

Saggio

IL CONTRIBUTO DELL'ACCERTAMENTO FISCALE ALLA REPRESSIONE DEI FENOMENI CRIMINALI

Francesco Tundo

 ORCID: 0000-0002-8978-6841

Università di Bologna (01111rn36)

The role of tax assessment in the fight against criminal phenomena

Abstract

Lo scritto si occupa del possibile ruolo che l'attività di accertamento effettuata dall'Amministrazione finanziaria può assumere nella lotta ai fenomeni criminali. Ricostruendo i principali strumenti di accertamento sia in ambito nazionale che internazionale, l'Autore si interroga sui possibili punti di contatto e sulle sinergie interistituzionali che possono instaurarsi fra l'Amministrazione finanziaria e l'Autorità penale.

Parole chiave: Amministrazione finanziaria; attività di accertamento; fenomeni criminali; scambio di informazioni; evasione ed elusione internazionale.

The paper addresses the potential role that the assessment activity carried out by the Tax Administration can play in the fight against criminal phenomena. By reconstructing the main assessment tools at both national and international levels, the Author examines the possible contacts and the inter-institutional synergies that may be established between the Tax Administration and the Criminal Justice Authority.

Keywords: Tax Administration; assessment activities; criminal phenomena; exchange of information; international evasion and tax avoidance.



© Francesco Tundo



1. L'OGGETTO DELL'INDAGINE

Nel saggio che segue mi propongo di sviluppare alcune riflessioni sui rapporti tra i fenomeni criminali e le fattispecie di evasione/elusione fiscale – nel contesto sia nazionale sia internazionale – e, più nello specifico, sul contributo che i modelli di accertamento tributario possono offrire nella repressione dei fenomeni di natura criminale *latu sensu* intesi.

L'ipotesi sulla quale ragionerò parte dai possibili punti di contatto fra i fenomeni tributari e le attività criminali non fiscali e si incentra sulle sinergie che possono derivare da un utilizzo “inter-istituzionale” degli strumenti attualmente disponibili in capo alle Amministrazioni finanziarie. Posso anticipare sin da ora che il complesso di strumenti di indagine e controllo è oggi talmente vasto e incisivo da essere suscettibile di “intercettare” in maniera efficace anche patrimoni illeciti e occulti. Non si tratta, tuttavia, solo di questo. Anche altre caratteristiche connaturate all'azione delle Agenzie fiscali ne enfatizzano l'efficacia e la capacità di penetrazione nel tessuto sociale rispetto all'Autorità penale.

In primis, per la fondamentale considerazione per la quale l'Amministrazione fiscale non necessita di dimostrare l'origine criminale dei beni e dei redditi oggetto di accertamento. In secondo luogo, la competenza delle Agenzie fiscali non risente di quelle soglie quantitative che, invece, abitualmente restringono l'ambito di operatività dell'Autorità penale, potendosi quindi estendere in modo trasversale alle condotte poste in essere dai contribuenti, con possibili effetti a cascata nelle attività di accertamento.

Non si tratta, peraltro, soltanto di una maggiore snellezza ed efficacia nelle procedure di accertamento fiscale – che possono anche avvalersi di mezzi di prova formati tramite “presunzioni” e determinare il reddito con modalità semplificate rispetto a quelle penali - ma anche di sfruttare il vastissimo patrimonio conoscitivo del quale le Agenzie fiscali si sono andate dotando, nel corso degli anni, grazie allo sviluppo di sistemi di scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie dei vari Stati. Non solo: la circolazione di informazioni di tipo reddituale o patrimoniale non avviene soltanto con le Amministrazioni fiscali di altre giurisdizioni, ma anche con altre amministrazioni pubbliche dello stesso Stato italiano (ad esempio l'Istituto nazionale della previdenza sociale - INPS) o, ancora, con gli istituti di credito e così via.

Un vastissimo patrimonio informativo che, nel contesto internazionale, si affianca a specifici istituti e strumenti volti proprio ad individuare, in fattispecie ad alto rischio di evasione, i soggetti che si “nascondono” dietro l'utilizzo di schermi societari o, più in generale, operazioni complesse e che, effettivamente, dispongono del patrimonio occultato alle Amministrazioni fiscali. Rendendo possibile, almeno in potenza, innescare un “circuitto virtuoso” fra istituzioni

che non soltanto consente alle Amministrazioni fiscali di sottoporre all'attenzione delle autorità competenti proprio quelle fattispecie che presentano i maggiori rischi di rilevanza penale ma che favorisce, altresì, quei fenomeni di circolazione del materiale probatorio dal procedimento e processo tributario in quello penale, e viceversa, che sono fondamentali per garantire una repressione efficace dei fenomeni in considerazione¹.

