

LA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO: NUOVE PROSPETTIVE E QUESTIONI APERTE

“ACQUISIZIONE DELLA PROVA NEL PROCEDIMENTO E RILEVANZA NEL PROCESSO”

28 maggio 2026

Vincenzo Senatore

**- Giudice della CGT I° Grado Salerno-
- magistrato ordinario Procura Generale della Corte di Cassazione-**

Testo ultimato in data 19 maggio 2026 e revisionato in data 25 maggio 2026

Sommario:

- Premessa generale

- A) L’acquisizione delle fonti di prova: i limiti stabiliti dagli articoli 7, 7 bis, 7 ter e 7 quinquies**
- B) La conclusione del procedimento: La comunicazione dello schema d’atto, specificità della motivazione, l’esercizio dell’azione accertativa**
- C) Le Presunzioni**
- D) La rilevanza nel processo delle prove acquisite nel procedimento**
- E) L’articolo 21 bis Dlgs 74/2000: La decisione della Corte Costituzionale- Coesistenza con l’articolo 7 comma 5 BIS del Dlgs 546/92- Questioni risolte ed altre ancora pendenti**
- F) L’articolo 25 BIS comma 5 BIS Dlgs 546/92: dubbi di compatibilità con il principio del libero convincimento del giudice**

PREMESSA GENERALE

La legge 212/00, meglio nota come Statuto dei diritti del Contribuente, così come modificata per effetto del decreto legislativo 30 dicembre nr 219 e successivamente dal D.L. 29 marzo 2024, convertito con modificazioni dalla legge 23 maggio 2024, nr 67 e da ultimo, dal D.Lgs. 12 giugno 2025, n. 81, dal D.L. 17 giugno 2025, n. 84, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2025, n. 108 e dal D.Lgs. 18 dicembre 2025, n. 192 fissa le regole dell’acquisizione degli elementi di prova nel procedimento.

I principi generali, stabiliti dall’articolo 1 comma 3 bis (validi per ogni Ente impositore, stante l’espresso riferimento a Regioni ed enti locali contenuto nel comma 3 ter) sono:

1. garanzia del contraddittorio

2. accesso alla documentazione amministrativa
3. tutela dell'affidamento,
4. divieto del ne bis in idem
5. principio di proporzionalità
6. autotutela obbligatoria e facoltativa.

Una premessa sulla origine dell'accertamento tributario

L'accertamento della violazione tributaria è demandato, quanto ai tributi erariali, all'Agenzia delle Entrate; per i tributi doganali all'Agenzia delle Dogane; altri enti impositori sono certamente le Regioni, gli Enti Locali, le segreterie delle Corti di Giustizia. Per i tributi erariali una fonte dell'accertamento può essere costituita dal processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza che, infatti, può confluire all'interno dell'avviso di accertamento; nell'avviso di accertamento viene determinata (liquidata) l'entità del tributo e la misura delle sanzioni irrogate.

Con riferimento ai tributi erariali, il momento della acquisizione degli elementi di prova può, talora, coincidere con lo svolgimento di attività di indagine svolte in ambito penale sotto la direzione del Pubblico ministero.

Elementi utili all'accertamento tributario possono essere, infatti, acquisiti nell'ambito di una perquisizione, di un sequestro, di un ordine di esibizione presso banche, di intercettazioni telefoniche, di un verbale di sommarie informazioni nei confronti di persona informata sui fatti, di dichiarazioni provenienti da persona sottoposta ad indagini (interrogatorio, spontanee dichiarazioni, dichiarazioni rese nella immediatezza alla polizia giudiziaria). In altri, e più numerosi, casi l'amministrazione finanziaria svolge attività di controllo e di verifica d'iniziativa dalle quali possono scaturire, in presenza di elementi di evidenza di irregolarità, gli accertamenti.

Sul piano strettamente normativo la sequenza è così individuabile:

- gli articoli 7, 7 bis, 7 ter, 7 quater, 7 quinquies, 7 sexies contengono al loro interno le regole dell'acquisizione della prova (rectius degli elementi di prova) nel corso del procedimento;
- l'articolo 6 bis, nel **delineare l'impianto normativo del principio del contraddittorio**, fissa una regola in relazione alle attività che devono precedere la chiusura del procedimento: notifica dello schema d'atto finalizzato alla instaurazione del contraddittorio preventivo, salvo le deroghe di cui al comma 2;
- l'articolo 9 bis reca la definizione assolutamente innovativa di **“esercizio dell'azione accertativa”**: per l'effetto l'avviso di accertamento costituisce l'atto di impulso dell'eventuale giudizio tributario che, tuttavia, viene instaurato solo a seguito della opposizione proposta mediante ricorso.

Pur con le differenze che caratterizzano e distinguono il procedimento tributario, si delinea uno schema che, per linee molto sommarie, pare rimandare a quello del procedimento penale: acquisizione della notizia, indagini, avviso di conclusione indagini, richiesta di rinvio a giudizio.

L'elemento di comunanza è costituito dal generale riconoscimento al contribuente di garanzie difensive, correlate, in relazione a tutti gli atti impositivi, al rispetto delle regole di

acquisizione degli elementi di prova, cui si aggiunge, per determinati atti, il diritto al contraddittorio preventivo, introdotto dalla comunicazione dell'avviso dello schema d'atto.

A) L'acquisizione delle fonti di prova: i limiti stabiliti dagli articoli 7, 7 bis, 7 ter e 7 quinquies.

Il Dlgs 219/23, in vigore dal 18 gennaio 2024, nel modificare profondamente la legge 212/00, ha, fra l'altro, introdotto normativamente la distinzione, anche in ambito tributario, fra atti annullabili ed atti nulli.

Naturalmente la tipizzazione dei casi di annullabilità e di nullità degli atti è affidata alle norme di settore.

1. L'articolo 7 bis: gli atti annullabili:

Essi sono da ricondurre alla violazione di legge in generale;

l'articolo 7 bis precisa che all'interno di tale ampia previsione, senz'altro destinata ad essere meglio precisata da specifiche disposizioni di settore, sono da ricomprendere la violazione delle norme

- sulla competenza;
- sul procedimento;
- sulla partecipazione del contribuente;
- sulla validità degli atti

le disposizioni da porsi a fondamento della annullabilità possono essere anche preesistenti alla entrata in vigore del Dlgs 219/23: questa affermazione si basa, a contrario, sul principio opposto stabilito all'interno dell'articolo 7 ter per la nullità degli atti dell'amministrazione finanziaria.

Il comma 2 dell'articolo 7 bis fissa una regola processuale da applicarsi tanto ai motivi di annullabilità quanto ai motivi di infondatezza: **entrambe le eccezioni a pena di decadenza devono essere dedotte all'interno del ricorso introduttivo alla Corte di Giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio.**

Conseguenza di questa regola è che una volta impugnato un atto contenente una pretesa tributaria non è possibile recuperare altre eccezioni di annullabilità o di infondatezza nel corso dello stesso giudizio e, naturalmente, nemmeno con la proposizione di altro autonomo ricorso. Nel primo caso

l'eccezione tardiva è da considerarsi inammissibile; nel secondo è da ritenersi ugualmente inammissibile per il divieto del ne bis in idem processuale in ragione della litispendenza.

2. L'articolo 7 ter: gli atti nulli

- atti emessi con difetto assoluto di attribuzione;
- atti adottati in violazione o elusione di giudicato;
- atti affetti da nullità così espressamente qualificati da disposizioni entrate in vigore dopo il decreto legislativo 219/23.

La nullità può essere rilevata anche d'ufficio in sede amministrativa ed in ogni stato e grado del giudizio; i vizi di nullità danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito.

2.1. Gli atti adottati in violazione o elusione del giudicato

La introduzione della nullità dell'atto tributario emesso in violazione o elusione del giudicato suggerisce qualche riflessione, in particolare sulla utilità di tale tipizzazione.

Come è noto il tema del giudicato in ambito processuale tributario è attualmente definito sulla base delle seguenti coordinate determinatesi nell'ambito della giurisprudenza di legittimità:

“esso riguarda il rapporto tra due procedimenti tra le stesse parti, come è avvenuto nel caso, ed è diretto a stabilire, se ed entro quali limiti, il giudicato, emesso in un primo giudizio, precluda il potere del giudice di decidere in modo difforme da quanto già deciso. Le Sezioni Unite, con sentenza [n.13916 del 2006](#), basandosi sulla concezione dualistica del processo tributario, hanno sostenuto che il giudicato non esaurisce i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio ma ha una potenziale capacità espansiva in altri giudizi tra le stesse parti, secondo le medesime regole che disciplinano, nel processo civile, il giudicato esterno. Di conseguenza, il criterio dell'autonomia dei periodi di imposta non impedisce che il giudicato relativo ad uno di essi faccia stato anche per altri quando incide su elementi che siano rilevanti per più periodi di imposta e riguardi elementi costitutivi di fattispecie a carattere duraturo, ovvero fatti o qualificazioni giuridiche di fatti rimasti immutati nei diversi periodi di imposta (Cass. nn. 25681/2006, 16260/2007, 16258/2007, 14012/2007). Pertanto, come nel processo civile, anche nel processo tributario l'assegnazione di un valore stabile ed immutabile al giudicato attua i principi del giusto processo e della ragionevole durata dello stesso ([art. 111 Cost.](#)) e corrisponde al superiore interesse non solo della giustizia, ma anche delle parti, poiché tutela anche il diritto di difesa delle stesse ([art.24 Cost.](#)). In un'attuale pronuncia, la giurisprudenza di legittimità ([Cass. n. 28075/2017](#)) ha, altresì, sottolineato che la regola iuris fissata con efficacia di giudicato che involga un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto già accertato e risolto riguardante il medesimo rapporto d'imposta negli identici suoi riferimenti aggettivi. Già

precedentemente la Suprema Corte, in riferimento al superamento del divieto di ultrattività del giudicato fondato sull'autonomia dei singoli periodi d'imposta, aveva rilevato che questo divieto "non si giustifica rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta, assumono carattere tendenzialmente permanente", con la precisazione che la capacità espansiva del giudicato "appare coerente non solo con l'oggetto del giudizio tributario, ma anche con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, la quale impone di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario quale norma agendi". Il giudicato esterno tributario, non diversamente da quello civile, per la funzione di certezza dei rapporti giuridici che garantisce, costituisce un'eccezione c.d. impropria rilevabile di ufficio, con l'unica condizione che sia prodotta in giudizio la precedente sentenza...." (descrizione dell'attuale orientamento maturato nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, tratto dalla sentenza nr 165 della CTR della Basilicata, pubblicata sulla pagina di documentazione economica e finanziaria del MEF).

Si tratta di un orientamento ribadito anche in decisioni più recenti come si evince, fra le altre, dalla seguente massima:

“In tema di giudicato esterno, se uno dei due giudizi, tra le stesse parti e riguardanti il medesimo rapporto giuridico, è definito con sentenza passata in giudicato, poiché l'accertamento compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause forma la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della decisione, di detto accertamento è precluso il riesame; tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si sono verificati al di fuori dello stesso non opera rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta, assumono carattere tendenzialmente permanente.”

