetica, dall'interprete e concretamente applicate, mediante l'attivazione delle singole vicende procedimentali, dall'a.f. così da consentire la tassazione solo delle effettive manifestazioni di capacità contributiva, con esclusione, dunque, di quelle ipotetiche o astratte⁵⁰.

Ne consegue che qualunque accertamento fondato su meccanismi presuntivi o standardizzazioni (come nel caso di studi di settore), richiede, a livello di prova procedimentale, la verifica puntuale della tenuta logica di quella semplificazione probatoria, alla luce delle peculiari caratteristiche del caso di specie, avendo riguardo a tutti gli elementi fattuali, anche favorevoli al contribuente, che devono essere adeguatamente ricostruite e accertate in sede istruttoria⁵¹.

4. L'impatto della norma sull'istruttoria amministrativa e pre-processuale

La norma in commento evidenzia che la decisione del giudice tributario deve essere fondata «*sugli elementi di prova che emergono nel giudizio*».

Taluni hanno voluto riconoscere al precetto una valenza ultronea rispetto all'effettiva volontà del le-

gislatore, leggendola come volta a identificare nel processo l'unico luogo deputato alla formazione della prova, con esclusione di qualunque valore all'attività istruttoria compiuta dall'amministrazione finanziaria ai fini dell'emissione degli atti impositivi⁵².

In realtà, allo stesso novello precetto deve riconoscersi non una valenza "limitativa", ma di rafforzamento delle garanzie processuali, mediante l'enucleazione del principio per cui ogni elemento o documento, anche acquisito in sede procedimentale, può esser posto a fondamento della pronuncia giudiziale, solo previo stimolo del contraddittorio fra le parti – tra loro –, da un lato, e tra le parti e il giudice, dall'altro.

Il processo è il luogo di selezione e vaglio degli elementi rilevanti per la decisione⁵³.

Ciò anche in conformità a quel modello di giusto processo delineato dall'art. 111 Cost., quale novellato a seguito della legge costituzionale del 1999, anche al fine di assicurare la tenuta convenzionale dell'ordinamento rispetto alle prescrizioni della Cedu, in particolare rispetto all'art. 6.

Dunque, il giudice tributario (collegiale o anche monocratico) non potrà, al di fuori delle massime di comune esperienza, dotate di adeguata diffusione e oggettivamente riscontrabili, trarre il suo convincimento da elementi acquisiti in sede procedimentale che non abbiano trovato ingresso nel processo per essere sottoposti al vaglio giudiziale e delle parti⁵⁴.

5. Margini di innovatività della novella. La sopravvivenza delle presunzioni legali e il "bando" di quelle cd. "supersemplici"

Invero, l'affermazione giurisprudenziale, riassumibile nell'espressione "nulla di nuovo sotto il sole", non pare rispondere *in toto*, nella sua radicalità, all'effettiva realtà del fenomeno giuridico e, in particolare, alla successione delle regole normative nel tempo.

In materia tributaria, così come civile⁵⁵, non esiste una graduazione gerarchica delle fonti di prova

49. R. Succio, *op. ult. cit.*

50. *Ivi.*

51. Cass., sez. V: 3 febbraio 2006, n. 2411; 10 settembre 2007, n. 18983.

52. Vds. M. Mauro, *La prova della deducibilità fiscale dei costi d'impresa nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, n. 2/2022, p. 193.

53. M. Mauro, *op. ult. cit.*

54. Vds., per un raffronto con i diversi poteri istruttori riconosciuti al giudice civile, M. Cappelletti, *Iniziativa probatorie del giudice e basi pregiudiziali della struttura del processo*, in *Riv. dir. proc.*, 1967, p. 407.

55. V. Andrioli, voce "Prova" (*diritto processuale civile*), in *Nss. dig. it.*, vol. XIV, UTET, Torino, 1967, p. 292; G. De Stefano, voce "Onere" (*diritto processuale civile*), in *Enc. dir.*, vol. XXX, Giuffrè, Milano, 1980, p. 114; G. Chiovenda, *Istituzioni di diritto processuale civile*, Jovene, Napoli, 1935: vol. I, p. 5, vol. II, p. 318; E. Betti, *Diritto processuale civile italiano*, Soc. Ed. del Foro Italiano, Roma, 1936 (II ed.), p. 331.

cd. libera ovvero a efficacia non predeterminata *ex lege*, ma lasciata alla libera valutazione del giudice⁵⁶.

Dunque, deve ritenersi che tutti i tipi di prova abbiano pari dignità senza che sia possibile prefigurare un'eccezione in relazione prova presuntiva⁵⁷.

Peraltro, è noto come la presunzione⁵⁸ risponda necessariamente a una logica di tipo selettivo, che impone che la stessa non possa essere ammessa in presenza di singole circostanze con valenza indiziaria, atomisticamente considerate, ma richieda il superamento dei criteri qualificanti imposti dall'art. 2729 cc.

Infatti, il modello di prova presuntiva delineato dal codice civile richiede che le circostanze poste a fondamento del ragionamento presuntivo siano gravi, precise e concordanti, ovvero la ricorrenza di una pluralità di elementi fattuali convergenti rispetto al fine dimostrativo.

Inoltre, a completamento di questo quadro riassuntivo in relazione alla cd. prova logica, in via generale, la giurisprudenza di legittimità, nel modulare la struttura e gli effetti della prova presuntiva semplice, ha affermato, seppur in materia risarcitoria ma con enunciazioni suscettibili di assumere portata generale, che:

a) la prova per presunzioni non può ovviare all'eventuale mancata omessa allegazione dei fatti;

b) non occorre che i fatti su cui la presunzione si fonda siano tali da far apparire l'esistenza del fatto ignoto come l'unica conseguenza possibile dei fatti accertati sulla base di una relazione di necessità logica assoluta ed esclusiva. Per contro, è sufficiente che l'inferenza possa essere accertata in virtù di un canone di ragionevole probabilità, quindi in virtù dell'*id quod plerumque accidit* con riferimento alla connessione degli accadimenti la cui normale sequenza e ricorrenza può verificarsi secondo regole di esperienza. Ovviamente, l'affidabilità del ragionamento presuntivo sarà tanto maggiore quanto più elevata risulti la probabilità che il fatto da provare costituisca conseguenza di quello noto⁵⁹;

c) una volta che la presunzione semplice si sia formata, e sia stata rilevata (cioè, una volta che del fatto sul quale si fonda sia stata data o risulti la prova), essa ha la medesima efficacia, in termini di

esonero della prova, che deve riconoscersi alla presunzione legale *iuris tantum*, in quanto l'una e l'altra trasferiscono a colui contro il quale esse depongono l'onere della prova contraria;

d) quando ammessa, la presunzione, in assenza di prova contraria, impone al giudice di ritenere provato il fatto previsto senza consentirgli la valutazione ai sensi dell'art. 116 cpc (Cass., 6 aprile 2011).

D'altronde, è evidente la stretta connessione fra presunzione e obbligo di motivazione giudiziale.

Infatti, il giudice, nell'esercizio della sua discrezionalità valutativa, è tenuto a esplicitare le ragioni del proprio convincimento osservando un duplice ordine di valutazioni: un primo momento di tipo cd. "analitico", preordinato a individuare gli elementi e le circostanze astrattamente idonei ad assolvere una funzione dimostrativa; il secondo, di tipo sintetico, che consiste in una valutazione complessiva, unitaria e sintetica di tutti gli elementi, per verificarne la concordanza e l'univocità⁶⁰.

Invero, prima della novella, il sistema tributario risultava caratterizzato da due distinte linee evolutive.

In primis, si era assistito a una – forse inconsapevole – smagliatura dei contorni delle fattispecie presuntive che, nella logica del codice del 1942, contenente una disciplina dei profili di maggiore rilevanza della prova indiretta o presuntiva, poneva precisi limiti all'ammissibilità della stessa.

Per come prefigurato dal codice sostanziale⁶¹, il ricorso alla prova presuntiva richiede, infatti, una pluralità di circostanze convergenti verso la dimostrazione di un fatto storico che da esse viene inferito, secondo un criterio di verisimile certezza o, meglio, di ragionevolezza. Il modello di prova presuntiva delineato dal codice esige che le circostanze poste a fondamento del ragionamento presuntivo siano gravi, precise e concordanti.

Sulla base di tali premesse ricostruttive, non può dirsi sufficiente una mera relazione logica di tipo indiziario, in virtù della quale poter affermare che, al darsi di un determinato presupposto, di norma, consegue un certo effetto o una determinata conseguenza.

È necessario, infatti, che quella relazione logica sia corroborata e suffragata da una serie di circostanze

56. Vds., in generale, con riguardo al rito civile, L.P. Comoglio, *Le prove civili*, op. cit.

57. Cass., sez. I, 8 maggio 2003, n. 6970, in *Giur. it.*, 2004, p. 2070, con nota di Valecchi, *Nota in materia di prova per presunzioni*.

58. Vds., per una disamina della prova presuntiva, R. Sacco, *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto e onere della prova*, in *Riv. dir. civ.*, vol. I, 1957, p. 399.

59. Vds., in tal senso, G. Palumbo, *Il principio dell'onere della prova nel processo tributario*, in *Informazione fiscale*, 30 maggio 2023.

60. G. Palumbo, op. ult. cit.

61. Vds. L.P. Comoglio, *Le prove civili*, op. cit., p. 249; M. Taruffo, *La valutazione delle prove*, in *La prova nel processo civile*, in A. Cicu - F. Messineo - L. Mengoni - P. Schlesinger (a cura di), *Il Codice Civile - Commentario*, Giuffrè, Milano, 2012, p. 244.

ze ulteriori che convergono nella dimostrazione di un certo assunto probatorio.

Si tratta di una valutazione d'insieme, e non atomistica.

Tali principi sono stati spesso disattesi dalla giurisprudenza di legittimità, che ha voluto semplificare, a volte in modo eccessivo, la logica della prova presuntiva⁶², accontentandosi e ritenendo sufficienti mere regole di comune esperienza o supposte tali, spesso non suffragate da un sufficiente coefficiente di verifica (cd. presunzioni "supersemplici"⁶³).

Inoltre, si era radicato⁶⁴ il convincimento (erroneo) per cui, nell'ambito della materia tributaria, non avrebbe operato il divieto, logico prima che giuridico, delle presunzioni di secondo grado (cd. *praesumptio de praesumpto*), secondo cui il fatto noto e non contestato potrebbe costituire la base per inferire un primo fatto ignoto, dal quale a sua volta dedurre un secondo fatto o vicenda, anch'esso non conosciuto/a, ma da ritenersi in via presuntiva⁶⁵. Orbene, alla luce della novella, si deve ritenere che tali "bonarie" manipolazioni interpretative della prova presuntiva non possano più trovare cittadinanza nell'ambito dell'ordinamento processuale tributario.

6. Implicazioni concrete della novella

Premessa l'espunzione dal panorama interpretativo delle prove⁶⁶ meramente indiziarie o delle prove presuntive "eccessivamente semplificate", si è messa in evidenza l'attitudine della norma a determinare, di fatto, l'inversione della prassi giudiziaria e probatoria con riguardo ad alcune tematiche specifiche.

Tradizionalmente, si è ritenuto che l'onere della prova della ricorrenza di elementi negativi del reddito, come i costi⁶⁷, e della loro concreta deducibilità, perché inerenti⁶⁸ e congruenti, gravasse sul contribuente⁶⁹. Secondo il prevalente orientamento interpretativo, «ai fini della deducibilità dei costi sostenuti, il contribuente è tenuto a dimostrarne l'inerenza, intesa in termini qualitativi e dunque di compatibilità, coerenza e correlazione, non già ai ricavi in sé, ma all'attività imprenditoriale svolta, sicché deve provare e documentare l'imponibile maturato, ossia l'esistenza e la natura dei costi, i relativi fatti giustificativi e la loro concreta destinazione alla produzione»⁷⁰.

Dunque, movendo dall'ascrizione del fatto economico alla categoria delle componenti positive o, in alternativa, a quella delle negative, era usuale l'affermazione per cui «l'onere di provare la sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità delle componenti del reddito in un determinato esercizio sociale incombe all'Amministrazione finanziaria per quelle positive, ed al contribuente per quelle negative»⁷¹, oltre al fatto di ammettere in sede tributaria l'applicazione del principio di "vicinanza della prova" per l'individuazione del soggetto onerato della prova medesima (Cass. civ., n. 13588/2018). In particolare, per quanto concerne le imposte sui redditi e l'IVA, in sede di contenzioso il contribuente sarebbe stato tenuto non solo a documentare l'effettività di detti costi (ovvero che gli stessi, storicamente, sono stati effettivamente sostenuti), ma anche a dimostrarne i caratteri di certezza e determinabilità⁷².

A tal riguardo, in via interpretativa, ai fini del predetto giudizio di inerenza⁷³, si suole distinguere tra oneri tipicamente necessari alla produzione del

62. E. Benigni, *Presunzioni giurisprudenziali e riparto dell'onere probatorio*, Giappichelli, Torino, 2014, p. 7; G.F. Ricci, *Questioni controverse in tema di onere della prova*, in *Riv. dir. proc.*, n. 2/2014, p. 321.

63. Vds., per una ricostruzione del panorama interpretativo pre-novella: A. Contrino, *Appunti in tema di accertamenti induttivi e presunzioni supersemplici*, in *Riv. dir. fin.*, n. 1/2018, p. 130.

64. R. Bianchi e G. Graziadei, *L'onere della prova*, op. cit.

65. Cass. civ.: nn. 20748/2019, 29350/2021, 23860/2020.

66. S. Patti, *Le prove. Parte generale*, in G. Iudica e P. Zatti (a cura di), *Trattato di Diritto Privato*, Giuffrè, Milano, 2010, pp. 47 ss.

67. M. Mauro, *La prova*, op. cit.

68. Sul tema, A. Ballancin, *Inerenza, congruità dei costi ed onere della prova*, in *Rass. trib.*, n. 3/2013, p. 590; G. Franson, *La Finanziaria 2008 e i concetti di inerenza e congruità*, in *Id.* (a cura di), *Finanziaria 2008*, Giuffrè, Milano, 2008, p. 168; L. Peverini, *Giudizio di fatto e giudizio di diritto in materia di costi non inerenti all'attività d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, n. 10/2008, p. 917; G.M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, CEDAM, Padova, 2005, p. 599.

69. Vds., *ex multis*, Cass., 23 agosto 2017, n. 20303.

70. Cass.: 2 marzo 2021, n. 2224; 17 gennaio 2020, n. 902.

71. Cass. civ., sentt. nn.: 15320/2019, 36097/2021, 32280/2018, 28671/2018, 13300/2017, 20521/2006.

72. M. Mauro, *La prova*, op. cit.

73. Vds., in generale, P. Tarigo, *Il giudizio d'inerenza dei costi d'impresa in alcune recenti sentenze della Corte di Cassazione*, in *Riv. dir. fin.*, n. 3/2016, p. 423.

reddito, in quanto normalmente riconducibili alla sfera imprenditoriale (come «i costi per l'acquisto di materie prime, o di macchinari o strumenti indispensabili a produrre certi beni, o di manufatti necessari per la loro custodia»), e altri oneri, connessi a operazioni atipiche rispetto alle usuali modalità di mercato.

Ovviamente, nell'ipotesi in cui tali oneri, in termini di evidenziazione formale e riscontrabile dei costi, siano disattesi, verrebbe in rilievo un costo di fatto o "in nero", ovvero non contabilizzato e, dunque, non deducibile⁷⁴.

Dall'inerenza del costo *stricto sensu*, intesa come riferibilità (in senso strumentale) del bene o del servizio acquistato rispetto all'attività imprenditoriale, si suole distinguere l'inerenza in senso "quantitativo", da declinarsi come congruità e, quindi, non eccedenza dei costi in rapporto alla produzione del reddito d'impresa⁷⁵.

Peraltro, per quanto concerne i profili dell'antieconomicità e dell'incongruità, si ritiene condivisibilmente che essi – se non gli si voglia riconoscere, di per sé, valenza preclusiva della deducibilità degli oneri – possano sempre essere considerati quali indici sintomatici del difetto di inerenza e, dunque, dell'estraneità al circuito imprenditoriale dell'atto che li ha generati⁷⁶.

Peraltro, taluni negano che la non congruità del costo possa incidere sul piano della deducibilità, condizionandola, assumendo che la stessa potrebbe «rivelarsi, al più, sintomatica di fenomeni di evasione»⁷⁷.

Si pensi, a titolo esemplificativo, alla dimostrazione probatoria della correlazione tra i costi affrontati in occasione della stipula di un contratto di *swap* e la sua strumentalità all'attività di impresa, in conside-

razione della sua finalità non di scommessa e di eventuale locupletazione, bensì di copertura del rischio connesso alle operazioni attinenti⁷⁸.

In dottrina, all'entrata in vigore della novella, si è evidenziato come la tradizionale ripartizione⁷⁹ dell'onere della prova potrebbe non essere più coerente con la tendenziale assolutezza dell'onere della prova della p.a.

Pertanto il ricorrente, nella sua veste di contribuente, non dovrebbe più dimostrare l'inerenza di un costo per conseguire la deduzione dalla base imponibile, posta a fondamento del calcolo del reddito d'impresa.

In particolare, si afferma che, poiché in virtù dell'art. 7, comma 5-*bis*, d.lgs n. 546/1992, introdotto dall'art. 5 l. n. 130/2022, l'a.f. deve provare in giudizio «le violazioni contestate con l'atto impugnato», nel contestare un'infedele dichiarazione dovuta alla deduzione di oneri privi di inerenza, la stessa non potrebbe «limitarsi ad allegare fatti e/o a prospettare argomentazioni in ordine alla anormalità degli atti da cui derivano, ma dovrebbe altresì fornire le ragioni per le quali la dedotta anormalità possa essere assunta come indicativa di una carenza di connessione tra questi atti e l'attività imprenditoriale del contribuente». Dovrebbe, cioè, provare non solo l'anormalità, ma anche il difetto di inerenza⁸⁰.

Invero, tale soluzione non sembra condivisibile o, comunque, avere quel grado di assolutezza che le si vorrebbe accreditare.

Ciò per due ordini di ragioni.

Sotto il profilo logico, l'esistenza di un costo si configura quale elemento negativo della consistenza reddituale, costituendo un'ideale posta passiva idonea a deprimere o a azzerare la massa imponibile.

74. Su tale specifica problematica, vds. E. Artuso, *La deducibilità dei "costi neri" tra disciplina specifica e profili sistematici: brevi spunti di riflessione*, in *Riv. dir. trib.*, n. 10/2013, p. 981.

75. Vds., ad esempio, Cass.: nn. 11324/2022 e 27786/2018.

76. Taluna dottrina, in conformità agli arresti giurisprudenziali più recenti, è pervenuta a sostenere che l'una e l'altra potrebbero essere rivelative anche di un'operazione fittizia o, meglio, simulata e, dunque, in frode ai creditori e al fisco. Si afferma testualmente che «l'antieconomicità o l'incongruità dell'onere, quando designa la presenza di una forte divergenza tra il (maggiore) corrispettivo pattuito e il (minore) valore normale del bene o del servizio acquisito, potrebbe operare, a seconda delle circostanze, quale indicatore di una simulazione parziale del corrispettivo, e quindi di una parziale inesistenza dell'onere, oppure quale indicatore di una anomalia, e quindi di una non appartenenza (in tutto o in parte) all'esercizio d'impresa, dell'atto che ha generato l'onere, o, altrimenti detto, del suo carattere (integralmente o parzialmente) erogatorio anziché produttivo» – così V.G. Zizzo, *Giurisprudenza e attualità in materia tributaria - Il giudizio di inerenza tra fatto e diritto*, in *Riv. dei Dottori commercialisti*, n. 2/2023 (1° aprile), p. 371.

77. M. Mauro, *La prova*, op. cit. L'A. afferma che «l'assenza di conflitto di interesse tra le parti nella fissazione del prezzo contrattuale contraddistingue le fattispecie in cui l'incongruità del corrispettivo rispetto a quello di mercato, insieme ad altri elementi concordanti, è in grado di supportare un accertamento presuntivo teso a contrastare l'evasione consistente nel parziale occultamento del prezzo pattuito».

78. Cass., 26 aprile 2017, n. 1026; 11 gennaio 2018, n. 450; 21 novembre 2019, n. 30366; 5 luglio 2021, n. 18896.

79. In relazione al panorama interpretativo prenovella: A. Vicini Ronchetti, *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa. Inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, CEDAM (WK), Milano, 2016, pp. 252 ss.

80. G. Zizzo, *Giurisprudenza e attualità*, op. cit. Ciò sarebbe imprescindibile per tradurre l'esito del giudizio sull'anormalità degli atti in fattore del giudizio sull'inerenza degli oneri (il solo decisivo per la conferma della contestazione), comunque da esperire nella misura in cui il presupposto della contestazione sia (appunto) il difetto di inerenza.

Ragion per cui si deve convenire con chi ritiene che la categoria del reddito d'impresa rappresenta un fatto economico di natura "complessa", proprio perché costituito da componenti positive e negative⁸¹. E quale componente negativa per il fisco, non può essere provata da tal ultimo, perché lo stesso sarebbe costretto a una prova diabolica.

In questo senso depone anche l'univoco dato testuale di cui al comma 1 dell'art. 109 del Tuir n. 917/1986, in virtù del quale «I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza».

Si pone, dunque, quale fatto antagonista alla pretesa tributaria.

Tale ricostruzione appare maggiormente coerente con la sostanza del fenomeno giuridico rispetto a quella posizione interpretativa secondo cui «il sostenimento del costo è un fatto costitutivo del diritto alla sua deduzione, ovvero un fatto impeditivo dell'obbligazione tributaria, per cui è il contribuente a doverne fornire la prova in giudizio».

Pertanto, non è ascrivibile al novero delle eccezioni in senso stretto, sollevabili dal convenuto; né, per la sua diversità ontologica, può essere qualificato quale agevolazione in senso tecnico – fattispecie derogatoria alla *par condicio* tra contribuenti e, dunque, al principio di eguaglianza nel trattamento fiscale e, come tale, da considerarsi di stretta interpretazione.

In secondo luogo, anche a voler disconoscere un simile inquadramento, è indubbio che il costo afferisca alla sfera giuridica dell'imprenditore e, in generale, del contribuente che, dunque, per la sua prossimità ad esso, risulta maggiormente idoneo alla sua dimostrazione probatoria.

Pertanto, anche in applicazione del criterio della vicinanza alla fonte della prova, tal ultima dovrebbe ragionevolmente gravare sul ricorrente (sostanziale convenuto).

D'altra parte, la disciplina sul reddito d'impresa pone in capo al contribuente una serie di obblighi procedurali di natura contabile, prescrivendo l'i-

donea documentazione dei costi ai fini della loro deducibilità, così come la loro registrazione in contabilità⁸².

Può, pertanto, affermarsi che tali obblighi siano da valutare in una logica dinamica e, dunque, nella prospettiva della eventuale attivazione del contenzioso, traducendosi, seppur indirettamente, nell'obbligo per il contribuente di precostituirsi la prova dell'effettivo sostenimento dello stesso.

D'altronde, l'art. 61, comma 3, dPR n. 600/1973 vieta la dimostrazione di fatti non evidenziati nelle scritture contabili o contrastanti con le risultanze delle stesse.

Il problema del corretto riparto della prova si pone anche con riguardo alle seguenti problematiche interpretative per le quali la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto, finora, di operare il correlato onere sul ricorrente, con assunzione da parte dello stesso del rischio della mancata prova:

a) l'irrilevanza, ai fini fiscali, dei movimenti bancari posti a fondamento di un accertamento induttivo⁸³;

b) la ricorrenza delle condizioni fattuali e giuridiche per il riconoscimento della legittimità della detrazione (Cass.: 21 novembre 2019, n. 30366; 17 gennaio 2020, n. 902).

Ci si è chiesto⁸⁴ altresì se, all'indomani della novella, nell'ipotesi dei giudizi aventi ad oggetto il fenomeno del *transfer pricing*, l'interprete debba ancora orientarsi per il porre in capo all'a.f. l'onere della prova della difformità del prezzo pattuito nell'ambito della transazione *intercompany* rispetto al "valore normale", ovvero determinato alla stregua della logica di un mercato concorrenziale e competitivo⁸⁵.

A tal riguardo, il già menzionato principio di "vicinanza alla fonte della prova" deve indurre a ribadire la tradizionale opinione secondo cui l'Agenzia delle entrate non avrebbe le stesse opportunità di accesso agli strumenti idonei a dimostrare la rispondenza della transazione ai «prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili»⁸⁶.

81. M. Mauro, *La prova*, op. cit.

82. M. Mauro, op. ult. cit.

83. Cass., 15 luglio 2022, n. 22449.

84. Vds. I. Pellicchia e A. Campana, *Onere della prova e riforma del processo tributario. Riflessioni a margine delle prime pronunce sul tema*, in *Diritto bancario*, 1° marzo 2023.

85. Per un quadro degli orientamenti interpretativi ante-riforma, G. Palumbo, *Rassegna sistematica sull'attuale orientamento della giurisprudenza di legittimità in argomento di transfer pricing (2010-2014)*, in *Riv. dir. trib.*, n. 7-8/2014, p. 285.

86. Cfr. art. 110, comma 7, dPR n. 917/1986: «I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che con-

Ne deriva che la previsione per cui l'onere della prova sarebbe, normalmente, a carico dell'ente impositore «può finire per provocare tensioni e incertezze allorquando i suoi poteri siano nel concreto affievoliti»⁸⁷, così come si verifica allorquando in tutto o in parte la fattispecie impositiva si sia perfezionata all'estero; contingenza che rende, spesso, complesso e inefficiente l'esercizio dei poteri istruttori della p.a.

7. Ipotesi sicuramente invariate

In relazione a talune fattispecie, si conviene che la novella non abbia apportato effettivamente alcuna variazione in sede esecutiva.

In particolare, si pensi alle società cd. "di comodo".

Ciò in considerazione della fonte legale della loro previsione. Esse non costituiscono frutto di un'operazione esecutiva e puramente interpretativa, ma costituiscono l'oggetto di una previsione legale.

Previsione legale cui, probabilmente, si è pervenuti a seguito di una riflessione interpretativa diffusa, condivisa e sedimentata, dandole veste normativa.

Nondimeno, ciò, ai fini della disamina del fenomeno in questione, non rileva.

Ciò in quanto è la mera corrispondenza a un modello legale che sottrae le società fittizie a qualunque variazione di una disciplina, anche probatoria, che è predefinita dal legislatore e sottratta alle mutevoli scelte dell'interprete.

Queste sono le ragioni logiche e giuridiche per le quali deve ritenersi che la novella non abbia in alcun modo impattato sulle cd. presunzioni legislative, sia relative sia assolute.

Anche in tal caso viene in rilievo una costruzione normativa "indisponibile" da parte dell'interprete; così come la stessa non può considerarsi lambita da una norma che si limita a cristallizzare una regola di ripartizione della prova (e del correlato rischio) senza neutralizzare l'operare delle presunzioni di fonte normativa. Presunzioni le quali, anzi, risultano in piena armonia con la stessa, limitandosi ad esentare l'amministrazione-attore sostanziale dal correlato onere.

8. La natura retroattiva o meno della norma: le prime applicazioni interpretative

Per quanto concerne l'applicazione nel tempo della novella, non può negarsi che il problema della sua retroattività dipenda proprio dal suo porsi quale mera formalizzazione e cristallizzazione di principi già operanti, oppure quale *ius novum*.

Si è cercato di evidenziare come la norma, al di là di alcune suggestioni panpenalistiche, mutui il principio generale ex art. 2697 cc (con un eventuale aggravamento probatorio solo per la sanzioni), ma si discosti da talune prassi interpretative che minavano la tenuta complessiva del principio, in taluni casi svuotando, di fatto, l'onere probatorio dell'amministrazione.

D'altronde, sotto altro profilo, la sua retroattività discende dalla sua qualificazione in termini di regola processuale e non sostanziale, come tale soggetta al principio "*tempus regit actum*".

Da ciò conseguirebbe la sua applicabilità anche ai processi in corso, ogniqualvolta l'atto del decidere e prima ancora la prodromica attività probatoria siano ancora da porre in essere.

A tal riguardo, si è pronunciata la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia con la sentenza n. 293, depositata il 30 dicembre 2022, secondo cui «la novella ha natura processuale e, dunque, è applicabile a tutti i processi pendenti alla data del 16 settembre 2022 (...); tale natura discende, in primo luogo, dalla stessa lettera della norma, la quale fa espresso riferimento alla "prova in giudizio" [:] "l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato"».

9. Brevi notazioni conclusive

Dunque, l'interprete è al cospetto di una norma che, lungi dal porsi quale mero doppione di un principio già operante, ne affina i contorni, adattandolo alla specialità della materia tributaria e alla logica delle pretese erariali, ma soprattutto ne impone una lettura evolutiva al fine di agevolarne il raccordo con altri principi e, in particolare, con quelli (sopravvenuti) di derivazione convenzionale ed eurounitaria⁸⁸.

trolla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito».

87. Vds. R. Succio, *Riforma*, op. cit.

88. Vds. A. von Bogdandy, *I principi fondamentali dell'Unione europea. Un contributo allo sviluppo del costituzionalismo europeo*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2011; T. Tridimas, *The General Principles of EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 1999; N. Reich, *General Principles of EU Civil Law*, Intersentia, Cambridge/Antwerp/Portland, 2014.

