

UNCAT – Unione nazionale Camere avvocati tributaristi
IX CONGRESSO NAZIONALE

Legalità e diritti nel sistema fiscale in evoluzione.
Il ruolo degli avvocati tributaristi

Sa Manifattura, viale regina Margherita 33
Cagliari 9-10 ottobre 2026

Prof. Avv. Giuseppe Scanu

Associato di Diritto tributario (già presidente della CAT di Sassari)
Dipartimento di Scienze economiche e aziendali, Università di Sassari
(scangius@uniss.it)

Giudizio penale e processo tributario: così lontani, eppure così vicini

1. Nell'opzionare il tema, tra i tanti interessanti proposti, dei "Rapporti tra accertamento amministrativo, definizione e processo penale tributario", ho ritenuto di circoscrivere queste brevi note a due aspetti, direi connotanti, del processo di revisione del sistema sanzionatorio tributario e penale¹.

E ciò sulla scorta delle indicazioni che si possono cogliere dalla recente sentenza interpretativa di rigetto n. 50 del 13 aprile del 2026 con la quale il Giudice delle leggi ha declinato un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 21-bis del d.lgs. n. 74/2000 col definire il perimetro degli effetti extrapenali del giudicato assolutorio.

Ma su questo si ritornerà in conclusione.

La prima questione che viene in luce è quella del "tendenziale" avvicinamento degli *standard* probatori tra procedimento e processo, tributario e penale.

L'altro aspetto che si intende sottolineare è la vocazione alla "funzionalizzazione riscossiva" della risposta punitiva penale tributaria favorendo le condotte resipiscenti da parte del trasgressore.

Sullo sfondo, la medesimezza del fatto che accomuna la risposta punitiva, vero *fil rouge* della riforma.

Andiamo con ordine.

¹ Così, l'art. 20, comma 1, lett. a), n. 1, della legge delega n. 111 del 2023, offre la visione di fondo della riforma nel "razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione (...)", il che passa, in prima battuta, attraverso "il completo adeguamento al principio del *ne bis in idem* (...), anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione". In questo scenario si inserisce la revisione dei rapporti fra procedimenti, fra procedimenti e processi, fra processi, e fra pene di diversa origine ma che condividono la medesima natura afflittiva penale secondo gli "Engel criteria. Con la sentenza dell'8 giugno 1976 (causa Engel et al. c. Paesi Bassi), la CEDU ha elaborato una nozione unitaria di diritto punitivo che, a prescindere dal *nomen iuris*, enfatizza l'intrinseca natura penale della disposizione sanzionatoria, anche se formalmente di tipo amministrativo, là dove sia apprezzabile: a) la funzione deterrente; b) l'applicazione generale; c) l'impatto significativo del grado di severità della sanzione.

Col D.lgs. 14 giugno 2024, n. 87 il Governo ha dato attuazione alla delega ricevuta.

2. In primo luogo, il processo di “avvicinamento del processo tributario a quello penale” scaturisce dall’introduzione nel giudizio tributario di una regola “autoctona” sul riparto dell’onere probatorio e dall’abrogazione del divieto della prova testimoniale, ora assumibile in forma scritta. Da un lato, il nuovo comma 5-bis dell’art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, riguardante i poteri delle Corti di giustizia tributarie², nel richiamare al primo inciso le “violazioni contestate con l’atto impegnato” pone a carico dell’amministrazione l’onere della prova della fondatezza della pretesa nella sua interezza, senza distinzione tra componenti positivi e negativi del reddito, attraverso un’istruttoria che deve trovare consistenza probatoria “in modo circostanziato e puntuale”; di talché, se l’ufficio non è stato in grado di fornire la prova della fondatezza della pretesa, “al di là di ogni ragionevole dubbio”, al giudice non è data altra alternativa se non quella di disporre l’annullamento dell’atto impositivo.

D’altra parte, l’ingresso della prova testimoniale, seppure raccolta con le forme di cui all’art. 257-bis c.p.c., colma – o, meglio, riduce – i limiti probatori di cui il processo tributario ha fin qui sofferto.