Cass. Sez. 5 - , **Sentenza n. [8291](#)** del 29/03/2025

Dato atto del granitico orientamento formatosi in ambito giurisprudenziale sulla rilevanza del giudicato esterno in ambito tributario, la ricaduta sul piano concreto dell'avvenuta tipizzazione della violazione o elusione del giudicato nella categoria degli atti nulli potrebbe non rivelarsi dirompente, lasciando qualche dubbio sulla sua effettiva utilità, quantomeno in ambito giurisdizionale.

Ed invero, come sopra evidenziato, si è affermato che “Il giudicato esterno tributario, non diversamente da quello civile, per la funzione di certezza dei rapporti giuridici che garantisce, costituisce un'eccezione c.d. impropria rilevabile di ufficio, con l'unica condizione che sia prodotta in giudizio la precedente sentenza”

Il principio è stato ribadito anche più di recente, come si evince dalla seguente massima, tratta, invero, da un giudizio civile:

“L'eccezione di giudicato esterno non è soggetta a preclusioni per quanto riguarda la sua allegazione in sede di merito in quanto prescinde da qualsiasi volontà dispositiva della parte e in considerazione del suo rilievo pubblicistico, è rilevabile d'ufficio.”

Cass. Sez. 6 - 3, **Ordinanza n. [48](#)** del 07/01/2021

Tale precisazione consente di affermare che l'inserimento nel catalogo della nullità, avvenuto ai sensi dell'articolo 7 ter della legge 212/00, degli atti della amministrazione adottati in violazione o

in elusione del giudicato non presenta profili problematici di diritto intertemporale, dal momento che la rilevabilità d'ufficio del giudicato esterno in ogni stato e grado del giudizio costituisce principio consolidato in ambito processuale a prescindere dalla introduzione di tale disposizione.

L'utilità della introduzione della previsione della nullità per gli atti adottati in violazione o elusione del giudicato potrebbe manifestarsi in ambito extra giudiziario, ai fini dell'esercizio di poteri di annullamento in autotutela da parte della amministrazione finanziaria d'iniziativa o, eventualmente, all'esito del contraddittorio preventivo.

Per effetto di tale disposizione non v'è dubbio che l'eccezione di giudicato si sia estesa dalla sede propria giudiziaria a quella amministrativa con una obiettiva anticipazione di tutela nei confronti del contribuente.

Tenuto conto del fatto che per gli altri vizi di nullità "qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto" (si intende il D.lgs 219/23 in vigore dal 18 gennaio 2024), viene da chiedersi se per la nullità dell'atto adottato in violazione o elusione del giudicato la nullità in sede amministrativa possa essere fatta valere anche rispetto a provvedimenti emessi in epoca antecedente il 18 gennaio 2024.

Come già evidenziato il problema non ha una ricaduta rispetto all'applicazione del giudicato in ambito processuale, essendo la sua rilevabilità anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento principio preesistente e consolidato nella giurisprudenza tributaria e non solo.

Limitatamente all'ambito amministrativo, in assenza di una espressa previsione normativa di segno contrario, deve escludersi che l'eccezione di nullità per violazione o elusione del giudicato possa essere riferita ad atti emessi prima del 18 gennaio 2024, trovando applicazione il principio generale secondo cui la legge non dispone che per l'avvenire.

3. L' inutilizzabilità

L'articolo 7 quinquies, sotto la rubrica "vizi dell'attività istruttoria", individua la categoria della **inutilizzabilità**:

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.

La inutilizzabilità correlata al mancato rispetto dei termini di cui all'articolo 12 comma 5 non crea particolari problemi interpretativi; la norma stabilisce, a garanzia del contribuente, i termini di permanenza massima del personale civile o militare dell'amministrazione finanziaria per lo svolgimento di verifiche presso la sua sede. Il superamento di tali termini è sanzionato con la inutilizzabilità della informazione acquisita (elemento di prova). L'ordinanza di remissione alle Sezioni Unite nr 13696/26, sulla quale ci si soffermerà in seguito, ha evidenziato che si tratta di una novità legislativa che incide sul principio giurisprudenziale di segno opposto, secondo cui il mancato rispetto dei termini di permanenza non incideva sulla utilizzabilità delle acquisizioni.

La inutilizzabilità dell'elemento di prova acquisito in violazione di legge pone, invece, più di un problema di coordinamento di tale norma con altre disposizioni.

Si tratta, in primo luogo, di precisare quale sia la portata del riferimento alla violazione di legge.

Quali sono le violazioni di legge che determinano la inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti?

Nell'ambito del processo penale vige la distinzione fra inutilizzabilità patologica ed inutilizzabilità fisiologica.

Tutte le inutilizzabilità derivano da una violazione di legge, tuttavia, nell'ambito del processo penale, le inutilizzabilità patologiche non sono sanabili, quelle fisiologiche rilevano se eccepite dalla parte.

Un profilo peculiare di criticità può essere colto fra la previsione di cui all'articolo 7 ter che sancisce la inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti in violazione di legge e quella di cui all'articolo 7 bis secondo cui è stabilita la annullabilità per violazione di legge dell'atto dell'amministrazione finanziaria invalido.

Non è dubitabile che l'elemento di prova acquisito in violazione di legge, nel caso in cui fosse utilizzato dall'amministrazione finanziaria, dia luogo ad un atto invalido.

Deve, dunque, ritenersi, per effetto di tale considerazione, che il vizio dell'attività istruttoria conseguente alla avvenuta utilizzazione di un elemento di prova acquisito in violazione di legge dia corso ad un atto annullabile ai sensi dell'articolo 7 bis, come tale sottoposto alla regola della decadenza per la sua deduzione ed alla non rilevabilità d'ufficio?

L'interrogativo non è di agevole soluzione.

Non può, invero, escludersi che la volontà del legislatore in ambito tributario sia stata proprio quella di ricondurre la categoria della inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti in violazione di legge a quelli degli atti invalidi e, dunque, annullabili.

Suggerisce questa opzione il dato obiettivo della omessa individuazione all'interno dell'articolo 7 quinquies di una espressa sanzione alla inutilizzabilità, a differenza di quanto si legge nell'articolo 191 del codice di procedura penale, ove al comma secondo è espressamente stabilito che *“l'inutilizzabilità è rilevabile anche di ufficio in ogni stato e grado del procedimento”*

Questa interpretazione sembrerebbe confermata dalla recente sentenza nr 50/26 della Corte costituzionale, intervenuta, come noto, a ribadire la legittimità costituzionale dell'articolo 21 bis del dlgs 74/2000, laddove è stato precisato che la sentenza penale di assoluzione cui si riferisce tale disposizione non abbia efficacia di giudicato quando *“l'assoluzione sia stata pronunciata esclusivamente in conseguenza dell'inutilizzabilità delle prove nel giudizio penale, le quali siano suscettibili però di esserlo, in quanto formate nel rispetto delle regole fiscali, in quello tributario”*.

Tale autorevolissima precisazione, che si inserisce all'interno della “interpretazione costituzionalmente orientata dell'articolo 21 del d.lgs. n. 74 del 2000”, pone un chiaro e non superabile ostacolo alla ipotesi del “travaso” automatico nel giudizio tributario delle inutilizzabilità previste dal codice di procedura penale.

3.1 Profili problematici della inutilizzabilità: la rimessione alle Sezioni Unite della Cassazione della questione sulla preesistenza nel sistema del principio di inutilizzabilità

Una questione di recente rimessa all'esame delle Sezioni Unite: l'ordinanza nr 13696/26 della V sezione della Corte di Cassazione, pubblicata in data 11 maggio 2026 sulla preesistenza nel sistema normativo e nel diritto vivente del concetto di inutilizzabilità rispetto alla introduzione dell'articolo 7 quinquies della legge 212/00.

In relazione al contenuto dell'articolo 7 quinquies nella ordinanza si legge, con specifico riferimento alla inutilizzabilità correlata alla acquisizione degli elementi di prova in violazione si legge, quanto segue:

“La seconda ipotesi, invece, nella parte in cui fa riferimento agli elementi di prova acquisiti in violazione di legge, ove la violazione leda diritti costituzionalmente tutelati, pare positivizzare, a parere di questo Collegio, un principio già desumibile dal sistema. Si è, infatti, affermato (Cass. 31/03/2025, n. 8452/2025) che: -non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso», fatta esclusione per «i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale quali l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc.»; -non esiste nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite. Tale principio è stato introdotto nel nuovo codice di procedura penale, e vale, ovviamente, soltanto all'interno di tale specifico sistema procedurale (v. art. 191 c.p.p.), con la conseguenza che «l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso». La distinzione tra l'inutilizzabilità, in sede penale, degli elementi probatori acquisiti in violazione delle garanzie difensive (ex art. 191 c.p.p.) e l'utilizzabilità dei medesimi nel procedimento di accertamento fiscale, salvo le ipotesi eccezionali di lesione di diritti costituzionalmente garantiti, era già stata tracciata da questa Corte (v., oltre la cit. ord. 29132/2018, Cass. 07/12/2021, n. 38750).

In ipotesi di accesso domiciliare si è recentemente (Cass. ord. 11/09/2025, n. 25050) affermato che: -gli effetti dell'eventuale illegittimità del provvedimento autorizzatorio di cui trattasi, refluiscono sulla documentazione acquisita in sede di effettuazione dell'accesso domiciliare, che è inutilizzabile, e conseguentemente refluiscono sulla legittimità dell'atto impositivo che sia fondato su quella documentazione, non rilevando che tale sanzione non sia prevista espressamente, in quanto essa deriva dalla regola generale secondo cui l'assenza di un presupposto di un procedimento amministrativo inficia tutti gli atti nei quali esso si articola;

-in tema di imposte dirette (come di IVA) ed in ipotesi di accesso domiciliare, la illegittimità del provvedimento di autorizzazione del procuratore della Repubblica ai sensi degli artt. 33 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 importa la "inutilizzabilità", a sostegno dell'accertamento tributario, delle prove reperite nel corso della perquisizione illegale atteso che: a) detta inutilizzabilità non abbisogna di un'espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola; b) il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione; c) l'acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore, che sia l'autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente o indirettamente responsabile. Peraltro, a prescindere dalla verifica dell'esistenza o meno, nell'ordinamento tributario, di un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite analogo a quello fissato per il processo penale dall'art. 191 del vigente c.p.p., l'inutilizzabilità in questione

discende dal valore stesso dell'inviolabilità del domicilio solennemente consacrato nell'art. 14 della costituzione.