Un'ulteriore conferma, dunque, del ruolo delle regole generali⁸⁹ e della loro indubbia funzione non solo esegetica, ma di eterointegrazione del comando, dettato dalle singole specifiche disposizioni.

E *principi* sono, come evidenziato, non solo quelli desumibili dal codice civile⁹⁰, ma anche quelli traibili

dalla Costituzione, così come dall'ordinamento comunitario e convenzionale⁹¹, nell'ambito di quella stratificazione e concorrenza di regole, anche nostrane, che è propria di un ordinamento – quale è quello attuale – plurilivello, connotato, peraltro, dal costante e virtuoso dialogo fra le corti⁹².

89. Suggestisce una più articolata e sottile distinzione, sulla base di un'analisi complessiva del sistema, M. Libertini, *Clausole generali, norme di principio, norme a contenuto indeterminato. Una proposta di distinzione*, in *Riv. crit. dir. priv.*, n. 3/2011, p. 360.

90. Vds. A. Iannarelli, *I "principi" nel diritto privato tra dogmatica, storia e post-moderno*, in *Roma e America. Diritto romano comune*, n. 34/2013, p. 115.

91. Vds. F. Toriello, *La responsabilità civile dello Stato per violazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in F. Galgano e M. Bin (a cura di), *Contratto e impresa/Europa*, vol. I, CEDAM, Padova, 1997, p. 657; F. Toriello, *I principi generali del diritto comunitario. Una ricerca comparativa*, Giuffrè, Milano, 2000.

92. Vds., in generale, R. Cosio e R. Foglia (a cura di), *Il diritto europeo nel dialogo delle Corti*, Giuffrè, Milano, 2013.

Il processo telematico tributario

di *Francesco Buffa*

«Portale della Giustizia tributaria», «Processo tributario telematico», “scrivania” del giudice, udienza a distanza, Massimario nazionale, progetto “*Prodigit*”: il nuovo processo tributario nasce con un massivo uso di tecnologie informatiche e telematiche a supporto della nuova giurisdizione.

1. Le fonti normative / 2. Il «Portale della Giustizia tributaria» / 3. Il «Processo tributario telematico» / 4. La “scrivania” del giudice / 5. L’udienza a distanza / 6. La decisione della causa / 7. L’Ufficio del Massimario nazionale e il progetto “*Prodigit*”

1. Le fonti normative

L’articolo 39, comma 8 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, dopo aver previsto che le comunicazioni sono effettuate anche mediante l’utilizzo della posta elettronica certificata, demanda a un apposito regolamento il generale adeguamento del processo tributario alle tecnologie dell’informazione e della comunicazione, in attuazione dei principi previsti dal d.lgs 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni. Il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, in data 23 dicembre 2013, n. 163, «*Regolamento recante la disciplina dell’uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario*», ha quindi disciplinato la materia. A tale fonte hanno poi fatto seguito – tra gli interventi più rilevanti – : i decreti del Direttore generale delle Finanze 11 novembre 2020, recante regole tecnico-operative per la partecipazione e lo svolgimento dell’udienza da remoto, e 6 novembre 2020, recante regole tecnico-operative per la redazione dei provvedimenti giurisdizionali digitali da parte dei giudici tributari; l’art. 16 dl 23 ottobre 2018, n. 119, convertito in legge 17 dicembre 2018, n. 136, che prevede l’obbligatorietà della notifica e del deposito del ricorso in modalità telematica; da ultimo, il d.lgs 30 dicembre 2023, n. 220, recante

disposizioni in materia di contenzioso tributario, ha dettato le ultime disposizioni in materia, completando il quadro normativo.

Dette fonti normative hanno, quindi, delineato la struttura del processo telematico tributario.

2. Il «Portale della Giustizia tributaria»

L’architettura è stata implementata con la creazione del «Portale della Giustizia tributaria», un sito tematico del Dipartimento delle Finanze (MEF), che rappresenta il principale riferimento istituzionale nell’ambito dei servizi digitali a supporto di tutti gli operatori della giustizia tributaria.

Il portale, in particolare, garantisce all’utenza l’accesso ai servizi telematici e la modulistica di riferimento.

Per le parti, è possibile accedere a una serie di applicazioni che consentono l’utilizzo delle procedure telematiche in uso riguardanti il processo tributario. Il servizio “Consultazione pubblica contenziosi tributari” consente di interrogare liberamente i soli dati anonimizzati dei contenziosi tributari instaurati presso le corti di giustizia tributaria; in “Info ricorso” sono consultabili le informazioni di un contenzioso tributario, specificando il numero di registro generale

e l'anno di iscrizione a ruolo del ricorso (nel risultato della ricerca sono presenti le principali informazioni descrittive del contenzioso tributario, quali l'oggetto della controversia, la categoria dei soggetti interessati e l'esito del contenzioso. Sono inoltre disponibili i dati riguardanti le tipologie degli atti depositati, i provvedimenti giurisdizionali e le udienze relative al ricorso). In "Calendario udienze" è possibile ricercare le udienze (fissate, discusse o rinviare) di una specifica sezione della corte indicando, oltre al numero della sezione, un intervallo di date.

Nel risultato della ricerca sono presenti informazioni sulle date e le aule di svolgimento delle udienze, nell'ambito delle quali sono consultabili il numero di registro generale dei ricorsi, l'ordine di chiamata e la modalità di trattazione dell'udienza (pubblica udienza, camera di consiglio, pubblica udienza a distanza).

Il sistema consente, inoltre, la consultazione delle pagine di *Giurisprudenza tributaria*, oltre alla *Rassegna sentenze tributarie*, agli orientamenti di giurisprudenziali, ai *Massimari* (nazionale e regionali), nonché ad analisi e statistiche sul contenzioso tributario. La collana editoriale "*Tax justice DF*" è dedicata all'approfondimento di alcune delle questioni più controverse in ambito tributario, con l'obiettivo di rappresentare i contrasti giurisprudenziali emersi in seno alle corti di giustizia tributaria e alla Corte di cassazione. Essa si compone di due tipologie di prodotti: i quaderni di giurisprudenza, che, riservati a temi specifici trattati attraverso l'analisi delle sentenze più significative di merito e di legittimità, costituiscono una rassegna giurisprudenziale tributaria ragionata ed esaustiva; gli *updates* periodici, con *focus* dedicati a singole pronunce relative a disposizioni ed istituti tributari più attuali e dibattuti.

Il portale consente quindi ad avvocati e magistrati l'accesso ai fascicoli nell'ambito del processo telematico tributario. Il sistema, specie se confrontato con analoghi strumenti messi a disposizione del giudice ordinario, è assai *user-friendly* e molto pratico, consentendo la connessione da remoto agli atti in modo rapido e il deposito telematico degli atti a distanza con pochi passaggi informatici.

3. Il «Processo tributario telematico»

Quanto al «Processo tributario telematico» (PT-SIGIT), i cittadini, i professionisti e gli enti impositori devono procedere, una volta muniti di identità digitale (SPID, CIE, CNS) alla registrazione per utilizzare i servizi del PTT, preventivamente muniti di casella PEC e di firma digitale.

Ai sensi del d.lgs n. 220/2023, le parti, i consulenti e gli organi tecnici notificano e depositano gli

atti processuali, i documenti e i provvedimenti giurisdizionali esclusivamente con modalità telematiche, secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e nei successivi decreti di attuazione, dunque con le modalità telematiche previste dalle vigenti norme tecniche del processo tributario telematico. In casi eccezionali, il presidente della commissione tributaria o il presidente di sezione, se il ricorso è già iscritto a ruolo, ovvero il collegio se la questione sorge in udienza, con provvedimento motivato possono autorizzare il deposito con modalità diverse da quelle telematiche.

Il d.lgs n. 220/2023 prevede che gli atti del processo, i verbali e i provvedimenti giurisdizionali siano redatti in modo chiaro e sintetico e che tutti gli atti e i provvedimenti del giudice tributario, dei suoi ausiliari e delle segreterie delle corti di giustizia tributaria, nonché gli atti delle parti e dei difensori siano sottoscritti con firma digitale. La mancata sottoscrizione con tale modalità dei provvedimenti giudiziari del giudice tributario determina la loro nullità.

Per gli atti di parte, la violazione delle disposizioni e, in particolare, delle vigenti norme tecniche del PTT non costituisce causa di invalidità del deposito, salvo l'obbligo di regolarizzarlo nel termine perentorio stabilito dal giudice. È, peraltro, previsto che la liquidazione delle spese del giudizio tenga in ogni caso conto della violazione, ad opera dei difensori delle parti, delle previsioni di cui al comma 4-*bis* dell'art. 16-*bis*, del rispetto dei principi di sinteticità e chiarezza degli atti di parte, nonché delle norme tecniche del PTT, fermo l'obbligo delle parti di provvedere alla regolarizzazione entro il termine perentorio stabilito dal giudice.

Per gli allegati di parte, mentre è venuto meno con il d.lgs n. 220/2023 l'obbligo di firma digitale degli stessi originariamente previsto dalle norme tecniche (considerato, evidentemente, un eccessivo appesantimento), rimane l'obbligo della veste elettronica, e si è stabilito comunque che il giudice non tiene conto degli atti e dei documenti su supporto cartaceo dei quali non sia depositata nel fascicolo telematico la copia informatica, anche per immagine, munita di attestazione di conformità all'originale.

Nel processo tributario la parte ha l'obbligo di avvalersi di un difensore nelle cause aventi valore superiore ai 3000 euro, ai sensi dell'art. 12, comma 2, d.lgs n. 546/1992 (per "valore della lite" s'intende il valore del tributo al netto di interessi e sanzioni).

In tal caso, occorre distinguere due ipotesi: nel caso in cui il ricorrente sia sprovvisto di firma digitale, la procura alle liti sarà rilasciata su atto separato dall'atto principale con firma autografa, regolarmente autenticata dal difensore; tale atto dovrà essere

oggetto di scansione da parte del difensore, firmato digitalmente e allegato al ricorso/appello; qualora il ricorrente sia in possesso della firma digitale, è sua facoltà firmare digitalmente la procura predisposta dal difensore ai sensi del comma 1 dell'art. 4 del regolamento; si tratta della medesima disciplina prevista per il processo civile telematico.

La suddetta procedura non si applica al contribuente che si difende personalmente per le controversie di valore inferiore o uguale ai 3000 euro, che può avvalersi del deposito telematico degli atti, purché in possesso della firma digitale e di un indirizzo PEC.

Il deposito telematico prevede la compilazione guidata di alcune schermate – nota di iscrizione a ruolo (NIR) – e la trasmissione dei documenti. I cittadini e i professionisti possono effettuare il pagamento *online* del CUT utilizzando il sistema di pagamento “PagoPA”, che si attiva all'interno dell'applicazione PTT a seguito del deposito del ricorso/appello.

Le regole tecniche per la predisposizione degli atti e dei documenti da depositare telematicamente tramite il PTT sono definite nel decreto del Direttore generale delle Finanze 4 agosto 2015, modificato con decreto del 23 aprile 2023.

Il nome del *file* è libero, ma non può superare la lunghezza di 100 caratteri; la dimensione massima dei singoli *file* è pari a 10 MB; qualora il documento/atto sia superiore a tale dimensione massima, è necessario suddividerlo in più *file*. Per ciascun invio è possibile inserire fino a 50 *file*, con una dimensione massima complessiva non superiore a 50 MB. È comunque possibile trasmettere ulteriore documentazione attraverso invii successivi.

I formati *file* ammessi dal SIGIT per gli atti processuali sono il *PDF/A-1a* e il *PDF/A-1b*. Con riferimento agli allegati, il sistema consente il deposito dei *file* anche nei seguenti formati: *Bitmap Image* (BMP); *Email Markup Language* (EML); *eXtensible Markup Language* (XML); *Graphics Interchange Format* (GIF); *Joint Photographic Experts Group* (JPEG); *Microsoft Office Excel* (XLS, XLSX); *Microsoft Office Word* (DOC, DOCX); *Open Document Format* (ODT); *Portable Document Format* (PDF); *Portable Network Graphics* (PNG); *Tagged Image File Format* (TIFF).

Con riguardo all'atto principale da trasmettere telematicamente, si fa presente che, ai sensi dell'art. 10 dell'allegato tecnico, il ricorso/appello e ogni altro atto processuale (ad esempio: controdeduzioni, intervento del terzo, istanza sospensione in via autonoma, etc.) devono essere: in formato *PDF/A-1a* o *PDF/A-1b*; privi di elementi attivi, tra cui macro e campi variabili; senza restrizioni per le operazioni di selezione e copia – quindi, non è ammessa la copia per immagine – ;

sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale – il *file* recherà la seguente estensione: “nome file libero.pdf.p7m”; di dimensione massima, per ogni singolo documento informatico, pari a 5 MB; qualora detta dimensione venga superata è necessario che il documento sia suddiviso in più *file* nel limite dei 5 MB di cui sopra – ; correttamente classificati secondo la tipologia resa disponibile dal sistema, avendo cura di tenere distinti l'atto principale dagli allegati.

Si ricorda che il salvataggio in formato *PDF/A-1a* o *PDF/A-1b* risponde all'esigenza di utilizzare un formato standardizzato a livello internazionale, che permette di mantenere i contenuti dell'atto anche nel tempo. Tale formato si deve richiedere al momento della trasformazione/salvataggio dell'atto in *PDF*, selezionando, tra le “Opzioni” di salvataggio, la seguente: “Conforme a ISO 19005-1 (*PDF/A*)”. Nell'area riservata del PTT è disponibile il servizio di “Verifica e conversione file *TIF/TIFF* e *PDF/A*”, che permette di verificare (prima dell'invio) il formato, la dimensione e il nome del documento, nonché di trasformare i *file* dal formato *PDF* al formato *PDF/A*, ai fini della loro conservabilità.

La firma digitale, obbligatoria per gli atti processuali e facoltativa per i soli allegati, potrà essere apposta in modalità *CADES* o *PADES* senza modificare l'estensione dei *file* prima della firma.

Il PTT, successivamente alla fase di accettazione degli atti, procede ai seguenti controlli e verifiche: controllo dell'assenza di *virus* nei *file* trasmessi; verifica della dimensione dei *file* trasmessi; verifica della validità della firma digitale apposta sui *file* trasmessi; verifica dell'integrità dei *file* trasmessi; controllo del formato dei *file* trasmessi.

L'esito dei predetti controlli può dar luogo al perfezionamento del deposito dell'atto processuale ovvero alla mancata acquisizione dell'atto principale, o di alcuni dei suoi allegati, per la presenza di determinate anomalie.

Al termine dei controlli automatizzati, il sistema consentirà o meno l'acquisizione degli atti e degli allegati e rilascerà all'utente le comunicazioni relative alla correttezza o meno delle procedure telematiche di deposito, evidenziando se del caso la presenza di anomalie (a seconda dei casi “bloccanti” o “non bloccanti” riferibili a determinati atti e/o allegati).

Il difensore, quando la procura è conferita su supporto cartaceo, ne deposita telematicamente la copia per immagine su supporto informatico, attestandone la conformità ai sensi dell'art. 22, comma 2 del d.lgs 7 marzo 2005, n. 82, con l'inserimento della relativa dichiarazione. La procura alle liti si considera apposta in calce all'atto cui si riferisce quando è rilasciata su un separato documento informatico depositato telematicamente insieme all'atto cui la stessa si riferisce,

ovvero quando è rilasciata su foglio separato del quale è effettuata copia informatica, anche per immagine, depositata telematicamente insieme all'atto cui la stessa si riferisce.

La data di deposito degli atti coincide con la data della ricevuta di accettazione rilasciata in modo sincrono dal sistema informatico: tale ultima data è, dunque, quella che rileva ai fini del rispetto dei termini processuali previsti dal d.lgs n. 546/1992.

Tale procedura telematica è utilizzabile anche per il deposito: delle controdeduzioni del resistente/appellato; degli atti successivi e relativi allegati, effettuato sia dal ricorrente/appellante sia dal resistente/appellato; di atti prodotti da altri soggetti coinvolti nella controversia.

La ricevuta di accettazione e i messaggi rilasciati dal sistema, inseriti nell'area personale dell'utente e inoltre inviati anche a mezzo PEC, sono inseriti dal PTT nel fascicolo informatico del soggetto destinatario della PEC (ricorrente, resistente, terzo o d'ufficio).

Le comunicazioni sono effettuate mediante posta elettronica certificata ai sensi del d.lgs 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni. Tra le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 2, comma 2 del predetto decreto legislativo, le comunicazioni sono effettuate anche ai sensi dell'art. 76 del medesimo decreto. L'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti è indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo. È onere del difensore comunicare ogni variazione dell'indirizzo di PEC a quelli delle altre parti costituite e alla segreteria, la quale, in difetto, non è tenuta a cercare il nuovo indirizzo del difensore né ad effettuare la comunicazione mediante deposito in segreteria. In caso di pluralità di difensori di una parte costituita, la comunicazione è perfezionata se ricevuta da almeno uno di essi, cui spetta informarne gli altri.

L'indicazione dell'indirizzo di PEC nell'atto introduttivo, da riportare nell'apposita schermata, equivale all'indicazione del domicilio digitale eletto valevole per le comunicazioni e le notificazioni di cui all'art. 16-bis, comma 4, d.lgs n. 546/1992. Si precisa che il domicilio digitale eletto è l'unico valido per le notificazioni e le comunicazioni processuali; resta salva la possibilità di indicare più indirizzi PEC relativi a ciascuno dei difensori nominati dal ricorrente/appellante e indicati nei campi previsti dalle schermate.

Al pari di quanto avviene nelle procedure di notifica e deposito degli atti mediante l'utilizzo del servizio postale, anche nel PTT il momento del perfezionamento delle notifiche e delle comunicazioni è differenziato per il mittente e per il destinatario.

Infatti, ai fini del computo dei termini processuali, ogni notifica/comunicazione effettuata tramite PEC si considera andata a buon fine: per il mittente, alla data in cui la comunicazione/notificazione è stata

inviata al proprio gestore, attestata dalla relativa ricevuta di accettazione; per il destinatario, alla data in cui la comunicazione/notificazione è resa disponibile nella propria casella PEC, indicata nel ricorso o nel primo atto difensivo.

I *file* relativi agli atti processuali e gli allegati depositati tramite il PTT dalle parti costituite in giudizio formano il fascicolo informatico: in esso sono raccolti, altresì, le ricevute di PEC e i messaggi di sistema.

Il fascicolo informatico è costituito dalle seguenti quattro cartelle:

- fascicolo del ricorrente: contiene tutti gli atti processuali, gli allegati e le ricevute rilasciate dal sistema al soggetto che ha introdotto la causa;
- fascicolo del resistente: contiene tutti gli atti processuali, gli allegati e le ricevute rilasciate dal sistema alla parte resistente;
- fascicolo d'ufficio: contiene tutti i provvedimenti giurisdizionali adottati dalla commissione tributaria adita e le comunicazioni inviate alle parti processuali;
- fascicolo delle altre parti resistenti: contiene tutti gli atti processuali, gli allegati e le ricevute rilasciate dal sistema al terzo intervenuto volontariamente nel giudizio, ovvero chiamato in causa.

Nel fascicolo d'ufficio, gestito dal personale amministrativo della commissione tributaria, sono contenuti: le comunicazioni processuali effettuate dalla segreteria (artt. 16 e 16-bis d.lgs n. 546/1992); il verbale d'udienza; i provvedimenti giurisdizionali (sentenze, decreti e ordinanze); altri atti eventuali (ad esempio, l'atto di nomina del consulente tecnico d'ufficio e relativa perizia, etc.).

Le parti e/o i loro difensori che accedono al PTT, in quanto abilitati dal sistema a seguito della registrazione, possono consultare il fascicolo informatico relativo alla controversia utilizzando il servizio del "Telecontenzioso" ed estrarre copia degli atti ivi presenti.

Il servizio del Telecontenzioso fornisce informazioni sui ricorsi presentati e sullo stato del processo tributario, consentendo di consultare i dati del fascicolo processuale informatico, l'elenco delle tipologie di atti depositati dalle parti e dei provvedimenti emanati dal giudice.

Al riguardo, l'art. 40, comma 1-*quater* del dPR n. 115/2002 stabilisce che il diritto di copia senza certificazione di conformità non è dovuto quando la copia è estratta dal fascicolo informatico dai soggetti abilitati ad accedervi.

Gli atti e documenti, come sopra scansionati e firmati digitalmente, sono identificabili nel fascicolo informatico mediante i dati della controversia, ossia il numero di registro generale/di ricevuta, la data del deposito e il numero progressivo degli atti e documenti cartacei.

Gli uffici di segreteria delle commissioni tributarie sono tenuti all'invio delle comunicazioni processuali riferibili alle udienze e ai dispositivi dei provvedimenti di cui agli artt. 16 e 16-*bis* del d.lgs n. 546/1992, che disciplinano rispettivamente le comunicazioni a mezzo servizio postale e quelle via PEC.

Ai sensi dell'art. 18, comma 3, lett. c, d.lgs n. 546/1992, è fatto obbligo di indicare l'indirizzo PEC del difensore o delle parti nel ricorso/appello o nel primo atto difensivo e presso il quale saranno effettuate le comunicazioni telematiche previste dall'art. 16-*bis*, comma 1 del medesimo decreto legislativo.

Inoltre, il medesimo comma 1 del citato articolo 16-*bis* chiarisce che, nelle controversie in cui la parte sta in giudizio personalmente, qualora l'indirizzo PEC non sia rinvenibile dai pubblici elenchi, il ricorrente ha facoltà, comunque, di indicare un indirizzo di posta elettronica certificata presso cui ricevere le comunicazioni.

Il successivo comma 2 dispone, inoltre, che la mancata indicazione della PEC del difensore, ovvero la mancata consegna del messaggio PEC per cause imputabili al destinatario, comportano il deposito in segreteria della commissione tributaria competente delle relative comunicazioni.

L'art. 16-*bis*, comma 4, d.lgs n. 546/1992 e l'art. 6 del regolamento n. 163/2013 stabiliscono che l'indicazione dell'indirizzo di PEC valevole per le comunicazioni e le notificazioni equivale all'indicazione del domicilio digitale eletto.

Da ultimo, va ricordato che il d.lgs 30 dicembre 2023, n. 220, recante «Disposizioni in materia di contenzioso tributario», all'art. 1 ha previsto che la notificazione dell'intimazione e del modulo di deposizione testimoniale, il cui modello, con le relative istruzioni per la compilazione, è reso disponibile sul sito istituzionale dal Dipartimento della Giustizia tributaria, può essere effettuata anche in via telematica. In deroga all'art. 103-*bis* disp. att. cpc, se il testimone è in possesso di firma digitale, il difensore della parte che lo ha citato deposita telematicamente il modulo di deposizione trasmessogli dal testimone, dopo che lo stesso lo ha compilato e sottoscritto in ogni sua parte con firma digitale apposta in base a un certificato di firma qualificato la cui validità non è scaduta, ovvero che non è stato revocato o sospeso al momento della sottoscrizione.

4. La “scrivania” del giudice

La “scrivania” del giudice è l'ambiente di lavoro *online* dedicato ai magistrati e ai giudici tributari per lo svolgimento delle funzioni giurisdizionali: consiste in un'area di lavoro contenente le applicazioni infor-

matiche utili allo svolgimento dell'attività giurisdizionale a cui il giudice accede via *web* con proprie credenziali a due fattori di autenticazione.

Per accedere alla scrivania, è prescritto (pur senza sanzione espressa) che il giudice debba utilizzare una postazione su cui sono adottate adeguate misure di sicurezza, quali la protezione dell'accesso, l'installazione e l'aggiornamento del sistema operativo, di un valido sistema antivirus e di programmi di protezione e di difesa. L'accesso alla scrivania è effettuato a distanza, e senza necessità di specifica installazione di applicazione *software*.

L'applicativo provvedimento giurisdizionale digitale (PGD) all'interno della scrivania del giudice di cui al comma 1, realizza l'automazione dell'*iter* di redazione, approvazione, apposizione della firma elettronica qualificata o firma digitale e deposito in formato PDF/A dei provvedimenti giurisdizionali.

I provvedimenti giurisdizionali digitali sono redatti in formato PDF/A, derivante dalla conversione di un documento testuale, senza limiti per le operazioni di selezione e copia parti, sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale, nel rispetto delle disposizioni contenute nel CAD. Ai fini della redazione del provvedimento giurisdizionale digitale collegiale, l'applicativo PGD consente: a) di trasmettere il documento tra l'estensore e il presidente e la relativa sottoscrizione con firma elettronica qualificata o firma digitale; b) di disporre l'oscuramento dei dati personali, ai sensi dell'articolo 52 del codice in materia di protezione dei dati personali; c) di trasmettere all'area di lavoro del segretario di sezione i provvedimenti giurisdizionali monocratici o collegiali ai fini del deposito in cancelleria.

Tutti gli atti e i provvedimenti del giudice tributario, dei suoi ausiliari e quelli delle segreterie delle corti di giustizia tributaria, nonché gli atti delle parti e dei difensori sono sottoscritti con firma digitale; la mancata sottoscrizione con firma digitale dei provvedimenti giudiziari del giudice tributario determina la loro nullità.

Il segretario di sezione, utilizzando le specifiche funzionalità del SIGIT, pubblica digitalmente il provvedimento del giudice mediante deposito nel fascicolo processuale informatico: all'atto della pubblicazione del provvedimento mediante apposizione della firma elettronica qualificata o firma digitale da parte del segretario, il SIGIT attribuisce automaticamente il numero e la data al provvedimento.

Se il deposito del provvedimento giurisdizionale avviene in formato analogico, per indisponibilità del sistema informatico, il segretario di sezione provvede a estrarre copia informatica del documento cartaceo e ne attesta la conformità all'originale apponendo la firma elettronica qualificata o firma digitale. Il

provvedimento giurisdizionale in formato digitale o la copia informatica del provvedimento analogico di cui al comma 3 sono pubblicati in forma integrale nel fascicolo informatico.

Il processo verbale di udienza è redatto dal segretario utilizzando le specifiche funzionalità del SIGIT, a cui accede con proprie credenziali. Gli atti relativi, prodotti in formato PDF/A e sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale, sono inseriti nel fascicolo processuale informatico. Anche qui, se il processo verbale è redatto in formato analogico, per indisponibilità del sistema informatico, il segretario di sezione provvede successivamente a creare la copia informatica del documento cartaceo e ne attesta la conformità all'originale apponendo la firma elettronica qualificata o firma digitale. Il processo verbale dell'udienza in formato digitale o la copia informatica del processo verbale analogico sono pubblicati in forma integrale nel fascicolo informatico.

5. L'udienza a distanza

Giudici tributari, parti processuali, difensori e personale amministrativo si collegano in audiovisione per lo svolgimento dell'udienza. Come anticipato, lo svolgimento dell'udienza a distanza è disciplinato dalle regole tecnico-operative per lo svolgimento delle udienze pubbliche o camerali attraverso collegamenti da remoto, al fine di consentire l'attivazione delle udienze a distanza, così come previsto dall'art. 16, comma 4 del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136 e dall'art. 27 del decreto legge 28 ottobre 2020, n. 137.

Le udienze a distanza si svolgono mediante collegamenti da remoto utilizzando il programma informatico "Skype for Business". I collegamenti sono effettuati tramite dispositivi che utilizzano esclusivamente infrastrutture e spazi di memoria collocati all'interno del sistema informativo della fiscalità (SIF) del Ministero dell'economia e delle finanze, nei limiti delle risorse e degli apparati assegnati ai singoli uffici; detti dispositivi rispettano le caratteristiche tecniche e di sicurezza indicate nelle «Linee guida tecnico-operative».

Ai sensi dell'art. 4 l. 31 agosto 2022, n. 130, la partecipazione all'udienza avviene a distanza mediante un collegamento audiovisivo da remoto con modalità tali da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone collegate e la possibilità di udire quanto viene detto, a garanzia della partecipazione e del contraddittorio.

La materia è stata di recente modificata dal d.lgs 30 dicembre 2023, n. 220, recante «Disposizioni

in materia di contenzioso tributario», che ha eliminato la modalità esclusivamente telematica di tenuta dell'udienza monocratica, e anche la modalità telematica dell'udienza collegiale, salvo richiesta di una delle parti. Secondo la nuova disciplina, se una parte chiede la discussione in pubblica udienza e in presenza, e un'altra parte chiede invece di discutere da remoto, la discussione avviene in presenza, fermo il diritto, per chi lo abbia chiesto, di discutere da remoto. Nel caso in cui una parte chieda di discutere in presenza, i giudici e il personale amministrativo partecipano sempre in presenza alla discussione.