Ecco allora che quel *gap* tradizionalmente avvertito rispetto al (ritenuto) superiore livello di approfondimento istruttorio del giudizio penale, pare ora assottigliarsi:

- l’onere della prova finalmente è posto nella sua interezza a carico dell’amministrazione³, non diversamente da quanto accade nel processo penale là dove la prova della penale responsabilità è rimessa all’inquirente⁴;

- lo stringente canone di valutazione “in modo circostanziato e puntuale” delle risultanze istruttorie rivolto al giudice tributario evoca l’analoga formulazione “al di là di ogni ragionevole dubbio” rintracciabile nell’art. 533 c.p.p.;

- la previsione dell’ammissibilità della prova testimoniale scritta è rimessa, sì, all’istruttoria giudiziale ma, si badi, in assenza di un “vero” contraddittorio stante l’acquisizione al fascicolo dei capitoli di prova sottoscritti “in solitudine” dal teste, a differenza della prova testimoniale penale che si forma nel dibattimento di fronte al giudice e alle parti processuali;

- infine, anche il riconoscimento giurisprudenziale dell’opponibilità del “diritto al silenzio” da parte del contribuente sottoposto a verifica fiscale è un ulteriore motivo di

² Come noto, l’art. 6 della legge di riforma 31 agosto 2022, n. 1301, recante “Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario”, entrata in vigore il 16 settembre 2022, ha novellato l’art. 7 cit. in materia di onere della prova stabilendo che “L’amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l’atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l’atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l’irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati”.

³ Fin qui, a proposito della determinazione del reddito d’impresa, la giurisprudenza ha invece affermato che spettava all’ufficio finanziario l’onere di provare le componenti attive del maggior imponibile accertato e al contribuente, il quale intenda contestare tale ripresa sostenendo l’esistenza di costi maggiori di quelli considerati, documentare che essi esistono e sono inerenti all’esercizio cui si riferisce il recupero a tassazione; in questi termini, Cass., 14 aprile 2022, n. 12127, in Banca dati *DeJure*.

⁴ Nel processo penale avente ad oggetto i medesimi fatti costituenti reati fiscali, la pubblica accusa “segue” la segnalazione di notizia di reato proveniente dall’Agenzia delle entrate che, nella stragrande maggioranza dei casi, costituisce l’innesco del fronte penale, sulla scorta di un avviso di accertamento o anche solo di un p.v.c.

riequilibrio degli *standard* di tutela rintracciabili nei due giudizi⁵.

Così, se la concentricità va rafforzandosi pur tenuto conto delle peculiarità proprie delle rispettive giurisdizioni, l'utilizzabilità delle metodologie presuntive nel versante tributario segna ancora un tratto di asimmetria rispetto al processo penale⁶, considerato che l'attuale richiamo dell'art. 7, comma 5-bis cit. alla "*coerenza con la normativa tributaria sostanziale*" fa salva l'applicabilità dell'inferenza delle presunzioni legali relative.

3. È in questo contesto, di integrazione tra procedimenti e processi e di riavvicinamento tra gli *standard* probatori che si enfatizza l'inclinazione riscossiva del giudizio penale attraverso la previsione di meccanismi di premialità per il contribuente/reo sia in termini di non punibilità⁷, anche per la particolare tenuità del fatto⁸, che di attenuazione della sanzione penale⁹.

A ciò concorre un riallineamento, invero non ancora pienamente soddisfacente, tra le esigenze di celerità del processo penale e i tempi delle dilazioni di pagamento dei debiti successivamente alla commissione del fatto, con una particolare attenzione riservata ai

⁵ Così come già previsto in materia penale dagli artt. 63 e 64 e c.p.p. Il richiamo è alla giurisprudenza, europea e domestica, sul fronte allargato del "*nemo tenetur se detegere*" inaugurato con la sent. n. 489 del 2 febbraio 2021 della Corte di Giustizia UE (Causa C-481/19, DB c. Consob), su rinvio pregiudiziale della Corte cost. con l'ord. n. 117/2019, riguardante un caso di omessa collaborazione nell'ambito di un'indagine attivata dalla Consob in un procedimento per *insider trading* ex art. 187-bis TUF e alla successiva sent. 30 aprile 2021, n. 84 della Corte costituzionale.

⁶ Diversamente, le presunzioni tributarie assumono rilevanza decisiva in sede cautelare avendo un valore indiziario sufficiente ad integrare il "*fumus commissi delicti*" idoneo, in assenza di elementi di segno contrario, a giustificare l'applicazione di una misura cautelare reale, cfr. Cass., sez. III, 10 maggio 2018, n. 26274 e Cass., sez. III, 15 marzo 2019, n. 36302, in Banca dati *DeJure*.

