

INDICE

CAPITOLO 1

Le entrate tributarie

1. Le entrate pubbliche ed il dovere di contribuzione	Pag.	2
1.1 La doverosità delle entrate pubbliche	»	2
1.2 Dallo «Stato militare» allo «Stato dei diritti»	»	2
1.3 Il «contratto sociale» ed i diritti sociali come «libertà eguale»	»	2
1.4 La dimensione del welfare ed il modello di finanziamento pubblico	»	3
1.5 La Costituzione del 1948: dalla finanza neutrale alla finanza funzionale	»	4
1.6 L'art. 53, comma 1: il dovere di concorrere alle spese pubbliche	»	4
1.7 L'«interesse fiscale» dello Stato	»	5
1.8 Il divieto di referendum abrogativo per le leggi tributarie	»	5
1.9 La natura «bifronte» del dovere tributario	»	6
1.10 <i>Tax compliance</i> soggettiva ed oggettiva. I moduli preventivi di attuazione del tributo	»	6
1.11 Il <i>welfare state</i> e il finanziamento dei diritti sociali	»	7
1.12 Contratto sociale, diritti sociali e libertà eguale	»	8
1.13 L'interesse fiscale nella giurisprudenza costituzionale	»	8
1.14 Il finanziamento dei diritti sociali e la spesa pubblica crescente	»	9
1.15 Il dibattito costituente sui diritti economico-sociali	»	9
1.16 Lo strumento tributario al servizio dello Stato sociale	»	10
1.17 La <i>tax compliance</i> : dimensione oggettiva e soggettiva	»	10
1.18 Il <i>Pactum unionis</i> ed il fondamento del dovere di solidarietà tributaria	»	11
1.19 Il dovere di solidarietà come fondamento del concorso	»	11
1.20 Il dibattito costituente sull'art. 53 e sull'interesse fiscale	»	12
2. La nozione di tributo: imposte, tasse e contributi	»	13
2.1 L'assenza di una definizione legislativa di tributo	»	13
2.2 La rilevanza della nozione per la giurisdizione tributaria	»	14
2.3 Le entrate pubbliche: <i>iure imperii</i> e <i>iure gestionis</i>	»	14
2.4 Il fondamento del dovere tributario nello Stato democratico	»	15
2.5 Tributo e sovranità: la coattività dell'entrata	»	15
2.6 La «zona grigia»: il requisito della coattività	»	16
2.7 Tributo e sanzione: la causa funzionale	»	16
2.8 La classificazione tradizionale: imposte, tasse e contributi	»	17
2.9 La bipartizione tributi contributivi/tributi commutativi	»	17
2.10 La nozione di tributo «in positivo»: i quattro pilastri della Consulta	»	18
2.11 Il primo pilastro: il principio di legalità (art. 23 Cost.)	»	18
2.12 Il secondo pilastro: doverosità e natura ablatoria	»	19
2.13 Il terzo pilastro: collegamento alla spesa pubblica e presupposto economicamente rilevante	»	19
2.14 Il quarto pilastro: l'assenza di corrispettività	»	20
2.15 Il superamento del criterio nominalistico: Cassazione e Consulta	»	20
2.16 Casistica: l'applicazione dei «quattro pilastri»	»	21
2.17 L'assenza di una definizione legislativa e la funzione della nozione	»	22

2.18 Entrate <i>iure imperii</i> ed entrate <i>iure gestionis</i>	Pag.	23
2.19 La «zona grigia» della coattività e le prestazioni patrimoniali imposte	»	23
2.20 Approfondimento sulla casistica: figure di confine e qualificazione	»	24
2.21 I quattro orientamenti sul fondamento del dovere tributario	»	25
2.22 Tributo, sovranità e coattività: il modulo potestà-soggezione	»	26
2.23 La giurisdizione tributaria come banco di prova della nozione	»	26
2.24 La distinzione tra entrate <i>iure imperii</i> ed entrate <i>iure gestionis</i>	»	27
2.25 Tributo e sanzione: l'eterogeneità delle funzioni	»	27
2.26 L'imposta: il tributo per eccellenza	»	28
2.27 La tassa: il tributo correlato ad un'attività pubblica	»	28
2.28 Il contributo: il tributo correlato ad un vantaggio differenziato	»	29
2.29 I «quattro pilastri» della nozione costituzionale di tributo	»	29
2.30 La giurisprudenza recente e il consolidamento dei criteri	»	30
2.31 I prelievi di solidarietà e i contributi a fondo perduto	»	30
2.32 La casistica: TOSAP, COSAP e canone unico	»	31
2.33 Il caso della TIA e la nozione sostanziale di tributo	»	32
3. Finalità extrafiscali dei tributi	»	33
3.1 I tributi nello Stato contemporaneo: dalla finanza neutrale alla finanza funzionale	»	33
3.2 Il modello di disciplina costituzionale: non creare troppi vincoli al legislatore	»	34
3.3 L'extrafiscalità nei lavori preparatori: la nozione e la scelta di non differenziare	»	35
3.4 Le agevolazioni fiscali: il dibattito costituente e la proposta Scoca	»	36
3.5 Il principio di capacità contributiva tra «scatola vuota» ed elaborazione della Corte	»	37
3.6 La progressività: l'art. 53, comma 2, e il riferimento al «sistema»	»	38
3.7 Fiscalità ed extrafiscalità: un rapporto di reciproco sostegno	»	38
3.8 I problemi del «dopo»: lo sviluppo della fiscalità e dell'extrafiscalità	»	39
3.9 Sintesi conclusiva: l'extrafiscalità come componente fisiologica del sistema	»	40
3.10 Le concrete manifestazioni dell'extrafiscalità	»	41
3.11 I limiti dell'extrafiscalità e i «problemi del dopo»	»	41
3.12 Extrafiscalità e vincoli sovranazionali	»	42
3.13 Considerazioni di sintesi sul modello costituzionale dell'extrafiscalità	»	42

CAPITOLO 2

La cornice costituzionale del diritto tributario

1. Il dovere di solidarietà tributaria e l'art. 2 Cost.	»	44
1.1 L'evoluzione del rapporto Stato-cittadino: dallo « <i>status libertatis</i> » al limite positivo della minore afflittività	»	44
1.1.1 Dal principio di legalità ai limiti negativi e positivi del potere	»	45
1.1.2 I tre canoni del principio di proporzionalità: idoneità, necessità, ragionevolezza	»	45
1.2 La natura e la finalità del dovere tributario nel quadro dell'art. 2 Cost.	»	46
1.2.1 La natura bifronte del dovere tributario e la sovranità popolare	»	47
1.2.2 Lo <i>status libertatis</i> del contribuente e il diritto alla giusta imposta	»	47
1.3 La proporzionalità come «giusta misura» nel procedimento e nel processo tributario	»	48
1.3.1 Le ricadute sul regime della prova: motivazione, onere e valutazione	»	49

2. L'art. 23 Cost.: il principio di legalità	Pag.	50
2.1 La preminenza del principio di autorità e le radici storiche dello <i>ius impositionis</i>	»	51
2.2 Dal consenso al tributo alla riserva di legge: l'art. 30 dello Statuto albertino e l'art. 23 Cost.	»	52
2.2.1 La regola dell'autoimposizione e il sistema dei "pesi e contrappesi"	»	52
2.3 La natura relativa della riserva di legge	»	53
2.4 Il contenuto della prestazione imposta riservato alla legge	»	53
2.4.1 L'ambito della riserva: norme sostanziali, accertamento e riscossione	»	54
2.5 L'integrazione della disciplina di legge con fonti secondarie	»	55
2.6 La riserva di legge e la potestà normativa degli enti locali dopo la riforma del Titolo V	»	56
2.7 Rapporti con il diritto dell'Unione e con gli altri principi costituzionali	»	57
2.8 Le funzioni della riserva di legge: garanzia individuale e funzione istituzionale	»	57
3. L'art. 53 Cost.: il principio di capacità contributiva	»	58
3.1 L'art. 53 Cost. e i lavori preparatori dell'Assemblea costituente	»	58
3.2 La capacità contributiva tra principio solidaristico e principio di uguaglianza	»	59
3.3 La nozione giuridica: forza economica, capacità economica e capacità contributiva	»	59
3.4 Presupposto, limite e parametro: la funzione garantistica e il controllo di costituzionalità	»	60
3.5 Il collegamento soggettivo: "tutti" e "loro" nel prisma della capacità contributiva	»	60
3.6 Funzione fiscale ed extrafiscale del tributo alla luce della capacità contributiva	»	61
3.7 I requisiti della capacità contributiva: effettività, certezza e attualità	»	61
3.8 Irretroattività, ragionevolezza e uguaglianza tributaria	»	62
3.9 Limiti quantitativi e progressività	»	62
3.10 Conclusioni: l'unità della cornice costituzionale	»	63
4. La tutela giurisdizionale avverso i tributi: una lenta evoluzione da rimedi amministrativi a una giurisdizionalizzazione piena	»	64
4.1 L'origine delle Commissioni Tributarie nell'Italia post-unitaria	»	64
4.1.1 Il sistema sabaudo e la riforma Rattazzi del 1859	»	64
4.1.2 L'istituzione delle Commissioni: la L. 1830/1864 e il sistema del contingente	»	65
4.1.3 La legge Lanza del 1865 e la mutazione della natura delle Commissioni	»	66
4.2 Le Commissioni Tributarie dal 1922 alla caduta della Monarchia	»	67
4.2.1 L'abbandono del sistema elettivo e la compressione delle garanzie	»	67
4.3 La Costituzione repubblicana e il dibattito sulla natura delle Commissioni	»	67
4.3.1 Il <i>revirement</i> del 1969: la natura amministrativa delle Commissioni	»	68
4.4 La riforma del 1972 e la riforma del 1992: la giurisdizionalizzazione del processo tributario	»	68
4.5 La riforma del 2022: la nascita delle Corti di giustizia tributaria	»	69