2. IL QUADRO DI RIFERIMENTO: STRUMENTI E “SINTOMI” DELL’EVASIONE/ELUSIONE FISCALE INTERNAZIONALE

In un contesto in cui l'interconnessione economica globale è un dato (almeno per ora...) acquisito, occorre tenere a mente che la sovranità fiscale del nostro Stato – ma lo stesso può dirsi per la generalità dei Paesi industrializzati – non si esaurisce con la tassazione dei soli redditi prodotti nel territorio italiano.

È, difatti, sufficiente essere considerati residenti in Italia – che si tratti di persone fisiche o persone giuridiche – per determinare un obbligo di assoggettamento ad imposizione di tutti i redditi prodotti, ovunque nel mondo e, quindi, anche fuori dal territorio dello Stato: un criterio definito, appunto, di tassazione su base “mondiale” (cd. *worldwide taxation principle*)².

Ciò significa che le Amministrazioni fiscali hanno competenza, sensibilità ed esperienza a verificare condotte, movimentazioni di denaro ed eventuali fattispecie impositive collocate fuori dal territorio dello Stato, comportando la capacità di governare informazioni e di gestire fattispecie – anche criminali, che possono essere di tipo fiscale o anche extra fiscale – di dimensione transazionale.

Questa accezione che connota la sovranità fiscale fa da contraltare a un contesto ove diventano pervasivi fenomeni non soltanto di vera e propria evasione ma anche di quella che viene definita tecnicamente come “elusione fiscale” proprio su scala internazionale. È opportuno, allora, delineare brevemente la differenza, sul piano concettuale, fra tali fenomeni.

¹ Marco Allena, *Il contrasto all'evasione fiscale: profili evolutivi*, in “Diritto e Pratica Tributaria”, 2025, pp. 453 - 467.

² Ai sensi dell'art. 3 d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi, “TUIR”). Per ulteriori riferimenti v. Claudio Sacchetto, Lorenzo Pennesi, *La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2023, pp. 881 – 914.

Quando, infatti, facciamo riferimento a fattispecie di evasione intendiamo, in senso tecnico, tutti quei casi di violazione diretta della legge tributaria, realizzata mediante comportamenti fraudolenti od omissivi (ad esempio tramite dichiarazioni omesse, fatturazioni false per operazioni inesistenti, etc.).

Il concetto di elusione, invece, richiama attività più sofisticate³ e, per certi versi, anche più insidiose rispetto a quelle che connotano i fenomeni evasivi: l'elusione non consiste in una palese, diretta e immediata violazione delle norme tributarie quanto, piuttosto, in un aggiramento della legge, realizzato mediante comportamenti contrari, nella sostanza, alle logiche del mercato⁴, risultando essenzialmente diretti a conseguire un vantaggio fiscale indebito, in quanto contrastante con lo spirito dell'ordinamento tributario⁵.

I due fenomeni, apparentemente distinti sul piano concettuale, nella pratica possono intrecciarsi, e non è sempre agevole distinguere, nei casi concreti, fra ipotesi di evasione ed elusione⁶, soprattutto in un contesto, come quello internazionale, dove gli operatori sono soliti servirsi di strumenti giuridici molto sofisticati per spostare profitti e occultare redditi alle Agenzie fiscali.

Una schematica panoramica dei principali strumenti sintomatici dell'evasione ed elusione fiscale internazionale può, allora, risultare utile per offrire un'idea dei fenomeni che le Amministrazioni finanziarie si trovano ad affrontare, e così per comprendere il potenziale grado di penetrazione degli strumenti presupposti a contrastarli.

Vi sono, anzitutto, casi più radicali nei quali il contribuente sposta – spesso solo formalmente e non nella sostanza effettiva – la propria residenza all'estero, tipicamente in Stati con livelli di tassazione bassi, così da sottrarsi alla tassazione, quasi sempre più gravosa, approntata dallo Stato di nazionalità (è il fenomeno, insomma, dei cittadini italiani che risultano residenti all'estero soltanto “sulla carta”)⁷.