⁷ Così il nuovo art. 13-comma 3-bis, aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. f), n. 3 del D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87.

⁸ Il nuovo art. 13-comma 3-ter, anch'esso introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. f), n. 3 del D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, stabilisce che "*ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'articolo 131-bis del codice penale, il giudice valuta, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici: a) l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità; b) salvo quanto previsto al comma 1, l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria; c) l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione; d) la situazione di crisi ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera a), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14*".

⁹ La disciplina delle circostanze del reato è stata riscritta dall'art. 1, comma 1, lett. g) del D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, e ora l'art. 13-bis dispone che "*1. Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto. Quando, prima della chiusura del dibattimento, il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento, l'imputato ne dà comunicazione al giudice che procede, allegando la relativa documentazione, e informa contestualmente l'Agenzia delle entrate con indicazione del relativo procedimento penale. 1-bis. Nei casi di cui al comma 1, secondo periodo, il processo è sospeso dalla ricezione della comunicazione. Decorso un anno la sospensione è revocata, salvo che l'Agenzia delle entrate abbia comunicato che il pagamento delle rate è regolarmente in corso. In questo caso, il processo è sospeso per ulteriori tre mesi che il giudice ha facoltà di prorogare, per una sola volta, di non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario per consentire l'integrale pagamento del debito. Anche prima del decorso dei termini di cui al secondo e al terzo periodo, la sospensione è revocata quando l'Agenzia delle entrate attesta l'integrale versamento delle somme dovute o comunica la decadenza dal beneficio della rateizzazione. Durante la sospensione del processo il corso della prescrizione è sospeso". Inoltre, al comma 2, dopo le parole: "*dalle parti solo quando*" sono inserite le seguenti: "*“, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado,”*, le parole: "*ricorra la circostanza di cui al comma 1*" sono sostituite dalle seguenti: "*il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto,*" e dopo la parola: "*nonché*" sono inserite le seguenti: "*quando ricorre*".*

reati di omesso versamento e alle situazioni di “crisi di liquidità”¹⁰.

Così l’inesauribile desiderio di cambiamento del legislatore penale tributario, oscilla tra due poli opposti che si alternano ciclicamente, con la stagione di inasprimento della risposta punitiva (c.d. *manette agli evasori*) che, oggi, lascia il passo a quella del diritto penale *riscossivo*, teso alla riduzione del *tax gap* in una logica funzionalistica di ripristino del bene giuridico leso.

Insomma, è ora il turno delle rateizzazioni e dell’incameramento, il che riporta apprezzabilmente la risposta punitiva ai canoni della sussidiarietà, offensività e effettività.

In questo solco si pone anche la previsione per cui la misura cautelare del sequestro finalizzato alla confisca diventa recessiva in pendenza del puntuale adempimento della rateizzazione del debito da parte del trasgressore/reo¹¹. Infine, il coordinamento fra procedimenti è assicurato da un meccanismo di triangolazione comunicativa tra PM, Agenzia delle entrate e Guardia di finanza¹².

4. Come detto, la comunanza del fatto fa da *trait d’union* fra procedimenti e processi, tributari e penali, poiché è sull’identità del fatto materiale nella sua accezione, al contempo, fiscale e penale che poggia l’esigenza di un’unitaria e proporzionata risposta da parte del sistema punitivo penale tributario; ciò al fine di scongiurare un irragionevole cumulo di sanzioni considerato che il bene giuridico tutelato è il medesimo – l’imposta evasa e il profitto del reato si sovrappongono – ed è apprezzabile in un’ottica ripristinatoria del gettito sottratto all’imposizione e di ristoro del principio di capacità contributiva *ex art. 53 Cost.*

Così, il fatto materiale annoverato nella fattispecie penale è essenzialmente un fatto fiscale, la cui identità deve ricercarsi nella sua realtà storica, oggettiva e fenomenica considerando tutti gli elementi costitutivi del reato: condotta, nesso di causalità ed evento¹³. Se la matrice è comune, ancora (parzialmente) diversa è la metodologia di

¹⁰ Le fattispecie di omesso versamento *ex artt. 10-bis, 10-ter*, contengono tutte la medesima previsione di abbandono dell’esercizio del potere punitivo là dove “il debito tributario (...) è in corso di estinzione mediante rateazione, ai sensi dell’articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462. In caso di decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell’articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, il colpevole è punito se l’ammontare del debito residuo è superiore a settantacinquemila euro”.