4.6 I diritti pubblici subiettivi e lo <i>status libertatis</i> : il fondamento della “teoria del garantismo tributario”	Pag.	70
4.6.1 Dallo Stato liberale allo Stato costituzionale: limiti negativi, limiti positivi e proporzionalità	»	71
4.6.2 Il fondamento del dovere tributario e lo <i>status libertatis</i> nel processo	»	71
4.7 Dall’Italia post-bellica alla riforma del 2022: il lento cammino del garantismo tributario	»	71

CAPITOLO 3

CEDU e Diritto tributario

Sezione I

*Origini e sviluppo della
Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo*

1. Premessa: origini e natura del Consiglio d’Europa	»	75
2. La Convenzione Europea dei diritti dell’Uomo e delle Libertà fondamentali	»	76
3. Il sistema di protezione dei diritti: dalla struttura originaria al Protocollo n. 11	»	77
3.1 La composizione e le formazioni della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo	»	77
4. Le condizioni di ricevibilità del ricorso individuale	»	78
5. L’esecuzione delle sentenze della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo	»	78
6. La riforma del funzionamento della Corte: il Protocollo n. 14	»	79
7. La dottrina del margine di apprezzamento degli Stati contraenti	»	79
8. La CEDU come strumento vivente: interpretazione evolutiva e tecniche ermeneutiche	»	80
9. I Protocolli addizionali di rilievo per il diritto tributario	»	80
10. L’ordinamento del Consiglio d’Europa: organi e funzionamento	»	81
11. L’esecuzione delle sentenze della Corte EDU nell’ordinamento italiano	»	81
12. La riforma del sistema di controllo della CEDU: sfide e prospettive	»	82

Sezione II

*Tutela multilivello del sistema CEDU: efficacia delle norme
CEDU negli ordinamenti interni e sussidiarietà
della tutela giurisdizionale sovranazionale*

1. La tutela «multilivello» e la posizione della CEDU nella gerarchia delle fonti	»	82
2. L’efficacia diretta delle norme CEDU nell’ordinamento italiano	»	83
3. Le norme CEDU quale parametro costituzionale interposto: l’art. 117, comma 1, Cost.	»	83
4. La “comunitarizzazione” delle norme convenzionali dopo il Trattato di Lisbona	»	84
5. La tutela “verticale”: il ricorso dinanzi alla Corte Europea dei Diritti dell’Uomo	»	84
6. Il giudice comune come giudice naturale della CEDU	»	85
7. I principi dello Statuto dei diritti del contribuente come attuazione dei principi CEDU	»	85
8. Il rinvio pregiudiziale alla CGUE e la sua incidenza sul processo tributario	»	86
9. Il dialogo tra le Corti: CEDU, CGUE e Corte costituzionale nel sistema multilivello	»	86

10. La gerarchia delle fonti nel sistema multilivello: uno schema operativo	Pag.	87
11. Il principio di effettività nel sistema CEDU e le sue implicazioni pratiche	»	88
12. La Convenzione tra Governo della Repubblica Italiana e il Consiglio d'Europa	»	88
13. La CEDU e la tutela del contribuente nelle procedure di accordo preventivo	»	89
14. Il principio di effettività della riscossione e i diritti del contribuente	»	89

Sezione III

La tutela del contribuente dinanzi alla CEDU: l'art. 6 CEDU e il giusto processo tributario

1. Premessa: il campo di applicazione dell'art. 6 CEDU	»	90
2. L'applicabilità dell'art. 6 CEDU alle controversie in materia fiscale: il <i>civil head</i>	»	90
3. Il <i>criminal head</i> dell'art. 6 CEDU e le sanzioni tributarie: i criteri Engel	»	91
4. Le garanzie del giusto processo tributario	»	91
5. Il diritto alla ragionevole durata del processo tributario	»	92
6. La riforma del processo tributario e il giusto processo: la L. 130/2022	»	92
7. La presunzione di legittimità degli atti impositivi e la sua compatibilità con il <i>criminal head</i>	»	93
8. Il processo tributario e l'indipendenza e imparzialità del giudice	»	94
9. Il diritto al ricorso effettivo nell'ambito tributario: l'art. 13 CEDU	»	94
10. L'accesso alla prova e la parità delle armi nel processo tributario	»	95
11. Il diritto alla motivazione degli atti impositivi come garanzia convenzionale	»	95
12. La durata irragionevole del processo tributario e la legge Pinto: profili applicativi	»	96
13. Il principio di certezza del diritto e la tutela del contribuente	»	96
14. Il processo tributario telematico e le garanzie del giusto processo	»	97
15. La tutela del contribuente nella fase pre-contenziosa: il contraddittorio con l'Amministrazione	»	97

Sezione IV

La tutela del contribuente dinanzi alla CEDU: l'art. 1 del Protocollo n. 1 e il diritto di proprietà

1. Premessa: la struttura triadica dell'art. 1 Protocollo n. 1 CEDU	»	98
2. La nozione autonoma di «bene» nella giurisprudenza della Corte EDU	»	98
3. Il principio del «giusto equilibrio» (<i>fair balance</i>) tra interesse pubblico e diritti individuali	»	99
4. Le deroghe alla tutela: la privazione della proprietà e la regolamentazione dell'uso dei beni	»	99
5. L'applicabilità dell'art. 1 Protocollo n. 1 alle controversie in materia fiscale	»	100
6. Il principio del «giusto equilibrio» nella giurisprudenza tributaria convenzionale	»	100
7. I rimborsi fiscali e l'art. 1 del Protocollo n. 1 CEDU: la giurisprudenza italiana	»	101
8. Le imposte retroattive e il test di proporzionalità convenzionale	»	101
9. La tassazione delle plusvalenze e il principio del legittimo affidamento	»	102
10. I crediti d'imposta per investimenti e la tutela convenzionale	»	102
11. La tutela degli azionisti di minoranza e i riflessi fiscali	»	103
12. La tutela del diritto di proprietà nella riscossione coattiva: l'ipoteca e il pignoramento	»	103

13. Il diritto di proprietà e le agevolazioni fiscali: tutela e revoca	Pag.	104
14. Le operazioni infragruppo e la proporzionalità delle rettifiche di <i>transfer pricing</i>	»	104
15. Le clausole anti-abuso nel diritto tributario e i principi convenzionali	»	105
16. Le misure di prevenzione e la tutela del diritto di proprietà: profili convenzionali	»	106
17. Il principio di capacità contributiva e la sua dimensione convenzionale	»	106
18. La clausola di non discriminazione dell'art. 14 CEDU in materia tributaria	»	107
19. Il diritto dell'eredità e la tutela convenzionale nelle imposte successorie	»	107
20. Il sistema IRAP e la CEDU: profili di incompatibilità storica	»	108
21. Le ritenute alla fonte e i principi convenzionali di non discriminazione	»	109

Sezione V

Il divieto di ne bis in idem nel sistema sanzionatorio tributario: dalla sentenza Grande Stevens alla riforma del D.Lgs. 87/2024