I contribuenti e i loro difensori, gli enti impositori e i soggetti della riscossione, i giudici e il personale amministrativo delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado possono partecipare alle udienze di cui agli artt. 33 e 34 da remoto. La discussione da remoto è chiesta nel ricorso, nel primo atto difensivo o in apposita istanza notificata alle altre parti costituite entro il termine di cui all'art. 32, comma 2, ed è depositata in segreteria unitamente alla prova della notificazione. Nei casi di trattazione delle cause da remoto, la segreteria comunica, almeno tre giorni prima dell'udienza, l'avviso dell'ora e delle modalità di collegamento. Nel verbale di udienza viene dato atto delle modalità con cui si accerta l'identità dei partecipanti e della loro libera volontà di parteciparvi, anche ai fini della disciplina sulla protezione dei dati personali. I verbali e le decisioni deliberate all'esito dell'udienza o della camera di consiglio si considerano, rispettivamente, formati ed assunti nel comune in cui ha sede l'ufficio giudiziario presso il quale è stato iscritto il ricorso trattato. Il luogo dal quale si collegano i giudici, i difensori, le parti che si difendono personalmente e il personale amministrativo è considerato aula di udienza a tutti gli effetti di legge.

La decisione del presidente di svolgere l'udienza a distanza è comunicata alle parti a mezzo PEC, ai sensi dell'art. 16-bis d.lgs 31 dicembre 1992, n. 546. Prima dell'udienza, l'ufficio di segreteria della commissione tributaria invia una seconda comunicazione all'indirizzo di posta elettronica di cui al periodo precedente, contenente il *link* per la partecipazione all'udienza a distanza e l'avviso che l'accesso all'udienza tramite tale *link* comporta il trattamento dei dati personali come da informativa ai sensi degli artt. 13 e 14 del regolamento (UE) 2016/679. Il *link* è diverso per ciascuna udienza, strettamente personale e non cedibile a terzi, fatta eccezione per l'eventuale difensore delegato. In caso di mancato funzionamento del collegamento da remoto, il presidente sospende l'udienza e, nel caso in cui sia impossibile ripristinare il collegamento, rinvia la stessa, disponendo che ne venga data comunicazione alle parti.

Il verbale di udienza, redatto come documento informatico, è sottoscritto con firma elettronica qualificata o firma digitale dal presidente o dal giudice monocratico e dal segretario dell'udienza. Qualora non sia possibile procedere con la sottoscrizione digitale di cui al comma 1, il segretario procede a effettuare copia informatica del verbale sottoscritto con firma autografa e a inserirla nel fascicolo informatico d'ufficio, previa apposizione della propria firma digitale.

6. La decisione della causa

Quanto alle ordinanze cautelari, la riforma prevede che il collegio o il giudice monocratico, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata nella stessa udienza di trattazione dell'istanza. Viene introdotto poi un regime di impugnazione cautelare, dinanzi al collegio o al giudice di secondo grado, rispettivamente per le ordinanze monocratiche o collegiali.

Quanto alle sentenze, si è già detto che il giudice le sottoscrive con firma digitale a pena di nullità. Il loro deposito è effettuato solo telematicamente nell'ambito del sistema "scrivania" («La sentenza è resa pubblica, nel testo integrale originale, mediante deposito telematico nella segreteria della corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado entro trenta giorni dalla data della deliberazione»); il segretario fa risultare l'avvenuto deposito della sentenza apponendovi la propria firma digitale e la data, dandone comunicazione alle parti costituite entro tre giorni dal deposito.

In tema, peraltro, meritano di essere segnalate due previsioni del d.lgs n. 220/2023. La prima – da valutarsi anche in relazione al riferito obbligo di chiarezza e sinteticità degli atti di parte – riguarda la sentenza con motivazione semplificata, essendo previsto che il giudice decide (e sembra trattarsi di un preciso dovere del giudice, ancorché non sanzionato) con sentenza in forma semplificata quando ravvisa la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso; la motivazione della sentenza può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme.

La seconda previsione, applicabile per i giudici introdotti successivamente all'entrata in vigore del d.lgs n. 220/2023, ossia dal 4 gennaio 2024, è contenuta nell'art. 35 d.lgs n. 546/1992, come modificato dall'anzidetto d.lgs n. 220, e dispone che il collegio giudicante, subito dopo la discussione in pubblica udienza o, se questa non vi è stata, subito dopo l'esposizione del relatore, delibera la decisione in segreto nella camera di consiglio e, al termine, dà

lettura immediata del dispositivo, salva la facoltà di riservarne il deposito in segreteria e la sua contestuale comunicazione ai difensori delle parti costituite entro il termine perentorio dei successivi sette giorni; quando ne ricorrono i motivi, la deliberazione in camera di consiglio può essere rinviata di non oltre trenta giorni.

Da ultimo, va rilevato che la camera di consiglio collegiale non ha specifica disciplina quanto alla presenza dei giudici nello stesso luogo fisico, sicché sembra possibile la tenuta in forma elettronica a distanza, e anche al di fuori del sistema *Skype for business* e dei *server* dell'ufficio, potendo essere utilizzato altro *software* (ad esempio, *Whatsapp*), purché assicurati la contestuale visibilità, l'ascolto e l'interazione tra i giudici.

7. L'Ufficio del Massimario nazionale e il progetto "Prodigit"

L'art. 1, comma 1, lett. *r* della legge n. 130/2022 ha inserito, dopo l'art. 24 d.lgs n. 545/1992, l'art. 24-bis, rubricato «Ufficio del Massimario nazionale», che prende il posto dei vecchi Massimari regionali, ormai soppressi.

Al Massimario nazionale è attribuito il compito di rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni delle corti di giustizia tributaria di secondo grado e le più significative tra quelle emesse dalle corti di giustizia tributaria di primo grado.

Il Consiglio di presidenza ha quindi adottato, con delibera n. 158/2023, il regolamento attuativo dell'Ufficio, attribuendogli, tra gli altri, i seguenti compiti: rilevazione, classificazione e riordino in massime delle decisioni emesse dalle corti di giustizia tributaria di secondo grado e di quelle più significative emesse dalle corti di primo grado, tenuto conto di specifici criteri selettivi (nuova questione o nuova normativa priva di giurisprudenza; questione interpretativa controversa; mutamento di indirizzo giurisprudenziale; fattispecie di rilevante interesse); gestione e implementazione della banca dati di giurisprudenza di merito nazionale di cui all'art. 24-bis, comma 4, d.lgs n. 545/1992, relazionandosi con continuità e avvalendosi del supporto dell'ente gestore dei servizi informatici del sistema informativo della fiscalità del Ministero; coordinamento e supervisione delle attività di massimazione effettuate, a seguito di stipula di appositi protocolli, dagli enti che hanno contribuito alla realizzazione della banca dati di giurisprudenza di merito e conseguente caricamento in banca dati delle massime redatte; collaborazione e supporto all'attività della istituenda Scuola Superiore della Giustizia Tributaria.

L'Ufficio è composto da 15 componenti e un direttore, con esonero facoltativo dalle funzioni giurisdizionali tributarie e con durata quinquennale decorrente dalla loro nomina (l'incarico non è rinnovabile).

Il Massimario svolge un ruolo centrale per gli operatori e per i giudici, in quanto consente di garantire la conoscenza o la conoscibilità dei precedenti della giurisprudenza di merito e la loro diffusione. Si è peraltro già evidenziato, in altra sede di questo studio, che il Massimario non è costituito presso la Cassazione (cui compete il potere nomofilattico) né presenta garanzie di autonomia predefinite.

Le massime delle decisioni alimentano la banca dati della giurisprudenza tributaria di merito, gestita dal Ministero dell'economia e delle finanze.

In tema, va ricordato che la lettera *i* del comma 1 dell'art. 19 legge delega per la riforma fiscale (l. n. 111/2023) stabilisce che, nell'esercizio della delega, si garantisca a tutti i cittadini l'accessibilità alle sentenze tributarie raccolte in versione digitale nelle banche dati della giustizia tributaria gestite dal MEF, al fine di assicurare la parità delle parti in giudizio e il diritto di difesa. La delega non è stata esercitata al momento, non essendovi disposizioni attuative della richiamata

norma nei dd.lgss 219 e 220 del 2023. I principi di cui alle lettere da *i* a *m* non sono stati oggetto di attuazione ai sensi del presente schema di decreto legislativo. Si tratta di principi riguardanti l'accesso alle banche dati della giustizia tributaria e del Ministero, nonché dei principi in tema di redistribuzione sul territorio nazionale delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, con l'obiettivo di incrementarne l'efficienza e i risparmi di spesa.

Un ultimo accenno va fatto al progetto "*Prodigit*", che si propone di attuare un importante processo di innovazione della giustizia tributaria con il supporto della tecnologia digitale e dell'intelligenza artificiale, ed è volto a realizzare un miglioramento della trasparenza e dell'efficienza della stessa mediante cinque linee di intervento specifiche, che si aggiungono a tre linee di intervento trasversali: 1) digitalizzazione dei processi interni del CPGT; 2) reingegnerizzazione del sito istituzionale del CPGT; 3) implementazione della banca dati nazionale di giurisprudenza di merito; 4) realizzazione di un modello di giustizia predittiva; 5) creazione sperimentale del laboratorio digitale del giudice tributario, denominato "*Tribhub*".

La sezione tributaria della Corte di cassazione e l'impatto della riforma

di Michele Cataldi

L'Autore offre uno sguardo dall'interno alla sezione tributaria della Cassazione, misurando le ragioni dell'intervento riformatore e l'impatto della riforma, soffermandosi, oltre che sulle problematiche organizzative, sugli strumenti deflattivi del contenzioso (pda e rinvio pregiudiziale soprattutto).

1. La costituzione e l'organizzazione della sezione tributaria. Le ragioni dell'intervento riformatore / 2. La costituzione e l'organizzazione della sezione tributaria. Le aree specialistiche interne / 3. La classificazione dei ricorsi pendenti e di quelli sopravvenuti. Gli uffici spoglio sezionali / 4. Le proposte di definizione accelerata (pda). I ricorsi manifestamente fondati e i cd. "cameroni" / 5. Il rinvio pregiudiziale

1. La costituzione e l'organizzazione della sezione tributaria. Le ragioni dell'intervento riformatore

L'art. 3 della legge 31 agosto 2022, n. 130, intitolato «*Misure per la definizione del contenzioso tributario pendente presso la Corte di cassazione*», dispone al primo comma che «Presso la Corte di cassazione è istituita una sezione civile incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria», aggiungendo al secondo comma che «Il primo presidente adotta provvedimenti organizzativi adeguati al fine di stabilizzare gli orientamenti di legittimità e di agevolare la rapida definizione dei procedimenti pendenti presso la Corte di cassazione in materia tributaria, favorendo l'acquisizione di una specifica competenza da parte dei magistrati assegnati alla sezione civile di cui al comma 1».

Lo scopo – dichiarato nell'enunciato legislativo – dell'istituzione e, soprattutto, dell'organizzazione

della sezione tributaria è dunque quello di incrementare la nomofilachia e di favorire una riduzione dei tempi di decisione dei procedimenti pendenti.

La rilevanza sostanziale, nell'ambito della giurisdizione di legittimità, della materia tributaria, e quindi la rilevanza potenziale dell'intervento legislativo di riforma, è palese ove si consideri che «il contenzioso tributario integra una percentuale consistente di tutto il contenzioso civile pendente presso la Corte di cassazione poiché riguarda – al 31 dicembre 2023 – il 44,2% del totale»¹.

Al mero dato quantitativo deve poi aggiungersi la considerazione sia dell'elevato valore economico che caratterizza gran parte delle controversie tributarie (specie nelle materie delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto), sia della complessità intrinseca di molte delle questioni trattate (in ragione non solo di una legislazione interna spesso non omogenea e in continua evoluzione nel tempo, ma anche della frequente applicazione delle fonti internazionali, pattizie

1. *Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2023 della prima presidente della Corte di cassazione*, p. 143.

e comunitarie), sia, infine, della rilevanza della materia tributaria non solo nella logica dei doveri costituzionali², ma anche nella prospettiva della tutela dei valori costituzionali ai quali tali doveri sono strumentali (si pensi, ad esempio, alla relazione funzionale tra il principio della capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost., e il principio di equilibrio tra le entrate e le spese del bilancio, dettato dall'art. 81 Cost.), oltre che nell'ottica della rilevanza sociale diffusa.

2. La costituzione e l'organizzazione della sezione tributaria. Le aree specialistiche interne

Invero, la sezione tributaria della Corte di cassazione era stata già costituita con il decreto del primo presidente del 19 giugno 1999, n. 61, che ha attuato il voto dell'assemblea generale del 1999 della medesima Corte. Tuttavia, come è stato già rilevato, la formalizzazione legale dell'istituzione della sezione non è priva di rilevanza sistemica, giacché «assevera che il contenzioso tributario in Cassazione risponde alle regole ordinarie, anche organizzative, del giudizio di legittimità e, quindi, spazza via pulsioni e velleità emerse nel recente passato, volte ad attrarre questo contenzioso nell'orbita di altre giurisdizioni»³. Resta quindi confermato che il processo tributario vero e proprio termina con la pronuncia della sentenza della (attuale) corte di giustizia tributaria di secondo grado, lasciando spazio al giudizio ordinario di legittimità, per quanto caratterizzato da peculiarità derivanti dalle regole particolari del processo tributario di merito che ne è a monte⁴.

L'attribuzione al primo presidente dei poteri organizzativi di cui al comma 2 dell'art. 3 l. n. 130/2022 trova espressamente ragione nel fine di stabilizzare

gli orientamenti di legittimità e agevolare la rapida definizione dei procedimenti pendenti, obiettivi cui è strumentale la necessità che i magistrati assegnati alla sezione tributaria siano muniti di competenza specifica nella materia che trattano. Si tratta, quindi, di interventi che possono incidere sulla selezione dei giudizi, e dei magistrati che devono deciderli⁵, e che hanno trovato attuazione, dopo il d.lgs 10 ottobre 2022, n. 149 e in coerenza con le previsioni tabellari per il periodo 2020-2022⁶, in particolare con il decreto 31 maggio 2023, n. 76 della prima presidente, attuato con il decreto n. 99/2023, relativo alla costituzione delle aree specialistiche interne alle sezioni civili e degli uffici spoglio sezionali.

Quanto alle aree interne, strettamente funzionali all'incremento della competenza specifica dei magistrati che ne fanno parte, deve tuttavia rilevarsi che i consiglieri della sezione tributaria erano suddivisi già da molti anni in tre "gruppi", corrispondenti alle aree tematiche in cui la sezione stessa è da tempo articolata, in corrispondenza ad altrettanti nuclei di tributi (imposte dirette, IVA, diritti doganali e accise, imposta di registro e tributi locali)⁷.

Attualmente, i consiglieri assegnati alla sezione tributaria sono nel complesso 42 (più 4 magistrati addetti al Massimario) e i presidenti 4; tuttavia l'organico effettivo, calcolato al netto degli esonerati totali e parziali, per incarichi interni ed esterni alla Corte, ammonta a 35 consiglieri (su 51 previsti quale organico sezionale) e 4 presidenti di sezione (su 7)⁸. Ed è evidente, per usare le parole dell'attuale presidente titolare della sezione, che «l'obiettivo di mantenere stabile, e se possibile incrementare, la produttività complessiva della Sezione Tributaria e così di ridurre la pendenza, la durata media dei procedimenti e il *disposition time*, senza tuttavia determinare un ulteriore – improponibile – aggravio dell'attività di tutti,

2. *Ivi*, pp. 203 ss.

3. A.-M. Perrino, *Profili organizzativi di giustizia tributaria: la Corte di Cassazione*, in E. Manzon e G. Melis (a cura di), *Il diritto tributario nella stagione delle riforme. Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023*, Pacini, Pisa, 2024, pp. 39-45 (www.giustiziainsieme.it/easyarticles/images/shared/fascicoli/Il_diritto_tributario_nella_stagione_delle_riforme.pdf);

E. Manzon, *La Cassazione civile-tributaria alla sfida del PNRR, in sintesi ed in prospettiva*, in *Giustizia insieme*, 23 novembre 2022.

4. Come conferma l'art. 1-bis d.lgs n. 545/1992, secondo cui «La giurisdizione tributaria è esercitata dai magistrati tributari e dai giudici tributari nominati presso le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado» – *cfr.* A.-M. Perrino, *Profili, op.cit.*

5. Vds. A.-M. Perrino, *op. ult. cit.*

6. *Cfr.* §§ 19 («Modalità per assicurare l'uniformità interna della giurisprudenza. Disciplina delle "aree"») e 39 («Ufficio spoglio sezionale presso le sezioni ordinarie»).

7. B. Virgilio, *Problemi e prospettive della Sezione tributaria della Cassazione: le possibili soluzioni*, in *Giustizia insieme*, 1° aprile 2021, il quale rileva che «nella proposta di organizzazione tabellare per il triennio 2020/2022 approvata dalla sezione nel mese di novembre 2020, è stato previsto l'inserimento in tabella della detta organizzazione, la composizione delle aree e i criteri di assegnazione e di permanenza dei magistrati presso le stesse».

8. I dati sono tratti dalla relazione del presidente titolare della sezione tributaria ai fini del programma di gestione dei procedimenti civili per l'anno 2024 ex art. 37 dl n. 98/2011, convertito in l. n. 111/2011.

resta affidato: a) all'aumento delle risorse effettive dei consiglieri c.d. FTE (attualmente circa 37 su 51 in organico) e dei presidenti (4 su 7)»⁹.

3. La classificazione dei ricorsi pendenti e di quelli sopravvenuti. Gli uffici spoglio sezionali

Quanto poi agli uffici spoglio sezionali, è utile premettere che l'efficacia della loro azione presuppone l'utile schedatura dei ricorsi pendenti e di quelli via via sopravvenuti, per poterne cogliere rapidamente, con la maggior precisione possibile, non solo la materia specifica controversa, al fine dell'assegnazione all'area di pertinenza, ma anche il peso ponderale della decisione e la correlazione, oggettiva o soggettiva, con altri giudizi, con i quali sia necessaria (ad esempio, nei casi di litisconsorzio o pregiudizialità) o almeno opportuna la riunione o, comunque, la trattazione congiunta.

La consapevolezza della distribuzione, per materia e per questioni, all'interno dei moltissimi ricorsi pendenti, dell'oggetto specifico del contendere, è poi necessariamente strumentale alla prevenzione, e comunque alla soluzione (con apposite udienze pubbliche monotematiche) di possibili contrasti o parziali disallineamenti giurisprudenziali interni a ciascuna delle aree in cui è ripartita la sezione.

Al riguardo, la sezione tributaria già dal 2022 ha aggredito il relevantissimo arretrato¹⁰ con un dettagliato censimento del "magazzino" (anni 2016-2022), effettuato, grazie anche all'apporto degli addetti all'ufficio per il processo (UPP), attraverso la redazione da parte di tutti i consiglieri non addetti all'ufficio spoglio e sulla base di una rinnovata tabella di classificazione per voci e sottovoci, di schede informatizzate contenenti la descrizione dell'oggetto e dei contenuti dei ricorsi e ogni altra utile indicazione (da ultimo, quella, fondamentale, di segnalare i ricorsi suscettibili di proposta di definizione agevolata ex art. 380-bis cpc, in quanto inammissibili, improcedibili o manifestamente infondati; o comunque i ricorsi manifestamente fondati)¹¹.

L'utilizzo di codici alfanumerici nel nome dei *file*, corrispondenti alla predetta griglia di classificazione della materia trattata, e la possibilità di ricerca libera per parole all'interno del "magazzino", costituiscono un prezioso ausilio per l'organizzazione e la formazione dei ruoli d'udienza. Tuttavia, il costante calo del numero degli addetti all'ufficio per il processo ha inciso negativamente proprio sull'attività di schedatura, rendendo inevitabile ricorrere all'assegnazione a ciascun consigliere (già aggravato dal rilevante carico d'udienza) della sezione, addetto a tale attività, di un numero di ricorsi da schedare in autonomia.

A valle dell'attività diffusa di schedatura opera quindi, per ciascuna area tematica interna alla sezione, l'ufficio spoglio, del quale fanno parte, oltre al presidente di sezione coordinatore del relativo gruppo, alcuni degli addetti all'UPP e tre consiglieri esperti, due dei quali si occupano prevalentemente dello spoglio dei ricorsi di nuova iscrizione dal 1° gennaio 2023; mentre l'altro, con riferimento soprattutto ai ricorsi pervenuti fino al 31 dicembre 2022, provvede all'attività necessaria alla formazione dei ruoli d'udienza.

4. Le proposte di definizione accelerata (pda). I ricorsi manifestamente fondati e i cd. "cameroni"

Tanto per i "vecchi" quanto per i "nuovi" ricorsi, uno degli esiti possibili dell'attività di spoglio è la proposta di definizione accelerata (pda) prevista dal novellato art. 380-bis cpc, riformato dal d.lgs n. 149/2022, per effetto del quale, se non è stata ancora fissata l'udienza, il presidente della sezione o un consigliere da quest'ultimo delegato (in concreto, i consiglieri componenti l'ufficio spoglio sezionale di ciascuna delle tre aree specializzate) può formulare una sintetica proposta di definizione del giudizio quando ravvisa l'inammissibilità, l'improcedibilità o la manifesta infondatezza del ricorso principale e di quello incidentale eventualmente proposto. Ove la parte ricorrente non chieda, nel termine di quaranta giorni dalla comunicazione della proposta, che la causa venga decisa, il ricorso si intende rinunciato e la

9. *Relazione* del presidente titolare della sezione tributaria, il quale segnala altresì l'importanza concorrente dell'auspicabile maggior supporto degli AUPP e della loro stabilizzazione, oltre che del futuro incremento del nuovo strumento costituito dalla procedura di definizione accelerata di cui al novellato art. 380-bis cpc, nonché del modello decisionale dei cd. "cameroni" (sui quali *infra* nel testo).

10. Risulta dalla citata *Relazione* del presidente titolare della sezione che, al 30 novembre 2023, le pendenze, in calo nonostante la massiva rimessione di ricorsi dalla soppressa VI sezione, risultano pari a 41.215 con una previsione di pendenza finale al 31 dicembre 2023 di 40.537 ricorsi. Sul limitato impatto che sul contenzioso tributario ha esercitato il duplice intervento normativo di definizione agevolata (di cui all'art. 5 l. n. 130/2022 e all'art. 1, commi 181 ss., l. 31 dicembre 2022, n. 197), cfr. la *Relazione* sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2023 della prima presidente, *cit.*, pp. 144 ss.

11. *Relazione* del presidente titolare della sezione tributaria, *cit.*

Corte provvede ai sensi dell'art. 391 cpc, quindi il presidente della sezione, o il consigliere delegato, adotta un decreto di estinzione del giudizio per rinuncia al ricorso per cassazione, provvedendo sulle spese in conformità alla norma richiamata.

Il meccanismo virtuoso che trasformi in una pda (e in auspicabile successivo decreto d'estinzione) la classificazione, in sede di schedatura, del ricorso come suscettibile di definizione ai sensi del novellato art. 380-*bis* cpc (perché inammissibile, improcedibile o manifestamente infondato), anche quando inizierà ad operare a pieno regime, non è idoneo a supplire totalmente alla rilevante funzione di filtro in precedenza garantito, ai sensi del previgente art. 376, primo comma, cpc, dalla soppressa sesta sezione civile (e quindi anche della sottosezione tributaria di quest'ultima) della Corte, non fosse altro che per la sua inutilizzabilità quando il ricorso sia invece manifestamente fondato.

Infatti, in quest'ultima fattispecie, l'art. 375, primo comma, n. 5, e l'art. 380-*bis* cpc ante-novella avrebbero consentito di avviare agevolmente il ricorso alla decisione con il meccanismo della proposta del relatore e della decisione camerale. Invece, l'attuale assetto normativo non prevede un procedimento di trattazione diversificata dei ricorsi manifestamente fondati, ciò che appare invero sorprendente, giacché rischia di vanificare parzialmente proprio gli effetti della stabilizzazione degli orientamenti di legittimità perseguiti dalla riforma, compromettendo anche lo scopo di agevolare la rapida definizione dei procedimenti pendenti presso la Corte. Per ovviare, per quanto possibile, a tale pericolo, la soluzione adottata dalla sezione tributaria è quella di proporsi di intercettare, sin dall'attività di classificazione dei ricorsi, quelli manifestamente fondati, segnalandone nella schedatura, con apposita parola chiave, tale natura affinché, in sede di spoglio e di composizione dei ruoli d'udienza, si possano predisporre quelli che vengono ormai comunemente definiti "cameroni", ovvero camere di consiglio nelle quali la fondatezza *prima facie* dei ricorsi, la tendenziale omogeneità della loro materia e l'auspicabile coincidenza tra il consigliere che ha classificato all'origine il ricorso e quello che ne sarà relatore, dovrebbero poter consentire, da parte di alcuni o di tutti i consiglieri partecipanti all'adunanza, la trattazione e la decisione di un maggior numero di affari.

5. Il rinvio pregiudiziale

La legge n. 130 del 2022 ha introdotto, con l'art. 363-*bis* cpc, l'istituto del rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione, che, con riferimento all'intero giudizio di legittimità (e non solo alla materia tributaria)

consente al giudice di merito di sottoporre direttamente alla Suprema corte una questione di diritto, sulla quale lo stesso giudice deve decidere e in relazione alla quale ha già provocato il contraddittorio tra le parti, purché la stessa questione: sia necessaria alla definizione, anche parziale, del giudizio; non sia stata già risolta dalla Corte di cassazione; presenti gravi difficoltà interpretative; sia suscettibile di porsi in numerosi giudizi.

L'ordinanza di rimessione alla Cassazione deve essere motivata con riferimento a tutti i requisiti previsti dalla disposizione, e in particolare riguardo alle "gravi difficoltà interpretative", dovendo dare specifica indicazione delle diverse interpretazioni "possibili".

Il deposito dell'ordinanza che dispone il rinvio pregiudiziale determina l'automatica sospensione del giudizio di merito, salvo il compimento degli atti urgenti e dell'attività istruttoria che non dipenda dalla soluzione della questione oggetto dello stesso rinvio.

Il terzo comma dell'art. 363-*bis* cpc attribuisce la funzione di filtrare le ordinanze di rimessione al primo presidente della Corte di cassazione, il quale, entro il termine di novanta giorni da quando ha ricevuto gli atti, valuta la sussistenza dei presupposti previsti dalla norma.

In caso di valutazione negativa, lo stesso primo presidente dichiara inammissibile la questione con decreto. Invece, se la valutazione è positiva, la questione viene quindi assegnata dal primo presidente alle sezioni unite o alla sezione semplice (secondo le ordinarie regole di riparto degli affari) "per l'enunciazione del principio di diritto".

Investita finalmente della questione, la Corte, sia a sezioni unite che a sezioni semplici, pronuncia sempre in pubblica udienza, con la requisitoria scritta del pubblico ministero e con la facoltà per le parti di depositare brevi memorie nei termini di cui all'art. 378 cpc, e la *ratio* di tale prescrizione processuale riposa evidentemente sulla natura stessa della questione decisa, necessariamente inedita in sede di legittimità, di grave difficoltà interpretativa e suscettibile di porsi in numerosi giudizi, ovvero senz'altro di rilevanza nomofilattica.

Il procedimento si conclude con l'enunciazione del principio di diritto da parte della Corte, per espressa previsione normativa vincolante nel giudizio nell'ambito del quale è stata rimessa la questione (e, se quest'ultimo procedimento si estingue, anche nel nuovo processo in cui è proposta la medesima domanda tra le stesse parti).

Per effetto del riferimento della norma al "giudice di merito", l'istituto di cui all'art. 363-*bis* cpc deve ritenersi esteso alle corti di giustizia tributaria, visto l'art. 1, comma 2, del d.lgs n. 546 del 1992, secondo cui «I giudici tributari applicano le norme del

presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile»¹². Infatti, proprio in considerazione del rinvio generale previsto dall'art. 1, comma 2, d.lgs n. 547/1992, l'istituto del rinvio pregiudiziale è stato espunto dall'originario progetto di riforma del giudizio tributario, nel quale era stato invece originariamente previsto, poiché avrebbe costituito un inutile duplicato della previsione inserita nel codice di rito¹³.

La fruizione dell'istituto del rinvio pregiudiziale è quindi estesa anche alle commissioni tributarie di primo e di secondo grado, quali giudici del merito, come hanno ritenuto anche le sezioni unite della Corte (con la sentenza n. 34851 del 13 dicembre 2023), facendo leva non solo sul generale rinvio alle norme del codice di procedura civile contenuto nell'art. 1, comma 2, d.lgs n. 546/1992 e sull'unicità della disciplina del giudizio di legittimità anche nel processo tributario (ex art. 62, comma 2 del citato decreto), ma anche sulla funzione nomofilattico-deflattiva del rinvio, volto a sollecitare l'anticipata enunciazione di un principio di diritto da parte della Suprema corte, giudice di legittimità pure nella giurisdizione tributaria. Esigenza, secondo le sezioni unite, innegabile proprio in una materia come quella tributaria, nell'ambito della quale si rivela particolarmente pressante l'esigenza di assicurare l'uniforme interpretazione del diritto, anche al fine di contenere la proliferazione di un contenzioso notoriamente assai consistente sotto il profilo quantitativo e spesso connotato da caratteri di serialità, nonché di consentire una più rapida definizione delle controversie pendenti.