¹¹ Il nuovo art. 12-bis, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, aggiunto dall’art. 1, comma 1, lett. e) del D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, ora stabilisce che “salvo che sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto altresì conto della gravità del reato il sequestro dei beni finalizzato alla confisca di cui al comma 1 non è disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti”.

¹² Così, ai sensi dei novellati art. 129 disp. att. C.p.p. e art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, il pubblico ministero dovrà dare notizia alla competente direzione provinciale dell’Agenzia delle entrate dell’imputazione di uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 e l’Agenzia, dal canto suo, ricevuta la comunicazione, dovrà rispondere senza ritardo, trasmettendo anche al competente comando della Guardia di Finanza l’attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria.

¹³ Ciò secondo un approccio che ricerca l’unicità del fatto nella sua dimensione empirica, a prescindere dall’astratta riconducibilità alla fattispecie legale. Cfr. Corte cost., 21 luglio 2016, n. 200 in Banca dati *DeJure*, là dove la Consulta ha affermato che “il giudice sarebbe cioè tenuto a valutare non la sola condotta dell’agente, ma la triade «condotta-evento-nesso di causa» (...) e l’evento assumerà significato soltanto quale modificazione della realtà materiale conseguente all’azione o all’omissione dell’agente (...) Così, “il diritto vivente esigerebbe l’identità del fatto giuridico ovvero «la coincidenza di tutti gli elementi costitutivi del reato e dei beni giuridici tutelati”.

accertamento del fatto materiale annoverato nella fattispecie che configura l'illecito tributario e quello penale.

Nella sua biunivoca accezione fiscale, il fatto materiale è quello che risulta sorretto da un corredo probatorio che ne attesta la corrispondenza (la più possibile precisa) rispetto alla sua realtà storica. Il fatto controverso di evasione è dunque un "fatto provato" che scaturisce all'esito dell'istruttoria e del successivo vaglio giurisdizionale che – oggi anche nell'ambito tributario ex art. 7, comma 5-bis, cit. – ne apprezzi la sussistenza "oltre ogni ragionevole dubbio". Così, il fatto materiale si risolve in un fatto "processuale", quale rappresentazione fenomenica che il giudice si sia configurato in sede di decisione, seppur nessuna ricostruzione a posteriori sarà in grado di fotografare la realtà con precisione millimetrica.

5. Con una sentenza interpretativa di rigetto dall'ampio respiro sistematico e dal tono velatamente nomofilattico, la Corte costituzionale ha offerto un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 21-bis del d.lgs. n. 74/2000 che, non solo, definisce il perimetro degli effetti extrapenalici del giudicato assolutorio ma, altresì, apprezza l'impronta funzionalmente riscossiva della risposta punitiva tributaria uscita dalla riforma e coglie il (tendenziale) allineamento tra il processo penale e quello tributario, sia in termini di *standard* probatori che di comunanza dei presupposti per poter pervenire a un giudizio di colpevolezza «al di là di ogni ragionevole dubbio», in sintonia con il comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992¹⁴.

In particolare, per quanto qui di interesse, nel quadro di riforma del sistema riformato dal d.lgs. n. 87 del 2024, la Consulta ha posto l'accento sulla *"finalizzazione al recupero del tributo – non solo, quindi, all'applicazione delle relative sanzioni – e dunque del credito erariale relativo all'imposta evasa"* (v. punto 27.1.1. della motivazione). Di tal che, continua il giudice delle leggi, *"la scelta interpretativa del giudice rimettente, che privilegia l'orientamento secondo cui la disposizione censurata troverebbe applicazione anche in relazione alle imposte e non solo alle sanzioni, risulta essere non implausibile"* (v. punto 23.1), definendo così un'interpretazione estensiva del perimetro applicativo dell'art. 21-bis di segno opposto rispetto all'orientamento restrittivo, e fin qui prevalente, inaugurato dalla sezione tributaria della Corte di cassazione con la sentenza 14 febbraio 2025, n. 3800.