Un riferimento specifico all'art. 7 quinquies l. 212/2000 è contenuto nella recente ordinanza 01/04/2026, n. 8031 (sopravvenuta nelle more della pubblicazione della presente ordinanza), ove si legge: “già prima dell'entrata in vigore dell'art. 7 quinquies della legge n. 212 del 2000 (statuto del contribuente) [...] in tema di accertamenti tributari, nell'ipotesi di accesso presso locali adibiti promiscuamente ad abitazione ed all'esercizio dell'attività imprenditoriale, effettuato in mancanza dell'autorizzazione di cui all'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, gli elementi acquisiti sono inutilizzabili, stante il principio della inviolabilità del domicilio ai sensi dell'art. 14 Cost., senza che assumano rilevanza il consenso all'accesso e la spontanea consegna della documentazione da parte del contribuente”. Infine, l'immanenza dei (diversi) principi sanciti dall'art. 10 ter dello statuto del contribuente è stata affermata, in ipotesi di preavviso di fermo amministrativo di veicolo, da Cass. ord. 12/12/2024, n. 32062, citata anche dalla società ricorrente: -sono immanenti nel diritto costituzionale italiano (cfr. Corte Costituzionale n. 467 del 19 dicembre 1991), così come nel diritto comunitario (art. 5 Trattato dell'Unione Europea), i principi di ragionevolezza e proporzionalità, che devono sopersedere l'esercizio dell'azione amministrativa (e dunque anche di quella rivolta alla riscossione dei crediti tributari), ed è peraltro degno di nota che per la giurisprudenza della Corte di Giustizia trattasi di principi generali del diritto UE fondati sulle tradizioni giuridiche degli stessi Stati membri (cfr. Corte Ue, sentenza 8 marzo 2022, C205/20); - tali principi valgono, quindi, sia come criteri di interpretazione delle norme, sia come canoni di legittimità dell'azione del legislatore e dell'Amministrazione, e da ultimo hanno trovato espressa codificazione nel diritto tributario con l'art. 10ter dello Statuto del Contribuente, introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera m) del d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 («1. 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. 2. 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. 3. Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie»).

A ben vedere, già nel 2002 le Sezioni Unite di questa Corte, chiamate a comporre il contrasto circa l'estensione del controllo del giudice tributario alla legittimità dei criteri seguiti dal Procuratore della Repubblica (nell'autorizzazione prevista dall'art. 52 d.P.R. n. 633/1972, richiamato dall'art. 33 d.P.R. n. 600/1973) per l'apprezzamento affermativo dell'attitudine degli elementi addotti dall'ufficio tributario a tradursi in gravi indizi di violazione fiscale, affermarono, con riguardo agli ‘effetti dell'illegittimità del provvedimento di autorizzazione dell'accesso domiciliare, se adottato senza alcuna motivazione, ovvero con una motivazione giuridicamente erronea (come quella che qualifichi indizio la denuncia anonima)’ l'inutilizzabilità, a sostegno dell'accertamento tributario, delle prove reperite mediante la perquisizione, osservando:

‘-che detta inutilizzabilità non abbisogna di un'espressa previsione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola; -che il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione; -che l'acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore, che sia l'autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente od indirettamente responsabile’ (Sez. U., sent. 21/11/2002, n. 16424).

12.6. Il complesso di tali pronunce supporta la tesi (prevalente nella giurisprudenza della intestata Sezione) della preesistenza (antecedentemente all'introduzione dell'art. 7 quinquies) nel sistema del principio di inutilizzabilità dei documenti illegittimamente acquisiti, qualora fossero lesi diritti costituzionalmente tutelati.”

A fronte di tali orientamenti propensi a sostenere la tesi della immanenza nel sistema del principio della inutilizzabilità anche prima della introduzione dell'articolo 7 quinquies legge 212/00, la Corte di Cassazione ha rilevato la presenza di un orientamento di segno contrario secondo cui:

“La linea sinora tracciata sembra messa in discussione sia dall'ordinanza della intestata Sezione n. 16988 del 24/06/2025, laddove si limita a dichiarare inapplicabile, in quanto sopravvenuto e non suscettibile di applicabilità retroattiva, l'art. 7 quinquies l. n. 212/2000, sia dal formante giurisprudenziale penale, in particolare dalla sent. 11/11/2025, dep. 08/01/2026, n. 512 (Cass. Pen., III Sez., in fattispecie di riesame di misura cautelare fondata su elementi acquisiti in sede di verifica fiscale e fondanti il fumus commissi delicti): dopo aver richiamato l'art. 191 c.p.p. (ed il regime, ivi dettato, di inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge), la III Sez. Penale ha escluso che la sentenza Italgomme, da un lato, potesse essere qualificata come «legge» che stabilisce un divieto di acquisizione probatoria e, dall'altro, con affermazione generale che travalica il settore penale, potesse attenere al regime di invalidità o inutilizzabilità degli elementi acquisiti all'esito di accessi dell'A.F. nei locali adibiti ad attività commerciali o a studi professionali (pag. 4). Ha, quindi, dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 191 c.p.p. nella parte in cui non include tra le prove acquisite in violazione di legge i documenti acquisiti in occasione di verifiche fiscali eseguite prima dell'adozione, da parte del legislatore, delle misure per adeguare la legislazione interna alla conclusione della sentenza Italgomme, sulla base del seguente iter argomentativo: poiché la violazione di carattere sistemico rilevata dalla CEDU non attiene direttamente alla disciplina della invalidità o della inutilizzabilità - nelle sedi amministrative e giurisdizionali - degli elementi acquisiti nel corso delle verifiche, “sembra ragionevole affermare che la violazione di carattere sistemico dell'ordinamento italiano, per come rilevata dai Giudici di Strasburgo, non implica una generale illegittimità ed inutilizzabilità di tutti gli atti compiuti dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito delle verifiche fiscali, e dei documenti in tale sede acquisiti, prima della introduzione, da parte dello Stato italiano, di «misure generali appropriate al fine di adeguare la propria legislazione e la propria prassi alle conclusioni della Corte [EDU]»” (pag. 6); individua, infine, un elemento di coerenza con detta lettura la modifica, ad opera dell'art. 13bis del d.l. 84/2025, introdotto dalla legge di conversione n. 108/2025, dell'art. 12 dello Statuto del contribuente.”

In definitiva il principale nodo da sciogliere ha, ad oggetto, la natura da attribuirsi all'articolo 7 quinquies della legge 212/00, essendo, in primo luogo, le Sezioni Unite chiamate a stabilire se si è in presenza di una disposizione dal carattere meramente ricognitivo (avendo, cioè tipizzato il principio della inutilizzabilità dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo, già costituente “diritto vivente”) oppure se si tratti di previsione normativa che ha introdotto una sanzione procedimentale o processuale destinata ad operare solo per il futuro.

Come già sopra evidenziato, è probabilmente il testo dell'articolo 7 quinquies ad avere determinato l'incertezza.

Che l'intenzione del legislatore sia stata quella di adeguare la normativa nazionale agli standard richiesti dalla giurisprudenza convenzionale è piuttosto evidente ed indubbio.

L'incertezza, probabilmente, nasce proprio dalla avvenuta tipizzazione del principio già considerato immanente nel sistema, dovendo stabilire se l'articolo 7 quinquies abbia effettivamente introdotto un elemento aggiuntivo ed inedito rispetto al principio giurisprudenziale consolidatosi prima della sua formulazione ed entrata in vigore.

In attesa della definizione del rilevato e rilevante contrasto da parte delle Sezioni Unite, si osserva che a favore della tesi della preesistenza nel sistema del principio di inutilizzabilità e, quindi, della sostanziale assenza di carattere innovativo dell'articolo 7 quinquies, potrebbe essere valorizzato il dato testuale dalla omessa indicazione della sanzione correlata alla definizione normativa.

Si è, infatti, già osservato che l'articolo 7 quinquies si limita ad affermare che “non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti in violazione di legge”, senza, tuttavia, stabilire quale sia la conseguenza della rilevata inosservanza.

Come già evidenziato, l'aver considerato la inutilizzabilità come violazione di legge parrebbe ricondurre la inutilizzabilità nel campo degli atti annullabili ai sensi dell'articolo 7 bis della legge 212/00.

Se questo è, non sembra ragionevolmente condivisibile la tesi della natura innovativa e, dunque, della efficacia non retroattiva dell'articolo 7 quinquies, dal momento che anche prima della introduzione di tale disposizione, in presenza della acquisizione illegittima, in quanto avvenuta in violazione di diritti costituzionalmente orientati, la sanzione era quella della inutilizzabilità che, una volta rilevata, travolgeva ogni atto successivo fino all'impugnato avviso di accertamento.

Del resto, non è possibile affermare che l'articolo 7 quinquies, nulla risultando dal testo normativo, abbia inteso allargare il campo della inutilizzabilità oltre il perimetro dei diritti tutelati dalla costituzione (domicilio, riservatezza della corrispondenza, dignità della persona, ecc.).

In altri termini, anche dopo la introduzione dell'articolo 7 quinquies la tutela accordata al contribuente è rappresentata dal ricorso tributario o, eventualmente in caso di acquisizione avvenuta nel giudizio di primo grado o di secondo grado, rispettivamente, dall'appello o dal ricorso per cassazione; in particolare per le inutilizzabilità maturate in occasione dell'attività di verifica svolta dagli organi preposti l'eccezione era e continua ad essere vincolata alla deduzione, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo dinanzi alla Corte di Giustizia di primo grado ed alla non rilevabilità d'ufficio.

A conclusioni di segno opposto si sarebbe pervenuti nel caso in cui il legislatore avesse aggiunto alla tipizzazione della regola della inutilizzabilità la sanzione della rilevabilità anche di ufficio in ogni stato e grado del procedimento- così replicando il disposto dell'articolo 191 bis c.p.p., perché in quel caso sarebbe stata introdotta nel sistema normativo tributario una sanzione processuale mai prima di allora contemplata.

A conforto di tali considerazioni, che sono propense a ritenere la tesi della assenza di discontinuità in relazione al concetto di inutilizzabilità in ambito tributario fra il tempo antecedente e quello successivo alla entrata in vigore dell'articolo 7 quinquies della legge 212/00, vi è il dato normativo, valorizzabile a contrario, che si trae dall'articolo 7 ter della legge 212/00, laddove, a riprova del carattere innovativo della norma -ivi contenuta- sui casi di nullità degli atti dell'amministrazione finanziaria, in modo espresso ne è stabilita la sua irretroattività.

Potendosi da tale constatazione ricavare la conclusione secondo cui se il legislatore avesse voluto attribuire analoga efficacia non retroattiva alla disposizione di cui all'articolo 7 quinquies certamente lo avrebbe precisato così come avvenuto per l'articolo 7 ter.

3.2 La giurisprudenza CEDU sulla inutilizzabilità: gli accessi a dati riservati in occasione di accertamenti tributari

Recenti decisioni assunte dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo (Italgomme Pneumatici, Agrisud 2014 srl, Edilsud 2014, Ferreri, Ferrieri e Bonassisa) hanno determinato (secondo la efficace definizione data dalla dottrina- così Olivia De Paris in Giurisprudenza Penale WEB, 2026, 4) la emersione di un “vizio sistemico” italiano che “non riguarda più soltanto l'accesso fisico ai locali dell'impresa o del professionista, ma investe anche l'accesso ai dati bancari del contribuente: conti correnti, storici delle operazioni, rapporti finanziari, garanzie prestate, operazioni riconducibili all'interessato, acquisiti sulla base degli artt. 51, c.2, n.7 d.P.R. n. 633/1972, e 32, c.1, d.P.R. n. 600/1973”.