³ Più in generale, sul rapporto fra abuso del diritto e interpretazione, cfr. Vito Velluzzi, *Abuso del diritto e interpretazione giuridica. Alcune questioni e una proposta*, in “Rivista di diritto tributario”, 2019, pp. 497 – 550.

⁴ Cfr. Pier Luca Cardella, *La bussola delle valide ragioni economiche e l'elusione dell'anti-elusione*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2012, pp. 487 – 509.

⁵ Per tutti, cfr. Giuseppe Zizzo, *La clausola generale antiabuso. Tra certezza del diritto ed equità del prelievo*, Pacini Giuridica, Pisa, 2022.

⁶ Cfr. Daniela Conte, *Il discrimen tra abuso del diritto ed evasione fiscale: spunti per un inquadramento critico*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2019, pp. 291 – 318.

⁷ Per un approfondimento sulla recente riforma della nozione di residenza delle persone giuridiche, e sui relativi risvolti sul contrasto ai fenomeni di evasione ed elusione: cfr. Fabrizio Amatucci, *La revisione del concetto di residenza delle persone giuridiche e la parziale attuazione della delega per la riforma fiscale*, in “Diritto e pratica tributaria internazionale”, 2025, pp. 7- 22.

Qualora tale residenza risulti soltanto fittizia, si realizza un fenomeno di cosiddetta estero-vestizione⁸, che spesso si accompagna anche all'utilizzo di conti correnti *offshore*, collocati cioè in giurisdizioni che costituiscono paradisi finanziari o paradisi fiscali. L'obiettivo, evidentemente, è quello di accompagnare il trasferimento all'estero della residenza con movimentazioni finanziarie che diventano difficilmente tracciabili da parte delle giurisdizioni maggiormente collaborative.

Il fenomeno, tuttavia, ha subito una forte inversione di tendenza soprattutto a partire dalla crisi finanziaria del 2008, accompagnatasi a scandali finanziari su vasta scala, e dalle conseguenti misure adottate dal G20 e favorite dall'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico)⁹. Grazie, infatti, agli standard di monitoraggio ai quali farò cenno, e alla progressiva erosione del segreto bancario internazionale, il fenomeno della tracciabilità dei conti *offshore* è decisamente in calo, così come anche il fenomeno dei trasferimenti fittizi all'estero delle residenze.

Sempre in una prospettiva di occultamento della posizione soggettiva del contribuente si pongono poi ulteriori e più sofisticati strumenti – che possono essere, ovviamente, utilizzati anche lecitamente – come i cosiddetti trust¹⁰, le fondazioni e, più in generale, le intestazioni di fiduciarie. Si tratta di strumenti che consentono di mascherare la titolarità effettiva di componenti patrimoniali spesso assai consistenti, che restano apparentemente segregati in entità collocate in giurisdizioni dove non esistono obblighi di trasparenza. Il reale titolare di questi patrimoni – in termini tecnici, il “beneficiario effettivo” – rimane quindi nascosto, schermato dietro strutture a volte anche complesse e difficilmente penetrabili.

Ulteriori fenomeni evasivi/elusivi derivano poi dall'utilizzo del vasto novero di strumenti che operano su un piano, per così dire, oggettivo, cioè che guardano allo sfruttamento di una data operazione economica (più o meno lecita) ai fini fiscali.

⁸ Cfr. Roberto Cordeiro Guerra, Stefano Dorigo, *Residenza fiscale delle società ed estero-vestizione: note a margine della sentenza Dolce & Gabbana della Cassazione penale*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2017, 197 – 230.

⁹ Sul rilevante progetto “BEPS” nato in seno all'OCSE, cfr. Stefano Dorigo, *L'impatto della Convenzione multilaterale BEPS sul sistema dei trattati contro le doppie imposizioni*, “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2018, n. 3, pp. 559 – 586.

¹⁰ Cfr. Stefano Morri, Francesco Nicolosi, *Il punto su... la residenza fiscale dei trust opachi alla luce della recente circolare*, in “Rivista di diritto tributario. Supplemento online”, 2022, reperibile al link: <https://www.rivistadirittotributario.it/2022/12/19/il-punto-su-la-residenza-fiscale-dei-trust-opachi-alla-luce-della-recente-circolare/>, consultato l'11 giugno 2025; Federico Rasi, *Trust e beneficiari: di cosa? La “pervasiva” distinzione tra reddito e patrimonio*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2023, pp. 679 – 716.