1. Il sistema del “doppio binario” sanzionatorio tributario: struttura e fondamento	»	109
2. Il principio del <i>ne bis in idem</i> nella dimensione convenzionale: l'art. 4 del Protocollo n. 7 CEDU	»	110
3. La sentenza Grande Stevens c. Italia e le sue conseguenze sull'ordinamento italiano	»	110
4. La sentenza A. e B. c. Norvegia e il test della “ <i>sufficiently close connection in substance and time</i> ”	»	111
4.1 Il primo indice: la complementarietà degli scopi	»	111
4.2 Il secondo indice: la prevedibilità della duplicità dei procedimenti	»	111
4.3 Il terzo indice: il coordinamento sul piano probatorio	»	112
4.4 Il quarto indice: la proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo	»	112
5. La Corte costituzionale e il divieto di <i>ne bis in idem</i> : le sent. 200/2016 e 43/2018	»	112
6. Il D.Lgs. 87/2024 e la riforma del sistema del doppio binario sanzionatorio	»	113
7. Profili critici residui e prospettive <i>de iure condendo</i>	»	113
8. La giurisprudenza della CGUE in materia di <i>ne bis in idem</i> nelle materie fiscali armonizzate	»	114
9. Il principio di specialità tra sanzioni penali e amministrative tributarie	»	114
10. Il <i>ne bis in idem</i> nella giurisprudenza della Corte di Cassazione: evoluzione e criteri	»	115
11. Il <i>ne bis in idem</i> in materia di accise e di dazi doganali	»	115
12. La progressione dei reati tributari e il <i>ne bis in idem</i>	»	116
13. Il ruolo del Pubblico Ministero nel procedimento tributario e i principi convenzionali	»	117
14. Il sistema di contrasto all'evasione fiscale internazionale e la CEDU	»	117

Sezione VI

Il principio di proporzionalità e le sanzioni tributarie: dal diritto costituzionale alla tutela multilivello

1. La genesi storica del principio di proporzionalità	»	118
2. Il fondamento costituzionale del principio di proporzionalità nel diritto tributario	»	118

3. Il principio di proporzionalità nel diritto dell'Unione Europea	Pag.	119
4. La sentenza CGUE C-205/20 del 2022 e l'obbligo di disapplicazione	»	119
5. La Corte costituzionale e il principio di proporzionalità: la sent. 46/2023	»	120
6. L'art. 10ter della L. 212/2000 e il D.Lgs. 87/2024: la positivizzazione del principio	»	120
7. La riforma del 2024 e le criticità del sistema: le sanzioni fisse e il parere consultivo della Corte EDU	»	120
8. Le circostanze attenuanti e aggravanti nelle sanzioni tributarie dopo il D.Lgs. 87/2024	»	121
9. Le violazioni formali e le sanzioni: il principio di offensività	»	121
10. Il principio di proporzionalità nelle misure cautelari tributarie	»	122
11. Le sanzioni tributarie e il principio di personalità della responsabilità	»	122
12. Il sistema sanzionatorio tributario nel confronto europeo	»	123
13. La responsabilità solidale nelle sanzioni tributarie e il principio di proporzionalità	»	123

Sezione VII

Il provvedimento di scarto delle deleghe di pagamento: proporzionalità e tutela convenzionale del diritto di proprietà

1. La compensazione tributaria: fondamento normativo e disciplina operativa	»	124
2. Il provvedimento di sospensione e di scarto: analisi della struttura normativa	»	124
3. La qualificazione giuridica dello scarto: norma di relazione e carenza di potere	»	125
4. I profili di incompatibilità dello scarto con la CEDU	»	125
5. La legalità algoritmica e i limiti all'automazione decisionale	»	126
6. La giustiziabilità del provvedimento di scarto e i rimedi esperibili	»	126
7. Il modello F24 e il sistema dei pagamenti telematici: aspetti pratici	»	127
8. Il rapporto tra scarto e atto di recupero del credito: coordinamento procedurale	»	127
9. Le Convenzioni contro la doppia imposizione e la CEDU	»	128
10. Il controllo delle società estere (CFC) e la proporzionalità convenzionale	»	128
11. La risoluzione delle controversie fiscali internazionali e il ruolo della CEDU	»	129
12. Il futuro del sistema CEDU nel diritto tributario: sfide e prospettive	»	130
13. La tutela del contribuente nelle operazioni di controllo bancario	»	130
14. La tutela del segreto professionale nelle indagini tributarie	»	131
15. La tutela del contribuente straniero in Italia e la CEDU	»	131
16. Sintesi conclusiva: la CEDU come strumento operativo nella pratica del diritto tributario	»	132

Sezione VIII

Il coordinamento tra sequestro penale ed atto di recupero del credito d'imposta nel prisma della CEDU: la sentenza Florio e Bassignana c. Italia del 5 febbraio 2026

1. La sentenza Florio e Bassignana c. Italia: inquadramento e portata sistematica	»	133
2. I cinque principi elaborati dalla sentenza Florio e Bassignana c. Italia	»	133
2.1 Primo principio: la valutazione complessiva dell'ingerenza	»	134
2.2 Secondo principio: l'irrilevanza della natura giuridica dello strumento ablativo	»	134
2.3 Terzo principio: l'irrilevanza dell'appostazione contabile dell'ablazione	»	134

2.4 Quarto principio: l'irrelevanza della natura tributaria o meno dello strumento	Pag.	134
2.5 Quinto principio: la rilevanza dell'interesse finanziario sostanziale e il divieto di cumulo	»	134
3. La natura ripristinatoria della confisca e il suo coordinamento con l'atto di recupero del credito	»	135
4. I rimedi giurisdizionali alla luce della sentenza Florio e Bassignana	»	135
5. Prospettive <i>de iure condendo</i> : la necessità di un coordinamento normativo	»	136
6. L'impatto della sentenza Florio e Bassignana sul sistema dei sequestri tributari	»	136
7. La sentenza della Corte cost. 7/2025 e la funzione ripristinatoria della confisca	»	137
8. Analisi comparata: esperienze europee nel coordinamento tra misure ablativo	»	138
9. La difesa nei procedimenti di riscossione coattiva e la CEDU	»	139
10. Il principio di cooperazione leale tra contribuente e Amministrazione nella CEDU	»	140
11. Le prospettive del sistema convenzionale nella giurisprudenza futura	»	140
12. L'autotutela tributaria e la CEDU	»	141
13. Il ruolo degli accordi di risoluzione alternativa delle controversie nella prospettiva convenzionale	»	142
14. Conclusione: il contribuente al centro del sistema di tutela multilivello	»	142
15. La funzione nomofilattica della Corte di Cassazione nel diritto tributario convenzionale	»	143
16. L'intelligenza artificiale e la tutela del contribuente: frontiere emergenti	»	143
17. La tassazione delle criptovalute e il principio di proporzionalità convenzionale	»	144
18. Il <i>Pillar Two</i> e i diritti fondamentali del contribuente	»	144
19. Riflessioni finali: il diritto tributario come misura della civiltà giuridica	»	145

CAPITOLO 4

Statuto dei diritti del contribuente

Sezione I

Lo Statuto dei diritti del contribuente ed il D.Lgs. 219/2023

1. Nozione, fondamento costituzionale e funzione dello Statuto	»	152
2. La valenza normativa dello Statuto nella giurisprudenza di legittimità	»	153
3. L'applicazione delle disposizioni statutarie agli enti impositori	»	153
4. Chiarezza, trasparenza e conoscibilità delle norme tributarie	»	154
5. La tutela dall'abuso del decreto-legge e l'irretroattività	»	154
6. Il sistema dei principi nella versione originaria dello Statuto	»	155
6.1 Irretroattività e perentorietà dei termini	»	155
6.2 Riserva di legge, onere della prova, correttezza e buona fede	»	155
7. Diritti del contribuente, verifiche fiscali e Garante	»	155
8. La riforma del 2023: la legge delega 111/2023 e il D.Lgs. 219/2023	»	156
8.1 I principi generali nel testo riformato	»	156
8.2 Il contraddittorio generalizzato e lo schema di atto	»	156
8.3 La motivazione dell'atto	»	157
8.4 Proporzionalità, divieto di <i>bis in idem</i> , <i>privacy</i> e Garante	»	157
9. Lo Statuto, i principi unionali e la Convenzione europea dei diritti dell'uomo	»	157
10. Sintesi dei principi statutari	»	158