La censura investe la sostanza della tutela predisposta dalla legislazione nazionale, essendo ritenuto insufficiente il modello basato esclusivamente sulla presenza di un atto di autorizzazione formale che non sia sostenuto da una adeguata motivazione, al cui interno si dia conto delle ragioni dell'accesso, del suo oggetto, del nesso di correlazione esistente fra i dati da ricercare e le finalità perseguite con l'accertamento.

Sotto altro profilo una lacuna del sistema nazionale è individuata nella efficacia dei rimedi apprestati dal legislatore nel caso di rilevata violazione di legge che dia corso alla inutilizzabilità.

Rispetto a questo tema si impone una riflessione che investe la natura stessa del sindacato tributario e, quindi, la verosimile inadeguatezza a fornire una garanzia effettiva degli istituti di recente inseriti nel sistema normativo.

E' indubitabile che l'articolo 7 quinquies ha tipizzato un principio molto rilevante (verosimilmente, secondo uno dei due orientamenti emersi in seno alla Corte di cassazione, già costituente “diritto vivente); allo stesso modo è molto significativa la modifica dell'articolo 12 della legge 212/00 nella parte in cui si è fissato l'obbligo che all'interno degli atti di autorizzazione e dei conseguenti verbali di accesso vengano “espressamente e adeguatamente indicate e motivate le circostanze e le condizioni che hanno giustificato l'accesso”, pur con la delimitazione temporale di tale disciplina alla quale non si è attribuita efficacia retroattiva rispetto alla entrata in vigore della norma.

Resta, tuttavia, una carenza nel sistema processuale tributario rispetto ai tempi ed ai modi di intervento che segna una netta differenza rispetto al sistema processuale penale, quest'ultimo caratterizzato dalla presenza di rimedi molto efficaci sin dalla fase cautelare.

Allo stato attuale della normativa processuale tributaria e, quindi, nella vigenza dell'articolo 19 del Dlgs 546/92 non è contemplata alcuna tutela nei confronti dell'atto endoprocedimentale adottato in violazione delle prescrizioni normative.

La inutilizzabilità nel caso di violazione di legge può essere fatta valere solo e se all'atto inutilizzabile segua l'adozione dell'avviso di accertamento e solo se in sede di ricorso, a pena di

decadenza, alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado nei confronti di quest'ultimo la difesa del contribuente sollevi una eccezione.

La giurisprudenza convenzionale, nel segnalare l'esigenza della predisposizione di "una qualche forma di revisione semplificata intermedia e vincolante prima che il controllo sia completato" (sentenza CEDU, prima sezione, Italgomme Pneumatici S.r.l. e altri c. Italia, 6 febbraio 2025) contiene una più che evidente sollecitazione rivolta al legislatore nazionale a predisporre un sistema cautelare giudiziale che si collochi sulla falsariga del processo penale.

Si tratta, come è evidente, di avviare una profonda riflessione sul giudizio cautelare tributario, attualmente limitato alla sola tutela del pericolo di pregiudizio patrimoniale da ricondurre all'atto impugnato o alla decisione giudiziale di primo grado, valutando la eventualità di ampliarne il perimetro operativo con l'attribuzione anche di una funzione di tutela anticipata del contribuente in relazione a singoli atti endoprocedimentali ritenuti lesivi di diritti tutelati dalla costituzione.

B) LA CONCLUSIONE DEL PROCEDIMENTO: La comunicazione dello schema d'atto, specificità della motivazione, l'esercizio dell'azione accertativa

1. Lo schema d'atto

La lettura congiunta degli articoli 6 bis, 7 e 9 della legge 212/00 come modificata dal dlgs 219/23 descrive la fase conclusiva dell'accertamento tributario quasi alla stregua del momento definitorio della indagine penale.

In questo senso l'articolo 6 bis rimanda idealmente all'articolo 415 bis del codice di procedura penale.

Entrambi gli atti hanno la funzione di fornire al soggetto interessato ogni utile notizia sull'esito della attività istruttoria svolta, dando una possibilità di controdedurre prima dell'esercizio dell'azione.

Nello specifico l'articolo 6 bis stabilisce che all'interessato debba essere comunicato lo schema d'atto assegnando un termine per consentire eventuali controdeduzioni, per accedere agli atti e per estrarre copia non inferiore complessivamente a sessanta giorni.

Due sono le prescrizioni:

1. L'atto finale non può essere adottato dall'ente impositore prima della scadenza dei complessivi sessanta giorni;
2. L'atto finale deve tenere conto delle osservazioni del contribuente e deve essere motivato con riferimento a quelle che l'amministrazione ritiene di non accogliere.

Ai sensi dell'articolo 7 bis la mancata osservanza di tali prescrizioni determina l'annullabilità dell'atto per violazione di legge correlata al diritto di partecipazione del contribuente.

Va sottolineato, perché tutt'altro che irrilevante in relazione alla legittimità dell'adempimento, che il legislatore richiede la "comunicazione" e non la "notifica" al contribuente dello schema d'atto.

Si tratta di una modalità di veicolazione di tale atto prodromico rispetto al provvedimento accertativo definitivo del tutto informale, cui, pertanto, l'amministrazione può adempiere anche utilizzando l'indirizzo di posta non certificato o mediante telefonata; appare, nel caso di utilizzo di tali mezzi di comunicazione "informali", necessario che il funzionario rediga verbale della operazione eseguita, così da poterne documentare l'avvenuto rispetto in sede di contenzioso.

Il diritto al contraddittorio non è universalmente riconosciuto e questo segna una evidente differenza rispetto all'istituto processual-penalistico, richiamato in precedenza in parallelo, dell'avviso di conclusione indagini.

Ed invero, il comma 2 dell'articolo 6 bis stabilisce la non sussistenza del diritto al contraddittorio per gli atti automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, nonché per i casi di fondato pericolo per la riscossione.

Come era prevedibile questa disposizione ha determinato in sede di prima applicazione più di un dubbio interpretativo.

È intervenuto lo stesso legislatore con il D.L. 29 marzo 2024 nr. 29 convertito con modificazioni in legge 23 maggio 2024 nr 67 a precisare che "non sussiste il diritto al contraddittorio per il diniego di istanze di rimborso, in funzione anche del relativo valore"

Il decreto MEF del 24 aprile 2024 ha fissato il catalogo degli atti per i quali non si applica il diritto al contraddittorio.

“È considerato automatizzato e sostanzialmente automatizzato ogni atto emesso dall’AdE riguardante violazioni emerse dall’incrocio di informazioni presenti nelle banche dati dell’Amministrazione tra cui:

- i ruoli e le cartelle di pagamento e ogni altro atto emesso dall’AdE Riscossione ai fini del recupero delle somme a essa affidate;
- gli accertamenti parziali ai fini IVA e imposte dirette predisposti esclusivamente sulla base dell’incrocio di dati;
- gli atti di intimazione autonomi e quelli di intimazione emessi per decadenza dalla rateazione;
 - gli accertamenti per omesso, insufficiente o tardivo versamento dei seguenti tributi e relative sanzioni: tasse automobilistiche, addizionale erariale, tassa automobilistica, tasse sulle concessioni governative per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione, imposta parametrata al numero di grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro dai veicoli;
- gli accertamenti catastali per l'iscrizione e la cancellazione delle annotazioni di riserva alle intestazioni catastali;
- gli avvisi di liquidazione per decadenza delle agevolazioni fiscali, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali;
- gli avvisi di liquidazione per recupero delle imposte di registro, ipotecarie e catastali oggetto di rettifica;
- gli avvisi di pagamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'accisa o dell'imposta di consumo dovuta in base alle dichiarazioni, ai dati relativi alle contabilità e ai documenti di accompagnamento della circolazione, presentati dai soggetti obbligati;

- gli avvisi di pagamento per indebita compensazione di crediti di accisa o per omesso, insufficiente o tardivo versamento di somme e di diritti dovuti alle prescritte scadenze ai sensi Dlgs n. 504/1995.

Vengono considerati di pronta liquidazione ed esclusi dall'obbligo del contraddittorio gli atti dell'Amministrazione finanziaria emessi in seguito a controlli effettuati sui dati ricavabili dalle dichiarazioni dei redditi presentate dai contribuenti e in possesso dell'Ade. Nel dettaglio, non ricadono nella nuova norma:

- le comunicazioni derivanti dai controlli automatizzati effettuati secondo la procedura prevista dall'articolo 36bis del Dpr n. 600/1973 per quanto riguarda le imposte dirette;
- le comunicazioni degli esiti dei controlli automatizzati e formali di cui agli articoli 54 bis, 54 ter e 54 quater del Dpr n. 633/1972 ai fini Iva;
- gli avvisi di liquidazione d'imposta, irrogazione sanzioni, per i casi di omesso, insufficiente o tardivo versamento, omessa o tardiva registrazione degli atti e tardiva presentazione delle relative dichiarazioni riguardanti le imposte di registro e catastali, di successione e donazione, dell'imposta sui premi delle assicurazioni, dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, di bollo e dei tributi speciali presenti nella tabella A, allegata al D.L. 533/1954;
- gli inviti al pagamento del contributo unificato e irrogazione delle sanzioni per omesso insufficiente o tardivo versamento in base all'articolo 248 del Dpr n. 115/2002.

Per atti derivanti da controlli formali si intendono quelli emessi in seguito al riscontro formale delle informazioni dichiarate dai contribuenti o dai sostituti d'imposta con i documenti che ne attestano la correttezza dei dati. Di conseguenza, non sono soggetti a contraddittorio preventivo obbligatorio, le comunicazioni degli esiti del controllo effettuato secondo le disposizioni dell'articolo 36 ter del Dpr n. 600/1973."

Pur a fronte di un elenco così particolareggiato la deroga al principio al contraddittorio costituisce oggetto frequente di controversia in sede di giudizio.

In relazione ai tributi locali che, ovviamente, sono estranei alla catalogazione stabilita dal Ministero delle Finanze, l'obbligo della comunicazione dello schema d'atto deriva innanzitutto dall'articolo 1 comma 3 bis della legge 212/00 al cui interno è espressamente stabilito che le disposizioni concernenti, fra gli altri principi, "la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, valgono come principi per le regioni e gli enti locali."

Rileva l'ulteriore precisazione contenuta al comma 3 ter secondo cui: "Le Regioni e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al comma 3 bis, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela".

La catalogazione prevista dal Ministero delle Finanze, sopra richiamata, vale, in ogni caso, a definire il possibile perimetro della necessità della comunicazione dello schema d'atto anche in capo a Regioni ed Enti locali.