Oltre a ciò, il filo conduttore che attraversa l'intera motivazione della pronuncia è rintracciabile nel «tendenziale allineamento tra il processo penale e quello tributario», di cui il comma 5-bis dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992 costituisce testimonianza poiché introduce un metro "quasi penalistico" che sostituisce il criterio del *"più probabile che non"*, tipico del processo tributario, con quello del *"al di là di ogni ragionevole dubbio"*, proprio del processo penale.

¹⁴ La Consulta ha respinto le eccezioni di illegittimità costituzionale dell'art. 21-bis, sollevate dalla CGT I del Piemonte, ord. 10 marzo 2025, n. 64 e dalla Corte di CGT I di Roma, ord. 13 maggio 2025, n. 1838 per violazione degli artt. 3, 24, 53, 92 e 111 Cost. fissando però dei limiti all'espansione degli effetti extra-penalici del giudicato nelle ipotesi di vizi istruttori penali, poiché qui il giudice penale non ha potuto esperire una "delibazione" del merito degli elementi probatori, ma si è fermato alla "soglia" processuale della loro non utilizzabilità o, ancora, qualora l'accertamento tributario si fondi su presunzioni legali relative, salvo che l'imputato non abbia comunque prodotto «in controprova» nel processo penale elementi relativi ai fatti materiali, accertati positivamente come inesistenti e poi confluiti nella sentenza d'assoluzione.

6. Prendendo spunto dall'occhiello del titolo del Convegno, un'ultima considerazione merita il ruolo che l'avvocato tributarista può giocare attraversando quel "doppio binario" penale-tributario, invero sempre più lasco e foriero, invece, di convergenze, atteso che nella prassi l'istruttoria tributaria si riversa pedissequamente nel fascicolo penale (c.d. circolarità della prova, v. punto 26.2., sent. 50/2026, cit.).

Da un lato, nella fase procedimentale e dell'accertamento, Il ruolo del professionista si rivela cruciale nell'accompagnare il trasgressore/reo attraverso gli istituti di rideterminazione della pretesa tributaria (e di rateizzazione della stessa) in funzione delle premialità (non punibilità o attenuazione della pena) spendibili anche sul versante penale.

Dall'altro, rovesciando l'approccio difensivo tipico nel giudizio penale, là dove la prova spetta al PM, può essere opportuno attivarsi per fornire la prova contraria rispetto a ricostruzioni fondate su presunzioni legali, così come si farebbe nel giudizio tributario¹⁵.

Bibliografia essenziale

E. AMATI, *Il Nemo tenetur se detegere è applicabile nel procedimento dinanzi alla Consob funzionale all'infrazione di sanzioni amministrative "sostanzialmente" punitive: costituzionalmente illegittimo l'art. 187 quinquiesdecies T.U.F.*, in *Giur. comm.*, 2022, II, p. 89 ss.;

M. BASILAVECCHIA, *No man's land. La giustizia tributaria verso la costituzione*, Milano, 2023, p. 62 ss.

A. CARINCI, *L'onere della prova nel processo tributario dopo l'art. 7, co. 5-bis, d.Lgs. n. 546/1992*, in *Il tributario*, 23 marzo 2023;

M. CERESA GASTALDO, *L'accertamento dei tributi tra disciplina amministrativa, penale e processuale. Circolazione dei materiali istruttori ed autonomia dei giudizi*, in AA.VV., *Il diritto tributario nella prospettiva penale e civile*, Quaderni della SSM, 2022, p. 45 e ss.

G. M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005;

S. COCIANI, *Sul diritto del contribuente al silenzio e a non cooperare alla propria incolpazione. Dal giusto processo al giusto procedimento?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, p. 399 ss.;

P. COPPOLA, *Prova e valutazione del relativo onere nel processo*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, p. 168 ss.;

A. DELLA VALLE, *La nuova disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *Il Fisco*, 2022, p. 3807;

V. FICARI, *Modifiche normative e onere della prova tra procedimento e processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, p. 603 ss.;

F. GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 1088 ss.;

A. GIOVANARDI, *Ogni cosa (quasi) al suo posto, parte prima: la consulta respinge l'attacco all'art. 21-bis del d.lgs. n. 74 del 2000*, in *Dir. prat. trib.* 2026, 934 e ss.

A. GIOVANNINI, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, in *www.giustiziainsieme*, 14 marzo 2023.

A. GIOVANNINI, *Sui principi del diritto al silenzio in diritto sanzionatorio tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, p. 235 ss.