Sezione II
Le invalidità degli atti tributari

1. Premessa	Pag.	158
2. Le categorie dell'invalidità nel diritto privato e il loro adattamento al diritto tributario	»	159
2.1 Il sistema delle invalidità nel diritto civile	»	159
2.2 La trasposizione delle categorie nell'ambito tributario	»	159
3. Nullità, annullabilità e irregolarità: definizioni e distinzioni fondamentali	»	159
3.1 La nullità degli atti tributari	»	159
3.2 L'annullabilità degli atti tributari	»	159
3.3 L'irregolarità	»	160
4. Le cause di nullità degli atti tributari	»	160
4.1 Quadro generale	»	160
4.2 La carenza assoluta di potere	»	160
4.3 L'assenza o insufficienza della motivazione	»	160
4.4 Vizi relativi alla sottoscrizione	»	160
4.5 Violazione del contraddittorio preventivo	»	161
5. Le cause di annullabilità: i vizi di legittimità	»	161
5.1 Incompetenza relativa	»	161
5.2 Vizi del procedimento: il principio del contraddittorio	»	161
5.3 Errore sui presupposti	»	161
5.4 Vizi dell'istruttoria	»	161
6. L'irregolarità e la sua irrilevanza sul piano dell'efficacia	»	162
7. Il principio di tassatività delle cause di nullità	»	162
8. Le invalidità testualmente previste dallo Statuto dei diritti del contribuente	»	162
8.1 Invalidità per omessa allegazione degli atti richiamati in motivazione	»	162
8.2 Invalidità degli atti adottati prima della scadenza del termine dilatorio	»	163
8.3 Invalidità per violazione delle garanzie in sede di accesso, ispezione e verifica	»	163
8.4 Invalidità dei provvedimenti che modificano le rendite catastali	»	163
9. Il regime delle notificazioni e i suoi vizi	»	163
9.1 La notificazione come condizione di efficacia degli atti tributari	»	163
9.2 Nullità e inesistenza della notificazione	»	163
9.3 La sanatoria per raggiungimento dello scopo	»	164
10. La sanatoria degli atti invalidi: cause di conservazione	»	164
10.1 Il principio di conservazione degli atti	»	164
10.2 La ratifica e la convalida	»	164
10.3 La rinnovazione dell'atto	»	164
11. Il principio del raggiungimento dello scopo	»	164
12. La conversione degli atti tributari	»	165
13. L'autotutela amministrativa in materia tributaria	»	165
13.1 Nozione e fondamento	»	165
13.2 Autotutela obbligatoria e discrezionale	»	165
13.3 Rapporto tra autotutela e giudicato	»	165
14. Il ruolo del giudice tributario nella valutazione delle invalidità	»	166
14.1 Poteri del giudice tributario	»	166
14.2 Il sindacato sul merito	»	166
15. Profili processuali: la deduzione delle invalidità nel ricorso	»	166
15.1 La tempestività dell'impugnazione	»	166

15.2 La specificità dei motivi	Pag.	166
15.3 La possibilità di dedurre nuovi motivi in appello	»	167
16. L'acquiescenza e la sua incidenza sulle invalidità	»	167
17. Le invalidità parziali e la conservazione parziale dell'atto	»	167
18. Questioni aperte e orientamenti evolutivi della giurisprudenza	»	167
18.1 L'impatto del diritto dell'Unione europea	»	167
18.2 L'abuso del diritto e la sua rilevanza sulle invalidità	»	168
18.3 Le prospettive di riforma organica	»	168
19. Riepilogo del Capitolo	»	168

Sezione III
Il legittimo affidamento

1. Affidamento e buona fede oggettiva: il fondamento dell'istituto	»	169
2. Il fondamento costituzionale e la condotta «qualificata» dell'Amministrazione	»	169
3. L'art. 10 dello Statuto e il dibattito sulla portata della tutela	»	170
3.1 La tesi della tutela «piena»	»	170
3.2 La tesi della tutela «parziale»	»	170
3.3 La tesi risarcitoria	»	170
4. La giurisprudenza di legittimità: tutela minima e fattispecie eccezionali	»	171
5. L'affidamento nel diritto unionale: la dottrina Elmeka e la sentenza SEB	»	171
6. La novella del D.Lgs. 219/2023: la tutela «piena» per i soli tributi unionali	»	172
7. L'«affidamento a termine»: l'art. 6, comma 5ter, del D.Lgs. 472/1997	»	173
8. Le circolari «applicative» e «concertate» e la valenza para-normativa della prassi	»	173

Sezione IV
L'obiettivo incertezza della norma tributaria

1. Natura dell'esimente e fondamento nella «crisi della legalità tributaria»	»	174
2. Le fonti dell'esimente: art. 10, comma 3, L. 212/2000; art. 6, comma 2, D.Lgs. 472/1997; art. 8, D.Lgs. 546/1992	»	175
3. Il fondamento costituzionale: proporzionalità soggettiva e <i>status libertatis</i>	»	175
4. Il contenuto dell'esimente: profilo oggettivo, profilo soggettivo, conoscibilità in concreto	»	176
5. La nozione di «incertezza normativa oggettiva» nella giurisprudenza di legittimità	»	176
5.1 I «sintomi» dell'incertezza normativa oggettiva	»	176
6. La «visione pan-giurisdizionale» e il ruolo del contribuente e dell'Amministrazione	»	177
7. L'accertamento giurisdizionale e la rilevabilità d'ufficio	»	177

Sezione V
Gli interpelli tributari

1. L'interpello riformato dalla L. 111/2023: una «razionalizzazione» in senso aziendalistico	»	178
2. Natura giuridica dell'interpello e collocazione tra gli istituti della <i>tax compliance</i> oggettiva	»	178
3. La riforma del 2015 e la struttura paradigmatica dell'interpello	»	179

4. La riforma del 2023: le tipologie e gli elementi innovativi	Pag.	180
5. Le limitazioni soggettive: la previa consultazione semplificata	»	180
6. Le limitazioni soggettive: l'interpello probatorio	»	181
7. Le limitazioni oggettive: il contributo di accesso e la sua natura tributaria	»	181
8. Le patologie del vincolo e il nuovo regime di annullabilità	»	182
9. La mutazione genetica: da modello universalistico a modello residuale e servente	»	182
10. La tutela giurisdizionale avverso le risposte a interpello	»	183
10.1 Le teorie sull'oggetto del processo tributario	»	183
10.2 Atti tipici, struttura «funzionale» e atti atipici	»	184
10.3 La non impugnabilità delle risposte a interpello	»	184

Sezione VI *L'autotutela tributaria*

1. L'autotutela alla luce della L. 111/2023: la nuova cornice	»	185
2. Retrospectiva storica dell'istituto	»	186
3. Le due fattispecie: autotutela obbligatoria (art. 10quater) e facoltativa (art. 10quinqies)	»	186
3.1 L'autotutela obbligatoria	»	187
3.2 L'autotutela facoltativa	»	187
4. Il fondamento: proporzionalità, <i>status libertatis</i> e «minore afflittività»	»	187
5. La precedente disciplina e l'evanescenza dell'interesse pubblico	»	188
6. La natura giuridica: il diritto soggettivo alla «giusta imposta»	»	188
7. La tutela giudiziale avverso l'autotutela obbligatoria	»	189
7.1 Impugnazione-annullamento e impugnazione-merito: il portato della L. 130/2022	»	190
8. La tutela giudiziale avverso l'autotutela facoltativa	»	190

CAPITOLO 5

L'istruttoria tributaria

1. Le attività istruttorie	»	196
1.1 L'accertamento come fase dinamica di attuazione del tributo	»	196
1.2 Fase istruttoria: principi generali	»	196
1.3 I poteri istruttori: classificazione e tipi	»	197
1.3.1 Poteri esercitati presso il contribuente	»	197
1.3.2 Poteri esercitati presso l'ufficio	»	197
1.3.3 Poteri esercitati presso terzi	»	197
1.4 La tutela del contribuente rispetto all'esercizio dei poteri istruttori	»	198
1.5 Riferimenti normativi essenziali sull'istruttoria tributaria	»	199
2. Accessi, ispezioni, verifiche	»	199
2.1 La disciplina interna degli accessi, ispezioni e verifiche	»	199
2.2 L'orientamento svalutativo della giurisprudenza nazionale	»	200
2.3 La sentenza Italgomme: il giudizio della Corte EDU sull'art. 8 CEDU	»	201
2.4 Le garanzie procedurali e l'insufficienza della tutela giurisdizionale	»	202
2.5 Le conseguenze della sentenza e gli obblighi conformativi (art. 46 CEDU)	»	203
2.6 L'intervento (non risolutivo) del legislatore: l'art. 13bis del D.L. 84/2025	»	203
2.7 Profili di sistema: riserva di legge, giurisdizione, corrispondenza, accesso agli atti	»	204
2.7.1 La riserva di legge e l'«irricevibilità» del rimedio della prassi amministrativa	»	204