Anche in questo caso, atti impositivi che facciano riferimento al mancato versamento di tributi autodichiarati o al ritardo, ad esempio, nella dichiarazione Tarsu potrebbero ragionevolmente essere collocati fuori del perimetro della previa comunicazione dello schema d'atto.

I dubbi sull'an del tributo (si pensi al valore da attribuirsi ad un fondo, alla sua destinazione a determinate finalità che potrebbe avere incidenza rispetto al riconoscimento di agevolazioni, alla sottoposizione alla Tarsu di aree annesse o pertinentziali rispetto allo svolgimento di attività industriali che producono rifiuti speciali, alle condizioni di agibilità o di uso) costituiscono l'ambito principale di operatività della disposizione.

È molto importante che gli enti locali disciplinino con chiarezza e rigore i presupposti della comunicazione dello schema d'atto all'interno di disposizioni statutarie e/o regolamentari.

L'eventuale incertezza dell'ambito applicativo della comunicazione dello schema d'atto, da un lato, è destinata ad alimentare il contenzioso in sede giurisdizionale, dall'altro- ove esteso senza la individuazione di una precisa e ragionevole casistica- potrebbe produrre un obiettivo intralcio all'attività amministrativa con il rischio di rallentamento nella definizione dei procedimenti e di oneri aggiuntivi a carico della collettività conseguenti alla maggiore spesa derivante da una indiscriminata comunicazione di schemi d'atto.

Anche il tema della deroga correlata al "fondato pericolo per la riscossione" è risultato presente nel contenzioso già determinatosi all'indomani dall'entrata in vigore dell'articolo 6 bis.

Il richiamo al concetto di fondatezza del pericolo determina un onere probatorio in capo all'amministrazione che deve essere supportato da allegazioni dalle quali emerga con chiarezza e specificità il pericolo attuale e concreto del pregiudizio che sarebbe determinato dalla instaurazione del contraddittorio secondo la regola generale contenuta nell'articolo 6 bis comma 1.

Una considerazione merita, infine, l'inserimento dell'avverbio "*complessivamente*", in sede di ulteriore integrazione del testo dell'articolo 6 bis comma 3, riferito ai sessanta giorni assegnati dalla amministrazione per consentire al contribuente di produrre eventuali controdeduzioni e, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. Oggetto della modifica normativa è stata anche la sostituzione della congiunzione "ovvero" (per accedere ed estrarre copia) con la congiunzione "e" (per accedere ed estrarre copia)

Le modifiche inserite con il D.Lgs. 18 dicembre 2025, n. 192, a decorrere dal 20 dicembre 2025 sono sostenute, molto verosimilmente, dall'intento di ovviare alle incertezze interpretative sulla decorrenza del termine di sessanta giorni (dalla ricezione della comunicazione oppure dalla ricezione degli atti a seguito di richiesta di accesso e copia atti) e anche sulle facoltà attribuite al contribuente a seguito della comunicazione: carattere alternativo del deposito delle controdeduzioni e della richiesta di accesso e copia ad atti o cumulabilità delle due facoltà.

La seconda incertezza appare del tutto risolta dal legislatore nel senso che con la congiunzione "e" al posto della congiunzione "ovvero" è indubbio che spetti al contribuente la facoltà di azionare entrambe le tutele difensive.

L'aggiunta dell'avverbio "*complessivamente*" suscita, invece, delle perplessità rispetto alla effettività del diritto di difesa in assenza di un termine imposto alla amministrazione per consentire l'accesso al fascicolo e per il rilascio delle copie richieste.

In ipotesi se l'amministrazione dovesse riscontrare entrambe le richieste- che potrebbero essere anche essere presentate dalla difesa in momenti diversi (prima l'istanza di accesso al fascicolo, poi quella di copia degli atti di interesse, anche al fine di procedere ad una selezione dei documenti) - consumando la gran parte dei complessivi sessanta giorni, risulterebbe fortemente compresso il

diritto del contribuente di difendersi con il deposito di controdeduzioni idonee a neutralizzare efficacemente gli elementi di prova a carico.

Su questo punto si rileva una significativa differenza rispetto alla figura processuale dell'avviso di conclusione di cui all'articolo 415 bis cpp dalla cui notifica discende l'automatico deposito degli atti in segreteria con facoltà di visione e copia, lasciando all'indagato il diritto di controdedurre (con deposito memorie, documenti e richiesta di interrogatorio) nel termine di venti giorni.

2. Specificità della motivazione

L'articolo 7 definisce, invece, il contenuto dell'atto impugnabile, stabilendo che esso, a pena di annullabilità, deve indicare specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione;

se la decisione si fonda su un altro atto che non è stato portato a conoscenza dell'interessato esso deve essere allegato salvo che non ne sia riprodotto il contenuto essenziale; in questo caso (di riproduzione del contenuto essenziale e di non allegazione) la motivazione deve indicare espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati.

Molto rilevante è la disposizione contenuta all'interno del comma 1 bis dell'articolo 7:

i fatti ed 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.

Si tratta, invero, della tipizzazione normativa di un principio consolidatosi nella giurisprudenza di legittimità e di merito in ambito tributario, secondo cui l'amministrazione finanziaria e, in generale, l'ente impositore non può introdurre nel giudizio argomenti ed elementi di prova che non erano stati inseriti o allegati all'atto impugnato, ferma restando la facoltà, ricorrendone i presupposti normativi, di procedere all'adozione di un provvedimento integrativo autonomo, eventualmente suscettibile di ulteriore e separata impugnazione.

3. L'esercizio dell'azione accertativa

Il procedimento si conclude con l'adozione dell'atto impositivo, cui, come già evidenziato, il legislatore ha, con definizione del tutto inedita, attribuito la funzione di esercizio dell'azione accertativa, così come si legge nell'articolo 9 bis della legge 212/00.

Il richiamo a tale disposizione è limitato, in questa sede, alla sottolineatura letterale: avviso di accertamento uguale esercizio dell'azione accertativa.

La norma, in realtà, enuncia il principio generale del divieto di bis in idem nel procedimento tributario che, tuttavia, secondo quanto osservato da molti commentatori presenta un portata molto meno rigorosa ed estesa rispetto a quella attribuita all'analogo principio nell'ambito del procedimento penale, in ragione delle plurime deroghe ad esso contemplate "dalle specifiche

disposizioni che prevedano diversamente” e tenuto conto del fatto che resta “ferma l’emendabilità dei vizi formali e procedurali”.

C) LE PRESUNZIONI

Con riferimento ai tributi erariali ed unionali (Irpef, Irap, Iva) il legislatore (articolo 39 Dpr 600/73, articolo 53 Dpr 633/72) ha tipizzato presunzioni di diversa gradazione che valgono invero a sostanzialmente facilitare l'assolvimento dell'onere della prova in capo alla amministrazione finanziaria.

Il catalogo delle presunzioni operanti in ambito tributario è stato efficacemente riepilogato nella recente sentenza nr 50/26 della Corte costituzionale

1. Presunzioni semplicissime

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

2. Presunzioni semplici

ad esempio, l’art. 39, comma 1, lettera *d*), del d.P.R. n. 600 del 1973 il cui presupposto è dato dalla gravità, precisione e concordanza

3. Presunzioni legali

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

La peculiarità di queste presunzioni legali è che, trattandosi di fattispecie in cui l’accertamento positivo di un fatto da parte dell’amministrazione finanziaria risulterebbe oltremodo complesso, al verificarsi del fatto noto previsto dal legislatore, ricade sul contribuente l’onere di fornire la prova contraria, dimostrando l’insussistenza del fatto.

D) LA RILEVANZA NEL PROCESSO DELLE PROVE ACQUISITE NEL PROCEDIMENTO

1. La regola di giudizio di cui all'articolo 7 comma 5 bis del Dlgs 546/92

La regola di valutazione degli elementi di prova acquisiti nel corso del procedimento di accertamento è data dall'articolo 7 comma 5 bis del dlgs 546/92

La disposizione recita:

«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».

Pare utile, per ragioni di chiarezza espositiva, suddividere la norma rispetto ai suoi passaggi fondamentali.

1.1 L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato

Rispetto a questo punto è assolutamente necessario puntualizzare che la prova in giudizio da parte della amministrazione deve essere contenuta all'interno del provvedimento adottato (avviso di accertamento, intimazione di pagamento, ecc).

In dottrina si è condivisibilmente osservato che “... la prescrizione sub a) potrebbe far sorgere il dubbio che l'amministrazione, dovendo “provare in giudizio” le violazioni contestate con l'atto impugnato, sia legittimata a farlo per la prima volta in quella sede.

Questa tesi non è però condivisibile perché porterebbe a vanificare l'obbligo di indicare i mezzi di prova su cui si basano i propri provvedimenti sin dalla fase amministrativa, obbligo sancito da previgenti disposizioni settoriali (quali ad esempio l'art. 56 del D.P.R. n. 633/1972, in materia di IVA e l'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997, in materia di irrogazione delle sanzioni) al quale si accompagna il divieto di modificarli, integrarli o sostituirli in un secondo momento (leggi: nella fase processuale), come da ultimo confermato, in termini generali, dall'art. 7, comma 1 e 1-bis, dello Statuto dei diritti del contribuente (in virtù delle modifiche apportate allo Statuto dal D.Lgs. n. 219/2023).”

2.2 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.

L'influenza del processo penale rispetto a tale disposizione è notevole, potendo agevolmente riconoscere al suo interno ampie tracce dell'articolo 530 cpp nella parte in cui, al comma secondo si legge, *“il giudice pronuncia sentenza di assoluzione (anche) quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova che il fatto sussiste, che l'imputato lo ha commesso, che il fatto costituisce reato o che il reato è stato commesso da persona imputabile.”*

Le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e la irrogazione delle sanzioni devono essere fondate su elementi di prova i quali, a loro volta, devono emergere nel giudizio **“in modo circostanziato e puntuale”**

Questa puntualizzazione rimanda alla regola del rito penale di cui all'articolo 533 comma I cpp della condanna ancorata alla risultanza della colpevolezza dell'imputato in relazione al reato contestato **“al di là di ogni ragionevole dubbio”**

Rispetto al contenuto da attribuire all'espressione “al di là di ogni ragionevole dubbio”, tenuto conto della ipotizzata sua trasposizione nel giudizio tributario attraverso la formula “in modo circostanziato e puntuale”, pare utile richiamare la seguente massima:

“La regola di giudizio dell'“al di là di ogni ragionevole dubbio”, consente di pronunciare sentenza di condanna là dove il dato probatorio acquisito lasci fuori soltanto ricostruzioni alternative costituenti eventualità remote, pur astrattamente formulabili e prospettabili come possibili “in rerum natura”, ma la cui effettiva realizzazione, nella fattispecie concreta, risulti priva del benché minimo riscontro nelle emergenze processuali, ponendosi al di fuori dell'ordine naturale delle cose e della normale razionalità umana, oppure siano prospettate ipotesi vaghe e inesplorate dal punto di vista scientifico, evocate in un ordine di causalità possibile, ma non individuato neppure in astratto.”