Tanto elementari quanto dannosi sono, a questo proposito, i casi di evasione fiscale (sia domestici che internazionali) realizzati tramite le cosiddette false fatturazioni. Intendo riferirmi ai fenomeni nei quali viene emesso, sul piano cartolare, un documento rappresentativo (*i.e.*, la fattura) di operazioni che, nella sostanza, non sono mai avvenute (inesistenza oggettiva, assoluta o parziale) o che, ancora, sono in realtà intercorse fra soggetti differenti rispetto a quelli indicati in fattura (inesistenza soggettiva)¹¹. Nel concreto, gli schemi di falsa fatturazione consentono di raggiungere i più disparati obiettivi di evasione, dalla generazione di costi deducibili ai fini delle imposte sui redditi all'evasione dell'imposta sul valore aggiunto¹². Più sofisticate, invece, sono le fattispecie ascrivibili ai fenomeni di elusione che comportano lo spostamento di imponibili fra Stati, tipicamente per canalizzare componenti positive – *i.e.*, dividendi, interessi attivi, etc. – in Stati a fiscalità più bassa e dedurre componenti negative in Stati con livelli di tassazione più elevati¹³.

In questo senso, gli strumenti possono essere i più vari, con differenti gradi di sofisticazione e insidiosità. Tipica fattispecie ricorrente in ambito transazionale è quella dei cd. prezzi di trasferimento (*transfer pricing*). In presenza di operazioni tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo societario, i corrispettivi delle prestazioni reciproche vengono fissati in ammontare diverso da quello che sarebbe stato concordato fra parti indipendenti (ossia a un prezzo di libera concorrenza fissato secondo una logica di mercato), trasferendo ricchezza da una giurisdizione all'altra, a seconda della convenienza fiscale. Un fenomeno che è ormai da decenni oggetto di attenzione da parte delle Agenzie fiscali e che, anche grazie alle indicazioni rese da parte dell'OCSE, è oggetto di specifici - quanto complessi - metodi di contrasto che consentono di ricostruire a posteriori il corrispettivo che sarebbe stato pattuito a condizioni di mercato¹⁴.

¹¹ Sulla differenza tra inesistenza oggettiva e soggettiva, *cfr.* Francesca Prosperi, *Sul discriminare tra operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti nel reato di dichiarazione fraudolenta: punti fermi ed evoluzioni nella giurisprudenza di legittimità*, in "Rivista di diritto tributario. Supplemento online", 2023, reperibile al link: <https://www.rivistadirittotributario.it/2023/07/04/sul-discriminare-tra-operazioni-soggettivamente-ed-oggettivamente-inesistenti-nel-reato-di-dichiarazione-fraudolenta-punti-fermi-ed-evoluzioni-nella-giurisprudenza-di-legittimita/>, consultato l'11 giugno 2025.

¹² *Cfr.* Alberto Marcheselli, *La farmacia dei sani – episodio 5 – grande la confusione sotto al cielo. Provocazioni – scandalose – sul dilagare del concetto di "frode" nel diritto penale tributario*, in "Rivista di diritto tributario. Supplemento online", 2023, reperibile al link: <https://www.rivistadirittotributario.it/2023/09/02/la-farmacia-dei-sani-episodio-5-grande-la-confusione-sotto-al-cielo-provocazioni-scandalose-sul-dilagare-del-concetto-di-frode-nel-diritto-penale-tributario/>, consultato l'11 giugno 2025.

¹³ *Cfr.* Vieri Ceriani, Giacomo Ricotti, *Riflessioni sul coordinamento internazionale della fiscalità d'impresa*, in "Rassegna Tributaria", 2019, pp. 30 - 61.