L'introduzione del rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione è stata sin dall'origine oggetto di considerazioni contrastanti¹⁴, che vanno dall'apprezzamento per la sua potenziale utilità, rispetto al fine dell'uniformità e della prevedibilità della giurisprudenza, sino al timore per la sua possibile incidenza negativa sui tempi del processo di merito (che nella gran parte dei casi rimarrebbe sospeso in attesa della enunciazione del principio di diritto da parte della

Corte, già gravemente oberata, specie per quanto riguarda il contenzioso tributario). Così pure alla esaltazione della funzione di nomofilachia preventiva che lo strumento consente, e che si è ritenuta coerente con la natura dell'ordinario giudizio di legittimità, si è contrapposta la preoccupazione per l'esautoramento sostanziale del giudice di secondo grado dal potere decisorio (che sia stato esercitato già dal giudice di prime cure, in coerenza con il principio di diritto impartito dalla Corte) e per la compatibilità della struttura e della funzione del giudizio di legittimità con l'anticipazione dell'effetto precettivo che l'istituto attribuisce al principio espresso in via pregiudiziale.

Dopo un primo anno di operatività del rinvio pregiudiziale, secondo la *Relazione sull'amministrazione della giustizia* tenuta in occasione dell'apertura dell'anno giudiziario¹⁵, il rinvio pregiudiziale, nelle occasioni nelle quali i giudici di merito (prevalentemente di primo grado) lo hanno sperimentato, si è in generale dimostrato idoneo a realizzare l'obiettivo di un più diretto e stringente dialogo con il giudice del merito nella preventiva e tempestiva individuazione di temi che presentano difficoltà interpretativa, si prestano a opzioni ermeneutiche contrapposte e sono destinati a riproporsi in numerosi giudizi, sollecitando un intervento nomofilattico tempestivo su tematiche nuove.

Dal punto di vista organizzativo, il primo presidente della Corte di cassazione, con il decreto n. 16/2023, ha costituito l'Ufficio delle questioni pregiudiziali, del quale fanno parte (con facoltà di delega) il direttore dell'ufficio del Massimario e del Ruolo, il coordinatore delle sezioni unite civili e il direttore del Centro elaborazione dati della Corte (CED).

L'ufficio ha il compito di coadiuvare il primo presidente, al quale spetta, per espressa previsione legislativa, valutare se le questioni oggetto delle ordinanze di rimessione dei giudici di merito (pubblicate sul sito istituzionale della Corte a cura del CED, così come i provvedimenti presidenziali che le dichiarino inammissibili) presentino o meno i requisiti di ammissibilità.

12. A.-M. Perrino, *Profili*, op.cit.

13. R. D'Angiolella, *Riflessioni sulla riforma del processo tributario in Cassazione. La nuova Sezione Tributaria della Cassazione, la pace fiscale ed il rinvio pregiudiziale*, in *Giustizia insieme*, 15 dicembre 2022.

14. Per una parziale rassegna, cfr. A.-M. Perrino, *Profili*, op.cit., nota 21, che richiama B. Capponi, *È opportuno attribuire nuovi compiti alla Corte di cassazione?*, in *Giustizia insieme*, 19 giugno 2021; R. Frasca, *Considerazioni sulle proposte della Commissione Luiso quanto al processo davanti alla Corte di Cassazione*, ivi, 7 giugno 2021; C.V. Giabardo, *In difesa della nomofilachia. Prime notazioni teorico-comparate sul nuovo rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione nel progetto di riforma del Codice di procedura civile*, ivi, 22 giugno 2021; G. Scarselli, *Note sul rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione di una questione di diritto da parte del giudice di merito*, ivi, 5 luglio 2021; L. Salvato, *Verso la riforma del processo tributario: il "rinvio pregiudiziale" ed il ricorso del P.G. nell'interesse della legge*, ivi, 19 luglio 2021; S. De Matteis, *Il rinvio pregiudiziale quale mezzo per ridurre il contenzioso tributario*, in *Tributario*, 7 giugno 2021; G. Trisorio Liuzzi, *Sul c.d. rinvio pregiudiziale*, in *Lavoro Diritti Europa*, n. 3/2021 (www.lavorodirittieuropa.it/images/G_TRISORIO_LIUZZI_rinvio_pregiudiziale_1.pdf).

15. *Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2023 della prima presidente della Corte di cassazione*, pp. 31 ss.

L'ausilio si realizza attraverso l'istruzione del fascicolo e a preparazione, da parte dell'ufficio, di una breve relazione che, previo parere del presidente titolare della sezione competente per materia o di tutti i presidenti titolari (in caso di competenza delle sezioni unite), viene trasmessa al primo presidente.

In materia tributaria, dai dati allo stato disponibili, le richieste di rinvio pregiudiziale introdotte sono state quattro. Una¹⁶, riguardante la legittimazione e la spettanza del diritto al rimborso delle ritenute subite a titolo di acconto ex art. 26, comma 4, lett. b, dPR n. 600/1973, nel corso della procedura fallimentare relativa a una società in accomandita conclusasi senza residuo attivo e, quindi, senza alcun reddito imponibile, è stata dichiarata *in limine* inammissibile con decreto della prima presidente¹⁷, non potendosi ravvisare una grave difficoltà interpretativa in ragione della già avvenuta affermazione giurisprudenziale (in particolare, Cass., sez. V, 22 settembre 2011, n. 19314, Rv. 619060 - 01) di principi di diritto, che, benché espressi in relazione a società di capitali, possono essere estesi, per identità di *ratio*, anche alle società di persone.

Altre due¹⁸, gemelle, sono state assegnate alla sezione tributaria e sono in attesa di essere trattate in un'imminente udienza pubblica.

Altra, infine¹⁹, con la quale si chiedeva di chiarire se spetti al giudice tributario la giurisdizione in ordine

alla controversia avente ad oggetto l'impugnazione del provvedimento di diniego (comunicazione di scarto) del contribuente a fondo perduto previsto dall'art. 25 dl 19 maggio 2020, n. 34, è stata assegnata alle sezioni unite della Corte ed è stata decisa con la già citata sentenza n. 34851 del 13 dicembre 2023. Quest'ultima ha enunciato il principio di diritto per il quale, in tema di contribuente a fondo perduto previsto dall'art. 25 dl n. 34/2020 a favore dei soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19", il comma 12° di tale disposizione, nella parte in cui prevede, all'ultimo periodo, che per le controversie relative all'atto di recupero si applicano le disposizioni previste dal d.lgs n. 546/1992, non trova applicazione ai giudizi aventi ad oggetto l'impugnazione del provvedimento di diniego del contribuente adottato dall'Agenzia delle entrate (cd. "scarto telematico").

La ridotta incidenza statistica dell'istituto, recentemente entrato in vigore, non consente ancora una effettiva valutazione dell'impatto concreto che, sul piano organizzativo, esso potrà avere in particolare sul contenzioso tributario, sia in termini di durata complessiva dei giudizi di merito che ne siano interessati, sia in funzione dell'auspicata efficacia sull'uniformità degli orientamenti di merito e di legittimità, nel contesto del dialogo critico che deve necessariamente caratterizzare e arricchire il formante giurisprudenziale.

16. Corte di giustizia tributaria di II grado dell'Abruzzo, ordinanza di rinvio pregiudiziale del 10 luglio 2023, n. 146.

17. Provvedimento del primo presidente, *Raccolta* generale Cassazione: n. 33022/2023.

18. Corte di giustizia tributaria di primo grado di Piacenza, ordinanze di rinvio pregiudiziale del 9 agosto 2023, nn. 60 e 61, con ciascuna delle quali si chiedeva di «chiarire se sia la Provincia ovvero l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ad essere legittimata passiva rispetto alla richiesta del venditore-fornitore di energia elettrica di rimborso delle somme restituite al consumatore ed indebitamente versate a titolo di addizionale provinciale sulle accise, istituita con l'art. 6 D.L. n. 511 del 28.11.1988 convertito con L. n. 20 del 27.01.1989, con riferimento alle forniture di potenza non superiore a 200 kw».

19. Corte di giustizia tributaria di I grado di Agrigento, ordinanza di rinvio pregiudiziale del 31 marzo 2023, n. 428.

I principi di derivazione unionale: focus su Iva e categorie di diritto interno*

di Angelina-Maria Perrino

Lo studio esamina le problematiche inerenti all'applicazione del diritto unionale e al ruolo del giudice nazionale, con particolare riferimento all'Iva, approfondita sia rispetto al presupposto oggettivo del tributo che con riguardo al suo presupposto soggettivo, e alle peculiarità del soggetto passivo dell'Iva.

1. L'applicazione del canone di preferenza applicativa del diritto unionale e il ruolo del giudice nazionale / 2. Il presupposto oggettivo del tributo: tratti, in generale, del confronto tra diritto unionale e diritto interno / 2.1. In particolare, la nozione di prestazione di servizi imponibile ai fini dell'Iva / 2.2. La nozione di cessione di beni imponibile ai fini dell'Iva / 3. Il presupposto soggettivo del tributo: le peculiarità del soggetto passivo dell'Iva / 3.1. Le operazioni isolate / 4. La base imponibile dell'Iva: rileva ancora la sostanza economica / 5. Chiosa finale

1. L'applicazione del canone di preferenza applicativa del diritto unionale e il ruolo del giudice nazionale

La dimensione europea del diritto tributario risulta dalla fusione e, talora, dalla frizione¹ di categorie e di opzioni culturali del diritto unionale e di quello nazionale.

V'è, senz'altro, nelle materie di competenza dell'Unione, la supremazia del primo sul secondo; ma la supremazia non va intesa in chiave di gerarchia, sibbene di preferenza applicativa. Ciò perché il diritto unionale, di là dalla tecnica del regolamento, opera

tramite le regole dell'ordinamento interno, il quale deve, tuttavia, rispettare i principi di equivalenza ed effettività.

Già in generale, le categorie negoziali del diritto interno vanno connotate secondo la prospettiva tributaria, alla stregua della quale esse finiscono col perdere la loro complessità semantica: ciò che conta sono soltanto i tratti idonei a rivelare l'esistenza del presupposto d'imposta².

In particolare, poi, quanto ai tributi armonizzati, la regola della preferenza applicativa del diritto unionale comporta che le regole contrattuali possano e devono retrocedere al cospetto della sostanza

* Testo aggiornato della relazione tenuta il 25 febbraio 2021, pubbl. in *Dir. proc. trib.*, n. 2/2021, p. 181.

1. Anche la legge di delega al Governo per la riforma fiscale (l. 9 agosto 2023, n. 111) pone, tra i principi e criteri direttivi specifici per la revisione dell'imposta sul valore aggiunto, quello di « (...) a) ridefinire i presupposti dell'imposta al fine di renderli più aderenti alla normativa dell'Unione europea».

2. V. Ficari e V. Mastroiacovo (a cura di), *Corrispettività, onerosità e gratuità. Profili tributari*, Giappichelli, Torino, 2014, *passim*.

economica dei fenomeni: con specifico riferimento all'Iva, la Corte di giustizia dell'Unione europea ripetutamente sottolinea che la valutazione della realtà economica e commerciale è criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune di quest'imposta, destinato a prevalere anche sul testo dei contratti³.

È pur sempre al giudice nazionale, peraltro, che spetta il compito di valutare se la corretta applicazione del diritto dell'Unione s'imponga con un'evidenza tale da non ingenerare alcun ragionevole dubbio e, di conseguenza, di decidere di astenersi dal sottoporre alla Corte una questione di interpretazione del diritto dell'Unione, che pure sia stata sollevata. E, al riguardo, la mera possibilità di effettuare una o diverse altre letture di una disposizione del diritto dell'Unione, nei limiti in cui nessuna di queste altre letture appaia sufficientemente plausibile al giudice nazionale interessato, alla luce del contesto e della finalità di detta disposizione, nonché del sistema normativo in cui essa si inserisce, non può essere sufficiente per considerare che sussista un dubbio ragionevole⁴. Ciò perché il giudice che decide in ultima istanza può stimare, nonostante diverse interpretazioni di una norma del diritto dell'Unione operata da giudici di merito, che l'interpretazione che egli privilegia s'imponga appunto senza alcun ragionevole dubbio.

Coerentemente, la giurisprudenza di legittimità⁵ ha escluso la responsabilità dello Stato per fatto del magistrato in un caso di diniego del diritto di detrazione dell'Iva al cospetto di una frode carosello, in base alla considerazione che è compito del giudice nazionale stabilire la spettanza del diritto.

E tanto ha fatto in base ancora alla giurisprudenza unionale⁶.

In questa complessa rete di relazioni, l'angolo visuale più proficuo pare quello, sia pure inevitabilmente casistico, d'individuare gli aspetti in relazione ai quali maggiormente la fisionomia dell'Iva riesce a conformare la disciplina nazionale e a interferire col regime delle categorie di diritto civile.

2. Il presupposto oggettivo del tributo: tratti, in generale, del confronto tra diritto unionale e diritto interno

Quel che conta per la qualificazione di un'operazione ai fini dell'identificazione del regime Iva ad essa applicabile è il suo *obiettivo economico*, per cui le categorie negoziali vanno filtrate dalla «*realtà economica e commerciale*».

E anche una delle categorie classiche del diritto dei contratti, tra le più blasonate, ossia la *nullità da illiceità*, assume una fisionomia del tutto peculiare, e recessiva, al cospetto del diritto unionale.

In generale, il principio di neutralità, che costituisce la trasposizione in materia d'Iva di quello di parità di trattamento⁷, è d'ostacolo a una distinzione generalizzata tra contratti leciti e illeciti, a meno che non si tratti di casi in cui, per le caratteristiche particolari dell'oggetto della cessione o della prestazione, sia esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e uno illecito. Per conseguenza, le importazioni o le cessioni illegali di merci che, per loro stessa natura o a causa di particolari caratteristiche, non possono essere immesse in commercio né inserite nel circuito economico, quali gli stupefacenti⁸ o il denaro falso, sono del tutto estranee alle disposizioni della sesta direttiva (e della "direttiva Iva").

Di contro, la qualificazione di un comportamento come "riprovevole" non comporta, di per sé, deroga alcuna all'assoggettamento all'Iva.

Si sono dunque ritenute soggette (o assoggettabili) all'imposta sul valore aggiunto:

- la cessione di prodotti contraffatti, in relazione ai quali il divieto violato non è collegato alla natura o alle caratteristiche essenziali dei prodotti, ma al pregiudizio che è arrecato ai diritti di terzi⁹;

- la locazione di un'area utilizzata per la vendita di stupefacenti, attività che può rendere la locazione illecita, ma che non ne modifica il carattere economico e non impedisce che esista una concorrenza in tale settore, anche tra attività lecite e illecite¹⁰;

3. Cgue, 9 settembre 2015, C-160/2014, in *Riv. it. dir. lav.*, 2016 (II), p. 232, con nota di Lozito; 20 giugno 2014, C-653/2011, in *Corriere trib.*, 2013, p. 2692, con nota di Centore (punto 40); 7 ottobre 2010, C-53/2009 e C-55/2009, in *Foro it.*, rep. 2012, voce "Unione europea e Consiglio d'Europa", c. 2047, punti 39 e 40, nonché la giurisprudenza ivi citata.

4. Cgue [GS], 6 ottobre 2021, C-561/2019, punto 48.

5. Cass., 9 febbraio 2016, n. 2505, in *Fisco*, 2016, p. 1158.

6. Facendo leva sull'indirizzo espresso, tra varie, da Cgue, 18 dicembre 2014, C-131, 163 e 164/2013, in *Riv. giur. trib.*, 2015, p. 373, con nota di Peirolo.

7. Vds., in particolare, Cgue, 29 ottobre 2009, C174/2008, punto 41, e 10 giugno 2010, C262/2008, punto 64, in *Foro it.*, 2011, IV, c. 43.

8. Cgue, 5 luglio 1988, C-269/1986, in *Dir. prat. trib.*, 1990 (II), p. 992.

9. Cgue, 28 maggio 1998, C-3/1997.

10. Cgue, 29 giugno 1999, C-158/1998, in *Rass. trib.*, 1999, p. 1287.

- la gestione illecita di giochi d'azzardo¹¹;
- la concessione di crediti in violazione di leggi bancarie¹².

E, più in generale, ha stabilito la Corte di giustizia con sentenza di principio, la nullità di un contratto di vendita, per effetto di una disposizione di diritto civile di natura imperativa che sanziona tale contratto in quanto contrario all'ordine pubblico per una causa illecita perseguita dall'alienante, non incide sul regime dell'Iva e, in particolare, sull'insorgenza del diritto di detrazione dell'acquirente, qualora non risulti acclarato, alla luce di elementi obiettivi, che costui sapesse o avrebbe dovuto sapere di partecipare, con il proprio acquisto, a un'operazione che si iscriveva in una frode all'Iva¹³.

Non sono frequenti le applicazioni di questi principi nella giurisprudenza interna.

Significativo è il caso della somministrazione irregolare di manodopera, schermata da un contratto di appalto di servizi, in relazione al quale la giurisprudenza di legittimità ha escluso l'imponibilità ai fini dell'Iva, giacché il divieto di dissociazione tra imputazione formale del rapporto di lavoro e utilizzazione effettiva del rapporto comporta che, di là dalle ipotesi di somministrazione regolare, la fornitura di mere prestazioni di lavoro sia esclusa dal circuito economico¹⁴.

2.1. In particolare, la nozione di prestazione di servizi imponibile ai fini dell'Iva

Sia pure filtrate dalla «*realtà economica e commerciale*», le categorie negoziali conservano, peraltro, rilevanza. E lo si apprezza, in particolare, con riguardo alle prestazioni di servizi.

Una prestazione di servizi è difatti eseguita «*a titolo oneroso*», ai sensi dell'art. 2, par. 1, lett. c della

sesta direttiva (nonché dell'art. 2, par. 1, lett. d, direttiva Iva), soltanto quando tra l'autore della prestazione e il suo destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, per cui il compenso ricevuto dal primo costituisce il controvalore effettivo del servizio fornito al secondo, come appunto precisa la Corte di giustizia¹⁵.

Questa nozione di prestazione di servizi si specchia nel diritto interno, giacché, secondo l'art. 3 dPR n. 633/1972, «costituiscono prestazioni di servizi *le prestazioni verso corrispettivo* dipendenti da (...)» (enfasi aggiunta).

Occorre quindi pur sempre che esista un nesso corrispettivo tra prestazione e compenso¹⁶.

Risalta dunque, anche nella prospettiva del diritto unionale, la forza qualificante della corrispettività e non della mera onerosità, che si traduce nella reciprocità assicurata dallo scambio.

Lo *scambio*, nell'accezione conforme al diritto dell'Unione, pretende:

- a) la configurabilità di un rapporto giuridico da cui scaturiscano le attribuzioni patrimoniali;
- b) la reciprocità delle attribuzioni, data dalla sussistenza di un nesso diretto tra il servizio fornito al destinatario e il compenso da costui corrisposto.

Il fatto generatore dell'Iva e, per conseguenza, l'insorgenza della correlativa imponibilità vanno identificati, in linea di massima, con la materiale esecuzione della prestazione, di modo che il comma 3 dell'art. 6 dPR n. 633/1972, a norma del quale «*le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo*», va inteso nel senso che il conseguimento del compenso coincide non con l'evento generatore del tributo, bensì, per esigenze di semplificazione funzionali alla riscossione, soltanto con la sua

11. Cgue, 10 novembre 2011, C-259 e 260/2010.

12. Cgue, 17 dicembre 2020, C-801/2019, in *Foro it.*, 2021, IV, c. 65.

13. Cgue, 6 luglio 2006, C-439 e 440/2004.

14. Cass., 7 dicembre 2018, n. 31720.

15. Cgue, C-653/2011, in *Riv. dir. trib.*, 2014 (IV), p. 27, con nota di Santin, punto 40; 27 marzo 2014, C-151/2013, in *Ragiusan*, n. 359, 2014, p. 55, punto 29, e giurisprudenza ivi richiamata.

16. Come stabilito anche da Cass., sez. unite, 15 marzo 2016, n. 5078, in *Riv. giur. trib.*, 2016, p. 659, con nota di Giolo, secondo cui la Tia non sconta l'Iva a causa degli elementi autoritativi che la caratterizzano, elementi costituiti dall'assenza di volontarietà nel rapporto fra gestore e utente, dalla totale predeterminazione dei costi da parte del soggetto pubblico, nonché dall'assenza del rapporto sinallagmatico a base dell'assoggettamento a Iva.

In senso difforme, in relazione alla Tia 2, vds. Cass., sez. unite, 7 maggio 2020, n. 8631, in *Foro it.*, 2020, I, c. 2286, secondo cui, in tema di Iva, posto che gli importi pretesi a titolo di tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, Tia 2, rappresentano il corrispettivo del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani nel contesto di un rapporto sinallagmatico, essi sono assoggettabili a Iva.

Cfr. Cass., 1° febbraio 2021, nn. 2185 e 2186, che hanno fatto leva sulla discrezionalità del legislatore in materia di politica economica e fiscale evocata da Corte cost., 19 ottobre 2018, n. 188, in *Foro it.*, 2018, I, c. 3774, che ha dichiarato incostituzionale l'art. 23, comma 1, lett. a, l. reg. Calabria 23 luglio 2003, n. 11, nella parte in cui prevede che il contributo consortile di bonifica, quanto alle spese afferenti al conseguimento dei fini istituzionali del consorzio, è dovuto «*indipendentemente dal beneficio fondiario*», invece che «*in presenza del beneficio*». In linea di continuità, a proposito della cd. tariffa puntuale sui rifiuti, a norma dell'art. 1, comma 668, l. 27 dicembre 2013, n. 147, vds. Cass., sez. unite, ord. 29 aprile 2021, n. 11290.

condizione di esigibilità, estremo limite temporale per l'adempimento dell'obbligo di fatturazione¹⁷.

Il punto è che la valutazione se il pagamento di una remunerazione avvenga come corrispettivo di una prestazione di servizi è una questione di diritto dell'Unione, la quale deve essere risolta indipendentemente dalla valutazione operata nel diritto nazionale. Il fatto, dunque, che tale importo costituisca, nel diritto nazionale, un diritto al risarcimento del danno di natura extracontrattuale o una penalità contrattuale, oppure che esso venga qualificato come risarcimento del danno, indennizzo o remunerazione è del tutto irrilevante¹⁸.

Occorre, peraltro, non soltanto la prova che dal rapporto giuridico siano scaturite le attribuzioni reciproche, ma anche che il compenso sia convenuto come «corrispettivo di un servizio individualizzabile fornito nell'ambito di un siffatto rapporto giuridico» (enfasi aggiunta)¹⁹. Altrimenti l'attività del prestatore non si può ritenere fronteggiata da corrispettivo e sfugge all'applicazione dell'Iva²⁰.

In particolare, proprio perché il nucleo della corrispettività sta nel nesso diretto tra servizio fornito e compenso, il carattere incerto della stessa esistenza del compenso spezza il nesso e sottrae la prestazione all'area dell'imponibilità²¹.

È quel che la giurisprudenza unionale ha ritenuto, a proposito della messa a disposizione di cavalli per la partecipazione a gare ippiche, presupposto impositivo dell'Iva soltanto se sia di per sé compensata, indipendentemente dal conseguimento di premi²². Ciò che conta non è la fase genetica del rapporto,

ossia il contratto in sé e il consenso che lo sorregge, ma la fase dinamico-funzionale, ossia quella in cui il rapporto trova concreta attuazione e realizza la sostanza economica dell'operazione. Il pagamento del corrispettivo non è allora essenziale al riscontro del carattere oneroso che l'operazione deve assumere per costituire presupposto dell'imposta: occorre guardare alla fase in cui la prestazione è in concreto eseguita, per verificare se col compenso vi sia relazione di reciprocità.

È quindi esclusa dall'ambito di applicazione dell'Iva l'indennità per la perdita d'avviamento dovuta al conduttore dell'immobile commerciale, nell'ipotesi di cessazione del rapporto di locazione, in ragione della funzione cui essa risponde, da un lato, di compensare il conduttore della perdita dell'avviamento, conseguente alla indisponibilità dei locali, e, dall'altro, di distribuire equitativamente l'incremento del valore locativo indotto dall'esercizio dell'attività commerciale nei locali dell'impresa a chi ha concorso all'incremento²³. Visto che l'esistenza del rapporto giuridico che unisce le parti non dipende dal versamento dell'indennità, poiché la prestazione indennitaria sorge in un momento in cui il rapporto contrattuale è già cessato, essa non è legata da nesso di corrispettività ad alcuna altra prestazione, ma riguarda la fase successiva dell'esecuzione per rilascio in danno del conduttore, integrando una condizione dell'azione esecutiva²⁴.

Irrilevante è altresì la destinazione che sia impressa ai beni dall'acquirente: si rischierebbe, altrimenti, di condizionare la sorte del diritto di detrazione alle scelte di costui.

17. Cass., sez. unite, 21 aprile 2016, n. 8059, in *Foro it.*, 2016, I, c. 1637.

Ne fa applicazione Cass., 1° aprile 2021, n. 9064, secondo cui l'amministrazione finanziaria che, a fronte di indicazioni contabili che prevedano l'annotazione di prestazioni di servizi dapprima in un conto "fatture da emettere" e poi in un conto relativo a crediti da riscuotere, contesti l'omessa fatturazione delle operazioni, ha l'onere di provare, anche sulla base di elementi presuntivi, che il pagamento, pure per equivalente, è stato in realtà compiuto, oppure che il contribuente intende sottrarsi all'adempimento dell'obbligo di fatturazione e di assolvimento dell'imposta.

18. Cgue, 22 novembre 2018, C-295/2017.

19. Così Cgue, 18 gennaio 2017, C-37/2016, in *Foro it.*, 2017, IV, c. 128, punto 27.

20. Come chiarito, tra varie, da Cgue, 22 giugno 2016, C-11/2015, in *Foro it.*, 2016, IV, c. 416, secondo cui l'art. 2, punto 1 della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che un'attività di radiodiffusione pubblica, come quella di cui al procedimento principale, finanziata mediante un canone legale obbligatorio versato dai proprietari o dai detentori di un ricevitore radiofonico ed esercitata da una società di radiodiffusione istituita dalla legge, non costituisce una prestazione di servizi «effettuata a titolo oneroso», ai sensi di tale disposizione, e non rientra quindi nell'ambito di applicazione di tale direttiva.

21. In termini, Cass., 1° aprile 2021, n. 9075.

22. Cgue, 10 novembre 2016, C-432/2015, in *Foro it.*, 2017, IV, c. 25.

23. Cass., 27 ottobre 2020, n. 23315.

24. Cass., 31 agosto 2009, n. 18899, e 12 novembre 2019, n. 29180, in *Fisco*, 2019, p. 4567. Anche l'indennità dovuta a titolo di indebito arricchimento, prevista dall'art. 2042 cc e liquidata con sentenza, a seguito di azione ex art. 2041 cc, nei limiti della diminuzione patrimoniale subita dalla parte nell'erogazione della prestazione, esula dall'ambito di applicazione dell'Iva, perché pur sempre manca un nesso diretto e immediato tra la prestazione e l'indennizzo, il quale ha la funzione di compensare il pregiudizio economico di chi ha effettuato la prima, in tal modo impoverendosi, con la reintegra del patrimonio nei limiti di tale impoverimento, riequilibrando, così, l'incremento patrimoniale dell'arricchito: Cass., 25 gennaio 2022, n. 2040.

La prospettiva del diritto dell'Unione ha inoltre spogliato lo scambio, ai fini dell'Iva, del connotato della *lucratività*.

Ciò in quanto, in base al diritto unionale²⁵, al cospetto della pattuizione di un prezzo inferiore ai costi sostenuti il risultato dell'operazione economica è irrilevante rispetto al diritto a detrazione purché l'attività sia essa stessa soggetta ad Iva; se il prezzo della cessione è inferiore al prezzo di costo, la detrazione non può essere circoscritta in proporzione alla differenza tra tale prezzo e il costo, anche se il primo è considerevolmente meno elevato del secondo, a meno che non sia puramente simbolico.

Ne è scaturita, su impulso della giurisprudenza di legittimità²⁶, la valutazione d'incompatibilità col diritto unionale della norma interna, ossia dell'art. 8, comma 35, l. 11 marzo 1988, n. 67, a norma del quale «*non sono da intendere rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della società controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente*»²⁷.

2.2. La nozione di cessione di beni imponibile ai fini dell'Iva

Anche la nozione unionale di cessione di beni rilevante ai fini dell'Iva non è del tutto corrispondente a quella civilistica.

Anzitutto, pure ai fini della configurabilità della cessione di beni occorre che, in seno al rapporto giuridico tra le parti, sia configurabile la reciprocità di prestazioni.

Il che è da escludere, sottolinea la Corte di giustizia²⁸, al cospetto del trasferimento di un bene al fisco oppure all'ente impositore territoriale come mezzo di pagamento d'imposta, in ragione dell'unilateralità dell'obbligazione, gravante pur sempre soltanto sul debitore d'imposta. *L'unilateralità è poi ritenuta intrinseca all'esercizio di un potere pubblico.*

La giurisprudenza unionale ha quindi escluso che l'operazione contrassegnata dall'autorizzazione allo sfruttamento di una cava, rilasciata in favore di un soggetto che abbia compiuto i lavori di ampliamento di una strada comunale, possa essere configurata come permuta, proprio in ragione dell'unilateralità del potere pubblico del quale l'autorizzazione era espressione. Né i lavori di ampliamento integrano la nozione di cessione a titolo oneroso ai fini dell'Iva²⁹.