Cass. Sez. 5, **Sentenza n. 22334 del 10/03/2025**

Vi è una specificazione che il legislatore ha ritenuto necessario svolgere nel momento in cui ha enunciato uno statuto probatorio molto evoluto ed altrettanto oneroso per tutte le parti del processo tributario e, al contempo, fortemente ispirato alle regole del processo penale ed è la seguente:

il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio che dimostrano in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive su cui si basano la pretesa impositiva e la irrogazione delle sanzioni, **comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale.**

Il giudice non può giungere a conclusioni contrastanti con il diritto sostanziale, anche in materia di prove: il riferimento è a numerose fattispecie che prevedono presunzioni legali o che influiscono sul regime probatorio; come ad esempio:

le decadenze comminate dall'art. 32, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 o dall'art. 52, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972;

le regole presuntive stabilite dall'art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973

le prescrizioni documentali poste dall'art. 53 del D.P.R. n. 633/1972,

normalmente poste a presidio dell'interesse erariale.

La precisazione è rilevante perché, nell'intento di trasporre all'ambito tributario gli standard valutativi del processo penale, essa sta a significare che, nel processo tributario, continuano pur sempre a valere le suddette norme sostanziali in materia di prove (norme che viceversa non vincolano il giudice penale).

La giurisprudenza della Suprema Corte ha accolto con apparente tiepidità l'articolo 7 comma 5 bis del Dlgs 546/92 avendone negato la portata innovativa.

Il principio di diritto viene sostanzialmente ribadito nei seguenti termini: *“in tema di onere probatoria 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, introdotto dall'art. 6 della L. 130 del 2022, non stabilisce un onere probatorio diverso, o più gravoso, rispetto ai principi già vigenti in materia, né preclude il ricorso alle presunzioni semplici (disciplinate dagli artt. 2727 e ss. cod. civ.) ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale”*

(vd, tra le altre: Cass. sent. n. 29289/2024, n. 26473/2024, n. 22320/2024 in materia di società a ristretta base; Cass. sent. n. 20816/2024 e n. 26014/2024 in materia di presunzioni bancarie; Cass. n. 22235/2024 e n. 16493/2024 in materia di operazioni oggettivamente inesistenti; Cass. n. 22565/2024 e n. 20424/2024 in materia di esenzione IMU esercizio attività di culto).”

Rispetto alla necessità di valutare le prove emerse dal giudizio **comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale** è significativo richiamare il passaggio motivazionale contenuto nella ordinanza nr 20816 del 25.7.2024, secondo cui *“già la sola precisazione, nel secondo periodo del ridetto comma 5-bis, che la fondatezza della prova deve essere valutata “comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale”, salvaguarda le presunzioni legali, quale quella in materia di accertamento sintetico, previste dalla normativa sostanziale tributaria, la cui persistenza non può quindi ritenersi in contrasto con disposizioni sull'onere della prova contenute nel primo e nel terzo periodo dello stesso comma, quale che sia la portata di queste ultime rispetto alla disciplina già evincibile dall'applicazione dell'art. 2697 cod. civ. Può quindi affermarsi che “In materia di giudizio tributario, il nuovo comma 5- bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall'art. 6 della l. n. 130 del 2022, secondo cui il giudice deve valutare la prova “comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale”, non si pone in contrasto con la persistente applicabilità delle presunzioni legali che, nella normativa tributaria sostanziale, impongono al contribuente l'onere della prova contraria.”*

L'articolo 7 comma 5 bis dlvo 546/92 è stato oggetto di considerazioni non positive in ambito dottrinario essendo stato osservato che la disposizione assume carattere programmatico, quasi di mera raccomandazione nei confronti dei giudici, non essendo stata prevista alcuna sanzione processuale rispetto al caso di sua inosservanza.

Si è, in particolare, evidenziato che *“più completa è la disciplina del processo penale laddove, a fronte di norme – – similari, è stabilito che «il giudice valuta la prova dando conto nella motivazione dei risultati acquisiti e dei criteri adottati» (art. 192, comma 1, c.p.p.): obbligo di valutazione e rendicontazione che limita il principio del libero convincimento del giudice e la cui mancanza può essere dedotta come motivo di impugnazione della sentenza”* (L.Tosi in relazione presentata al Convegno “L’Onere della prova nel sistema giurisdizionale”, tenutosi a Chieti il 5-6 dicembre 2024.)

Al netto dell’espresso richiamo alla motivazione, contenuto all’interno dell’articolo 192 comma 1 cpp, in relazione alla considerazione sopra svolta si osserva, tuttavia, che una sentenza del giudice tributario che non dia conto degli elementi di prova emersi nel giudizio oppure che ne dia conto in modo incompleto, illogico, contraddittorio oppure che non fornisca dimostrazione , in modo circostanziato e puntuale, delle ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa tributaria e/o le sanzioni applicate si espone senz’altro alle censure della difesa in sede di impugnazione.

In conclusione, l’articolo 7 comma 5 bis dlvo 546/92 è una disposizione di carattere cogente rivolta in modo diretto agli enti impositori, ai difensori dei contribuenti e, ancor più, ai giudici.

La pratica giudiziaria induce ad affermare che, a distanza di quasi quattro anni dalla sua entrata in vigore, si tratta, in generale, di una novità ben compresa nella sua portata da un numero apprezzabile di difensori dei contribuenti; qualche resistenza in più rispetto al suo completo recepimento, salvo eccezioni, si registra da parte di chi rappresenta nel giudizio gli enti impositori e, in modo, più marcato nei casi in cui la rappresentanza in giudizio è affidata a funzionari dell’amministrazione titolare della pretesa impositiva.

I giudici tributari, a loro volta, proprio dalla completa applicazione delle regole probatorie inserite nell’articolo 7 comma 5 bis Dlvo 546/92 hanno un’occasione per affermare la centralità della funzione giurisdizionale, basata sul discrezionale (non certo arbitrario) apprezzamento degli elementi di prova emersi nel giudizio e destinati a divenire prove a carico o a discarico nel contraddittorio delle parti.

L’articolo 7 comma 5 bis chiama, in particolare, i giudici ad una valutazione rigorosa degli elementi di prova confluiti nell’atto impugnato e di quelli a discarico allegati dalla difesa, attraverso la redazione di una motivazione che, pur non dovendo espressamente fornire risposta ad ognuna delle eccezioni, dimostri di averle tutte prese in considerazione.

2. Acquisizione nel procedimento delle dichiarazioni rese dai terzi: loro rilevanza nel processo

Sul valore di elemento di prova da attribuirsi alle dichiarazioni rese dai terzi si registrava il seguente, consolidato, orientamento della giurisprudenza di legittimità nella vigenza del

testo antecedente dell'articolo 7 del dlgs 546/92 recante il divieto della testimonianza nel giudizio civile:

“Nel processo tributario, il divieto di prova testimoniale posto dall'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 si riferisce alla prova testimoniale da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento e che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice.”

Cass. Sez. 5 - , **Sentenza n. [9080](#)** del 07/04/2017

“In tema di contenzioso tributario, al contribuente, al pari dell'Amministrazione finanziaria, è riconosciuta - in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle armi - la possibilità di introdurre, nel giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, le quali hanno valore indiziario, spettando al giudice il potere-dovere di valutare dette dichiarazioni nel contesto probatorio emergente dagli atti, al fine di riscontrare la credibilità dei dichiaranti in base ad elementi oggettivi e soggettivi.”

Cass. Sez. 5 - , **Sentenza n. [25804](#)** del 23/09/2021

Pare utile citare, nello stesso senso, il seguente passaggio tratto dalla motivazione della sentenza nr 28022/2024 del 30/10/2024 della sezione 5 della Corte di Cassazione nel quale si legge:

“anche al contribuente, oltre che all'Amministrazione finanziaria, deve essere riconosciuta - in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti di cui al nuovo testo dell'art. 111 Cost. - la possibilità d'introdurre nel giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, e, quindi, anche dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà, le quali hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e come tali devono essere valutate - non potendo costituire da sole il fondamento della decisione - nel contesto probatorio emergente dagli atti; ciò non comporta, tuttavia, il venir meno in capo al giudice tributario del potere-dovere di valutare l'attendibilità del contenuto delle dichiarazioni, comportando la corretta applicazione del principio della libera valutazione delle prove, l'obbligo di confrontare le propalazioni raccolte e di valutare la credibilità dei dichiaranti in base ad elementi soggettivi ed oggettivi, quali la loro qualità e vicinanza alle parti, l'intrinseca congruenza di dette dichiarazioni e la convergenza di queste con eventuali altri elementi acquisiti. (Cass. 27/02/2020, n.5340, cit.; conformi Cass. Cass. 16/03/2018, n. 6616 e Cass. 21/01/2015, n. 960). Tali documenti, e le risultanze da essi emergenti, al pari delle dichiarazioni di terzi raccolte e prodotte dall'Ufficio, rilevano quindi quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice (cfr. Cass. 16/03/2018, n. 6616; Cass. 07/4/2017, n. 9080; Cass. 05/04/2013, n. 8639).”

3. La introduzione nel giudizio delle dichiarazioni rese dai terzi attraverso la testimonianza.

Ragioni di brevità espositiva non consentono di dilungarsi sulla rilevante novità introdotta all'interno dell'articolo 7 comma 4 con l'abrogazione del divieto di prova testimoniale nel giudizio di tributario e con la conseguente disciplina che delimita la possibilità porre a fondamento della decisione tale elemento di prova.

Il mutamento epocale è reso evidente dal richiamo non solo alle precedenti massime, al cui interno molto di frequente il richiamo al divieto di prova testimoniale costituiva la premessa del ragionamento che conduceva alla possibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni rese da terzi, ma anche dal seguente principio ribadito dalla giurisprudenza di legittimità a più riprese:

“L'attribuzione di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà che, così come l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo viceversa priva di efficacia in sede giurisdizionale, trova nel processo tributario ostacolo invalicabile nella previsione dell'art. 7, comma 4, del d.lgs. 546 del 1992, giacché finirebbe per introdurre - eludendo il divieto di giuramento e di prova testimoniale - un mezzo di prova non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo.”

Cass. Sez. 5 - , **Ordinanza n. 32568** del 12/12/2019

L'articolo 7 comma 4 del dlgs attualmente in vigore prevede quanto segue:

“Non è ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria, 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”.

Rilevanti sono i paletti fissati dal legislatore:

l'ingresso della prova testimoniale è subordinato ad una valutazione di necessità ai fini della decisione rimessa al giudice, che, peraltro, può procedere alla ammissione anche senza l'accordo delle parti;

la prova testimoniale è agganciata al modello civilistico della forma scritta;

il perimetro della prova è circoscritto, in presenza di una pretesa impositiva fondata su verbali o su altri atti di fede privilegiata, alle circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.