¹⁴ Sul ruolo delle linee guida OCSE rispetto alle fonti del diritto interno ai fini del *transfer pricing*, *cfr.* Antonio Veneruso, *Arm's lenght principle: determinazione del metodo più appropriato per le transazioni intercompany*, in

Altrettanto sofisticati possono, poi, essere i fenomeni di cd. abuso dei trattati (*treaty shopping*). Si fa riferimento ai casi in cui quei trattati internazionali che sarebbero finalizzati, fisiologicamente, ad evitare indesiderati fenomeni di doppia imposizione – che si realizza quanto lo stesso componente di reddito (ad es., un dividendo) viene tassato sia dallo Stato di residenza che dallo Stato dove si origina – sono oggetto di pianificazione fiscale aggressiva e vengono utilizzati per ridurre o azzerare il prelievo, sfruttando società intermedie situate in Paesi con trattati “favorevoli”. Ancora, possono richiamarsi fattispecie di pianificazione aggressiva mirate a realizzare fenomeni di doppia *non* imposizione, ad esempio utilizzando asimmetrie normative fra Stati o, ancora, al fenomeno delle società di comodo (cd. *letterbox companies*), entità non genuine che vengono utilizzate soltanto per canalizzare profitti od operazioni finanziarie.

Le condotte che ho richiamato da ultimo, pur non configurandosi immediatamente come reati¹⁵, costituiscono una forma subdola di depauperamento delle entrate pubbliche e, nei casi più gravi, uno strumento di riciclaggio. Ciò rende necessaria un'intensa attività di analisi e monitoraggio da parte delle autorità fiscali e sovranazionali, che devono continuamente aggiornare le proprie strategie normative per contrastare l'evoluzione di queste tecniche elusive. A ciò si aggiungono, evidentemente, le relevantissime sfide che vengono poste dall'evoluzione tecnologica e che sono, *in primis*, derivanti dalle fisiologiche peculiarità degli operatori dell'economia digitale, che spesso non hanno alcuna presenza fisica negli Stati. È stato così messo in crisi il paradigma sul quale si reggeva la fiscalità internazionale fondata, appunto, su criteri di collegamento basati sulla presenza fisica dell'impresa; mi riferisco alla cosiddetta “stabile organizzazione materiale”, ossia una sede fissa di affari riconducibile all'operatore economico stabilito in un altro Stato, tale da giustificare l'imposizione dei redditi da essa prodotti¹⁶. Altrettanti – e forse ancora più insidiosi – rischi derivano dal sempre più diffuso utilizzo delle criptovalute¹⁷, che sono tali da consentire il trasferimento in forma anonima e non tracciabile di rilevanti capitali e, quindi, di occultare patrimoni (anche) agli occhi delle Agenzie fiscali.

“Fiscalità & Commercio Internazionale”, 2025, n. 5, pp. 53 – 56.

¹⁵ Cfr. Giro P. Sepe, *Il transfer pricing e le tentazioni del diritto penale*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2018, pp. 683 – 714.

¹⁶ Sulle sfide affrontate dal sistema tributario in merito alla digitalizzazione cfr. Maurizio Logozzo, *Tassazione della digital economy: l'imposta sui servizi digitali (ISD)*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2020, pp. 805 – 830.

¹⁷ Cfr. Vito Pacillo, *Le valute virtuali alla luce della V Direttiva Antiriciclaggio*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2018, pp. 631 – 656.

3. LE RISPOSTE DELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO: DALLA COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA ALLE NUOVE DIMENSIONI DELLA SOVRANITÀ FISCALE

Le risposte ai rilevanti e complessi fenomeni che ho sinteticamente delineato sono passate da un progressivo sviluppo della cooperazione internazionale, necessitata dall'impatto che l'evasione e l'elusione fiscale hanno avuto in termini di enorme danno erariale che si riflette sugli interessi dei consociati. In un contesto in cui i capitali si muovono rapidamente tra giurisdizioni, il coordinamento tra autorità fiscali è essenziale per garantire l'equità del prelievo tributario e la sua coerenza con le previsioni dei rispettivi ordinamenti.

Per verità, occorre dire che l'idea di una cooperazione internazionale fra Amministrazioni fiscali non è nata di recente ma risale, addirittura, agli sforzi della Società delle Nazioni negli anni '30 del secolo scorso. Ciò detto, non si può non enfatizzare il salto di qualità che la cooperazione amministrativa ha conosciuto negli ultimi decenni, non soltanto in termini di quantità e qualità delle informazioni oggetto di scambio, ma anche con riferimento alle modalità dello scambio medesimo. Quest'ultimo punto è di fondamentale importanza, e si può declinare sotto plurime prospettive.