2.7.2 La competenza giurisdizionale: due aree di interessi da non confondere	Pag.	204
2.7.3 La tutela della corrispondenza e l'ambiente «ibrido» dell'istruttoria	»	204
2.7.4 L'effettività del controllo e il diritto di accesso agli atti	»	205
2.7.5 Il termine di durata dei controlli	»	205
2.8 Le conseguenze sulla legittimità degli atti impositivi e la «dottrina Italgomme»	»	205
3. Indagini finanziarie	»	206
3.1 La disciplina interna delle indagini creditizie e finanziarie	»	206
3.2 Poteri istruttori, fiscalità di massa e bilanciamento degli interessi	»	207
3.3 Il quadro europeo: cooperazione fiscale, GDPR e tutela multilivello	»	207
3.3.1 La cooperazione fiscale e lo scambio di informazioni (Direttiva DAC)	»	207
3.3.2 Il GDPR e la protezione dei dati personali in ambito fiscale	»	208
3.3.3 La giurisprudenza della Corte di Giustizia UE: fase investigativa e diritti del contribuente	»	208
3.4 La sentenza Ferrieri e Bonassisa e la nozione di «vita privata»	»	208
3.5 Il caso di specie e l'analisi della Corte	»	209
3.6 I possibili effetti espansivi della protezione della «vita privata»	»	210
3.7 La strategia per la difesa del contribuente	»	210
4. La tutela avverso gli atti istruttori	»	212
4.1 «Potere» istruttorio e «poteri» istruttori: una distinzione preliminare	»	212
4.2 La tutela mediata: l'inutilizzabilità dei mezzi di prova	»	212
4.2.1 La tesi della utilizzabilità	»	213
4.3 La tutela mediata: l'invalidità derivata dell'atto impositivo	»	213
4.4 La tutela «immediata»: l'autonoma impugnabilità degli atti istruttori	»	214
4.5 La posizione giuridica del contribuente e la questione di giurisdizione	»	214
4.6 Le Sez. Un. 8587/2016: improponibilità e giudice ordinario	»	215
4.7 La natura provvedimento degli atti istruttori	»	216
4.8 L'autonoma impugnabilità come precetto convenzionale: da Ravon a Italgomme	»	216
4.9 La tutela multilivello e l'efficacia diretta della norma convenzionale	»	217
4.10 La circolazione della prova tra processo penale e processo tributario	»	218
4.11 Le prove acquisite nel processo penale: autorizzazioni e acquisizioni illecite	»	219
4.11.1 Le autorizzazioni all'utilizzo delle prove raccolte nelle indagini di polizia giudiziaria	»	219
4.11.2 Le acquisizioni illecite: accessi domiciliari, intercettazioni, rogatorie e collaborazione internazionale	»	220
4.12 Le dichiarazioni dei terzi alla luce della rimozione del divieto di prova testimoniale	»	222
4.13 La tutela partecipativa: il contraddittorio endoprocedimentale come presidio nella fase istruttoria	»	224
4.14 Sintesi conclusiva	»	225
5. Il diritto al silenzio	»	226
5.1 Le dichiarazioni autoindizianti ed il diritto a non autoaccusarsi	»	227
5.2 Il diritto al silenzio quale diritto fondamentale dell'ordinamento multilivello	»	229
5.3 L'efficacia diretta delle norme della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali	»	233

5.4 L'immanenza di un generale principio di garanzia del silenzio e l'inutilizzabilità delle dichiarazioni autoindizianti alla luce del dovere di informazione dell'Amministrazione Finanziaria	Pag.	236
5.5 Quadro di sintesi del diritto al silenzio	»	239

CAPITOLO 6

L'avviso di accertamento

(a cura di *Angelo Cocca*)

1. L'avviso di accertamento: natura e funzione nella sistematica del diritto tributario	»	242
1.1 Nozione e collocazione sistematica	»	242
1.2 La genesi dell'obbligazione tributaria: teoria dichiarativa e teoria costitutiva	»	242
1.3 Il diritto vivente: la persistenza della tesi dichiarativa	»	242
1.4 La riforma 2022-2023 e la nuova disciplina dell'onere della prova	»	243
1.5 La natura complessa dell'avviso: atto impositivo, titolo esecutivo, precetto	»	243
1.6 La funzione dell'atto: dalla provocatio ad opponendum all'atto sostanziale	»	244
2. Struttura, contenuto ed efficacia dell'avviso di accertamento. Elementi formali, sottoscrizione, motivazione, notifica e termine per l'accertamento	»	245
2.1 Struttura e contenuto: intestazione, motivazione, dispositivo	»	245
2.2 Gli elementi formali e gli elementi informativi	»	245
2.3 La sottoscrizione: delega di firma o delega di funzioni?	»	245
2.4 La motivazione: nozione, funzione e contenuto	»	246
2.5 Il divieto di motivazione postuma e l'indicazione dei mezzi di prova	»	247
2.6 La motivazione rafforzata e il contraddittorio preventivo	»	247
2.7 La riqualificazione giuridica del fatto	»	247
2.8 La notifica quale elemento di efficacia	»	249
2.9 Domicilio fiscale, irreperibilità e notifiche particolari	»	249
2.10 Vizi della notifica: nullità, inesistenza, sanatoria	»	250
2.11 Il termine per l'accertamento: decadenza e prescrizione	»	251
3. I tipi di accertamento: il principio di unicità e globalità dell'accertamento, accertamento parziale e accertamento integrativo	»	251
3.1 Il principio di unicità e globalità dell'accertamento	»	251
3.2 L'accertamento parziale (art. 41bis D.P.R. 600/1973)	»	252
3.3 L'accertamento integrativo (art. 43, ultimo comma, D.P.R. 600/1973)	»	253
3.4 Accertamento integrativo e autotutela sostitutiva <i>in malam partem</i>	»	253
3.5 Profili critici dell'autotutela sostitutiva e la tenuta del <i>ne bis in idem</i>	»	254
4. I metodi di accertamento: premessa sistematica e la teoria delle presunzioni	»	255
4.1 Dai tipi ai metodi di accertamento	»	255
4.2 Nozione e struttura delle presunzioni	»	255
4.3 I requisiti delle presunzioni semplici: gravità, precisione, concordanza	»	255
4.4 Presunzioni e giudizio di legittimità	»	256
5. L'accertamento del reddito delle persone fisiche: analitico, analitico-induttivo e sintetico	»	257
5.1 La norma di riferimento e il metodo analitico	»	257
5.2 L'accertamento analitico-induttivo	»	257
5.3 L'accertamento sintetico: spesometro e redditometro	»	257
5.4 Il valore probatorio del redditometro: presunzione semplice o legale?	»	258

5.5 La prova contraria del contribuente	Pag.	258
5.6 La franchigia e il contraddittorio nell'accertamento sintetico	»	258
6. L'accertamento del reddito dei soggetti tenuti alle scritture contabili: analitico, analitico-induttivo ed extracontabile	»	259
6.1 Ambito di applicazione e norma di riferimento	»	259
6.2 L'accertamento analitico del reddito d'impresa	»	260
6.3 L'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa	»	260
6.4 Le fatture per operazioni inesistenti	»	260
6.5 L'accertamento extracontabile o induttivo puro	»	261
6.6 Analitico-induttivo ed extracontabile: il discrimen	»	261
6.7 Il riconoscimento forfettario dei costi	»	262
6.8 Casistica dell'induttivo puro e limiti all'utilizzabilità delle prove	»	262
7. L'accertamento d'ufficio	»	263
7.1 Nozione e presupposti	»	263
7.2 Struttura e rapporto con l'induttivo puro	»	263
8. Quadro di sintesi su tipi e metodi di accertamento	»	264