Nelle prime (ed invero non frequenti) applicazione del mezzo istruttorio da parte dei giudici di merito ne è stato sottolineato il carattere straordinario, in quanto subordinato ai limiti di ammissibilità molto rigorosi, sopra evidenziati.

Non v'è dubbio che la testimonianza e le dichiarazioni rese dai terzi nel procedimento e veicolate nel giudizio attraverso le allegazioni ai rispettivi atti processuali, in quanto costituenti atti istruttori ontologicamente diversi e dotati di efficacia dimostrativa del tutto diversa, siano destinati a convivere nell'attuale giudizio tributario.

Grande è la incertezza in relazione alle forme e, ancor più, ai termini di richiesta della testimonianza, registrandosi sul punto l'assenza di qualsivoglia indicazione.

La natura scritta della testimonianza potrebbe suggerire l'applicazione anche a quest'ultima della preclusione di cui all'articolo 32 del Dlgs 546/92 del deposito della richiesta a pena di decadenza dei 20 giorni liberi prima della data di trattazione.

E. L'ARTICOLO 21 BIS DLGS 74/2000: La decisione della Corte Costituzionale- Coesistenza con l'articolo 7 comma 5 BIS del Dlgs 546/92- Questioni risolte ed altre ancora pendenti

Un limite al principio del libero convincimento del giudice consacrato nella disposizione contenuta nell'articolo 7 comma 5 bis del Dlgs 546/92 è stato colto nell'articolo 21 bis del Dlgs 74/2000

Entrato in vigore dal 29 giugno 2024, esso stabilisce:

“La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi.

2. La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati.”

1. La sentenza 50/26 della Corte costituzionale: le questioni risolte

Le questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla Corte di Giustizia Tributaria del Piemonte e dalla Corte di Giustizia di primo grado di Roma sono state ritenute infondate dalla Corte costituzionale con la sentenza nr 50/26.

In particolare, ai fini del presente intervento, assume rilievo la decisione assunta dalla Corte costituzionale rispetto alla questione sollevata dalla Corte di Giustizia di primo grado di Roma riferita al dedotto

“profilo di intrinseca irragionevolezza ed irrazionalità che connota l’automatismo processuale introdotto dalla norma indubbiata, strutturalmente inidonea ad assicurare il confronto dialettico tra le parti, siccome operante ad esclusivo vantaggio del contribuente assolto in sede penale senza garantire alcuna possibilità di “resistenza” all’Amministrazione finanziaria, ed al contempo limitativa della potestas iudicandi del giudice tributario, deprivato di qualsivoglia possibilità valutativa in ordine ai (residuali) profili (esclusivamente) tributari emergenti, come possibile fonte di prova, dalla sentenza penale”.

A partire dalla entrata in vigore dell’articolo 20 del dlgs 74/2000 è stato sancito il regime del doppio binario con esclusione di qualsiasi rapporto di pregiudizialità.

Essendo caratterizzato il giudizio tributario da limitazioni alla prova “della posizione soggettiva controversa” e trovando ingresso al suo interno anche presunzioni semplici (prive dei requisiti prescritti ai fini della formazione della prova tanto nel processo civile, quanto nel processo penale) “la conseguenza del mutato quadro normativo era che nessuna automatica autorità di cosa giudicata potesse più attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l’Amministrazione finanziaria ha promosso l’accertamento nei confronti del contribuente. Pertanto, il giudice tributario non poteva limitarsi a rilevare l’esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all’azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell’esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), doveva, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell’ambito specifico in cui esso è destinato ad operare (Cass. 27 giugno 2019, n.17258; Cass. 24 novembre 2017, n. 28174; Cass. 22 maggio 2015, n. 10578; Cass. 27 febbraio 2013, n. 4924; Cass. 27 settembre 2011, n. 19786; Cass. 12 marzo 2007, n. 5720; Cass. 24 maggio 2005, n. 10945)”

Il sistema del doppio binario poteva, dunque, essere sintetizzato con l’affermazione secondo cui fra giudizio penale e giudizio tributario vi fosse autonomia ma non indifferenza.

L’introduzione dell’articolo 21 bis del Dlgs 74/2000 ha infranto il “diritto vivente” sopra rappresentato.

La Corte costituzionale ha affrontato la questione della compressione della potestas iudicandi del giudice tributario nei paragrafi 26.4 e 26.5 dopo l’articolata descrizione della evoluzione nel tempo delle disposizioni normative che hanno regolato i rapporti tra il processo penale ed il processo tributario, formulando le seguenti considerazioni:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Non v'è dubbio che la soluzione data dalla Corte costituzionale risponda in pieno, all'obiettivo della riforma di attuare il **principio di non contraddizione e di coerenza del sistema**

Tale obiettivo passa per la affermata legittimità costituzionale dell'articolo 21 bis del Dlgs 74/2000 nella parte in cui attribuisce automatico rilievo alla sentenza penale di assoluzione perché il fatto non sussiste o perché non ha commesso il fatto all'interno del giudizio tributario.

La Corte costituzionale ha temperato la portata del principio formulando le seguenti considerazioni:

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

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

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

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

in presenza di presunzioni legali il giudicato penale assolutorio non ha efficacia nel giudizio tributario, a meno che la decisione assunta dal giudice penale non si basi sulla prova contraria della esistenza del fatto noto che fonda la presunzione legale, perché in questo caso egli *“ha compiuto quella stessa valutazione dei fatti che il giudice tributario sarebbe comunque tenuto a fare qualora il contribuente avesse fornito la prova contraria”*;

ed ancora, l'efficacia di giudicato della sentenza assolutoria nel giudizio tributario è esclusa quando essa sia stata pronunciata esclusivamente in conseguenza dell'inutilizzabilità delle prove nel giudizio penale, le quali siano suscettibili però di esserlo, in quanto formate nel rispetto delle regole fiscali, in quello tributario.

4. Il principio del giusto processo e la formazione della prova davanti al giudice- una difficile coesistenza con l'articolo 21 bis Dlgs 74/2000

Pur in presenza di tali temperamenti resta il dato della non agevole coesistenza nel sistema normativo fra l'automatica efficacia nel giudizio tributario della sentenza assolutoria maturata nel giudizio penale ed il principio costituzionale di cui all'articolo 111 comma 2 secondo cui *“ogni*

processo si svolge in contraddittorio tra le parti, in condizione di parità, davanti al giudice terzo ed imparziale.”

In occasione di un incontro di studi, tenutosi in epoca precedente alla pubblicazione della sentenza nr 50/26, si era ipotizzata la seguente interpretazione costituzionalmente orientata dell’articolo 21 bis:

*“se il problema di compatibilità costituzionale della disposizione in esame è dato dal fatto che essa attribuisce efficacia di giudicato, quanto ai fatti medesimi, alla sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l’imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, così da **determinare un automatismo** che non si concilia con il **principio del giusto processo** (secondo cui la prova si forma davanti al giudice terzo ed imparziale nel contraddittorio fra le parti) la via di uscita ragionevole potrebbe essere data dalla seguente aggiunta*

“è fatta salva in questo caso la possibilità per l’amministrazione resistente di fornire elementi di prova non esaminati o non utilizzabili nel giudizio penale; il giudice se dichiara la inefficacia del giudicato penale assolutorio deve specificare in modo circostanziato e puntuale le ragioni della legittimità della pretesa tributaria”

*La regola resterebbe quella della efficacia del giudicato della sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l’imputato non lo ha commesso; l’eccezione sarebbe la dichiarazione di inefficacia del giudicato nel solo caso di produzione di elementi di prova non valutati o non utilizzabili da parte del giudice penale e sulla base di una motivazione “**rafforzata**”, nella quale, cioè, il giudice è tenuto a dare conto espressamente delle ragioni della prevalenza delle prove prodotte dalla amministrazione resistente.*

*Un tentativo, insomma, di trovare un punto di equilibrio fra due irrinunciabili principi di civiltà giuridica ormai entrati in pianta stabile nel nostro ordinamento: esigenza **di attuare il principio di non contraddizione e di coerenza del sistema e salvaguardia del principio del giusto processo**”*

5. L'utilizzazione della sentenza del giudice penale nel giudizio di legittimità

Resta irrisolto il problema determinato dalla formulazione dell’articolo 21 bis comma 2 che non era oggetto della questione sottoposta al vaglio della Corte costituzionale.

Le criticità dell’articolo 21 bis non si limitano, tuttavia, ai suoi rapporti con l’articolo 7 comma 5 bis del Dlgs 546/92.

In particolare, in relazione alla possibilità, riconosciuta, ai sensi dell’articolo 21 bis comma 2 Dlgs 546/92, alle parti di depositare nel giudizio in Cassazione la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o perché l’imputato non ha commesso il fatto, si rileva che tale disposizione introduce all’interno del giudizio di Cassazione avverso le sentenze tributarie un sindacato di merito su una questione esulante dai tassativi casi di ricorso previsti dall’articolo 360 cpc e derogante rispetto al divieto di produzione di documenti di cui all’articolo 372 cpc.”

Questa analoga considerazione è contenuta, sia pure implicitamente, in un inciso della ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite del 4 marzo 2025 adottata per risolvere dubbi interpretativi sulla portata dell’articolo 21 bis Dlgs 546/92 (limitazione alle sole sentenze assolutorie basate sulla prova

positiva o estensione alla assoluzione fondata sulla prova negativa; limitazione alle sanzioni o estensione alla pretesa impositiva), laddove si fa riferimento alla giurisprudenza di legittimità consolidatasi nella vigenza del regime del cosiddetto doppio binario (quindi fino al 24 giugno 2024): *“Questa Corte, di conseguenza, ha precisato, quanto alla produzione della sentenza penale di assoluzione nel giudizio di cassazione in sede di memoria difensiva ex art. 378 c.p.c., che il principio secondo cui, nel giudizio di cassazione, l'esistenza del giudicato esterno è, al pari di quella del giudicato interno, rilevabile d'ufficio, non solo qualora emerga da atti comunque prodotti nel giudizio di merito, ma anche nell'ipotesi in cui il giudicato si sia formato successivamente alla pronuncia della sentenza impugnata, con correlativa inopponibilità del divieto di cui all'art. 372 c.p.c., non può trovare applicazione laddove la sentenza passata in giudicato venga invocata, ai sensi dell'art. 654 c.p.p., unicamente al fine di dimostrare l'effettiva sussistenza (o insussistenza) dei fatti. In tali casi il giudicato non assume alcuna valenza enunciativa della regola iuris alla quale il giudice civile ha il dovere di conformarsi nel caso concreto, mentre la sua astratta rilevanza potrebbe ravvisarsi soltanto in relazione all'affermazione (o negazione) di meri fatti materiali, ossia a valutazioni di stretto merito non deducibili nel giudizio di legittimità. Ne consegue l'inammissibilità della produzione della sentenza penale, siccome estranea all'ambito previsionale dell'art. 372 c.p.c. (Cass., sez. un., 2 febbraio 2017, n. 2735, di cui fanno applicazione, tra tante, Cass. 26 settembre 2017, n. 22376; Cass. 11 aprile 2024, n. 9900; Cass. 9 giugno 2023, n. 16413).”*

Proprio il richiamo a tale granitico orientamento rende, meglio di ogni altra parola, quale sia stata la portata “rivoluzionaria” della previsione contenuta all'interno dell'articolo 21 comma 2 Dlgs 546/92.