In primis, gli scambi di informazioni si sono andati strutturando secondo plurime tipologie, potendosi distinguere fra lo scambio di informazioni su richiesta, spontaneo e automatico. Nel primo caso, un'amministrazione si attiva trasmettendo a un'altra una richiesta di informazioni specifiche su un dato contribuente, rispetto al quale è già in corso una procedura di accertamento, mentre negli scambi spontanei le informazioni vengono trasmesse volontariamente da uno Stato all'altro. Infine, le forme più evolute di scambio sono quelle automatiche, contemplando la trasmissione periodica di dati finanziari tra Autorità fiscali secondo uno *standard* comune¹⁸.

Sotto una seconda prospettiva, mentre tradizionalmente la cooperazione fra Stati avveniva in forma bilaterale, oggi assistiamo allo sviluppo di importantissime forme di cooperazione multilaterali, soprattutto in seno all'OCSE e – con ambito territorialmente ridotto ma non per questo di secondaria importanza – all'Unione europea ("UE"). Nel primo caso, può farsi riferimento allo strumento denominato *Common Reporting Standard*

¹⁸ Cfr. Gaia Baroni, *Scambio automatico di informazioni: si può ancora parlare di "sana" tax compliance?*, in "Rivista di diritto tributario. Supplemento online", 2019, reperibile al link <https://www.rivistadirittotributario.it/wp-content/uploads/2019/04/GB-29.04.2019-Copia.pdf>, consultato l'11 giugno 2025.

(“CRS”), adottato nel 2014 dall’OCSE, uno *standard* di scambio di informazioni che consente di uniformare i dati oggetto di scambio e una pronta interpretazione degli stessi da parte di tutte le Amministrazioni fiscali coinvolte, instaurando una forma di scambio automatico al quale aderiscono attualmente oltre cento Paesi.

Il CRS è stato, a sua volta, sviluppato sulla falsariga del *Foreign Account Tax Compliance Act*, una legge approvata dagli Stati Uniti per obbligare istituzioni finanziarie estere a comunicare all’*Internal Revenue Service* (l’agenzia fiscale degli Stati Uniti) i conti detenuti da cittadini o residenti americani per combattere l’evasione fiscale. Gli Stati stranieri hanno sottoscritto accordi intergovernativi con gli USA, che disciplinano lo scambio reciproco di informazioni¹⁹.

In ambito europeo può, poi, registrarsi un notevole ampliamento dell’ambito applicativo della direttiva 2011/16/UE (cd. *Directive on Administrative Cooperation*, “DAC”)²⁰, che regola attualmente la materia dello scambio di informazioni e che è stato oggetto di ripetute modifiche nel corso degli anni²¹. Soltanto per dare un’idea, attualmente la direttiva DAC è stata già oggetto di ben otto interventi; da ultimo, con la recentissima direttiva 2025/872/UE (DAC 9) del 14 aprile 2025.

All’esito di questa moltitudine di interventi, lo scambio di informazioni intracomunitario non soltanto si estende alla totalità dei redditi a rilevanza transfrontaliera e ai dati dei conti finanziari, ma anche: agli accordi fra gli Stati membri e i contribuenti potenzialmente impattanti su altri Stati membri (*ruling* preventivi transfrontalieri e accordi preventivi sul *transfer pricing*), alle operazioni o accordi di pianificazione fiscale aggressiva suscettibili di determinare pregiudizi per l’Erario (cd. meccanismi transfrontalieri di pianificazione aggressiva), ai dati detenuti dai gestori delle piattaforme digitali, ai dati delle crypto-attività e, da ultimo, ai dati relativi all’imposta minima globale, alla quale farò cenno a breve.

Agli strumenti di cooperazione amministrativa – che, come visto, sono particolarmente incisivi, in particolare in ambito europeo – si affianca, poi, l’ulteriore reazione del diritto tributario internazionale che guarda, per così dire, al merito dei fenomeni di elusione e,

¹⁹ Cfr. Carlo Garbarino, *The EU protection of tax data transferred to third countries*, in “Rivista di diritto tributario”, 2019, pp. 93- 125.

²⁰ Cfr. Francesco V. Albertini, *Scambio di informazioni fra le Amministrazioni fiscali in ambito UE e margini di tutela dei contribuenti: considerazioni alla luce della giurisprudenza europea e delle recenti riforme della normativa nazionale*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2024, pp. 71 – 106.