CAPITOLO 7

Tax compliance oggettiva

1. La <i>Tax compliance</i> oggettiva come modello orizzontale di attuazione del tributo	»	268
--	---	-----

Sezione I

Gli istituti collaborativi preventivi

1. L'adempimento collaborativo nella nuova dialettica tra Amministrazione Finanziaria e contribuente	»	269
--	---	-----

Sezione II

I fondamenti teorici della Tax compliance oggettiva

1. Dal rapporto autorità-soggezione alla <i>coregulation</i> : la funzione di indirizzo	»	270
1.1 Le finalità del dovere tributario nello Stato sociale	»	270
2. Buona fede, collaborazione e affidamento come ossatura del rapporto	»	271
3. La migliore attuazione della base imponibile e la mitigazione dell'offensività	»	272
4. Una lettura nel prisma dell'analisi economica del diritto: la teoria dei <i>nudge</i>	»	272
5. L'assenza di offensività nella <i>coregulation</i> e i profili critici della giustizia riparativa	»	273
5.1 Un nodo critico: proporzionalità e premialità non sono sinonimi	»	273
6. <i>Tax morale</i> , legittimazione del tributo e limiti della deterrenza	»	274
7. Il difetto strutturale: la conflittualità nel rapporto Fisco-contribuente	»	275
8. Il principio di offensività e la categoria della violazione meramente formale	»	275
9. La giustizia tributaria come cornice unitaria: Stato-comunità e <i>pactum unionis</i>	»	276
9.1 L'evoluzione storica dell'adempimento collaborativo	»	277
9.2 Le modifiche all'adempimento collaborativo introdotte dal D.Lgs. 221/2023 e dal D.Lgs. 108/2024	»	278
9.3 I moduli procedurali dell'adempimento collaborativo ed i correlati regimi premiali	»	280
9.3.1 I requisiti soggettivi per l'accesso al regime ordinario	»	280

9.3.2 I moduli procedurali speciali	Pag.	281
9.3.3 I regimi premiali	»	282
9.4 Il <i>Tax Control Framework</i> ed il governo del rischio fiscale	»	283
9.4.1 Le Linee Guida e la costruzione del <i>Tax Control Framework</i>	»	284
9.4.2 La certificazione del <i>Tax Control Framework</i> e l'opzione per le PMI	»	285
9.5 L'adempimento collaborativo nella giurisprudenza costituzionale: la sent. 137/2025	»	285
9.6 L'avvio del regime e la sua progressiva diffusione	»	286
9.7 La dimensione culturale: la corporate <i>tax governance</i>	»	286
9.8 Il coordinamento con il Modello 231 e la responsabilità degli enti per reati tributari	»	287
9.9 L'esimente penale e il rapporto con il sistema sanzionatorio penale-tributario	»	287
10. Il concordato preventivo biennale di cui alla L. 111/2023	»	288
10.1 La natura giuridica del concordato preventivo biennale	»	289
10.2 La compatibilità del concordato preventivo biennale con i principi costituzionali	»	290
10.2.1 I dubbi sulla copertura dell'art. 53 Cost.: la funzione di indirizzo tra art. 23 e art. 41 Cost.	»	290
10.2.2 La copertura dell'art. 53 Cost.: l'effettività tra ragionevolezza, contemperazione e finalità extrafiscali	»	291
10.2.3 La copertura dell'art. 23 Cost.: la riserva di legge nella formulazione della proposta	»	291
10.2.4 Il concordato come modello stabile di attuazione del tributo: prospettive de iure condendo	»	292
10.3 La ragionevolezza della determinazione ex ante alla luce della giurisprudenza costituzionale	»	292
10.4 Il dibattito dottrinale sulla capacità contributiva tra effettività e ragionevolezza	»	293
10.5 Il dibattito dottrinale: posizioni a confronto sul concordato preventivo biennale	»	294
10.6 Le cause di cessazione, esclusione e decadenza	»	294

Sezione III

Gli istituti collaborativi procedurali

1. L'accertamento con adesione quale modulo collaborativo procedimentale	»	295
1.1 L'evoluzione storica: dal "concordato" all'accertamento con adesione	»	296
1.2 La natura giuridica e il dibattito autorità/consenso	»	296
1.3 Ambito di applicazione, attivazione e perfezionamento	»	297
1.3.1 L'ambito soggettivo e oggettivo	»	297
1.3.2 L'attivazione del procedimento e il contraddittorio	»	297
1.3.3 Il perfezionamento mediante pagamento	»	298
1.4 Il garantismo tributario quale fondamento dei moduli procedurali	»	298
1.5 Profili applicativi controversi: l'analisi della casistica	»	299
1.5.1 L'istanza di rimborso di quanto versato per errore che avrebbe viziato l'adesione	»	299
1.5.2 La decadenza dal beneficio della rateazione per mancato pagamento di una rata	»	300
1.5.3 La sospensione dei novanta giorni e il verbale di mancato accordo	»	300

1.5.4 Il litisconsorzio necessario tra società di persone e soci	Pag.	300
1.5.5 Profili ulteriori: la natura dell'accordo e gli effetti sulla riscossione	»	301
1.6 La riforma del 2024: il contraddittorio preventivo e lo schema d'atto	»	301
2. La conciliazione giudiziale	»	302
2.1 L'evoluzione normativa e il rapporto con il reclamo-mediazione	»	302
2.2 La natura giuridica: tra concezione "negoziale" e "partecipativa"	»	303
2.3 La struttura procedimentale: conciliazione fuori udienza e in udienza	»	303
2.3.1 La conciliazione fuori udienza (art. 48)	»	303
2.3.2 La conciliazione in udienza (art. 48bis)	»	304
2.4 Il perfezionamento, l'effetto novativo e il regime del mancato pagamento	»	304
2.5 I rimedi avverso l'accordo viziato	»	304
2.6 Il <i>favor</i> legislativo e le prospettive di riforma	»	305
3. Profili di confronto: funzione di indirizzo e funzione impositiva	»	305
3.1 Profili di sistema: offensività, standardizzazione e teoria delle potestà	»	305
3.2 Il principio di offensività nella giurisprudenza costituzionale	»	305
3.3 La standardizzazione settoriale del <i>Tax Control Framework</i>	»	306
3.4 L'attuazione del tributo nella teoria delle potestà	»	306
3.5 Quadro comparativo degli istituti collaborativi	»	307
3.6 Adempimento collaborativo e concordato preventivo biennale a confronto	»	307
3.7 Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale a confronto	»	307
3.8 Istituti preventivi e istituti procedimentali: la sintesi	»	308
3.9 Prospettive evolutive e profili <i>de iure condendo</i>	»	308
3.10 L'ampliamento dell'accesso e la prospettiva di una <i>compliance</i> di massa	»	308
3.11 Il potenziamento degli effetti premiali	»	308
3.12 La semplificazione procedurale	»	309
3.13 Il governo delle nuove tecnologie e la legalità algoritmica	»	309
4. Conclusioni: il sistema della <i>Tax compliance</i> oggettiva tra prevenzione e composizione	»	310

CAPITOLO 8

Le sanzioni amministrative tributarie

Sezione I

*La natura giuridica delle sanzioni tributarie: struttura teleologica
(difesa del bene giuridico e finalità general-preventiva) e funzionale
(imputabilità e finalità special-preventiva)*

1. La natura giuridica delle sanzioni amministrative tributarie e la loro evoluzione storica	»	314
1.1 La struttura ontologica dell'illecito tributario.	»	315
1.2 I fondamenti costituzionali delle sanzioni amministrative tributarie	»	319
1.2.1 La tutela dello <i>status libertatis</i> ed i limiti al potere sanzionatorio imposti dall'art. 2 Cost.	»	321
1.2.2 Il vincolo al potere sanzionatorio di cui all'art. 25 Cost.: <i>nullum crimen, nulla poena sine lege</i> ed irretroattività della sanzione	»	322
1.2.3 Il vincolo al potere sanzionatorio di cui all'art. 27 Cost.: il principio di personalità della sanzione e la finalità rieducativa nella proporzionalità del trattamento sanzionatorio	»	325
1.3 Il bene giuridico tutelato ed il principio di offensività alla base dell'illecito amministrativo tributario	»	327