A. GIOVANNINI, *A Processo tributario e sentenza d'assoluzione dopo la pronuncia della Consulta*, in *Rass. trib.*, 22 giugno 2026.

C. GLENDI, *Prova testimoniale scritta nel processo tributario riformato: quali confini applicativi?* consultabile in *www.ipsoa.it*, 14 ottobre 2022;

A. KOSTNER, *I limiti all'espansione del giudicato penale assolutorio nel processo tributario*, in *Riv.*

¹⁵ Osserva la Consulta che è "difficilmente ipotizzabile che il contribuente non si sia spinto, al fine di evitare la prosecuzione o l'avvio del processo tributario, a fornire, se esiste, la prova contraria già all'interno del processo penale (...)" (v. punto 30.1.).

telem. dir. trib., 17 settembre 2026;

M. LOGOZZO, *L'onere della prova nei procedimenti sanzionatori tributari*, in ANELLI, BRIGUGLIO, CHIZZINI, DE PAOLI, GRAGNOLI, ORLANDI-TOSI (a cura di), *L'onere della prova*, Cedam, 2024, p. 1555

A. LOVISOLO, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, p. 43 ss.;

A. LOVISOLO, *Doppio binario: la sentenza della consulta e i "riscontri" cui deve (comunque) provvedere il giudice tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2026, 1304.

F. MANFRIN, *La tormentata esistenza del nuovo art. 21-bis d.lgs. 74/2000 tra contrasti giurisprudenziali e dubbi di legittimità costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, III, 53 e ss., ivi, 65;

L. MARAFIOTI, *Il processo penale tributario: circolazione e "circolarità" probatoria*, in *Rass. trib.*, 22 giugno 2026;

A. MARCHESELLI, *Imposta evasa, profitto del reato tributario, il mito del doppio binario della prova tra penale e amministrativo e le nuove frontiere del profitto confiscabile*, in *Riv. telem. dir. trib.*, 1° giugno 2024

A. MARCHESELLI, *Il diritto al silenzio tra diritti fondamentali e doveri fondamentali in materia tributaria (spunti critici a margine di Corte cost. n. 84/2021)*, in *ConsultaOnLine*;

A. MARCHESELLI, *La Consulta e la prova tributaria: una sentenza storica*, in *Corr. trib.*, 2026, 439;

L. PETRUZZELLA, *Un fatto, due processi, una res iudicata. Nota a Corte cost. n. 50/2026*, in *Rivista telematica di Diritto tributario*, 28 aprile 2026;

P. MILOTO, *Sulla rilevanza del giudicato penale nel giudizio tributario. Si rinvia alle Sezioni Unite*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2025, 445 e ss., ivi, 463.

S.MULEO, *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, consultabile in *www.giustiziainsieme*, 22 settembre 2022;

L. NICOTINA, *Osservazioni in ordine alla neo introdotta prova per testi nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, p. 811 ss.;

F. PISTOLESI, *La testimonianza scritta nel processo tributario riformato*, consultabile in *www.giustiziainsieme*, 29 settembre 2022;

P. RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022;

L. SALVINI, *Il doppio binario penale-tributario e il transito delle prove dal procedimento penale al procedimento e processo tributario*, in ANELLI, BRIGUGLIO, CHIZZINI, DE PAOLI, GRAGNOLI, ORLANDI, TOSI (a cura di), *L'onere della prova*, Cedam, 2024, p. 1724 ss.,

G. SCANU, *Motivazione e (onere della) prova nel processo tributario riformato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, p. 915 ss.

G. SCANU, *L'eterogenesi dei fini del disallineamento degli effetti extrapenalici del giudicato assolutorio*, in *TaxNews-Supplemento online alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, n. 1/2026, 271 e ss.

L. TOSI, *L'onere della prova nel diritto tributario*, in ANELLI, BRIGUGLIO, CHIZZINI, DE PAOLI, GRAGNOLI, ORLANDI-TOSI (a cura di), *L'onere della prova*, Milano, 2024, p. 1195 ss.

F. TUNDO, *La supplenza costituzionale sull'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, consolida l'autonomia del giudice tributario*, in *Rivista telematica di Diritto tributario*, 24 aprile 2026;

A. VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, p. 336 ss.

G. ZIZZO, *Accordi e disaccordi tra standard probatori tributari e penali*, in *Rivista telematica di Diritto tributario*, 7 luglio 2026.