Distonica è la giurisprudenza interna³⁰, la quale, per altro verso, riconosce che la cessione di aree per la realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria, conclusa in attuazione di una convenzione di lottizzazione, è modalità alternativa all'assolvimento dell'obbligo di pagamento degli oneri di urbanizzazione e non è, pertanto, un'operazione imponibile. Del resto, la convenzione di lottizzazione ha natura di contratto con oggetto pubblico e di accordo endoprocedimentale, strumentale al conseguimento dell'autorizzazione urbanistica o edilizia, per cui manca il rapporto sinallagmatico tra i contraenti, non essendovi alcun nesso d'interdipendenza contrattuale tra cessioni immobiliari, opere di urbanizzazione, prestazioni e contributi vari³¹.

Quando il nesso di reciprocità tra prestazioni è ravvisabile, quel che conta è, anche in relazione alla cessione di beni, la sostanza economica dell'operazione.

Per conseguenza, sulla scia della giurisprudenza unionale, quella interna³² ha equiparato, ai fini dell'Iva, l'operazione di leasing all'acquisto di un bene di investimento, con la conseguenza che per l'acquirente si verifica, anche prima dell'esercizio del diritto di riscatto, l'ipotesi di acquisto di un bene ammortizzabile.

A sostegno del principio si è appunto fatto leva sull'autonomia tra normativa civilistica e normativa fiscale sulla nozione di trasferimento di proprietà, utile alla qualificazione come ammortizzabile del bene; e, in particolare, sulla funzione del *leasing*, nella sua tipizzazione sociale, che sta nel fornire all'utilizzatore la disponibilità economica (con i connessi rischi)

25. Cgue, 22 giugno 2016, C-267/15, in *Foro it.*, 2016, IV, c. 345, punto 40.

26. Ord. n. 2385/2019.

27. Cgue, 11 marzo 2020, C-94/2019, in *Foro it.*, 2020, IV, c. 305. Ne fa applicazione, quale giudice del rinvio, Cass., 14 gennaio 2021, n. 529.

28. Cgue, 11 maggio 2017, C-36/2017, in *Foro it.*, 2017, IV, c. 356.

29. Cgue, 16 settembre 2020, C-528/19, in *Foro it.*, 2021, IV, c. 115.

30. Cass., 30 gennaio 2020, n. 2146.

31. Cass., 9 luglio 2014, n. 15660. In termini, Cass., 31 maggio 2016, n. 11344, in *Bollettino trib.*, 2016, p. 1209.

32. Cass., 16 ottobre 2015, n. 20951, in *Foro it.*, 2015, c. 3819. Cfr. Cass., 10 maggio 2019, n. 12457 e 14 gennaio 2021, n. 535.

del bene oggetto del contratto, in modo analogo a un proprietario. L'utilizzatore opera, per conseguenza, un investimento economico nel bene ammortizzabile, di guisa che vale anche nei suoi confronti, quale investitore, la *ratio* del rimborso prevista dall'art. 30, comma 2, lett. c, DPR n. 633/1972, che è quella di consentire agli operatori economici che procedono a operazioni d'investimento in beni ammortizzabili un più veloce recupero dell'imposta assolta con riferimento ai beni acquistati ed evitare, così, un aggravio della propria esposizione finanziaria³³.

Si è così superato il precedente orientamento³⁴ che, invece, aveva negato all'utilizzatore di un bene in *leasing* il rimborso dell'eccedenza dell'Iva detraibile assolta, in base alla considerazione che, prima dell'esercizio del diritto di riscatto, non si verifica alcun effetto traslativo a suo favore.

A fondamento del *revirement* c'è appunto, si diceva, la giurisprudenza unionale.

Quest'ultima si è, peraltro, essa stessa evoluta, sino a ritenere³⁵ che gli artt. 2, par. 1, 14 e 24, par. 1, della direttiva Iva (2006/112/CE) del Consiglio devono essere interpretati nel senso che, nell'ipotesi in cui un contratto di *leasing* relativo a un immobile preveda o il trasferimento di proprietà al conduttore alla scadenza di tale contratto, o che il conduttore disponga delle caratteristiche essenziali della proprietà di detto immobile – segnatamente, che gli venga trasferita la maggior parte dei rischi e benefici inerenti alla proprietà legale di quest'ultimo e che la somma delle rate, interessi inclusi, sia praticamente identica al valore venale del bene – l'operazione risultante da un siffatto contratto deve essere equiparata a un'operazione di acquisto di un bene di investimento. Si tratta di criteri che consentono, individualmente o congiuntamente, di determinare se un contratto possa essere qualificato come contratto di *leasing* finanziario³⁶. Si esclude, invece, di poter ravvisare la cessione di beni qualora sussista, per il locatario, una reale alternativa economica che gli consenta, giunto il momento, di optare o per l'acqui-

sizione del bene o per la sua restituzione al locatore o anche l'estensione della durata locazione, in base ai propri interessi nel momento in cui deve operare tale scelta.

Occorre quindi, ai fini della configurabilità della cessione di beni imponibile, che l'esercizio dell'opzione di acquisto, per quanto facoltativa dal punto di vista formale, sia in realtà, alla luce delle condizioni finanziarie del contratto, come la sola scelta economicamente razionale che il locatario possa fare. Tale può essere il caso in cui, quando risulti possibile esercitare l'opzione, la somma delle rate contrattuali corrisponda al valore commerciale del bene, ivi incluso il costo del finanziamento, e l'esercizio dell'opzione non imponga all'utilizzatore di corrispondere una somma supplementare importante³⁷.

Nelle ipotesi in cui, allora, il *leasing* sia equiparabile a una cessione di beni, ancora secondo la giurisprudenza unionale³⁸, l'inadempimento contrattuale dell'utilizzatore rientra nel novero delle ipotesi di «annullamento», «recesso» e «risoluzione», a fronte delle quali l'art. 90, par. 1 della direttiva Iva consente la riduzione della base imponibile.

In definitiva, in questi casi, a fronte dell'inadempimento dell'utilizzatore, ai fini Iva il concedente può ottenere la riduzione della base imponibile in relazione *agli importi non pagati*, che si traduce nella corrispondente riduzione del credito del concedente. E la riduzione comporta che, per la restante parte, ossia per l'ammontare delle rate pagate, la base imponibile resti ferma.

Facendo leva, ancora, sulla sostanza economica dell'operazione, la giurisprudenza unionale ha escluso che risponda alla nozione di cessione di beni imponibile ai fini dell'Iva un'operazione di *sale and lease back*, di carattere eminentemente finanziario, volta al fine di aumentare la liquidità della società, che ne ha mantenuto il possesso, e in maniera duratura, per esigenze concernenti lo svolgimento della propria attività economica, non può essere considerata come una cessione di beni³⁹.

33. Risulta, per conseguenza, inapplicabile il regime di sospensione di imposta di cui all'art. 8, comma 2, DPR n. 633/1972, giusta l'esclusione di cui al comma 1, lett. c della disposizione in questione: Cass., n. 535/2021, cit.

34. Espresso da Cass., 24 settembre 2014, n. 20072.

35. In particolare, Cgue, 2 luglio 2015, C-209/2014, in *Foro it.*, 2015, IV, c. 554.

36. Cgue, 16 febbraio 2012, C-118/2011, punto 38, in *Corriere trib.*, 2012, p. 1372, con nota di Basilavecchia.

37. Cgue, 4 ottobre 2017, C-164/2016, in *Corriere trib.*, 2017, p. 3659, con nota di Scifoni.

38. Cgue, 12 ottobre 2017, C-404/2016, in *Foro it.*, 2017, IV, c. 596.

39. Cgue, 27 marzo 2019, C-201/18, in *Foro it.*, 2019, IV, c. 182. Ne fa applicazione, nella giurisprudenza interna, Cass., 27 aprile 2021, n. 11023. Ad analoghe conclusioni è giunta al cospetto del contratto di *sale and lease back*, stabilendo che il negozio di cessione di un bene rispondente a causa di finanziamento, indipendentemente dalla sua qualificazione come *sale and lease back* o come *sale and sale back*, non costituisce operazione imponibile e non dà luogo pertanto al diritto alla detrazione, in quanto, essendo volto all'aumento delle liquidità del venditore senza che questi perda il possesso del bene, non risponde alla nozione di cessione ai fini Iva: Cass., 21 giugno 2021, n. 17710.

Pur sempre ispirata alla prevalenza della sostanza economica è l'equiparazione alla cessione dei beni ai fini del diritto unionale della fattispecie regolata dal paragrafo 2 dell'art. 14 della direttiva Iva, delineata da tre elementi, che consistono nel trasferimento del diritto di proprietà, nel fatto che il trasferimento avvenga in forza di un'espropriazione compiuta dalla p.a., o in suo nome, o in forza di legge, e nel versamento di un'indennità, della quale sono irrilevanti natura e importo, occorrendo soltanto che essa sia correlata al trasferimento della proprietà e che sia versata effettivamente⁴⁰. E quando la p.a. trasferisce il diritto di proprietà attuando disposizioni di diritto nazionale, inoltre, non esercita prerogative di pubblico potere, sicché la relativa attività è di natura economica, rientrando in quanto tale nell'ambito di applicabilità dell'Iva.

La giurisprudenza interna ha fatto applicazione di questi principi, con riguardo alla vendita compiuta da un comune mediante asta di un immobile, acquisito in esito al fallimento di una società alla quale il comune aveva ceduto l'area affinché fosse destinata alla realizzazione di interventi di edilizia economica e popolare, reputandola imponibile qualora l'ente pubblico cedente abbia organizzato mezzi simili a quelli utilizzati da un produttore o da un commerciante, la proprietà sia stata effettivamente trasferita e ne sia stato incassato il controvalore⁴¹.

3. Il presupposto soggettivo del tributo: le peculiarità del soggetto passivo dell'Iva

Il tema da ultimo affrontato evoca il presupposto soggettivo del tributo, anch'esso in fondo identificato mediante parametri oggettivi, perché quel che importa è pur sempre la sostanza economica dell'operazione, soprattutto quanto alle prestazioni di servizi; molto meno chi la compie.

Pure ai fini dell'identificazione del soggetto passivo, allora, assume rilevanza, prima e più della qualità di chi svolge l'attività, la sussistenza e la consistenza del compenso e quindi, ancora, l'indagine sulla correttezza.

Ai fini dell'Iva, dunque, quel che conta è anzitutto *la natura dell'attività, che dev'essere economica,*

in accezione unionale, ossia rivolta a ricavare introiti con carattere di stabilità o a produrre reddito nell'esercizio di una professione. Non si è ritenuta "economica", in particolare, l'attività consistente in servizi di consulenza e assistenza legale resi, in cambio di un parziale compenso, dagli uffici pubblici di assistenza legale a favore dei cittadini non abbienti, a meno che il contributo pagato dai beneficiari sia commisurato al valore reale dei servizi forniti⁴².

Coerente è, quindi, l'indirizzo della giurisprudenza di legittimità⁴³ secondo cui, posto che l'attività svolta dall'amministratore di sostegno è precipuamente volta alla cura della persona, l'amministrazione del patrimonio non configura, di norma, attività economica e, quindi, imponibile, a meno che non sia indirizzata a ricavare introiti con carattere di stabilità o, comunque, sia espletata a titolo oneroso.

L'attività di amministratore del patrimonio svolta dall'amministratore di sostegno, come delineata dal legislatore, difatti, anche alla luce delle indicazioni ritraibili dalla giurisprudenza costituzionale, non è contrassegnata da reciprocità di prestazioni (considerata la mera eventualità del riconoscimento di un'indennità) ed è pensata anzitutto in riferimento alla cerchia dei parenti del beneficiario. Non si è escluso tuttavia che, in concreto, l'attività sia espletata con modalità e finalità tali da evidenziarne la natura economica, nel qual caso diviene imponibile.

La giurisprudenza interna si rivela quindi in linea con quella unionale, che, giustappunto con riguardo a prestazioni svolte a favore di persone maggiorenni legalmente incapaci e dirette a proteggerle negli atti della vita civile, ha ribadito che, per essere rilevante ai fini Iva, l'attività dev'essere economica, ossia di carattere stabile, svolta a fronte di un corrispettivo e volta alla produzione di introiti, idonei almeno a garantire la copertura delle spese di funzionamento⁴⁴. Va segnalato, al riguardo, che la legislazione in quel caso considerata (ossia quella lussemburghese) prevede la possibilità di corresponsione di un compenso all'amministratore tutelare, indipendentemente dalle necessità di gestione di patrimoni (mentre l'art. 379 cc stabilisce la gratuità dell'ufficio di tutore e l'eventualità di riconoscimento di un'indennità in base all'entità del patrimonio e alle difficoltà di gestione di esso) e,

40. Cgue, 25 febbraio 2021, C-604/2019.

41. Cass., 15 febbraio 2022, n. 4835.

42. Cgue, 29 ottobre 2009, C-246/08, in *Riv. giur. trib.*, 2010, p. 195, con nota di Peirolò.

Ad analoghe conclusioni si è giunti con riguardo al servizio di trasporto scolastico fornito da un ente pubblico territoriale, al cospetto di un rilevante scarto fra i costi sostenuti e gli importi percepiti come corrispettivo, di modo che il recupero dei costi da parte del comune pari – soltanto – al 3%, va qualificato come canone, e non già come corrispettivo: Cgue, 12 maggio 2016, C-520/2014, in *Foro it.*, 2016, IV, c. 557.

43. Cass., 13 luglio 2020, n. 14846, in *Foro it.*, 2020, I, c. 2647.

44. Cgue, 5 aprile 2021, C-846/2019.

nel caso all'esame della Corte, si è ritenuto che l'importo delle remunerazione fosse stato stabilito in anticipo e secondo criteri ben definiti (punto 44).

La natura economica dell'attività è poi ravvisabile qualora si traduca nello svolgimento, da parte di una società, di determinati compiti pubblici in esecuzione di un contratto da essa concluso con un comune. Il fatto che le attività rispondano a funzioni conferite e regolamentate per legge, per uno scopo di interesse generale, è infatti irrilevante per la configurabilità di una prestazione di servizi a titolo oneroso imponibile ai fini dell'Iva⁴⁵.

E tanto vale anche qualora l'attività considerata abbia per oggetto l'esecuzione di un obbligo costituzionale incumbente esclusivamente e direttamente allo Stato membro interessato⁴⁶.

D'altronde, perfino *l'ente pubblico, sinanche quando agisce come pubblica autorità*, dev'essere considerato soggetto passivo, qualora il mancato assoggettamento delle operazioni relative a Iva conduca a distorsioni di concorrenza di una certa importanza. Occorre, cioè, che gli operatori economici privati non siano svantaggiati dal fatto che sono tassati mentre gli enti pubblici non lo sono.

L'applicazione della deroga alla regola del mancato assoggettamento ad Iva delle operazioni svolte da enti pubblici in veste di pubblica autorità risponde quindi, ancora una volta, alla valutazione delle circostanze economiche, che dev'essere svolta con riferimento all'attività in esame in quanto tale, senza che tale valutazione riguardi un mercato in particolare, nonché con riferimento alla concorrenza non soltanto effettiva, ma anche potenziale, sempreché la possibilità per un operatore privato di entrare nel mercato rilevante sia effettiva e non meramente ipotetica⁴⁷.

L'attività, oltre che economica, deve altresì essere esercitata in *maniera indipendente*.

Ai fini dell'Iva, quindi, è soggetto passivo l'imprenditore che esercita la propria attività in modo in-

dependente, sopportandone individualmente il relativo rischio: « (...) un vincolo di subordinazione non sussiste qualora gli interessati sopportino il rischio della loro attività »⁴⁸.

Allora, un membro del consiglio di vigilanza di una fondazione, che, pur non essendo legato da alcun vincolo di subordinazione gerarchica all'organo direttivo di tale fondazione né legato da un siffatto vincolo al consiglio di vigilanza di detta fondazione per quanto riguarda l'esercizio della sua attività di membro di tale consiglio, non agisce né in nome proprio né per proprio conto né sotto la propria responsabilità, ma agisce per conto e sotto la responsabilità del medesimo consiglio e non sopporta neppure il rischio economico derivante dalla sua attività, non esercita un'attività economica in modo indipendente, dal momento che egli percepisce una retribuzione fissa, che non dipende né dalla sua partecipazione alle riunioni né dalle ore di lavoro che egli ha effettivamente svolto⁴⁹.

L'applicazione di questa nozione unionale ha comportato l'esclusione dall'ambito di applicazione dell'Iva, in relazione alle quote di utili percepite, delle prestazioni di lavoro fornite come unico apporto dall'associato in partecipazione⁵⁰.

E una significativa messa in pratica ha riguardato anche l'"ati" ("associazione temporanea di imprese"), a prescindere dalla configurazione del raggruppamento come orizzontale, ossia concernente lo svolgimento di attività omogenee, oppure verticale, cioè riguardante l'esecuzione di attività disomogenee.

Alla luce dell'art. 4 della sesta direttiva e dell'art. 9 della direttiva Iva, dunque, l'associazione temporanea di imprese può essere qualificata come autonomo soggetto passivo soltanto se e in quanto le imprese in essa confluite non esercitino la propria attività economica in modo indipendente, ossia non sopportino individualmente il rischio concernente la propria attività. Situazione, questa, di norma estranea all'ati, la quale realizza un'aggregazione temporanea e occasionale

45. Cgue, 22 febbraio 2018, C-182/2017. Vds., da ultimo, Cass., 17 luglio 2023, n. 20524, secondo cui gli operatori economici privati sono soggetti passivi Iva anche se svolgono, in regime di convenzione, attività rientranti nelle finalità istituzionali di un ente pubblico, occorrendo, ai fini dell'esclusione dal campo dell'imposta, che l'attività sia espletata direttamente dall'ente pubblico, mediante i propri dipendenti, in veste di pubblica autorità.

46. Cgue, 2 giugno 2016, C-263/2015, punto 42.

47. In termini, tra le più rilevanti, Cgue, 19 gennaio 2017, C-344/2015, secondo cui l'art. 13, par. 1, comma 2 della direttiva Iva deve essere interpretato nel senso che, in una situazione come quella oggetto del procedimento principale, in cui non c'era una reale possibilità per un operatore privato di fare ingresso nel mercato in esame, costruendo una strada che potrebbe entrare in concorrenza con le strade nazionali già esistenti, un ente di diritto pubblico che esercita un'attività consistente nell'offrire accesso a una strada dietro pagamento di un pedaggio non deve essere considerato in concorrenza con gli operatori privati che riscuotono pedaggi su altre strade a pedaggio sulla base di un contratto con l'ente di diritto pubblico interessato in forza di disposizioni legislative nazionali.

48. Cgue, 25 luglio 1991, C-202/1990, punto 13; 18 ottobre 2007, C-355/2006, punto 24, in *Corriere giur.*, 2007, p. 1746.

49. Cgue, 13 giugno 2019, C-420/2018, in *Foro it.*, 2019, IV, c. 472. Ad analoghe conclusioni la Corte è giunta con riguardo all'attività del componente del consiglio di amministrazione di una società per azioni: Cgue, 21 dicembre 2023, C-288/2022.

50. Cass., 15 novembre 2013, n. 25701, in *Foro it.*, 2014, I, c. 3588.

tra imprese per lo svolgimento di un'attività, limitatamente al periodo necessario per il suo compimento, retta e disciplinata da un contratto di mandato collettivo speciale, il quale risponde alla finalità opposta, ossia all'obiettivo di associarsi temporaneamente senza obbligo di assumere vincoli societari che imporrebbero oneri e obblighi sproporzionati rispetto a un rapporto caratterizzato dalla durata limitata e dalla unicità dell'affare⁵¹.

Ad analoghe conclusioni si è pervenuti con riguardo alle società *in house*, in base alla considerazione che il controllo esercitato dall'ente pubblico serve a consentirgli di svolgere un'influenza dominante sulla società, se del caso attraverso strumenti derogatori rispetto agli ordinari meccanismi di funzionamento; ma la relazione che così s'instaura non incide sull'alterità soggettiva della società rispetto all'amministrazione pubblica, in quanto la società *in house* rappresenta pur sempre un centro di imputazione di rapporti e posizioni giuridiche soggettive diverso dall'ente partecipante⁵².

Ancora, l'attività, oltre che di natura economica ed esercitata in maniera indipendente, deve avere anche il carattere della *stabilità*.

In base all'art. 12, par. 1 della direttiva Iva, dunque, una persona che effettua solo occasionalmente un'operazione generalmente svolta da un produttore, da un commerciante o da un prestatore di servizi non deve, in linea di principio, essere considerata un «*soggetto passivo*».

Questa disposizione non implica, tuttavia, che un soggetto passivo, operante in un certo ambito di attività, che effettui in modo occasionale un'operazione relativa a un altro ambito di attività, non sia debitore dell'Iva su tale operazione⁵³.

3.1. Le operazioni isolate

Del requisito della stabilità non è richiesta prova per le società commerciali, deputate allo svolgimento di attività commerciale, e quindi di natura economica secondo l'accezione unionale.

Per le società si pone il diverso problema della configurabilità del diritto di detrazione al cospetto di operazioni isolate e della sostanziale loro inattività.

La giurisprudenza unionale chiarisce, al riguardo, che è l'acquisto di beni o servizi da parte di un soggetto passivo che agisce come tale a determinare l'applicazione del sistema dell'Iva e, quindi, del sistema della detrazione. L'impiego dei beni o dei servizi, invece, reale o anche previsto, determina soltanto l'entità della detrazione iniziale, nonché quella delle eventuali rettifiche.

In particolare, irrilevanti a escludere il diritto di detrazione e, per conseguenza, a comportare necessità di rettifica sono i risultati dell'attività economica.

Sull'esistenza del diritto non è quindi destinato a incidere il mancato utilizzo del bene, purché, però, esso sia *indipendente* dalla volontà del soggetto passivo che l'ha acquistato. Altrimenti si determinerebbe una violazione del principio di neutralità dell'imposta, che comporterebbe disparità ingiustificate tra imprese con lo stesso profilo e che esercitano la medesima attività⁵⁴.

Ampio è, peraltro, l'ambito delle circostanze estranee alla volontà del soggetto passivo⁵⁵: anzitutto, non spetta all'amministrazione fiscale valutare la fondatezza dei motivi che hanno condotto un soggetto passivo a rinunciare all'attività economica inizialmente prevista; inoltre, la prova dell'esistenza di circostanze estranee alla volontà del soggetto passivo può essere fornita anche qualora il soggetto passivo fosse a conoscenza dell'esistenza di un rischio, connesso alla mancata approvazione da parte di un'autorità pubblica per la realizzazione dell'investimento in questione o alla perdita di redditività del progetto di investimento a causa di un cambiamento, nel corso del tempo, delle circostanze economiche, che l'attività prevista potesse non essere realizzata.

Si prospetterebbe, altrimenti, una violazione del principio di neutralità, in considerazione, da un lato, del rischio di disparità ingiustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare attività da cui deriveranno operazioni soggette a imposta; dall'altro, delle possibili arbitrarie disparità tra queste ultime imprese, poiché l'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe dalla questione se tali investimenti diano luogo, o no, a operazioni soggette ad imposta.

51. Cass., 23 novembre 2018, n. 30354, in *Foro it.*, 2018, I, c. 3853.

52. Cass., 2 dicembre 2021, n. 37951.

53. Cgue, 13 giugno 2013, C-62/2012, in *Riv. dir. trib.*, 2013, IV, p. 305, con nota di Centore.

54. Cgue, 28 febbraio 2018, C-672/2016, in *Foro it.*, 2018, IV, c. 177.

Sulla medesima falsariga si pone Cgue, 15 gennaio 1998, C-37/1995, secondo cui, ai sensi dell'art. 17 della sesta direttiva CEE, il soggetto passivo, che agisce in quanto tale, può detrarre l'Iva di cui è debitore per beni che gli sono stati forniti o per servizi che gli sono stati prestati ai fini di opere di investimento destinate a essere utilizzate nell'ambito di operazioni imponibili.

55. Cgue, 12 novembre 2020, C-734/19, e 6 ottobre 2022, causa C-293/21. Ne fa applicazione, nella giurisprudenza interna, Cass., 17 marzo 2021, n. 7440.

4. La base imponibile dell'Iva: rileva ancora la sostanza economica

La rilevanza della sostanza economica dell'operazione conforma anche la base imponibile ai fini dell'Iva.

Quel che conta, ancora una volta, è che sia rispettato per intero il valore reale della cessione o della prestazione di servizi, indipendentemente da chi ne corrisponda il prezzo.

Si sostiene correntemente che la base imponibile è ragguagliata al corrispettivo che il soggetto passivo ha *realmente ricevuto* da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo⁵⁶.

In realtà, in base alla normativa unionale (art. 11 della sesta direttiva, art. 73 della direttiva Iva), la base imponibile è determinata dal corrispettivo versato o da versare: a norma dell'art. 73 della direttiva Iva, che riproduce sul punto la parte corrispondente dell'art. 11 della sesta direttiva, «la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo *versato o da versare* al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo» (enfasi aggiunta).

E l'art. 13 dPR n. 633/1972, di rimando, stabilisce che «la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è *costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore* secondo le condizioni contrattuali».

La rilevanza di quanto ricevuto fonda poi la disciplina della rettifica, contemplata dall'art. 90, par. 1, direttiva Iva, che riguarda i casi di annullamento, di recesso, di risoluzione, di mancato pagamento totale o parziale, o di riduzione del prezzo successiva al momento in cui l'operazione viene effettuata, e che obbliga gli Stati membri a ridurre la base imponibile e, quindi, l'importo dell'Iva dovuta ogni volta che, successivamente alla conclusione di un'operazione,

non venga percepita dal soggetto passivo una parte o la totalità del corrispettivo⁵⁷.

Compongono la base imponibile anche le *sovvenzioni*, purché direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni.

E ciò in applicazione dell'art. 11, parte A, par. 1, lett. a della sesta direttiva (corrispondente all'art. 73 della direttiva Iva e all'art. 13 del dPR n. 633/1972), che, nel comprendere nella base imponibile dell'Iva le sovvenzioni versate ai soggetti passivi, mira ad assoggettare all'imposta l'intero valore dei beni o delle prestazioni di servizi, e dunque a evitare che il versamento di una sovvenzione provochi un gettito d'imposta inferiore⁵⁸.

La rilevanza della sovvenzione va difatti inquadrata nel sistema dell'Iva, che si regge sulla concatenazione tra operazioni a monte e operazioni a valle: deve sussistere un nesso diretto e immediato tra beni e prestazioni di servizi utilizzati e un'operazione imponibile realizzata a valle o, eccezionalmente, un'operazione imponibile realizzata a monte, alla luce del contenuto oggettivo di esse⁵⁹. La sovvenzione acquista quindi rilievo, anzitutto, quando sia direttamente connessa col prezzo dell'operazione, il che accade se sia versata all'operatore sovvenzionato perché questi fornisca un bene o preli un servizio determinato. È in questo caso che la sovvenzione può essere considerata come un corrispettivo della cessione di un bene o della prestazione di un servizio ed è, pertanto, imponibile.

Si deve quindi verificare se si tratti di una sovvenzione in senso proprio, ossia di un contributo finanziario a fondo perduto⁶⁰. Qualora, difatti, un fabbricante di un prodotto, che appunto rappresenti il primo anello della catena di operazioni, conceda uno sconto al consumatore finale, ma ne ottenga poi il rimborso dal soggetto che corrisponde a un anello intermedio della catena, la base imponibile ai fini dell'Iva deve essere ridotta dello sconto suddetto⁶¹.

56. Vds. Cass., 30 settembre 2020, n. 20832, secondo cui, in tema di Iva, in caso di vendite effettuate in favore di clienti dietro presentazione di buoni acquisto rilasciati da un terzo soggetto, che li ha acquistati a sua volta dal venditore a prezzo inferiore al loro valore nominale, la base imponibile dell'Iva che il venditore è tenuto a versare all'a.f. è costituita dal prezzo di cessione dei buoni acquisto effettivamente conseguito dal venditore e non da quello corrispondente al valore nominale..

57. Tra varie, Cgue, 8 maggio 2019, C-127/2018.

58. Cgue, 15 luglio 2004, C-144/2002, a, punto 26.

59. Tra varie, Cgue, 21 febbraio 2013, C-140/2012, punto 24.

60. Cass., 4 agosto 2020, n. 16660.

61. Cgue, 24 ottobre 1996, C-317/1994, punti 31, 34 e 35, in *Corriere trib.*, 1997, p. 2589, con nota di Centore. Ne ha fatto applicazione la giurisprudenza di legittimità allorché ha stabilito che è consentita la variazione in diminuzione della base imponibile al fornitore che, in virtù di una sua scelta imprenditoriale autonoma e spontanea, abbia distribuito buoni ai consumatori finali, da cui sia conseguita la restituzione, da parte sua, al distributore di una quota del prezzo pagato da quest'ultimo, comprensiva sia dell'imponibile sia dell'imposta, anche se derivante da sconti concessi dal cedente a consumatori finali con cui non sussista un diretto contratto di compravendita, a condizione che tale sconto sia univocamente ricollegabile all'operazione originaria tra fornitore e rivenditore: Cass., 28 maggio 2020, nn. 10104 e 10105.

Inoltre, occorre che gli acquirenti del bene o i destinatari del servizio traggano profitto dalla sovvenzione, nel senso che il prezzo che l'acquirente o il destinatario della prestazione di servizi devono pagare sia fissato in modo tale da diminuire proporzionalmente alla sovvenzione concessa al venditore del bene o al prestatore del servizio: è in questo senso che essa va a costituire un elemento di determinazione del prezzo richiesto da tale venditore o prestatore⁶².