Non è certo questa la sede per affrontare il tema complesso del ruolo da attribuire alla Corte di cassazione: giudice di legittimità cui è demandata la funzione nomofilattica o giudice di terza istanza?

Il dibattito in sede dottrina è sempre vivo sul punto.

In ambito penale il giudizio di Cassazione quale giudizio di merito è limitato alle sole procedure di estradizione, laddove il primo grado di giudizio è assegnato alla Corte di Appello.

Sempre in ambito penale vi è l'articolo 620 lettera L cpp secondo cui è disposto l'annullamento senza rinvio “ *se la Corte ritiene di poter decidere, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, o di rideterminare la pena sulla base delle statuizioni del giudice di merito o di adottare i provvedimenti necessari, e in ogni altro caso in cui ritiene superfluo il rinvio*”; si tratta, invero, di una disposizione- introdotta dalla legge 103/2017 ed in vigore dal 3 agosto 2017- che apre il sindacato della Corte di Cassazione su questioni di merito in situazioni del tutto marginali, rispetto alla quale si registra una applicazione molto ridotta da parte dei collegi di legittimità.

Molto più dirompente è la previsione contenuta nell'articolo 21bis comma 2 d.lgs. 546/92, essendo, infatti, la Corte di cassazione investita di una valutazione di pieno merito, sull'accertamento del fatto, dopo che tale attività era stata già svolta nell'ambito dei giudizi di primo e di secondo grado.

Nulla di paragonabile rispetto al giudizio penale sulla estradizione e nemmeno rispetto alla ipotesi di cui all'articolo 620 lettera L cpp.

Vien da chiedersi, in conclusione,

se l'introduzione nel sistema normativa dell'articolo 21 bis comma 2 Dlgs 546/92 sia stato oggetto di confronto con il testo dell'articolo 65 del vigente ordinamento giudiziario secondo cui ***“La corte suprema di cassazione, quale organo supremo della giustizia, assicura l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità, del diritto oggettivo nazionale”*** e se una disposizione di tale portata innovativa non richiedesse una più estesa riflessione, per il notevole impatto che essa ha determinato rispetto alla più radicata tradizione giurisprudenziale e dottrina che attribuisce alla Corte di Cassazione la funzione nomofilattica (accanto a quella di composizione dei conflitti di giurisdizione e di competenza ed a quelle ulteriori in materia di referendum abrogativo ed elettorale).

F. L'ARTICOLO 25 COMMA 5 BIS DLGS 546/92: DUBBI DI COMPATIBILITA' CON IL PRINCIPIO DEL LIBERO CONVINCIMENTO DEL GIUDICE

Una notazione conclusiva pare utile rivolgere alla introduzione nel sistema processuale tributario dell'articolo 25 comma 5 bis del Dlgs 546/92 che reca al suo interno una disposizione che, se applicata in modo rigoroso, reca un limite al principio del libero convincimento del giudice, destinato ad aggiungersi alla regola della diretta efficacia del giudicato assolutorio per insussistenza del fatto o per non avere commesso il fatto di cui articolo 21 bis del Dlgs 74/2000, salvo i temperamenti indicati all'interno della sentenza nr 50/26 della Corte costituzionale.

A partire dai ricorsi notificati dall'1.9.2024 trova, infatti, applicazione la disposizione, contenuta nel secondo periodo del comma 5 bis dell'articolo 25 secondo cui: *“Il giudice non tiene conto degli atti e dei documenti su supporto cartaceo dei quali non è depositata nel fascicolo telematico la copia informatica, anche per immagine, munita di attestazione di conformità al documento analogico detenuto dal difensore”*.

Si tratta di una norma in grado di impattare sulla attività di valutazione dei mezzi di prova e, dunque, sulla formazione della prova nel contraddittorio ai sensi dell'articolo 7 comma 5 bis del Dlgs 546/92 fissando un apparente limite al principio del prudente apprezzamento del giudice.

La formula *“il giudice non tiene conto”* è atipica in ambito processuale e pare rimandare alla categoria della inutilizzabilità: il giudice non tiene conto dovrebbe, infatti, equivalere alla espressione *“il giudice non utilizza”*.

La inutilizzabilità di atti e documenti di atti riprodotti per immagine per l'assenza di conformità al documento analogico detenuto dal difensore parrebbe, tuttavia, costituire sanzione processuale troppo severa rispetto alla entità della violazione.

Si è già fatto riferimento al tema della inutilizzabilità in ambito tributario (articolo 7 quinquies Legge 212/00) ed anche alla inutilizzabilità in ambito penale.

In generale la inutilizzabilità è sanzione procedimentale e processuale di massimo rigore, proporzionata alla gravità della norma violata, di regola posta a presidio di garanzie difensive e diritti costituzionalmente riconosciuti.

Nel caso di specie non è agevole comprendere la ragione di tanto rigore, in presenza di una violazione che non ha una ricaduta immediata sulle garanzie difensive e nemmeno può considerarsi quale presidio per i diritti inviolabili personali, costituzionalmente tutelati.

Incerta è l'applicazione processuale: la norma, infatti, non chiarisce se “il giudice non tiene conto” anche d'ufficio oppure se l'assenza della attestazione di conformità necessiti di una eccezione di parte.

Pur in assenza di un diretto raccordo con le disposizioni di cui alla legge 212/00 sopra passate in rassegna, pare prudente limitare la rilevanza d'ufficio di eventuali invalidità o inutilizzabilità ad espresse previsioni normative; conseguentemente pare conforme al dettato degli articoli 7 bis e 7 ter della legge 212/00 ed al principio del libero convincimento del giudice di cui all'articolo 116 cpc limitare la portata di tale disposizione ai soli casi nei quali l'assenza di attestazione di conformità sia stata eccepita tempestivamente dalla controparte.

Rispetto all'applicazione di questa disposizione, entrata nel sistema normativo in tempi ancora molto recenti, si registra una pronuncia di merito (Sentenza n. 4711/2025 del 26.11.2025 della Corte di Giustizia di primo grado di Milano) al cui interno si legge, a proposito della mancata allegazione della attestazione di conformità di cui all'articolo 25 bis del Dlgs 546/92 in quel caso da parte della Agenzia delle Entrate:

“Tale omissione non può essere considerata un mero vizio formale sanabile, ma costituisce una violazione sostanziale che inficia la validità stessa della produzione documentale e, conseguentemente, delle argomentazioni difensive che, nella parte in cui fanno riferimento alla documentazione inutilizzabile, devono ritenersi sfornite di valenza probatoria.

Prima della modifica normativa la stessa Cassazione aveva stabilito che il mancato deposito dell'attestazione di conformità delle copie cartacee agli originali informatici entro il termine fissato dall'articolo 369 del codice di procedura civile non doveva comportare l'improcedibilità del ricorso, qualora la controparte non avesse affermato la difformità delle copie cartacee dagli originali o qualora il ricorrente avesse depositato l'attestazione mancante in un momento qualsiasi precedente allo svolgimento dell'udienza della causa (Cass. Civ. Sez. U, n. 8312 del 2019)

La nuova normativa, stante la sua perentorietà, non consente di ricorrere a tale interpretazione adottata in base alla precedente normativa, evidenziandosi, comunque come, nel caso in esame, non risulta, comunque, depositata in corso di causa l'attestazione di conformità da parte dell'Ufficio.

Quindi l'omessa attestazione di conformità determina l'inammissibilità della produzione documentale dell'Agenzia delle Entrate, con la conseguenza che il giudice non può tenere conto di tale documentazione ai fini della decisione, dovendo applicare il principio stabilito dall'art. 25-bis, comma 5- bis, D.Lgs. n. 546/1992.

Trattasi, in effetti, di una grave sanzione processuale, dovendosi, tuttavia, rilevare che la norma è posta a garanzia della serietà dei comportamenti – in adempimento al generale dovere di lealtà e probità ex art. 88 c.p.c. – che i difensori debbono tenere nel veicolare le prove nel processo.

Non trovano, quindi, riscontro, stante l'inammissibilità della produzione documentale, le obiezioni dell'ufficio che devono essere considerate, come già evidenziato, argomentazioni sprovviste di prova, con conseguente accoglimento del ricorso e annullamento dell'atto impugnato.”

Si tratta di una applicazione molto rigorosa dell'articolo 25 comma 5 bis Dlgs 546/92 che si presta a più di una considerazione critica.

Come già evidenziato, la norma in esame presenta un contenuto tutt'altro che perentorio, dal momento che essa si limita ad affermare che *"il giudice non tiene conto"* di documenti cartacei prodotti attraverso immagini in assenza di attestazione di conformità al documento analogico detenuto dal difensore.

In primo luogo, si osserva che l'assenza di un'espressa sanzione processuale non attribuisce il riferito carattere perentorio alla disposizione, rispetto alla quale, anzi, parrebbe potersi configurare, quale più equilibrata opzione applicativa, la possibilità di dare un termine alla parte per la produzione della attestazione di conformità.

V'è, poi, da chiedersi quale sia la effettiva portata della disposizione.

L'obbligo di allegazione della attestazione di conformità è testualmente riferito dalla norma in esame al difensore: vien da chiedersi se è corretto estenderlo anche al pubblico funzionario che rappresenta l'ufficio pubblico titolare del potere impositivo, il quale sarebbe chiamato ad attestare la conformità all'originale di un atto pubblico o, comunque, di un atto che è nella disponibilità della pubblica amministrazione.

L'attestazione sulla conformità all'originale analogico in possesso del pubblico funzionario pare costituire una sorta di superfetazione nei confronti di un pubblico ufficiale tenuto a conformare il proprio operato al rispetto della legalità e, quindi, anche della verità, nei cui confronti opera il presidio della sanzione penale, il quale si colloca ben al di sopra del generale dovere di lealtà e probità ex art. 88 c.p.c.

A margine di tali interrogativi resta il dubbio sulla compatibilità di tale disposizione con il sistema introdotto dall'articolo 7 comma 5 del Dlgs 546/92, configurandosi l'articolo 25 bis comma 5 bis secondo periodo come una non ragionevole limitazione al principio della libera valutazione della prova da parte del giudice nel contraddittorio.

Senz'altro più conforme a tale principio è la possibilità lasciata, nei casi dubbi sulla provenienza dell'atto, al prudente apprezzamento del giudice di non prendere in considerazione quella allegazione o, eventualmente, di valutarla solo dopo avere azionato poteri istruttori di ufficio oppure onerando la parte interessata o, invece, di valutarla in caso di non contestazione dalla controparte sulla sua provenienza.

25 MAGGIO 2016

Vincenzo Serrato