Sezione II

1. Il principio di legalità ed il principio del <i>favor rei</i>	Pag.	331
1.1 Il principio di legalità e l'estensione delle garanzie proprie delle sanzioni penali	»	332
1.2 L'evoluzione interpretativa della <i>lex mitior</i> alla luce della giurisprudenza sovranazionale e degli approdi della Corte costituzionale	»	334
1.2.1 La declinazione del principio della <i>lex mitior</i> da parte del legislatore delegato di cui al D.Lgs. 87/2024: la statuizione di irretroattività del principio del <i>favor rei</i> e la sua compatibilità nella tutela multilivello del contribuente	»	336
2. Il principio di personalità della sanzione	»	339
2.1 Il principio di personalità della sanzione e la sanzionabilità degli Enti con personalità giuridica	»	341
2.2 La responsabilità solidale dell'Ente senza personalità giuridica e la responsabilità diretta dell'autore materiale della violazione	»	347
3. Il principio di colpevolezza	»	349
3.1 L'elemento oggettivo e l'elemento soggettivo della colpevolezza	»	350
4. Il concorso di persone	»	354
5. La responsabilità fiscale dell'autore mediato	»	358
6. Il concorso di violazioni e l'illecito continuato	»	360
7. Fattispecie di coobbligazione solidale: cessione dell'azienda o di ramo	»	366
8. Le operazioni straordinarie	»	367
9. Le cause di non punibilità	»	368
9.1 L'errore sul fatto.	»	369
9.2 L'errore di diritto e l'ignoranza inevitabile della legge	»	370
9.3 L'obiettivo incertezza della norma tributaria	»	371
9.4 Il legittimo affidamento	»	374
9.4.1 Il legittimo affidamento e l'adeguamento ai pronunciamenti di prassi di cui all'art. 6, comma 5ter, del D.Lgs. 472/1997	»	379
9.5 La forza maggiore ed il fatto del terzo denunciato all'Autorità giudiziaria	»	381
9.6 Le violazioni meramente formali	»	383
9.7 La tenuità del fatto ed il lieve inadempimento	»	385
10. I criteri di determinazione della sanzione	»	388
10.1 Gli indicatori per la definizione della sanzione e la personalità del contribuente	»	390
10.2 La recidiva	»	391
10.3 La riduzione della sanzione per evidente sproporzione	»	392

Sezione III

Il principio di proporzionalità della sanzione e la sua declinazione nella tutela multilivello del contribuente

1. L'evoluzione storica del principio di proporzionalità come tensione tra libertà e potere: lo <i>status libertatis</i> del contribuente ed il limite positivo al potere come criterio della minore afflittività	»	396
2. Il principio di proporzionalità come "giusto mezzo": l'attuazione dell'art. 2 della Carta costituzionale come misura dell'esercizio del potere tra contemporazione di diritti del singolo e poteri pubblici	»	400

3. Il principio di proporzionalità come dualismo tra “diritti-doveri” e “libertà-uguaglianza”: l’affermazione in ambito sovranazionale	Pag.	405
3.1 Il principio di proporzionalità come principio fondamentale del diritto dell’unione	»	406
3.2 Il diritto di proporzionalità dell’imposizione come limite al potere degli Stati di cui all’art. 1, protocollo 1, della CEDU	»	409
3.2.1 L’evoluzione della tutela del diritto di proprietà nel sistema CEDU e la nozione di “bene” come contenuto autonomo della copertura convenzionale del diritto di proprietà	»	409
3.2.2 Le deroghe alla tutela dei beni: privazione e limitazioni all’utilizzo dei beni nel criterio di proporzionalità, legalità ed utilità pubblica	»	411
3.2.3 Applicabilità dell’art. 1 Protocollo 1 CEDU alle controversie in materia fiscale	»	411
4. Illegittimità delle sanzioni tributarie per violazione del principio di proporzionalità	»	413
4.1 Il vaglio di legittimità della Corte costituzionale.	»	413
4.2 L’applicazione disapplicativa ed analogica della Corte di Cassazione	»	415
4.3 La giurisprudenza della Corte di giustizia europea	»	416
5. La riduzione delle sanzioni per assenza di proporzionalità della fattispecie concreta: l’art. 7, comma 4, del D.Lgs. 472/1997	»	418
6. L’applicazione del principio di proporzionalità da parte della L. 111/2023 e del D.Lgs. 87/2024	»	421

CAPITOLO 9

Il processo tributario

Sezione I

Ordinamento della giustizia tributaria

1. La riforma ordinamentale di cui alla L. 130/2022 e la nascita delle Corti di giustizia tributaria	»	431
1.1 La struttura ordinamentale delle Corti di giustizia tributaria	»	432
1.2 I magistrati tributari: nomina, requisiti, decadenza. I giudici tributari: statuto del giudice onorario. La sezione specializzata tributaria in seno alla Corte di Cassazione	»	435
1.3 Le incompatibilità funzionali, la formazione continua, l’organo di autogoverno, la responsabilità dei magistrati tributari, le sanzioni disciplinari	»	441
1.4 Istituti di regolamentazione dell’imparzialità dei magistrati tributari: astensione e ricusazione	»	445
1.5 Gli organi ausiliari e le Segreterie	»	446
2. L’indipendenza e l’imparzialità come connotati dell’organo giurisdizionale “giusto”	»	448
2.1 L’evoluzione dei principi di indipendenza ed imparzialità dell’organo giurisdizionale nell’ordinamento nazionale	»	448
2.2 La qualificazione dell’indipendenza e dell’imparzialità dello Statuto del giudice nella giurisprudenza CEDU	»	449
2.3 L’evoluzione della Commissione Tributaria come giudice speciale nell’ordinamento interno ed i profili di illegittimità costituzionale dell’ordinamento tributario anteriormente alle modifiche di cui alla L. 130/2022	»	449

2.4 L'attuazione dello statuto del giudice europeo nell'ordinamento tributario a seguito della L. 130/2022	Pag.	452
2.5 L'attuazione dello statuto del giudice europeo nella declinazione dell'imparzialità	»	456

Sezione II

La giurisdizione

1. La giurisdizione orizzontale e la definizione di "tributo"	»	458
1.1 I limiti esterni della giurisdizione tributaria: questioni incidentali non tributarie, sanzioni e interessi e altri elementi accessori del tributo, confini esterni con la giurisdizione ordinaria ed amministrativa	»	467
1.2 I limiti interni alla giurisdizione tributaria	»	470
1.2.1 Gli atti autonomamente impugnabili	»	471
1.2.2 Gli atti non autonomamente impugnabili	»	477
1.2.3 Gli atti ad impugnazione differita e facoltativa	»	478
2. La tutela del contribuente avverso gli atti istruttori	»	479
2.1 La tutela mediata del contribuente: l'inutilizzabilità degli atti istruttori	»	480
2.2 La tutela mediata del contribuente: l'invalidità derivata dell'atto impositivo	»	481
2.3 La tutela "immediata" del contribuente: l'autonoma impugnabilità degli atti istruttori	»	482
2.4 L'autonoma impugnabilità degli atti istruttori quale precetto normativo di cui all'art. 6 CEDU: l'affermazione del principio di diritto della Sentenza Rapon, della Sentenza ItalGomme e l'attuazione nella tutela "multilivello" CEDU	»	484
3. Il difetto di giurisdizione, la <i>translatio jurisdictionis</i> e il regolamento di giurisdizione	»	487
4. L'oggetto del processo tributario: la teoria dell'impugnazione-merito e la teoria dell'impugnazione-annullamento	»	491
5. L'azione di rimborso	»	493

Sezione III

La competenza

1. La nozione di competenza nel processo tributario	»	495
1.1 La competenza delle Corti di giustizia tributaria di primo grado	»	496
1.2 La competenza delle Corti di giustizia tributaria di secondo grado	»	502
2. I rilievi di incompetenza ed il regolamento di competenza	»	503
3. Competenza collegiale e competenza del giudice unico: introduzione del giudice monocratico e problematiche di riparto interno tra collegio e giudice unico	»	505

Sezione IV

Le parti nel processo tributario

1. Le parti nel processo tributario	»	507
1.1 Legittimazione ed interesse ad agire del ricorrente	»	508
1.2 Capacità di stare in giudizio e rappresentanza del ricorrente	»	510
1.3 L'assistenza tecnica obbligatoria del ricorrente	»	512
1.4 Legittimazione ed interesse ad agire dei resistenti	»	515
1.5 Capacità di stare in giudizio e rappresentanza dei resistenti	»	520

2. Il processo con pluralità di parti	Pag.	522
2.1 Il litisconsorzio necessario	»	523
2.2 Il litisconsorzio facoltativo	»	526
2.3 La chiamata in causa del terzo	»	528
2.4 La riunione dei ricorsi	»	528
3. Le spese del giudizio	»	529

Sezione V

Le prove e la fase istruttoria del processo tributario

1. La morfologia della prova e dell'istruttoria tributaria alla luce della teoria del "garantismo tributario"	»	531
2. La natura dispositiva del processo tributario	»	534
3. I poteri istruttori del giudice tributario	»	536