Si deve per conseguenza accertare se, oggettivamente, il fatto che una sovvenzione sia versata al venditore o al prestatore consenta a quest'ultimo di vendere il bene o di fornire il servizio a un prezzo inferiore a quello che egli dovrebbe richiedere in mancanza di sovvenzione⁶³.

Quando la sovvenzione o comunque lo sconto non sia rimborsato al terzo dal quale proviene va applicato il principio, anch'esso di diritto unionale, in base al quale l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a, e parte C, n. 1 della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che, qualora un dettagliante accetti, al momento della vendita di un prodotto, che il consumatore finale paghi il pezzo di vendita in parte in contanti e in parte a mezzo di un buono sconto emesso dal produttore dello stesso e che quest'ultimo rimborsi al dettagliante l'importo indicato su detto buono, il valore nominale del buono deve essere incluso nella base imponibile di tale dettagliante⁶⁴.

Per altro verso – si è specificato⁶⁵ – nel caso del versamento di somme da parte di terzi ai soggetti passivi, sono inevitabilmente interessate tre parti, ossia quella che corrisponde la somma, il soggetto che ne beneficia e l'acquirente del bene o il destinatario del servizio rispettivamente ceduto o fornito dal beneficiario. Ma le operazioni considerate come rilevanti ai fini dell'Iva non sono certo quelle compiute a vantaggio di chi corrisponde la somma, bensì quelle erogate in favore del cessionario o del committente; né la circostanza che il beneficiario della prestazione di servizi non sia il soggetto che versa il contributo, ma l'u-

tente del trasporto, è di per sé idonea a interrompere il nesso diretto tra la prestazione di servizi eseguita e il corrispettivo ricevuto.

La rilevanza del valore reale dell'operazione comporta altresì che nella base imponibile devono essere compresi tutti i corrispettivi, comprese le eventuali integrazioni, dovuti al cedente o al prestatore di servizi sulla base delle condizioni contrattuali, non potendosi scomporre la prestazione economica, che è tendenzialmente unica e indissociabile, fatta eccezione per le specifiche ipotesi normativamente previste⁶⁶. E dunque nella base imponibile vanno compresi anche: *le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa imposta sul valore aggiunto*, purché appunto essi presentino un legame diretto con l'operazione. Il che accade, secondo la giurisprudenza unionale, quando i dazi, le tasse e i prelievi divengano esigibili dal momento che sono forniti e solo quando sono forniti i servizi⁶⁷.

Per conseguenza, la giurisprudenza interna ha ritenuto compresi nella base imponibile:

- *i diritti di imbarco* corrisposti dal vettore aereo, che ne trasla il costo sul passeggero⁶⁸;
- *le accise sull'energia elettrica* dovute dal soggetto obbligato, a condizione che le stesse siano effettivamente traslate sul consumatore finale ai sensi dell'art. 16, comma 3 del TUA (d.lgs n. 504/1995)⁶⁹;
- quanto alla cd. "*tassa marmi*" – ritenuta incompatibile con l'art. 23 del Trattato CEE dalla Corte di giustizia con sent. 9 settembre 2004, C-72/2003 – , si è stabilito che essa dà luogo a un'anticipazione irrilevante ai fini della determinazione della base imponibile Iva, ove regolarmente documentata, solo se il pagamento è stato effettuato dal trasportatore in nome e per conto del committente, previa spendita di un potere rappresentativo, dovendosi, in caso contrario, valutare se il costo della tassa sia dovuto in base alle previsioni negoziali e alla doverosità del tributo⁷⁰.

62. Per tutte, Cass., 16 marzo 2016, n. 5195, in *Fisco*, 2016, p. 1583; in precedenza, 30 luglio 2007, nn. 16825 e 16827.

63. Cgue, 9 ottobre 2019, C-573/2018, in *Foro it.*, 2019, IV, c. 497.

64. Cgue, 16 gennaio 2003, C-398/1999, in *Foro it.*, 2003, IV, c. 225, con nota di Palmieri. Ne fa applicazione, nella giurisprudenza interna, Cass., 19 novembre 2020, n. 26318.

65. Cass., 18 novembre 2021, n. 35154.

66. Cass., 18 luglio 2023, n. 20909.

67. Cgue, 5 dicembre 2013, cause riunite C-618/11, C-637/11 e C-659/11, punto 41, in *Foro it.*, 2014, IV, c. 217.

68. Cass., 7 marzo 2014, n. 5362, in *Foro it.*, 2014, I, c. 1057; cfr. Cass., 14 gennaio 2015, n. 414.

69. Cass., 16 ottobre 2019, n. 26145, in *Riv. trim. dir. trib.* 2020, p. 487, con nota di Verrigni.

70. Cass., 17 luglio 2019, n. 19158.

5. Chiosa finale

In definitiva, in materia di Iva, il diritto unionale, per il tramite dei grimaldelli dei principi di neutralità ed effettività, penetra nelle categorie interne e, nel farle sovrastare dalla sostanza economica dell'operazione, le rimodella.

La riforma processuale e i principi della Corte Edu in materia

di Francesco Buffa

Il capitolo studia le problematiche giuridiche connesse con l'applicazione dell'art. 6 Cedu (e con i suoi riflessi sulle garanzie del giusto processo tributario, sull'indipendenza dei giudici, sul diritto al silenzio del contribuente, ed altri profili) e con il divieto di *bis in idem* nel rapporto tra il processo sanzionatorio tributario e penale.

1. L'applicazione dell'art. 6 e le garanzie del giusto processo tributario / 2. Indipendenza dei giudici / 3. Tutela di altri beni / 4. L'oralità delle prove all'udienza / 5. Il diritto al silenzio / 6. Valutazione di prove ottenute in violazione di altri diritti previsti dalla Cedu / 7. Il diritto di accesso al tribunale in relazione alla rilevanza della condotta del contribuente verso l'amministrazione fiscale / 8. L'impugnazione immediata di atti istruttori / 9. La rilevanza del processo penale / 10. Il divieto di *bis in idem*

1. L'applicazione dell'art. 6 e le garanzie del giusto processo tributario

L'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo prevede una serie di garanzie procedurali per i casi in cui vi sia una contestazione su «diritti e doveri di carattere civile» ovvero si verta «sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata» nei confronti della persona.

In un primo momento, la Corte Edu aveva escluso la materia tributaria dall'applicazione dell'art. 6

nel suo *volet* civile, nella sentenza *Ferrazzini c. Italia* (ove si lamentava la lunghezza dei procedimenti fiscali), ritenendo che la materia fa parte del “nucleo duro” delle prerogative delle autorità pubbliche, con conseguente natura pubblicistica del rapporto tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria¹.

La soluzione aveva suscitato già dissenso al tempo della sua emissione: come affermato nella opinione dissenziente del giudice Lorenzen, l'obbligo di pagare le tasse incide direttamente e sostanzialmente sugli interessi pecuniari dei cittadini e, in una

1. Per un esame delle principali pronunce in materia tributaria da parte della Corte Edu, si fa rinvio ad Aa.Vv., *Il nostro sistema tributario all'esame della Cedu. Le questioni ancora aperte* (collana diretta da F. Buffa, “Il diritto in Europa oggi”), atti del convegno organizzato presso la Corte di cassazione dall'Ufficio dei referenti per la formazione decentrata della Scuola superiore della magistratura, Roma, 22 settembre 2015, Key, Milano, 2016, p. 113; F. Giuliani e G. Chiarizia, *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'UE*, Giuffrè, Milano, 2017; A.-M. Perrino e F. Buffa, *Il diritto tributario europeo* (collana “Il diritto in Europa oggi”), Key, Milano, 2017; A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario europeo. Efficienza e giustizia nel diritto finanziario d'Europa* (collana “Il diritto in Europa oggi”), Key, Milano, 2016; A.F. Uricchio, *CEDU e diritto tributario. Le garanzie del giusto processo*, in Aa.Vv., *Istanze costituzionali e sovranazionali nel diritto tributario* (collana “Il diritto in Europa oggi”), Key, Milano, 2016.; F. Buffa, *Le principali questioni in materia tributaria*, in F. Buffa e M.G. Civinini (a cura di), *La Corte di Strasburgo*, Speciale di *Questione giustizia*, aprile 2019, pp. 522-528 (www.questionegiustizia.it/data/speciale/articoli/777/qg-speciale_2019-1_73.pdf), pubblicato anche da Key, Milano, 2019.

società democratica, la tassazione si basa sull'applicazione delle norme legali (e non sulla discrezionalità delle autorità). Pertanto, a tali controversie dovrebbe applicarsi l'articolo 6, a meno che non vi siano circostanze particolari che giustifichino la conclusione che l'obbligo di pagare le imposte non dovrebbe essere considerato "civile" ai sensi di tale disposizione.

Altro ambito di applicazione dell'art. 6 riguarda quelle controversie tra il privato e l'a.f. che hanno un carattere civile e non tributario, pur riguardando la ripetizione di un'imposta.

Nel caso *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society e Yorkshire Building Society c. Regno Unito*, del 23 ottobre 1997, i ricorrenti hanno presentato richieste di recupero delle somme versate in base a disposizioni fiscali invalidate da una sopravvenuta normativa retroattiva. Nel pronunciarsi sull'ammissibilità del caso, la Commissione, ai parr. 98-102 della sentenza, ha osservato che il procedimento in questione non era stato avviato contro un contribuente per recuperare un'imposta o da un contribuente per contestare un accertamento d'imposta, né implicava una denuncia circa l'equità di una particolare imposta nei suoi effetti sui diritti di proprietà del ricorrente. Il procedimento di restituzione era stato avviato per recuperare determinate somme versate dal ricorrente in seguito alla richiesta delle autorità ritenuta *ultra vires*. Si trattava quindi di classiche azioni di diritto privato, nonostante la loro origine fiscale, e ad esse si applicava l'art. 6 della Convenzione.

Nel caso *D.C. c. Italia*, del 16 novembre 2000, la ricorrente aveva intentato un'azione per recuperare i crediti d'imposta sul reddito che le spettavano. L'azione è durata otto anni e tre mesi per un reclamo e sei anni e due mesi per un altro. La ricorrente lamentava, così, l'eccessiva durata di due procedimenti dinanzi ai giudici tributari nazionali. La Commissione ha osservato che la ricorrente aveva cercato di recuperare un credito nei confronti dello Stato e ha ritenuto che il «carattere particolare» di tale credito non poteva privare il diritto della ricorrente del suo «carattere civile». Il procedimento in questione rientrava quindi nell'ambito di applicazione dell'art. 6 della Convenzione.

Nel caso *Filippello c. Italia*, del 9 novembre 2000, il ricorrente aveva chiesto l'annullamento dell'avviso relativo all'imposta sul reddito, in quanto l'aveva già pagata, nonché il rimborso dell'importo versato a seguito di tale secondo accertamento fiscale, lamentandosi della durata del procedimento – cinque anni e quattro mesi. La Commissione ha concluso che l'azione

implicava la determinazione dei diritti e degli obblighi civili, e che si era verificato un ritardo irragionevole.

La giurisprudenza della Corte di Strasburgo ha poi presto ripensato anche la soluzione cd. "*Ferrazzini*" e ha affermato in via generale l'applicabilità dell'art. 6 Cedu alla materia tributaria.

Nella sentenza *Vegotex International SA c. Belgio*, del 3 novembre 2022 (Grande Camera), la Corte Edu si è occupata del caso di un procedimento di accertamento fiscale in cui la società ricorrente era stata condannata a pagare circa 298.813 euro, più una soprattassa del 10%; la società ricorrente si era lamentata, tra l'altro, dell'intervento del legislatore nel corso del procedimento e aveva lamentato una violazione del suo diritto al contraddittorio dinanzi alla Corte di cassazione e del suo diritto a vedere il suo caso esaminato entro un termine ragionevole. In questo caso, la Corte ha ritenuto che non vi era stata violazione dell'articolo 6, § 1 (diritto a un equo processo) della Convenzione, a causa dell'intervento del legislatore nel corso del procedimento, e che, cercando di combattere la frode fiscale su larga scala, evitare discriminazioni arbitrarie tra contribuenti e compensare gli effetti di sentenza intervenuta in corso di causa al fine di ripristinare la certezza del diritto ristabilendo la prassi amministrativa consolidata – riflessa, peraltro, nella prevalente giurisprudenza dei giudici di merito in materia –, il prevedibile intervento del legislatore era stato giustificato da imperativi motivi di interesse generale. La Corte ha, inoltre, ritenuto che non vi era stata violazione dell'articolo 6, § 1 (diritto di accesso a un tribunale) della Convenzione, ritenendo che la società ricorrente non era stata privata del diritto a un'udienza da parte del giudice poiché aveva avuto la possibilità di far valere le proprie argomentazioni in merito al motivo sollevato d'ufficio dalla Corte di cassazione. Infine, la Corte ha ritenuto che vi fosse stata violazione dell'articolo 6, § 1 (durata del procedimento) della Convenzione, a causa del mancato rispetto del termine ragionevole, poiché il procedimento era durato più di 13 anni e sei mesi.

Per tutti gli indicati profili, tuttavia, non si è più dubitato dell'applicabilità dell'art. 6 alla materia tributaria, salva la verifica, nel merito, della configurabilità o meno della violazione di volta in volta denunciata. L'aspetto che più rileva ai fini della nostra trattazione è dunque l'affermata applicabilità – sottostante a ciascuno dei surriferiti *constat* – dell'art. 6 alla materia.

Peraltro, una volta affermata tale applicabilità, discendono varie conseguenze sul piano giuridico².

2. Per la letteratura sull'argomento in lingua straniera, V. Berger, *Les évolutions récentes du droit fiscal et l'impact des règles européennes*, intervento al seminario di formazione presso la Cour de Cassation, Parigi, 19 giugno 2009; G. Kofler - M. Poiars Maduro - P. Pistone (a cura di), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, ottobre 2011. Vds. anche, sul sito della Corte, la *fiche* di giurisprudenza *Taxation and the European Convention on Human Rights*, settembre 2018 (www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_ENG.pdf).

2. Indipendenza dei giudici

Il primo profilo che discende dall'applicazione dell'art. 6 riguarda l'indipendenza e imparzialità dei giudici.

Nella giurisprudenza consolidata della Corte Edu, invero, dall'art. 6 della Convenzione discende l'affermazione della necessità del rispetto dei canoni di imparzialità e indipendenza dei giudici. Si tratta di distinti requisiti: in particolare, mentre l'imparzialità concerne una condizione del giudice come persona verso la singola controversia, l'indipendenza attiene a una condizione del giudice come organo, rispetto ad altre istituzioni ed organi: secondo la giurisprudenza europea, l'indipendenza va testata, verificando in primo luogo: a) le modalità di selezione del giudicante; b) la durata del mandato; c) l'esistenza di protezioni contro le pressioni esterne e d) l'apparenza di indipendenza.

La riforma segna l'allontanamento definitivo dal modello di giustizia di prossimità che era all'origine della giurisdizione speciale, proprio in relazione al tipo di controversie che sono sempre contro lo Stato, e per le quali non è indifferente se a giudicare la controversia sia un giudice statale o un giudice anche proveniente dalla comunità dei cittadini/contribuenti. La riforma ha fatto la scelta della professionalità del giudice, anche al fine di garantire la migliore qualità delle decisioni, salvaguardando al tempo le garanzie di indipendenza e imparzialità di questo.

Il contesto ordinamentale dettato dalla riforma evidenzia una posizione dei giudici tributari in linea con le prescrizioni della Cedu quanto alla selezione dei giudici, alla durata e alla inamovibilità dei giudici, all'indipendenza esterna e interna dei giudici, mentre potrebbero porsi profili problematici soprattutto con riguardo alla gestione finanziaria e al trattamento economico dei giudici tributari.

Quanto alla selezione dei giudici, invero, nel sistema della riforma la stessa avviene solo per concorso o per passaggio da altra giurisdizione avente garanzie di indipendenza sufficienti secondo la giurisprudenza. Rimangono a esaurimento i giudici laici, è vero, ma, secondo la Corte Edu, non è incompatibile con l'indipendenza la presenza di "componenti laici" negli organi giudicanti, soggetti esperti estranei all'organo giudiziario chiamati a integrarne le competenze con conoscenze speciali (3 maggio 2005, *Thaler c. Austria*, e 28 gennaio 2010, *Puchstein c. Austria*).

Quanto alla durata del mandato, la riforma prevede giudici a tempo indeterminato sul cui status veglia il CPGT, è in linea con la giurisprudenza della Corte Edu, ove si è attribuita importanza all'inamovibilità del giudice (Corte Edu: 3 marzo 2005, *Brudnicka e*

al. c. Polonia; 10 gennaio 2012, *Pohoska c. Polonia*, § 34, e 21 giugno 2011, *Fruni c. Slovacchia*; 25 ottobre 1997, *Findlay c. Regno Unito*; 3 maggio 2011, *Sutyagin c. Russia*).

All'immodificabilità del giudice nel processo tributario provvede poi l'art. 35 d.lgs n. 546/1992, che richiama gli artt. 276 ss. del codice di procedura civile. Al riguardo, Cass., sez. V, sentenza n. 15374 del 05 dicembre 2001 (Rv. 550874 - 01) ha affermato che anche nel processo tributario il principio dell'immutabilità del giudice, volto ad assicurare che i giudici che pronunciano la sentenza siano gli stessi che hanno assistito alla discussione della causa, è rispettato quando il collegio, dopo una prima udienza di discussione, partecipi, in diversa composizione, a una nuova discussione, assumendo definitivamente la causa in decisione. Nel medesimo senso, sez. V, 27 agosto 2001, n. 11269 (Rv. 549075 - 01) ha poi precisato che il principio, desumibile dalla disciplina del processo civile, secondo il quale la sentenza di un giudice collegiale è nulla allorché la partecipazione del terzo giudice, oltre al presidente e al relatore, non sia desumibile in alcun modo dalla sentenza stessa e dal verbale di udienza, è applicabile anche al nuovo processo tributario, con la conseguenza che l'impossibilità di individuare dal contenuto della sentenza della commissione tributaria e dal processo verbale di udienza il terzo componente del collegio giudicante, determina, ove ritualmente dedotta come motivo di impugnazione, la nullità insanabile della sentenza medesima per vizio di costituzione del giudice.

Il Consiglio di presidenza ha previsto la periodica rotazione dei magistrati tra le varie sezioni della commissione di appartenenza ogni cinque anni, al fine (invero solo parzialmente raggiunto, visto che i membri dei collegi possono a volte ruotare insieme) di evitare una stabilizzazione dei collegi in piccole realtà locali.

Quanto all'assegnazione delle cause, la Corte Edu non ha ritenuto che violi, di per sé, il canone di imparzialità un criterio di assegnazione delle cause non predeterminato e obiettivo, ma affidato alla discrezionalità del presidente (9 ottobre 2008, *Moyseiev c. Russia*). Peraltro, in una recente delibera del Consiglio di presidenza sull'organizzazione del servizio del 2023, si è precisato che l'assegnazione delle cause tra le sezioni e, poi, ai giudici all'interno di ciascuna sezione deve avvenire secondo un criterio automatico predeterminato, che assicura peraltro l'equilibrata assegnazione delle cause tra tutti i giudici.

Sotto il profilo dell'adeguatezza del compenso, rammentato che è stato ritenuto contrario al principio di indipendenza che elementi decisivi per il mantenimento di un tenore di vita decoroso del giudice

dipendessero da scelte gestionali della autorità governativa (Corte Edu, 27 novembre 2008, *Miroshnik c. Ucraina*), appare evidente che la corresponsione ai giudici tributari di compensi non adeguati mette a serio rischio l'immagine di relativa indipendenza e, soprattutto, imparzialità verso l'esterno. Oggi la riforma incide su tali aspetti, prevedendo un compenso fisso, determinato per legge, adeguato, in linea con le retribuzioni delle altre magistrature.

La Corte Edu ha, altresì, valorizzato talvolta l'impatto sull'indipendenza del conferimento (già conseguito o auspicato) di incarichi extragiudiziari, rilevando come possa inficiare quantomeno l'apparenza di imparzialità (e indipendenza) il fatto che il giudice ottenga un incarico presso un'autorità politica in un contesto temporale prossimo all'adozione di una significativa decisione che tale autorità concerna, o comunque, quando il giudice si occupi di rilevante contenzioso cui l'autorità è interessata (9 novembre 2006, *Sacilor-Lormies c. Francia*, § 69).

Su tali profili, il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria è posto a garanzia dell'indipendenza esterna dei giudici e alla loro protezione da pressioni esterne e dall'ingerenza del potere esecutivo o legislativo nella singola controversia. La Corte Edu ha, in proposito, attribuito importanza alla funzione di presidio dell'indipendenza del giudiziario attribuibile agli organi di autogoverno della magistratura, rilevando come tale indipendenza sia garantita quando tali organi siano disciplinati dalla legge, che ne preveda i criteri di composizione, le immunità, le cause di cessazione dalle funzioni, le procedure e se sono ad esso assegnate risorse finanziarie autonome e autonomamente gestite (3 febbraio 2009, *Dauti c. Albania*; 5 febbraio 2009, *Olujić c. Croazia*).

La Corte ha ritenuto incompatibile con l'indipendenza del giudice l'ingerenza del potere esecutivo o legislativo nella singola controversia, manifestatasi con l'invio di "lettere" contenenti l'invito ad assumere determinate decisioni da parte di appartenenti ad assemblee legislative o ad organi di governo (6 ottobre 2001, *Agrokompleks c. Ucraina*, § 133).

La Corte Edu riconosce che la garanzia di indipendenza, sotto il profilo dell'esclusione di pressioni "anomale" sul giudicante, si esplica anche all'interno del corpo giudiziario come indipendenza interna, tutelando il singolo giudice e la sua libertà di apprezzamento anche nei confronti di altri organi pur appartenenti all'ordine giudiziario. Si deve pertanto escludere che sussista un tribunale indipendente quando il giudicante sia esposto ad ordini o direttive di capi degli uffici: si può affermare che lo stesso concetto di supremazia gerarchica è incompatibile con il concetto di indipendenza (6 ottobre 2011, *Agrokom-*

pleks c. Ucraina, § 137). Con l'indipendenza interna non è incompatibile il semplice riconoscimento di un potere di vigilanza disciplinare del presidente della commissione (art. 15 d.lgs n. 545/1992), mentre potrebbe essere un attentato all'indipendenza il malgoverno, illegale, di tale potere da parte del presidente (19 aprile 2001, *Khrykin c. Russia*). Anche qui, i capi degli uffici possono rendere pareri in ordine alla professionalità e laboriosità dei magistrati in relazione alle loro domande di trasferimento o di progressione di carriera, ma si tratta solo di elementi conoscitivi a uso dell'organo competente, il CPGT, che garantisce l'indipendenza interna dei giudici.

La riforma, peraltro, non è esente da criticità, specie in ordine all'inquadramento dei giudici tributari.

Se infatti la riforma rafforza il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, resta il fatto che i giudici tributari sono inquadrati nell'ambito di un'amministrazione alla quale fanno capo sostanzialmente i soggetti che, in gran parte dei casi, compaiono davanti al giudice tributario nella veste di parti, spesso convenute per l'impugnazione dei loro atti amministrativi. La riforma del 2023, che pure nella prima versione preparatoria aveva previsto il passaggio dei giudici tributari alla dipendenza della Presidenza del Consiglio dei ministri, non incide su tale profilo, e i giudici tributari (anche quelli di nuova assunzione ai sensi della legge) restano inquadrati alle dipendenze del Ministero dell'economia e finanze.

In particolare, sono state evidenziate dalla dottrina i seguenti profili: la giustizia tributaria è resa da magistrati che dipendono dal Ministero dell'economia e delle finanze e dallo stesso sono retribuiti; lo stesso Ministero organizza i concorsi pubblici per l'accesso a tale magistratura; i giudici tributari saranno soggetti al controllo di un ufficio ispettivo, che pur operando nell'ambito del Consiglio di presidenza è presso il Ministero dell'economia e delle finanze; le cancellerie di questi giudici sono anche le segreterie del Ministero, il quale terrà la banca dati dei precedenti giurisprudenziali, sia pure alimentata dal lavoro di un ufficio composto da magistrati come quello del Massimario – e tuttavia quest'ultimo non è costituito presso la Cassazione (cui compete il potere nomofilattico) né presenta garanzie di autonomia predefinite –; viene prevista la creazione di un *software* (il sistema "*Prodigit*") ad opera del Ministero quale primo algoritmo di intelligenza artificiale della giustizia predittiva in ambito fiscale, che consentirà anche di valutare la fondatezza o meno di un ricorso tributario e, quindi, di orientare financo le scelte processuali dei contribuenti.

Il problema della compatibilità dell'inquadramento dei giudici tributari con i principi, oltre che

costituzionali, della Cedu non sembra allora del tutto risolto, sebbene vi sia spazio per ulteriori interventi, in particolare dello stesso Consiglio di presidenza, al fine di porre rimedio alle criticità più vistose.

3. Tutela di altri beni

La ormai superata affermazione dell'esclusione (contenuta in *Ferrazzini*) dell'applicabilità dell'art. 6 della Convenzione al processo tributario non escludeva l'applicazione dell'art. 6 e delle garanzie del giusto processo tutte le volte in cui vicenda tributaria avesse inciso su interessi che, al di là dell'aspetto patrimoniale, riguardavano altri diritti di carattere civile della Convenzione. È il caso, ad esempio, dell'art. 8, in relazione alla tutela del domicilio, che permette anche l'applicazione dell'art. 6 Cedu – dunque delle garanzie, ivi previste, del giusto processo.

Nel caso *Ravon e al. c. Francia* (n. 18497/2003, 21 febbraio 2008; vds. sulla stessa questione anche, tra le altre: *Kandler e al. c. Francia*, n. 18659/2005, 18 settembre 2008; *Maschino c. Francia*, n. 10447/2003, 16 ottobre 2008), l'amministrazione fiscale, nel quadro di una procedura di accertamento del pagamento dell'IVA da parte di una società e su autorizzazione del tribunale, aveva effettuato una perquisizione nella sua sede legale e sequestrato alcuni documenti³.

Poiché la sede della società rientra nel concetto di «domicilio» ai sensi dell'art. 8 (vds., ad esempio, *Société Colas Est e al. c. Francia*, n. 37971/1997, §§ 40-42, CEDH 2002 III; per quanto riguarda il domicilio professionale di imprenditori: *Buck c. Germania*, 28 aprile 2005, e, più in generale, di professionisti: *Niemietz c. Germania*, 16 dicembre 1992, serie A, n. 251 B), la sua tutela acquista carattere civile e, di conseguenza, l'art. 6 entra in gioco. Nel caso concreto, la Corte ha esaminato se il diritto interno fornisca un controllo giurisdizionale effettivo a coloro che subiscono una perquisizione ai fini fiscali. Ciò significa che il ricorso disponibile deve permettere al giudice di decidere sia in fatto che in diritto e, qualora constatati un'irregolarità, sia competente a farla cessare e a fornire all'interessato una riparazione adeguata (*Ravon*, § 28). Nel caso concreto, benché la perquisizione fosse stata autorizzata da un giudice, si fosse svolta sotto il controllo di un giudice e fosse previsto il ricorso in Cassazione per contestarne la legittimità, la Corte ha accertato la violazione dell'art. 6 (accesso al tribunale). In primo luogo, la procedura di autorizza-

zione della perquisizione da parte di un giudice non è di per sé conforme all'art. 6, non essendo prevista una procedura nel contraddittorio tra le parti; in secondo luogo, il fatto che la perquisizione si fosse svolta sotto il controllo di un giudice non equivale a un controllo indipendente sulla legittimità dell'atto e, quindi, della regolarità della stessa autorizzazione; inoltre, la legge non prevedeva la necessità della presenza dei ricorrenti, ma solo di due testimoni terzi alla procedura; infine, il ricorso in Cassazione non permette un riesame in fatto, ma solo in diritto (*Ravon*, §§ 30-31). La Corte sottolinea, inoltre, che non è sufficiente prevedere una procedura *ex post* di risarcimento del danno conseguente a una perquisizione irregolare, in quanto tale procedura non permette una valutazione della legittimità dell'autorizzazione (*Ravon*, § 33). In seguito all'introduzione di un nuovo rimedio interno da parte della Francia per contestare in fatto e in diritto la legittimità dell'autorizzazione della perquisizione, la Corte ha concluso per la non violazione dell'art. 8 (*SAS Arcadia c. Francia*, n. 33088/2008, 31 agosto 2010; *Etoc et Borot c. Francia*, n. 40954/2008, 7 dicembre 2010).

Nel caso *K. c. Svezia*, n. 13800/1988, Commissione, 1° luglio 1991, l'ufficio di polizia fiscale aveva sequestrato i beni e il denaro della ricorrente per le tasse non pagate dal suo ex marito. La Commissione ha concluso che l'azione diretta all'annullamento del sequestro costituiva una causa civile alla quale si applicava l'art. 6 della Convenzione. Allo stesso modo, nel caso *S. c. Austria*, n. 18778/1991, Commissione, 1° dicembre 1993, una banca ha intentato un'azione per la restituzione dei gioielli depositati presso la banca e sequestrati dall'a.f. per imposte non pagate dal depositante. Secondo la Commissione, il caso non riguardava l'obbligo fiscale del ricorrente, ma piuttosto i suoi diritti civili derivanti da un pegno di beni.

4. L'oralità delle prove all'udienza

Il vecchio divieto di prova testimoniale nel giudizio tributario non contrasta neppure con l'art. 6 della Convenzione, atteso che la Corte europea dei diritti dell'uomo ne ha accertato la compatibilità con il principio del giusto processo, qualora da esso non derivi alla parte un grave pregiudizio sul piano probatorio non altrimenti rimediabile.

La Corte costituzionale italiana ha ripetutamente dichiarato manifestamente infondate le questioni di

3. S. Muleo, *L'applicazione dell'art. 6 Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir. trib.*, vol. IV, nn. 7-8/2008, p. 198.

legittimità costituzionale sollevate riguardo al divieto di prova testimoniale nel processo tributario, sia con riferimento all'art. 35, comma 5, dPR n. 636/1972 (ordd. nn. 506/1987, 91/1989, 6/1991, 328/1992), sia con riferimento all'attuale art. 7, comma 4, d.lgs n. 546/1992 (sent. n. 18/2000), atteso che non è possibile riconoscere un principio di necessaria uniformità tra i diversi tipi di processo, le cui regole devono conformarsi alle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti e degli interessi alla cui tutela sono apprestati. Invero, il processo tributario è, «sia sotto il profilo probatorio che difensivo», un «processo documentale», che «si svolge attraverso scritti mediante i quali le parti provano le rispettive pretese o spiegano le loro difese» (Corte cost., n. 141/1998). Il che non contrasta neppure con l'art. 6 Cedu, atteso che Corte europea dei diritti dell'uomo ha chiarito che il divieto di testimonianza è compatibile col principio del giusto processo, se non ne deriva un grave pregiudizio per la parte sul piano probatorio non altrimenti rimediabile (23 novembre 2006, n. 73053/2001). Invece, nel pieno rispetto della «parità di armi» tra fisco e contribuente, il diritto vivente ammette l'introduzione indiziaria nel processo tributario di dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale (Corte cost., n. 18/2000; *cf.* Cass., n. 20028/2011), sebbene esse non siano assunte o verbalizzate in contraddittorio da nessuna norma richiesta (Cass., n. 21812/2012, nonché nn. 960 e 961/2015).

Nella giurisprudenza della Corte Edu si richiama soprattutto il *leading case* *Jussila c. Finlandia* [GC], n. 73053/2001, 23 novembre 2006. In quel caso, un ufficio delle imposte aveva imposto al ricorrente soprattasse fiscali pari al 10% del suo debito fiscale rivalutato; le maggiorazioni ammontavano all'epoca a 1836 marchi finlandesi (circa 300 euro) e si basavano sul fatto che le sue dichiarazioni IVA nel 1994-1995 erano incomplete. Il contribuente aveva presentato ricorso al tribunale amministrativo di primo grado, chiedendo un'udienza in cui potessero essere sentiti come testimoni un ispettore fiscale e un esperto. Il tribunale amministrativo aveva invitato i due a presentare osservazioni scritte e, alla fine, aveva ritenuto manifestamente superflua un'udienza orale poiché entrambe le parti avevano presentato per iscritto tutte le informazioni necessarie. Dinanzi alla Corte il contribuente ha lamentato di non aver ricevuto un'equa udienza nel procedimento in cui era stata imposta una soprattassa fiscale, poiché non vi era stata alcuna udienza orale. La Corte ha ritenuto che, sebbene le soprattasse nel caso facessero parte del regime fiscale, esse erano state imposte da una norma il cui scopo era deterrente e punitivo. Il fatto era quindi «penale» ai sensi dell'art. 6 (diritto a un equo processo) della Convenzione, e la Corte ha ritenuto

che l'art. 6 fosse applicabile al caso del ricorrente. La Grande Camera ha affermato che la lieve entità della sanzione non costituisce, di per sé, un elemento atto a privare la misura del carattere penale, qualora sia evidente il suo carattere deterrente e repressivo. La Grande Camera ha, quindi, ritenuto che le maggiorazioni d'imposta o, più in generale, le sanzioni fiscali ricadano nell'ambito applicativo dell'art. 6, atteso che la rimozione delle salvaguardie procedurali rispetto a sanzioni fiscali di natura sostanzialmente penale non è necessaria al fine di garantire l'effettività del sistema fiscale o, in ogni caso, non è conforme allo spirito e allo scopo della Convenzione (*Cecchetti c. San Marino*, n. 40174/2008, 9 aprile 2013). Notando, tuttavia, che al ricorrente era stata data ampia opportunità di esporre il suo caso per iscritto e di commentare le argomentazioni dell'amministrazione fiscale, la Corte ha ritenuto che i requisiti di equità fossero stati rispettati e che, date le particolari circostanze del caso, non necessitavano di un'udienza orale. Ha pertanto ritenuto che non vi era stata violazione dell'articolo 6, § 1 della Convenzione.

In *Chap Ltd c. Armenia*, 2 maggio 2017, si trattava di un procedimento per evasione fiscale avviato contro un'emittente televisiva regionale. La società aveva lamentato di non aver potuto esaminare i testimoni (nel caso, il capo della Commissione nazionale per la televisione e la radio e alcuni uomini d'affari), le cui prove erano state utilizzate contro di essa nel procedimento.

La Corte ha ritenuto che vi fosse stata violazione dell'art. 6, § 1, in combinato disposto con l'art. 6, § 3, lett. *d* (diritto a un giusto processo e diritto a ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni) della Convenzione, ritenendo che la restrizione al diritto della società richiedente di esaminare questi testimoni era stato irragionevole. In particolare, i tribunali avevano rifiutato di accogliere la richiesta della società ricorrente di citare tali testimoni, ritenendo le loro prove irrilevanti, nonostante il fatto che le stesse prove fossero state considerate decisive per imporre soprattasse e ammende alla società ricorrente nel procedimento contro di essa.

Qui la decisione prescinde dall'applicazione dell'art. 6 nel suo *volet* penale e si sofferma sul diritto all'escussione dei testi in contraddittorio all'udienza, tutte le volte in cui le relative dichiarazioni rese fuori del processo siano state utilizzate dall'amministrazione finanziaria.

La riforma, come noto, ha inciso solo in parte sul vecchio divieto e oggi, nel processo tributario, è ammessa la testimonianza scritta. Si prevede, in particolare, che il giudice possa ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'art. 257-*bis* cpc. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su

verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale. In deroga all'art. 103-bis disp. att. cpc, se il testimone è in possesso di firma digitale, il difensore della parte che lo ha citato deposita telematicamente il modulo di deposizione trasmessogli dal testimone dopo che lo stesso lo abbia compilato e sottoscritto in ogni sua parte, con firma digitale apposta in base a un certificato di firma qualificato la cui validità non sia scaduta ovvero che non sia stato revocato o sospeso al momento della sottoscrizione.

5. Il diritto al silenzio

La Corte ha più volte affermato che, nonostante l'assenza di riferimenti nell'art. 6 sul punto, il diritto al silenzio e alla non-autoincriminazione costituisce il cuore del diritto a un equo processo. In particolare, tali diritti presuppongono che le autorità, nel determinare la responsabilità degli individui, non ricorrano a elementi di prova ottenuti attraverso la minaccia di sanzioni o in forza di pressioni nei confronti dell'accusato (*Funke c. Francia*, 25 febbraio 1993; *John Murray c. Regno Unito*, 8 febbraio 1996, § 45; *Saunders c. Regno Unito*, 17 dicembre 1996, §§ 68-69).

La Corte ha applicato tali principi in materia tributaria, tra gli altri, nel caso *Chambaz c. Svizzera* (n. 11663/2004, §§ 42-43, 5 aprile 2012). In seguito a controlli dai quali emergeva una sproporzione tra i redditi dichiarati e il patrimonio accertato, l'amministrazione finanziaria emanava un atto di accertamento nei confronti del ricorrente. Nel corso del procedimento instaurato da quest'ultimo per contestare l'atto di accertamento, la commissione tributaria richiedeva al ricorrente di produrre un insieme di documenti necessari all'esame della controversia. Poiché il ricorrente si era rifiutato di depositare tali documenti, era stato condannato a una sanzione pecuniaria.

Lo stesso principio è stato adottato, sempre in materia tributaria, in un caso nel quale il ricorrente è stato obbligato a fornire dei documenti nel quadro di una procedura amministrativa che poteva portare all'erogazione di una sanzione di natura sostanzialmente penale (*J.B. c. Svizzera*, n. 31827/1996).

Il principio del diritto al silenzio del contribuente assume particolare rilievo una volta considerato che, nell'ordinamento italiano, sostanzialmente non si ammette che il contribuente non risponda alle richieste dell'a.f. Sono, anzi, previste da varie norme, a fronte di un eventuale rifiuto alla collaborazione da parte del contribuente, effettive sanzioni: si pensi all'art. 9, comma 2, d.lgs n. 471/1997, il quale prevede una sanzione pecuniaria per «chi, nel corso degli

accessi eseguiti ai fini dell'accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, rifiuta di esibire o dichiara di non possedere o comunque sottrae all'ispezione e alla verifica i documenti, i registri e le scritture indicati nel medesimo comma ovvero altri registri, documenti e scritture, ancorché non obbligatori, dei quali risulti con certezza l'esistenza». Si pensi, altresì, all'art. 11 dl n. 201/2011, che configura sanzioni penali a carico di «chiunque a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 dpr 600/73 e 51 e 52 dpr 633/72 esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero».

Tali norme possono apparire problematiche rispetto alla Convenzione, in quanto la loro applicazione finisce per contrastare con il principio della parità delle armi, posto alla base del giusto processo, e con il *nemo tenetur se detegere*, principio che, come si vedrà, la Corte ritiene direttamente applicabile con riferimento alle misure tributarie che possano essere qualificate come “penali”, secondo la valutazione autonoma da essa effettuata in base a criteri giurisprudenziali consolidati.

In argomento, si richiama nel nostro ordinamento l'ulteriore sanzione dell'inutilizzabilità prevista dall'art. 52, comma 5, DPR 26 ottobre 1972, n. 633, il quale esclude la possibilità di prendere in considerazione a favore del contribuente, in sede amministrativa e contenziosa, i documenti (libri, scritture, registri, etc.) che non siano stati acquisiti durante gli accessi perché il contribuente ha rifiutato di esibirli o ha dichiarato di non possederli, o perché li ha comunque sottratti al controllo. Per un'interpretazione della norma costituzionalmente orientata, vds. Cass., sez. V civ., 14 luglio 2010, n. 16536, secondo cui la norma fa eccezione a regole generali, e perciò non può essere applicata oltre i casi e i tempi da essa considerati, e deve essere interpretata, in coerenza e alla luce dei principi affermati dagli artt. 24 e 53 Cost., in modo da non comprimere il diritto alla difesa e da obbligare il contribuente all'effettuazione di pagamenti non dovuti: quindi nel senso che, per essere sanzionato con la perdita della facoltà di produrre i libri e le altre scritture, il contribuente stesso deve aver tenuto un comportamento diretto a sottrarsi alla prova e, dunque, capace di far fondatamente dubitare della genuinità di documenti che affiorino soltanto in seguito, nel corso di giudizio. Più di recente, invece, il diverso principio affermato da Cass., sez. V civ., 12 aprile 2017, n. 9487, secondo la quale il divieto in discorso opera non solo nell'ipotesi di rifiuto (per definizione “doloso”) dell'esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente dichiara, contrariamente al vero, di non possedere i documenti in suo possesso,

o li sottragga all'ispezione non allo scopo di impedire la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dovuto a dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative, etc.).

6. Valutazione di prove ottenute in violazione di altri diritti previsti dalla Cedu

La Corte ha sempre ribadito che non le compete entrare nel merito di errori di fatto o di diritto compiuti dalle autorità nazionali, a meno che tali errori incidano sulla protezione dei diritti previsti dalla Convenzione. Con riferimento all'art. 6, la Corte ha chiarito che dal diritto a un equo processo non discendono specifiche regole sull'ammissibilità delle prove, essendo questa valutazione principalmente di competenza dei tribunali nazionali (*Schenk c. Svizzera*, 12 luglio 1988, §§ 45-46; *Teixeira de Castro c. Portogallo*, 9 giugno 1998, § 34). Ciò che deve valutare la Corte è se il processo, esaminato nella sua interezza (inclusa la modalità di assunzione delle prove), sia stato equo (*Allan c. Regno Unito*, n. 48539/1999, § 42). In particolare, rileva esaminare se l'assunzione di una prova abbia violato un altro articolo della Convenzione. In questo caso sarà necessario valutare il tipo di diritto in gioco e la natura della violazione (*Khan*, §§ 25-28; *P.G. e J.H. c. Regno Unito*, n. 44787/1998, §§ 37-38; *Bykov c. Russia*, §§ 94-105).

La Corte ha operato una distinzione a seconda che le prove fossero assunte in violazione dell'art. 3 o dell'art. 8.

In caso di testimonianze assunte attraverso l'uso della tortura o di un trattamento inumano o degradante (art. 3), la Corte ha ritenuto che l'utilizzabilità di tali prove comporta automaticamente una violazione del diritto a un equo processo. Qualora, invece, prove materiali siano raccolte attraverso l'uso di trattamenti inumani e degradanti, fattori quali la gravità del reato e il valore probatorio dell'elemento in questione devono essere presi in considerazione al fine di determinare se l'art. 6 sia stato rispettato (*El Haski c. Belgio*, n. 649/2008, 25 settembre 2012).

Quanto ai principi che presiedono all'acquisizione delle prove, secondo la Corte, l'autorità, nel determinare la responsabilità degli individui, non deve ricorrere a elementi di prova ottenuti attraverso minacce di sanzioni o in forza di pressioni nei confronti dell'accusato (*Chambaz c. Svizzera*, cit.), essendo ritenuta tra queste, ad esempio, la sanzione pecuniaria per ogni giorno di ritardo nella produzione richiesta, applicata a fronte del rifiuto del contribuente di fornire i documenti richiesti dal fisco (*Funke c. Francia*, cit.).

In caso di violazione dell'art. 8, invece, è necessario prendere in esame le circostanze specifiche del caso, valutare se i diritti della difesa sono stati rispettati ed esaminare la qualità e l'importanza degli elementi probatori in questione. In particolare, è necessario verificare che l'accusato abbia avuto la possibilità di contestare l'autenticità delle prove e di opporsi alla sua utilizzabilità.

La Corte assegna un'importanza particolare al ruolo più o meno decisivo che la prova ha avuto nella determinazione della responsabilità dell'imputato (o comunque condannato a una sanzione di natura sostanzialmente penale). Inoltre, le prove devono essere assunte nel contraddittorio tra le parti e, di norma, in udienza pubblica. In principio, l'art. 6, §§ 1 e 3 d, richiede che il presunto autore dell'illecito abbia un'adeguata e sufficiente occasione per contestare una testimonianza a carico e che possa interrogare il teste (*El Haski c. Belgio*, cit.).

Le garanzie procedurali dell'art. 8 svolgono dunque una funzione diversa rispetto a quella riconosciuta dall'art. 6. Mentre queste ultime sono finalizzate alla garanzia di un accesso al tribunale, di un equo processo e di un diritto all'esecuzione delle sentenze definitive, le garanzie procedurali ex art. 8 sono funzionali alla valutazione della giustificazione della limitazione dei diritti che tale disposizione riconosce. Tale differenza emerge chiaramente dai numerosi casi contro la Francia, nei quali le stesse circostanze che hanno condotto la Corte a concludere per la violazione dell'art. 6 – mancanza di contraddittorio nella fase di autorizzazione, presenza degli interessati durante la perquisizione non necessaria, assenza di un controllo sulla legittimità dell'autorizzazione da parte di un tribunale competente in fatto e in diritto, etc. – hanno portato a una decisione di non violazione dell'art. 8 (vds. *Keslasy c. Francia*, dec. n. 51578/1999, e *Maschino c. Francia*, cit.).

Nel caso *Rousk c. Svezia* (n. 27183/2004, 25 luglio 2013), la Corte ha dovuto esaminare la legittimità del pignoramento e vendita all'asta dell'abitazione del ricorrente che non aveva ottemperato al pagamento di un debito di natura fiscale. Anche in questo caso, la Corte ha esaminato gli aspetti legati alla tutela procedurale del diritto sostanziale e, tenendo anche conto della sproporzione tra il debito nei confronti dell'amministrazione e il valore del bene di cui è stato privato, ha concluso per la violazione sia dell'art. 8 che dell'art. 1 Protocollo n. 1. Nonostante il silenzio di quest'ultimo in materia di esigenze procedurali, in caso di ingerenza nell'esercizio del diritto di proprietà, lo Stato deve prevedere delle procedure che permettano all'interessato di esporre la sua causa davanti alle autorità competenti al fine di contestare in maniera effettiva le misure che sono all'origine di tale

ingerenza (*Jokela c. Finlandia*, n. 28856/1995, § 45; *Kotov c. Russia* [GC], n. 54522/2000, 3 aprile 2012). Non sono quindi compatibili con la Convenzione ingerenze in assenza di una procedura svolta in contraddittorio tra le parti e rispettosa del principio della parità delle armi e che permetta di discutere degli aspetti principali della controversia (*AGOSI c. Regno Unito*, 24 ottobre 1986, § 55; *Sociedad Anónima del Ucieza c. Spagna*, n. 38963/2008, § 74, 4 novembre 2014).

Nel caso *Microintellect OOD c. Bulgaria* (n. 34129/2003, 4 marzo 2014), la Corte ha considerato in violazione dell'art. 1 Prot. 1 una confisca di prodotti alcolici perché i soggetti che li somministravano erano privi di licenza. La società ricorrente era proprietaria dei locali gestiti dai soggetti condannati. Essa si era impegnata, tra l'altro, a fornire i prodotti alcolici e, a questo fine, aveva ottenuto le licenze previste per legge. Durante il procedimento instaurato nei confronti dei gestori, la società ha provato a intervenire sostenendo di essere proprietaria dei beni confiscati, ma la sua domanda di intervento è stata rigettata, in quanto il diritto interno non prevedeva la partecipazione alla procedura da parte di soggetti terzi rispetto ai responsabili dell'illecito. In ogni caso, la confisca era prevista automaticamente in relazione ai beni strumento dell'illecito. La Corte ha ritenuto che l'impossibilità di ottenere un controllo giurisdizionale pieno da parte della società ricorrente era contraria alla Convenzione.

7. Il diritto di accesso al tribunale in relazione alla rilevanza della condotta del contribuente verso l'amministrazione fiscale

In *Janosevic c. Svezia e Västberga Taxi Aktiebolag e Vulic c. Svezia*, 23 luglio 2002, l'a.f. aveva esaminato la posizione di due compagnie di taxi e aveva applicato delle sovrattasse in ragione della falsità delle informazioni fornite dalle compagnie in sede di verifica delle dichiarazioni fiscali.

Le società avevano quindi affermato che era contrario al diritto a un giusto processo eseguire la decisione delle autorità fiscali prima che una sentenza definitiva del tribunale avesse stabilito le loro responsabilità. Essi lamentavano, inoltre, che il procedimento fiscale non si era concluso entro un termine ragionevole e che erano stati privati del diritto alla presunzione di innocenza fino alla prova della loro colpevolezza secondo la legge.

La Corte ha ritenuto che il carattere generale delle disposizioni giuridiche sulle sovrattasse e la finalità delle sanzioni, che erano al tempo stesso dissuasive e punitive, dimostravano che, ai fini dell'articolo 6 (diritto a un equo processo) della Convenzione, i ricor-

renti erano stati accusati di un illecito con natura sostanzialmente penale. Il carattere penale dell'illecito era stato ulteriormente evidenziato dalla severità della sanzione potenziale ed effettiva. La Corte ha quindi ritenuto che vi fosse stata violazione dell'articolo 6, § 1 della Convenzione, relativo al diritto di accesso al tribunale dei ricorrenti.

Rilevando, nel primo caso, che erano state adottate misure esecutive contro il ricorrente e che la sospensione dell'esecuzione era stata rifiutata, la Corte ha concluso che le decisioni dell'a.f. relative a tasse e soprattasse avevano avuto gravi implicazioni per il ricorrente, comportavano conseguenze suscettibili di diventare più gravi man mano che il procedimento procedeva e sarebbero state difficili da valutare e riparare riuscendo egli a far sì che le decisioni fossero annullate. Era quindi indispensabile, per avere un effettivo accesso ai tribunali, che le procedure avviate fossero condotte tempestivamente.

La Corte ha ritenuto che, impiegando quasi tre anni per decidere sulle richieste del ricorrente di riesame degli accertamenti, l'autorità fiscale non aveva agito con l'urgenza richiesta dalle circostanze del caso e quindi aveva indebitamente ritardato una decisione del tribunale sulle principali questioni riguardanti l'imposizione di tasse aggiuntive e soprattasse.

Nel secondo caso, la Corte ha ritenuto che l'autorità fiscale e il tribunale amministrativo della contea non avevano agito con l'urgenza richiesta dalle circostanze dei casi e, quindi, avevano indebitamente ritardato le decisioni del tribunale sulle principali questioni riguardanti l'imposizione di tasse aggiuntive e soprattasse fiscali. In entrambi i casi, la Corte ha inoltre ritenuto che vi fosse stata violazione dell'art. 6, § 1, a causa della durata del procedimento. Infine, in entrambi i casi la Corte ha valutato che non vi era stata violazione dell'art. 6, § 2 (diritto a un giusto processo – presunzione di innocenza) della Convenzione.

8. L'impugnazione immediata di atti istruttori

Va evidenziata la mancanza, nell'ordinamento italiano, di forme di tutela immediata contro le violazioni delle norme relative alla formazione della prova rilevante in sede tributaria. Infatti, il contribuente che si trovi a subire un'attività istruttoria illegittima da parte dell'a.f. non ha a disposizione, nell'immediato, alcuno strumento di difesa (vds., in tema, Cass., sez. unite, 16 marzo 2009, n. 6315).

La problematica trova le sue radici nell'art. 19 d.lgs n. 546/1992, che, nell'annoverare gli atti impugnabili davanti al giudice tributario, non cita gli atti istruttori. Si delinea così per il contribuente solo quella che viene definita "tutela differita".

In presenza di un'istruttoria illegittima, si ha un'unica possibilità: impugnare il successivo atto di accertamento. Solo ove il procedimento di verifica non si sia concluso con l'emanazione di un atto impositivo – o se tale atto non è stato impugnato – l'illegittimità dell'atto prodromico sarà impugnabile davanti al giudice ordinario, in quanto lesiva del diritto soggettivo del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge (Cass., sez. unite, 2 maggio 2016, n. 8587).

In presenza di accertamento, l'impugnazione dello stesso per vizi della perquisizione prodromica è doppiamente condizionata: da un lato, invero, l'avviso deve essere effettivamente emanato al contribuente leso (eventualità non scontata: si ponga il caso che da indagini illegittime non derivi alcuna contestazione o, diversamente, che l'avviso scaturito da indagini illegittime riguardi un soggetto diverso da quello concretamente leso); dall'altro, l'avviso deve essere fondato sugli elementi probatori acquisiti con le modalità illegittime contestate; il vizio, infatti, secondo la teoria che prevale in giurisprudenza, è di inutilizzabilità dell'atto viziato e non di invalidità derivata dell'atto di accertamento, il quale ben può sopravvivere se fondato su altri elementi diversi da quello viziato.

9. La rilevanza del processo penale

L'art. 21 della legge n. 4/1929 stabiliva il principio della "pregiudiziale tributaria", sancendo la subordinazione del procedimento penale alla definitività dell'avviso di accertamento e, quindi, al giudicato formatosi all'esito del giudizio tributario, prevedendo che, per i reati previsti dalle legge sui tributi diretti, l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovraimposta sia divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia. L'art. 12 della legge n. 516/1982 (cd. "manette agli evasori") rovesciò interamente la precedente gerarchia fra le giurisdizioni, cancellando la pregiudiziale tributaria e introducendo il principio secondo il quale l'azione penale poteva essere iniziata senza attendere l'esito finale del contenzioso tributario, il quale pure poteva liberamente proseguire senza dover essere sospeso a causa della pendenza del procedimento penale, in deroga all'art. 3 cpp. L'art. 20 d.lgs n. 74/2000 ha rafforzato il sistema del doppio binario con la completa autonomia dei due giudizi, nei quali il giudice penale e il giudice tributario sono chiamati all'accertamento del medesimo fatto, potendo conseguentemente addivenire a conclusioni differenti e finanche del tutto contrastanti: la norma prevede che «il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per

la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione» (e specularmente accade per quello penale in relazione a quello tributario, ex artt. 3 e 479 cpp).

Oggi, dunque, vi è una reciproca autonomia del procedimento penale per l'accertamento dei reati tributari rispetto al processo tributario e all'accertamento tributario (fatta esclusione della possibilità di trasmigrazione di atti istruttori e documenti dalla sede amministrativa a quella penale e viceversa, assicurata all'art. 23 del medesimo decreto), e il giudice tributario non deve né attendere, né tanto meno è vincolato a una pronuncia definitiva in sede penale e viceversa.

Risulta peraltro evidente che avere escluso in modo esplicito la sospensione dell'accertamento tributario a causa della pendenza del processo penale significa aver disciplinato soltanto una delle possibili interferenze, ignorando le altre, tra le quali quelle in tema di prove e di partecipazione dei soggetti, nonché in relazione al regime d'antecedenza e sospensione dei procedimenti e all'efficacia da riconoscere al giudicato. Il legislatore appare totalmente indifferente all'eventualità, tutt'altro che remota e invero non trascurabile, del verificarsi di un conflitto tra i giudicati amministrativo e penale, tanto più a fronte della diversità delle regole che governano l'uno e l'altro processo in punto di formazione della prova: unica disciplina applicabile sarà, pertanto, quella generale prevista per i rapporti tra il processo penale e gli altri procedimenti civili o amministrativi indicata nel codice di rito. In particolare, l'art. 654 cpp prevede che nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa (situazione, quest'ultima, che probabilmente può dirsi ormai definitivamente superata nel processo tributario all'esito della riforma e dell'ammissione delle prove testimoniali).

La Corte Edu ha esaminato problematiche rilevanti per i detti profili nel caso *Melo Tadeu c. Portogallo*, del 23 ottobre 2014, ove si trattava di un procedimento di esecuzione forzata avviato nei confronti della ricorrente per riscuotere un debito fiscale nei confronti di

una società di cui lei era considerata amministratore di fatto, procedimento che era proseguito nonostante la sua assoluzione in un procedimento penale per frode fiscale ed era sfociato nel pignoramento di una partecipazione azionaria da lei detenuta in un'altra società. La ricorrente lamentava di essere stata trattata, nell'ambito di un procedimento di esecuzione fiscale, come colpevole di un reato per il quale era stata assolta e aveva dedotto che il sequestro della sua partecipazione nell'altra società costituiva un'ingiustificata interferenza con il suo diritto al tranquillo godimento dei suoi beni. La Corte ha ritenuto che vi era stata violazione dell'art. 6, § 2 (diritto a un giusto processo – presunzione di innocenza) della Convenzione, in quanto l'a.f. e i tribunali amministrativi investiti del caso avevano ignorato l'assoluzione della ricorrente nel procedimento penale, in modo incompatibile con il suo diritto alla presunzione di innocenza. La Corte ha, inoltre, ritenuto che vi era stata violazione dell'art. 1 (tutela della proprietà) del Protocollo n. 1, affermando che, rifiutandosi di liberare dal pignoramento gli interessi della ricorrente in un'altra società, nonostante la sua assoluzione nel procedimento penale, le autorità portoghesi non erano riuscite a trovare un giusto equilibrio tra la tutela del diritto della ricorrente al godimento dei suoi beni e le esigenze di interesse generale.

10. Il divieto di *bis in idem*

Il diritto a non essere processato o punito due volte è previsto dall'articolo 4 del Protocollo n. 7, che prevede che «Nessuno può essere perseguito e condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale sia già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva, conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato»⁴.

Difficoltà non lievi sorgono in relazione alla precisazione del campo di applicazione della norma, tanto più che, così come le nozioni di “diritti e doveri di carattere civile”, anche la “materia penale” costituisce una nozione autonoma, che la Corte europea precisa secondo le sue valutazioni, che prescindono dalle qualificazioni giuridiche date dai singoli ordinamenti nazionali.

I principi generali per la qualificazione come “penale” della rilevanza penale di un fatto sono fissati nella sentenza *Engel e al. c. Paesi Bassi* (8 giugno 1976), nella quale la Corte ha stabilito i seguenti criteri :

- la qualificazione giuridica della misura da parte del diritto interno;

- la natura stessa di quest'ultima;
- la natura e il grado di severità della sanzione (da valutare prendendo in considerazione il massimo previsto per legge e non la sanzione effettivamente comminata).

Tali criteri non sono cumulativi ma alternativi, essendo sufficiente la presenza di uno solo dei tre per definire come “penale” l'illecito in questione (*Jussila c. Finlandia* [GC], cit.). Tuttavia, è possibile adottare un approccio cumulativo qualora l'analisi separata dei criteri non permetta di giungere a una conclusione chiara in merito all'esistenza di un'accusa in materia penale (*ivi*; vds. anche *Bendenoun c. Francia*, 24 febbraio 1994).