Sezione VI

La valutazione della prova nel processo tributario

1. La valutazione della prova da parte del giudice tributario: una regola convenzionale dal carattere di specialità in deroga all'art. 116 c.p.c.	»	537
2. Il modello teorico della valutazione della prova libera: l'inferenza probabilistica sull'assunto fattuale secondo regole di probabilismo logico	»	538
3. La valutazione della prova libera nel processo civile	»	539
4. La valutazione della prova libera nel processo tributario successivamente alla novella di cui alla L. 130/2022	»	540
5. Le regole di costruzione dell'inferenza probabilistica sull'assunto fattuale e le presunzioni semplici	»	542

Sezione VII

La prova testimoniale scritta nel processo tributario

1. L'introduzione della testimonianza scritta nel processo tributario dalla novella di cui alla L. 130/2022: la struttura di un modello processuale improntato ai principi del " <i>due process of law</i> "	»	544
1.1 Sulla natura giuridica dell'istituto della testimonianza scritta e sulla coesistenza tra l'assunzione della testimonianza e le dichiarazioni dei terzi	»	545
1.2 Deduzione della prova testimoniale scritta: analiticità, specificità e capitolazione nell'attuazione del principio dispositivo processuale	»	547
1.3 Ammissione della prova testimoniale scritta: il limite della rilevanza quale attuazione del modello processuale accusatorio	»	548
1.4 Assunzione della prova testimoniale scritta: decadenze e nullità extra-testuali nell'assunzione del modulo di testimonianza scritta	»	551
1.5 Contraddittorio ed oralità: effettività del diritto di difesa, declinato nel principio di parità delle armi, con l'introduzione della testimonianza scritta nel processo tributario	»	553

Sezione VIII
*La circolazione del giudicato tra
processo penale e processo tributario*

1. La circolazione e la rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario: le ricadute della L. 130/2022 e gli approdi della L. 111/2023	Pag.	554
1.1 L'assetto normativo sulla circolazione e sulla rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario, anteriormente alla L. 130/2022	»	555
1.2 Il processo tributario nell'assetto conseguente alla L. 130/2022: l'attuazione di un modello processuale improntato ai principi del giusto processo e le ricadute nel prisma dell'art. 654 c.p.p.	»	556
1.3 La circolazione e la rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario alla luce della L. 111/2023 e del D.Lgs. 87/2024: dalla libera valutabilità alle due stagioni della prova legale dei fatti accertati	»	559

Sezione IX
*La circolazione delle prove tra
processo penale e processo tributario*

1. La circolazione e la rilevanza delle prove tra processo penale e processo tributario	»	563
1.1 La tutela mediata del contribuente: l'inutilizzabilità dei mezzi di prova	»	564
1.2 La tutela mediata del contribuente: l'invalidità derivata dell'atto impositivo	»	564
1.3 L'affermazione della tutela mediata nel prisma dell'inutilizzabilità dei mezzi di prova: i mezzi di prova e la circolazione tra processo penale e processo tributario alla luce delle modifiche allo Statuto del Contribuente di cui al D.Lgs. 219/2023	»	565
1.3.1 Le prove acquisite nel processo penale: autorizzazioni all'utilizzo delle prove raccolte nelle indagini di polizia giudiziaria ed acquisizioni illecite	»	566
1.3.1.1 Le autorizzazioni all'utilizzo delle prove raccolte nelle indagini di polizia giudiziaria	»	566
1.3.1.2 Le acquisizioni illecite: intercettazioni, rogatorie e collaborazione internazionale	»	566
1.3.2 Le dichiarazioni dei terzi alla luce della rimozione del divieto di prova testimoniale ed il valore delle prove rivenienti dal processo penale	»	568

Sezione X
*Il procedimento dinanzi la Corte
di giustizia tributaria di primo grado*

1. Il ricorso	»	571
1.1 Gli elementi essenziali del ricorso	»	571
1.1.1 La patologia del rapporto processuale	»	573
1.1.2 La patologia dell'atto processuale	»	574
1.1.3 La patologia dell'atto processuale tributario	»	575
1.2 Ricorso collettivo e cumulativo	»	578

1.3 La proposizione del ricorso e la notifica	Pag.	579
1.4 La costituzione in giudizio del ricorrente	»	581
1.5 La costituzione in giudizio del resistente	»	583
2. La fase introduttiva del giudizio	»	584
2.1 L'esame preliminare del ricorso	»	584
2.2 La fissazione dell'udienza e la nomina del relatore	»	586
3. La certificazione di conformità degli atti e dei provvedimenti processuali	»	586
4. Deposito di documenti, memorie illustrative e motivi aggiunti	»	587
5. La trattazione della causa	»	589
6. Deliberazione del collegio giudicante e del giudice unico	»	592

Sezione XI

Il processo tributario telematico

1. Il quadro normativo di riferimento	»	596
2. Il portale della giustizia tributaria e il sistema informativo della giustizia tributaria	»	597
3. L'instaurazione del giudizio	»	598
3.1 La predisposizione e la sottoscrizione del ricorso e degli ulteriori atti del processo	»	599
3.2 Il conferimento della procura	»	605
3.3 Il domicilio digitale	»	606
3.4 La notificazione dell'atto introduttivo del giudizio	»	608
4. La costituzione in giudizio	»	610
5. Il Fascicolo informatico e le attestazioni di conformità	»	612
6. Udienze a distanza	»	613
7. Notificazione della sentenza	»	615

Sezione XII

La tutela cautelare

1. La riscossione frazionata in pendenza del giudizio	»	617
2. La sospensione cautelare nel corso del giudizio di primo grado	»	619
2.1 I presupposti processuali: il <i>fumus boni iuris</i> ed il <i>periculum in mora</i>	»	620
2.2 Il giudice competente	»	621
2.3 Il procedimento	»	621
2.4 La sospensione parziale e la sospensione condizionata	»	623
2.5 Rapporto tra procedimento cautelare e giudizi di merito	»	623
2.6 La sentenza semplificata all'esito della fase cautelare	»	624
2.7 La sospensione cautelare degli atti diretti al recupero degli aiuti di Stato	»	625
3. La sospensione cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo	»	628

Sezione XIII

Il procedimento dinanzi la Corte di giustizia tributaria di secondo grado

1. Le impugnazioni in generale	»	629
1.1 Impugnazioni ordinarie e straordinarie	»	630
1.2 Legittimazione ed interesse ad impugnare	»	630
1.3 Le impugnazioni incidentali	»	630

1.4 Norme di raccordo per l'applicabilità della disciplina sulle impugnazioni al processo tributario	Pag.	631
2. L'appello	»	632
2.1 Natura ed oggetto dell'appello	»	632
2.2 Giudice competente, forma, notifica e costituzione dell'appellante	»	635
2.3 Effetto devolutivo e preclusioni in appello: <i>ius novorum</i>	»	636
2.4 Effetto devolutivo e preclusioni in appello: nuove prove	»	638
2.5 Consumazione del diritto all'impugnazione	»	640
2.6 L'appello incidentale	»	640
2.7 La sentenza di appello	»	641
2.8 La rimessione alla Corte di Giustizia di primo grado	»	642

Sezione XIV
Il ricorso per cassazione

1. Natura del giudizio di cassazione	»	643
2. Il ricorso per cassazione alla luce della novella di cui al D.Lgs. 10 ottobre 2022, n. 149	»	644
3. Il ricorso	»	646
4. La critica vincolata ed i motivi di ricorso	»	652
4.1 I motivi di violazione della giurisdizione	»	653
4.2 I motivi di violazione della competenza	»	653
4.3 I motivi di doglianza di <i>errores in iudicando</i>	»	653
4.4 I motivi di doglianza di <i>errores in procedendo</i>	»	653
4.5 I motivi di violazione della completezza della disamina del fatto	»	656
5. Il filtro di ammissibilità e la doppia conforme	»	657
6. Il controricorso ed il ricorso incidentale	»	658
7. Il giudizio di rinvio	»	659
7.1 Effetti della mancata riassunzione	»	659
7.2 Natura e caratteristiche del giudizio di rinvio	»	659
8. Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione	»	660

Sezione XV
La revocazione

1. Natura del rimedio revocatorio	»	661
2. I motivi di revocazione	»	662
2.1 Motivi di revocazione ordinaria	»	663
2.2 Motivi di revocazione straordinaria	»	663
3. Contenuto del giudizio: fase rescindente e fase rescissoria	»	664
4. Rapporti tra revocazione e ricorso per cassazione	»	666
5. La revocazione per contrarietà alla CEDU	»	667