Nel *leading case Jussila c. Finlandia*, la Grande Camera ha trasposto tali principi al contenzioso fiscale. La Grande Camera ha sottolineato, in particolare, come la lieve entità della sanzione (terzo criterio) non costituisca di per sé un elemento atto a privare la misura del carattere penale, qualora sia evidente il suo carattere deterrente e repressivo (secondo criterio). In particolare, la Corte si era posta il problema delle maggiorazioni d'imposta in materia di IVA: poiché esse perseguono uno scopo deterrente e retributivo, diventa irrilevante la modicità della somma richiesta (in quel caso, la somma richiesta era di circa 300 euro). Tale approccio è stato confermato dalla giurisprudenza successiva, dove le sanzioni comminate erano ancora più lievi. Si pensi, ad esempio, al caso *Cecchetti c. San Marino* (n. 40174/2008, 9 aprile 2013) nel quale la Corte ha ritenuto applicabile l'art. 6 nel suo aspetto penale in relazione a una condanna al pagamento della porzione di tassa non pagata, pari ad euro 13,91 , e della relativa sanzione, che ammontava a 3,48 euro.

La Grande Camera ha quindi ritenuto che le maggiorazioni di imposta o, più in generale, le sanzioni fiscali non debbano essere escluse dal campo di applicazione dell'art. 6. Infatti, secondo la Corte, benché non ci siano dubbi sulla necessità di possedere un efficiente sistema di imposizione fiscale al fine di garantire un effettivo funzionamento dello Stato, la rimozione delle salvaguardie procedurali rispetto a sanzioni fiscali di natura sostanzialmente penale non è necessaria al fine di garantire l'effettività del sistema fiscale o, in ogni caso, non è conforme allo spirito e allo scopo della Convenzione (*Cecchetti c. San Marino*, cit.).

Inoltre, affinché l'articolo 6 trovi applicazione, non è necessario che una sanzione o una maggiorazione siano state effettivamente inflitte; è sufficiente che la procedura finalizzata alla determinazione delle

4. R. Bernabai, *Dialogo tra le corti e giurisprudenze a confronto sulla controversa natura delle sanzioni amministrative*, e P. Gaeta, *Appunti su ne bis in idem e sanzione autonoma*, entrambi in F. Buffa e M.G. Civinini, *La Corte*, op. cit.

somme da pagare a titolo di imposta possa dare luogo, anche solo potenzialmente, a tale sanzione, e ciò anche qualora quest'ultima non sia concretamente applicata nel caso concreto (*Chambaz c. Svizzera*, cit., § 40).

La Corte ha ritenuto che l'applicazione esclusivamente degli interessi di mora e non, invece, di una maggiorazione non comporta l'applicazione dell'art. 6. La *ratio*, secondo la Corte, risiede principalmente nel carattere non punitivo della misura, che si rifletterebbe, tra l'altro, nella diversa entità della somma da pagare e nel fatto che la condanna al pagamento dei soli interessi di mora rivelerebbe la buona fede dell'interessato («*A cet égard, la Cour rappelle que de simples intérêts de retard, qui impliquent que la bonne foi du contribuable est admise, ne constituent pas une accusation en matière pénale au sens de l'article 6 § 1*», *Poniatowski c. Francia*, dec. n. 29494/2008, 6 ottobre 2009, e - più risalente - *J.B. c. Francia*, dec. n. 33634/1996, 14 settembre 1999). Tuttavia, la Corte svolge sempre una valutazione in concreto. Per questo motivo, anche qualora gli interessi al cui pagamento la persona è stata condannata costituiscono formalmente una diversa categoria rispetto agli interessi di mora e presuppongano la commissione di un reato, questi possono comunque essere considerati di natura non penale se, alla luce degli elementi della fattispecie concreta, svolgono una funzione meramente risarcitoria e non anche deterrente o retributiva (*Mayer c. Germania*, dec. n. 77792/2001, 16 marzo 2006).

La giurisprudenza pretoria della Corte di Strasburgo tende ad estendere, come detto, l'applicabilità delle garanzie di matrice penale anche a fattispecie sanzionatorie amministrative, non reputando decisiva la definizione di illecito, penale o amministrativo, attribuita dal singolo ordinamento.

L'equiparazione della sanzione amministrativa a quella penale, enunciata dalla Corte Edu con riferimento a fattispecie concrete, rileva per una pluralità di profili: la riserva assoluta di legge per le norme penali (art. 25 Cost.) potrebbe comportare l'illegittimità di ogni sanzione afflittiva di matrice regolamentare; la presunzione di non colpevolezza (pure affermata in Corte Edu, *Grayson e Barnham c. Regno Unito*, 23 settembre 2008) potrebbe rendere illegittima la provvisoria esecutività di condanne pecuniarie, normale in materia extrapenale. Soprattutto, l'assimilazione *quoad effectum* delle fattispecie punitive comporterebbe, di necessità, il divieto di retroattività della sanzione amministrativa, da un lato; dall'altro, l'opposta retroattività della *lex mitior* (patrocinata da parte della dottrina), a somiglianza dell'*abolitio criminis* o dell'attenuazione della pena in senso stretto (art. 2, commi 2 e 3, cp).

L'affermazione del divieto di *bis in idem*, unitamente alla considerazione autonoma del carattere penale di una sanzione, può comportare rilevanti problemi in considerazione del sistema del cd. "doppio binario" previsto in varie materie: le condotte possono essere punite sia con sanzione penale, sia con sanzione amministrativa. Il divieto di concorso reale di sanzioni produrrebbe, infatti, effetti processuali inammissibili nel nostro ordinamento: l'eventuale irrogazione di una sanzione amministrativa dovrebbe precludere l'esercizio successivo dell'azione penale per un fatto da considerarsi identico secondo il metro di giudizio della Corte europea, sebbene esso sia prescritto come obbligatorio da norma di rango costituzionale (art. 112 Cost.): così da porre un problema di controlimiti all'eventuale equiparazione, a tutti gli effetti, tra illecito penale e amministrativo con identità di oggetto.

È rimasto famoso il caso *Grande Stevens e al. c. Italia* (Corte Edu, sez. II, n. 18640/2010, 4 marzo 2014), ove il divieto di *bis in idem* è stato declinato addirittura in chiave processuale, culminando nell'ordine giudiziale, reso dalla sentenza della Corte, di chiudere il procedimento penale avviato per il fatto già sanzionato in sede amministrativa.

In quella circostanza, la Corte di Strasburgo aveva affermato a chiare lettere, e fugando ogni possibile dubbio, che la garanzia sancita dall'art. 4 Protocollo n. 7 «entra in gioco quando viene avviato un nuovo procedimento e la precedente decisione di assoluzione o di condanna è già passata in giudicato» e che, pertanto, essa fosse baluardo «contro nuove azioni penali o contro il rischio di tali azioni», a prescindere dal divieto di una seconda condanna o di una seconda assoluzione (*Grande Stevens*, § 220).

In *Ruotsalainen c. Finlandia*, 16 giugno 2009, il ricorrente utilizzava il suo furgone con carburante tassato in modo più indulgente rispetto al gasolio che avrebbe dovuto utilizzare, senza pagare l'imposta aggiuntiva. Gli è stata comminata una multa dell'equivalente di circa 120 euro per piccola frode fiscale, attraverso un provvedimento penale sommario. Nel successivo procedimento amministrativo, è stato condannato a pagare circa 15.000 euro, corrispondenti alla differenza tra l'imposta effettivamente pagata e quella che avrebbe dovuto pagare, moltiplicata per tre perché non aveva informato le autorità competenti. Ha presentato ricorso contro tale decisione, ma senza alcun risultato. Il ricorrente lamentava di essere stato punito due volte per lo stesso reato fiscale sul carburante degli autoveicoli.

La Corte ha ritenuto che si trattasse di una violazione dell'art. 4 (diritto a non essere processato o punito due volte) del Protocollo n. 7 della Convenzione. In primo luogo, ha osservato che entrambe le sanzioni

imposte avevano carattere penale: la prima serie di procedimenti era penale secondo la classificazione giuridica finlandese, e il successivo procedimento, pur inquadrato nell'ambito del regime fiscale e quindi amministrativo, non poteva considerarsi meramente risarcitorio, visto che la differenza di carico tributario era stata triplicata come mezzo di punizione e deterrenza alla recidiva, caratteristica di una sanzione penale. Inoltre, i fatti alla base dei due procedimenti contro il ricorrente erano sostanzialmente gli stessi: entrambi riguardavano l'uso di carburante tassato in modo più indulgente rispetto al gasolio. L'unica differenza era stata la nozione di *dolo* nel primo procedimento. In sintesi, la seconda sanzione sarebbe nata dagli stessi fatti della prima e vi sarebbe stata quindi una duplicazione di procedimenti. Né il secondo procedimento conteneva eccezioni, quali nuove prove o fatti, o un vizio fondamentale del procedimento precedente, che avrebbero potuto influenzare l'esito della causa, come previsto dal secondo comma dell'articolo 4 del Protocollo n. 7.

In *Lucky Dev c. Svezia*, 27 novembre 2014, le autorità fiscali svedesi avviarono un procedimento contro la ricorrente riguardo alle sue dichiarazioni dei redditi e dell'IVA per il 2002, e le ordinarono di pagare imposte aggiuntive e soprattasse. La ricorrente ha impugnato tale ordinanza dinanzi al giudice. È stata inoltre perseguita per reati contabili e fiscali derivanti dalla stessa dichiarazione dei redditi. Sebbene sia stata condannata per reati contabili, è stata assolta dal reato fiscale. Il procedimento fiscale è continuato per altri nove mesi e mezzo dopo la data in cui la sua assoluzione è diventata definitiva. La ricorrente lamentava che, essendo stata perseguita e condannata a pagare soprattasse fiscali per gli stessi fatti, era stata processata e punita due volte per lo stesso reato.

Nel merito della causa, la Corte ha ritenuto che vi era stata violazione dell'art. 4 (diritto a non essere processato o punito due volte) del Protocollo n. 7, ritenendo che la ricorrente fosse stata nuovamente processata per un reato fiscale per il quale era già stata definitivamente assolta, poiché il procedimento fiscale contro di lei non era stato chiuso e le soprattasse non annullate, anche quando il procedimento penale contro di lei per un reato fiscale correlato era diventato definitivo.

La giurisprudenza è, però, significativamente mutata all'esito della decisione *A. e B. c. Norvegia* (Grande Camera, nn. 24130 e 29758/2011), 15 novembre 2016.

Il caso riguardava due contribuenti che sostenevano di essere stati perseguiti e puniti due volte – in procedimenti amministrativi e penali – per lo stesso reato. I ricorrenti hanno affermato, più in particola-

re, di essere stati sentiti dal pubblico ministero come imputati e poi incriminati, di aver ricevuto sanzioni fiscali da parte dell'amministrazione finanziaria, che avevano pagato, e di essere stati successivamente giudicati colpevoli e condannati in un procedimento penale.

La Grande Camera ha ritenuto che non vi era stata violazione dell'art. 4 (diritto a non essere processato o punito due volte) del Protocollo n. 7. Essa ha, anzitutto, osservato di non avere motivo di mettere in dubbio le ragioni per cui il legislatore norvegese aveva scelto di disciplinare il comportamento socialmente dannoso del mancato pagamento delle imposte mediante un doppio processo integrato (amministrativo/penale). Né metteva in discussione le ragioni per cui le autorità norvegesi avevano scelto di trattare separatamente l'aspetto più grave e socialmente riprovevole della frode nell'ambito di un procedimento penale piuttosto che in un procedimento amministrativo ordinario. La Corte ha poi ritenuto che lo svolgimento di un doppio procedimento, con la possibilità di una combinazione di sanzioni diverse, era prevedibile per i ricorrenti, i quali dovevano sapere fin dall'inizio che era possibile, o addirittura probabile, un procedimento penale nonché l'irrogazione di sanzioni tributarie sui fatti dei loro casi. La Grande Camera ha, inoltre, osservato che il procedimento amministrativo e quello penale si erano svolti parallelamente ed erano interconnessi. I fatti accertati in uno dei gradi di giudizio erano stati dedotti nell'altro e, quanto alla proporzionalità della pena complessiva, la sentenza inflitta nel processo penale aveva tenuto conto della sanzione tributaria. La Grande Camera era quindi convinta che, sebbene sanzioni diverse fossero state irrogate da due autorità diverse nell'ambito di procedimenti diversi, esistesse tuttavia tra loro un nesso sufficientemente stretto, sia nella sostanza che nel tempo, da poter essere considerate come costituenti parte di un sistema complessivo di sanzioni ai sensi della legge norvegese.

Il cambio di prospettiva è notevole: mentre in forza della precedente giurisprudenza Cedu il *ne bis in idem* ruotava essenzialmente intorno a una (automatica) preclusione di tipo processuale (divieto di duplicazione dei procedimenti per il medesimo fatto, ancorché diversamente qualificato), dopo *A e B c. Norvegia* il divieto parrebbe operare prevalentemente (se non esclusivamente) sul piano sostanziale: finalizzato, cioè, ad assicurare la complessiva proporzionalità delle diverse sanzioni inflitte nei procedimenti duplicati ("tollerati", a differenza del passato) e divenendo così, alla fine, metro dell'entità della sanzione "integrata" complessivamente irrogata.

In *Johannesson e al. c. Islanda*, 18 maggio 2017, i ricorrenti, due persone fisiche e una società, lamentavano di essere stati processati due volte per la stessa

condotta, consistente nel non aver reso dichiarazioni accurate ai fini dell'accertamento fiscale. In una fattispecie di reati fiscali per omissioni nella denuncia dei redditi, relativamente a entrate derivanti da pagamenti di prestazioni, *fringe benefits*, plusvalenze e altre fonti di reddito non emerse nelle relative dichiarazioni, i ricorrenti erano stati sottoposti dapprima a un procedimento di accertamento dell'illecito tributario con applicazione di una sovrattassa (calcolata nell'importo del 25% dell'imposta evasa) e, quindi, del procedimento penale (relativo alla medesima violazione). La Corte ha ritenuto che vi era stata violazione dell'art. 4 (diritto a non essere processati o puniti due volte) del Prot. n. 7 nei confronti dei due singoli ricorrenti, ritenendo che fossero stati processati e puniti due volte per la stessa condotta. In particolare, ciò è dovuto al fatto che i due procedimenti avevano entrambi natura "penale", si basavano sostanzialmente sugli stessi fatti e non erano stati sufficientemente interconnessi per poter ritenere che le autorità avessero evitato una duplicazione dei procedimenti. Sebbene l'art. 4 Prot. n. 7 non escluda lo svolgimento di procedimenti amministrativi e penali paralleli in relazione alla stessa condotta illecita, i due procedimenti devono avere un collegamento sostanziale e temporale sufficientemente stretto da evitare duplicazioni. La Corte ha ritenuto che, nel caso di specie, non vi fosse stato un collegamento sufficientemente stretto tra i procedimenti. In quel caso, la Suprema corte islandese aveva dedotto dalla pena comminata nel procedimento penale la sovrattassa formalmente amministrativa irrogata in precedenza; ma i giudici di Strasburgo hanno, nondimeno, ritenuto la violazione "processuale" del divieto, per la prosecuzione di uno dei procedimenti (in questo caso, quello penale) dopo la definizione irrevocabile del primo (*duplication of proceedings*) e per l'assenza di stretta connessione degli stessi, tale da determinare una indebita duplicazione probatoria.

La Corte Edu è tornata sull'argomento di recente nella sentenza della II sezione, 14 novembre 2023, *C.Y. c. Belgio*, n. 19961/2017. Il caso riguardava un'infermiera accusata di aver addebitato al regime di assicurazione obbligatoria delle assicurazioni sanitarie e previdenziali prestazioni non pagate ovvero non conformi ai requisiti di legge: il relativo procedimento penale (per falso, uso di atto falso e frode) si concludeva con la condanna, sospesa, a un anno di reclusione e multa di 550 euro, con riserva sulle statuizioni civili; in appello, nel 2015, la ricorrente veniva assolta per mancanza di prova dell'intento fraudolento. Parallelamente alla denuncia penale, il Servizio di valutazione e controllo medico si rivolgeva alla "Camera di prima istanza" per ottenere il rimborso dell'indebito e l'irrogazione delle sanzioni amministrative. In primo grado, la ricorrente veniva condannata al rim-

borso dell'indebito (124.902,23 euro) e al pagamento delle sanzioni amministrative (243.850,40 e 4.465,54 euro). In appello, dopo la sospensione in attesa del procedimento penale, i giudici rigettavano l'eccezione di *ne bis in idem* rilevando la diversità dei fatti contestati nei due procedimenti (falso e frode nel procedimento penale, mera difformità delle fatturazioni nel procedimento amministrativo) e confermavano la condanna della ricorrente. La sentenza era confermata in ultima istanza. Adita dal privato per asserita violazione del principio di *ne bis in idem* ai sensi dell'art. 4 Prot. 7, la Corte ha respinto il ricorso, escludendo la violazione e confermando i criteri della propria precedente giurisprudenza (e, in particolare, quelli scolpiti in *A e B c. Norvegia*, §§ 130-134).

In particolare, la Corte ricorda che, sebbene la disposizione sia intesa a prevenire l'ingiustizia che rappresenterebbe per una persona l'essere perseguita o punita due volte per la stessa condotta criminosa, essa non vieta tuttavia ordinamenti giuridici che trattano il danno lesivo alla società in questione in modo "integrato", in particolare attraverso una repressione in fasi parallele, attuate da autorità diverse e per scopi diversi («*les systèmes juridiques qui traitent de manière "intégrée" le méfait néfaste pour la société en question, notamment en réprimant celui-ci dans le cadre de phases parallèles, menées par des autorités différentes et à des fins différentes*»). In un simile scenario, lo Stato convenuto deve dimostrare in modo conclusivo che le procedure miste in questione fossero accomunate da un «nesso materiale e temporale sufficientemente stretto». In altre parole, bisogna dimostrare che questi sono stati combinati in modo tale da integrarsi in un insieme coerente. Ciò significa non solo che gli scopi perseguiti e i mezzi utilizzati per conseguirli devono essere sostanzialmente complementari e presentare un nesso temporale, ma anche che le possibili conseguenze derivanti da una siffatta organizzazione del trattamento giuridico della condotta in questione devono essere proporzionate e prevedibili per la parte in causa.

Gli elementi rilevanti per pronunciarsi sull'esistenza di un legame sufficientemente stretto dal punto di vista materiale sono, in particolare, i seguenti:

- la questione se i diversi procedimenti mirino a finalità complementari e riguardino quindi, non solo in astratto ma anche in concreto, aspetti diversi dell'atto dannoso per la società interessata;
- se il mix di procedure in questione sia conseguenza prevedibile, sia in diritto che in fatto, dello stesso comportamento represso;
- se le procedure in questione siano state condotte in modo da evitare, per quanto possibile, qualsiasi ripetizione nella raccolta e nella valutazione delle prove, in particolare attraverso un'adeguata interazione tra le diverse autorità competenti, facendo apparire

che l'accertamento dei fatti effettuato in una delle procedure è stata ripetuta nell'altra;

– e, soprattutto, la questione se la sanzione irrogata al termine del procedimento terminato per primo sia stata presa in considerazione nel procedimento conclusosi per ultimo, per non finire per gravare eccessivamente sull'interessato, essendo il rischio che ciò accada meno probabile se esiste un meccanismo compensativo volto a garantire che l'importo complessivo di tutte le condanne inflitte sia proporzionato.

Nella sentenza, la Corte specifica l'importanza di verificare i caratteri del procedimento amministrativo di natura "penale" (§ 58): quanto più il procedimento amministrativo presenta caratteristiche "infamanti" che lo avvicinano in larga misura a un procedimento penale ordinario, tanto più le finalità sociali perseguite dalla sanzione delle condotte illecite nei diversi procedimenti rischiano di ripetersi ("bis") invece di integrarsi l'una con l'altra.

Infine, specifica la Corte al § 59, la condizione del collegamento temporale non richiede necessariamente che i due procedimenti siano eseguiti simultaneamente dall'inizio alla fine. Lo Stato deve avere la possibilità di optare per lo svolgimento graduale del procedimento se tale processo è giustificato da una preoccupazione di efficienza e di buona amministrazione della giustizia, persegue finalità sociali diverse e non arreca un danno sproporzionato all'interessato. Tuttavia, deve sempre sussistere un nesso temporale sufficientemente stretto affinché il contendente non sia soggetto a incertezze e ritardi, e affinché i procedimenti non si estendano troppo a lungo, anche nell'ipotesi in cui la normativa nazionale di riferimento preveda un meccanismo "integrato" costituito da una separata componente amministrativa e da una componente penale. Quanto più labile è il nesso temporale, tanto più lo Stato dovrà spiegare e giustificare i ritardi di cui potrebbe essere responsabile nello svolgimento dei procedimenti.

La Cassazione ha dato (parziale) attuazione ai detti principi nella sua giurisprudenza. In tema, nella giurisprudenza nazionale tributaria di legittimità, Cass., sez. V, ord. n. 9076 del 1° aprile 2021 (Rv. 661211 - 03) ha affermato che, in tema di rapporti tra la sanzione penale e sanzione tributaria, il divieto di *bis in idem* postula l'applicazione alla medesima condotta di sanzioni penali e amministrative o tributarie; pertanto, anche alla luce delle precisazioni fornite dalla Corte Edu nella sentenza del 15 novembre 2016 (ricc. nn. 24130 e 29758/2011) *A. e B. c. Norvegia*, detto divieto non è violato qualora un soggetto sia sanzionato in sede penale e tributaria in relazione a condotte diverse e lesive di interessi diversi (nella specie, la Suprema corte ha espresso il principio in

giudizio in cui, al soggetto sanzionato penalmente per aver esercitato abusivamente la professione di odontoiatra, è stata contestata anche una condotta fraudolenta diretta a evadere gli obblighi tributari).

La sentenza ha opportunamente precisato, richiamando Cass., sez. V, sent. n. 24470 del 5 ottobre 2018, che il divieto di *bis in idem* non opera rispetto agli atti impositivi in quanto postula, anche in virtù dei principi enunciati dalla Corte europea dei diritti dell'uomo e dalla Corte costituzionale, che un soggetto sia stato sottoposto a processo penale e che, per conseguire effetti deterrenti, gli sia stata irrogata un'ulteriore misura, finalizzata alla punizione del medesimo fatto, che, al di là dalla qualificazione giuridica operata dalla legislazione nazionale, sia da ritenere di natura penale per la gravità delle conseguenze da essa derivanti: detti caratteri non sono ascrivibili alla pretesa impositiva, atteso che con la stessa l'a.f. si limita a recuperare l'imposta non versata; invero, presupposto di base per l'applicazione dei principi richiamati dal ricorrente e delle disposizioni sovranazionali invocate è quello della applicazione alla medesima condotta di sanzioni penali e amministrative o tributarie.

Riguardo alle sanzioni, può accadere che i due procedimenti (quello penale e quello tributario) perseguano finalità diverse nella politica dello Stato diretta a reprimere condotte non consentite; in tal caso, la sentenza *A e B* ha precisato che il principio del *ne bis in idem* sancito dall'art. 4 Prot. 7 non impedisce, di per sé, agli Stati contraenti di configurare un "doppio binario sanzionatorio" (amministrativo e penale) con riferimento agli illeciti fiscali: «*the object of Article 4 of Protocol No. 7 is to prevent the injustice of a person's being prosecuted or punished twice for the same criminalised conduct. It does not, however, outlaw legal systems which take an "integrated" approach to the social wrongdoing in question, and in particular an approach involving parallel stages of legal response to the wrongdoing by different authorities and for different purposes*» (§ 123: «l'art. 4 Prot. n. 7 ha lo scopo di prevenire l'ingiustizia che una persona sia perseguita o punita due volte per la stessa condotta penalmente rilevante. Esso non vieta, tuttavia, i sistemi giuridici che adottano un approccio "integrato" all'illecito sociale in questione, e in particolare un approccio che prevede fasi parallele di risposta giuridica all'illecito da parte di autorità diverse e per scopi diversi»). Nondimeno, come emerge dal corpo della motivazione, tale "doppio binario sanzionatorio" deve essere valutato alla luce dei criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte (in particolare, nei casi *R.T. c. Svizzera*, *Nilsson c. Svezia* e *Nyknen c. Finlandia*), che costituiscono una guida «*for situating the fair balance to be struck between duly safeguarding the interests of the individual protected by the ne bis*

in idem principle, on the one hand, and accommodating the particular interest of the community in being able to take a calibrated regulatory approach in the area concerned, on the other» (§ 124: «per individuare il giusto equilibrio da raggiungere tra la debita salvaguardia degli interessi dell'individuo tutelati dal principio del *ne bis in idem*, da un lato, e dall'altro la soddisfazione dell'interesse particolare della collettività ad adottare un approccio normativo calibrato nel settore interessato»). In particolare, a giudizio della Corte, al fine di escludere la violazione del *ne bis in idem* occorre verificare se i due procedimenti – quello amministrativo e quello penale – siano «sufficientemente connessi nella sostanza e nel tempo» («*sufficiently connected in substance and in time*», § 131). A tal proposito, la pronuncia nazionale italiana fornisce un elenco esemplificativo di criteri, tra i quali quello degli scopi in concreto perseguiti dai due procedimenti, della prevedibilità dello sdoppiamento delle procedure, della presenza di meccanismi di coordinamento procedurale e sostanziale tra le autorità intervenienti (§ 132). Quanto a tale ultimo, fondamentale aspetto, la Corte sottolinea la necessità che sul piano procedurale si eviti una duplicazione nella raccolta e nella valutazione delle prove e che, sul piano sostanziale, la sanzione imposta dal primo giudice sia presa in debita considerazione dal secondo giudice, «*so as to prevent that the individual concerned is in the end made to bear an excessive burden, this latter risk being least likely to be present where there is in place an offsetting mechanism designed to ensure that the overall amount of any penalties imposed is proportionate*» (§ 132: «in modo da prevenire che l'individuo interessato sia infine costretto a sopportare un onere eccessivo, rischio quest'ultimo che è meno probabile qualora

sussista un meccanismo di compensazione destinato a garantire che l'importo globale delle sanzioni imposte sia proporzionato»).

In parte diverso, invece, il principio affermato da sez. V, sent. n. 37366 del 30 novembre 2021 (Rv. 663144 - 01), secondo la quale, in tema di violazioni tributarie, il dd.lgss nn. 471 e 472/1997 qualificano le relative sanzioni “di natura amministrativa”, considerato che esse hanno ad oggetto una obbligazione di carattere civile, che spiega efficacia sul patrimonio del trasgressore obbligandolo al pagamento di una somma di denaro. Non può, infatti, fondarsi l'eventuale natura penale di tali sanzioni in ragione dell'entità delle stesse in concreto irrogata, assumendo all'uopo rilievo, secondo la giurisprudenza della Corte Edu, il massimo edittale applicabile *a priori* e la funzione afflittiva e deterrente della sanzione rispetto a quella compensativa del danno erariale. Non è, poi, possibile dedurre dall'art. 4 Prot. n. 7 Cedu un divieto assoluto per gli Stati di imporre una sanzione amministrativa, ancorché qualificabile come «sostanzialmente penale», per quei fatti di evasione fiscale in cui è possibile, altresì, perseguire e condannare penalmente il soggetto, in relazione a un elemento ulteriore rispetto al mero mancato pagamento del tributo, come una condotta fraudolenta, alla quale non potrebbe dare risposta sanzionatoria adeguata la mera procedura amministrativa (nella specie, la Suprema corte ha ritenuto infondata la censura circa la natura penale delle sanzioni irrogate a una società per l'utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti dedotta in ragione dell'entità della sanzione conseguente al cumulo giuridico derivante da una pluralità di violazioni, peraltro non analiticamente indicate nel ricorso).

Gli autori

Francesco Buffa, consigliere della Corte di cassazione; presidente di sezione della Corte di giustizia tributaria di Lecce

Michele Cataldi, consigliere della Sezione tributaria della Corte di cassazione

Alessia Cusinato, avvocatessa del Foro di Padova

Fabio Di Vizio, sostituto procuratore del Tribunale di Firenze assegnato alla DDA; giudice tributario della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana

Giovanni Diotallevi, già presidente di sezione della Corte di cassazione; giudice tributario della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio

Gianfranco Gilardi, già presidente del Tribunale di Verona; presidente di sezione della Commissione tributaria provinciale di Milano

Maria Cecilia Guerra, ordinaria di Scienza delle finanze, Università di Modena e Reggio Emilia

Mirella Guicciardi, avvocatessa del Foro di Modena; docente UniMORE e Bocconi; vicepresidente di sezione della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Modena

Domenico Mallia, tenente colonnello della Guardia di Finanza

Antonio Ivan Natali, giudice del tribunale di Brindisi e giudice tributario

Angelina-Maria Perrino, presidente di sezione della Corte di cassazione; presidente di sezione della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania

Carmela Perago, associata di Diritto processuale civile, Università del Salento; giudice tributario

Roberto Michele Palmieri, consigliere di Stato; giudice tributario

Francesco Viggiani, avvocato tributarista; dottore di ricerca, Università della Tuscia