²¹ Mauro Manca, *DAC 7: pronta una nuova proposta per rafforzare la cooperazione amministrativa tra le Autorità fiscali UE*, in “Rivista telematica di diritto tributario”, 2021, reperibile al link: <https://www.rivistadirittotributario.it/wp-content/uploads/2021/02/Manca.pdf>, consultato l’11 giugno 2025.

più in generale, di erosione della sovranità fiscale dei singoli Stati. Il tema, purtroppo, risulta di difficile semplificazione. In maniera estremamente schematica, particolarmente incisivo è stato, ancora una volta, il ruolo giocato dall'OCSE e dal G20, dapprima col progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) iniziativa nata per contrastare le strategie delle multinazionali che spostano i profitti verso paesi a bassa o nulla tassazione, riducendo artificialmente le imposte negli Stati dove svolgono effettivamente attività economiche²². L'obiettivo, in questo caso, è stato quello di rendere la tassazione più equa, trasparente e legata alla reale presenza economica - e, quindi, dove si genera il valore - tramite quindici azioni chiave, pubblicate nel 2015, che offrono raccomandazioni ai vari Paesi aderenti per aggiornare le proprie leggi fiscali e coordinare le regole internazionali e che spaziano dal rafforzamento dello scambio automatico di informazioni tra autorità fiscali alle azioni per limitare le pratiche di elusione, anche tramite una progressiva revisione dei trattati contro la doppia imposizione²³.

A questa iniziativa ha fatto seguito, più recentemente, un ulteriore progetto (sempre elaborato dall'OCSE) che si compone di due pilastri: il cd. *Pillar One*, che propone una redistribuzione parziale dei diritti di imposizione alle cd. giurisdizioni di mercato, e il cd. *Pillar Two*, che disegna un regime di tassazione minima effettiva per i grandi gruppi multinazionali (cd. *Global Minimum Tax*, GMT)²⁴.

Senza entrare nel merito di tali complesse iniziative, devo nondimeno sottolineare come la concreta attuazione delle stesse si trovi in una fase quantomai delicata. Mentre, infatti, l'Unione europea ha già trasposto, sul piano normativo, le regole disegnate nel *Pillar Two* – con la recente Direttiva 2022/2523/UE, a sua volta recepita in Italia tramite il d.lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 – sulla complessiva realizzazione ed efficacia del progetto pende una vera e propria spada di Damocle, poiché l'attuale amministrazione statunitense ha già provveduto al ritiro del Paese dagli accordi OCSE²⁵.

²² Cfr. Stefano Dorigo, *L'impatto della Convenzione multilaterale BEPS sul sistema dei trattati contro le doppie imposizioni*, "Rivista Trimestrale di Diritto Tributario", cit.

²³ Cfr. Cécile Remeur, *Understanding the OECD tax plan to address 'base erosion and profit shifting' – BEPS*, European parliament, 2016, reperibile al link: [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_BRI\(2016\)580911#:~:text=Action%20to%20fight%20corporate%20tax,treaties%20related%20to%20BEPS%20practices,consultato l'11 giugno 2025](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_BRI(2016)580911#:~:text=Action%20to%20fight%20corporate%20tax,treaties%20related%20to%20BEPS%20practices,consultato l'11 giugno 2025).

²⁴ Per un recente aggiornamento sulle iniziative dell'OCSE, cfr. OECD, *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (G20 South Africa, February 2025)*, 2025, Paris Cedex 16, reperibile al link: <https://doi.org/10.1787/97afc9f7-en>, consultato l'11 giugno 2025.

²⁵ In questo senso cfr. il Comunicato della Casa Bianca del 20 gennaio 2025, disponibile all'indirizzo <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/>, consultato l'11 giugno 2025.

L'attuale atteggiamento degli Stati Uniti potrebbe causare ricadute assai gravi, da un lato poiché verrebbe meno un tassello centrale per la concreta riuscita del progetto (data la centralità delle multinazionali statunitensi) e, dall'altro, poiché potrebbe mettere a serio rischio l'evoluzione del modello collaborativo multilaterale della sovranità fiscale, presagendo la (ri)emersione di spinte egoistiche tali da mettere a repentaglio i significativi progressi realizzati - a fatica - nel corso degli ultimi decenni²⁶. Col paradosso di sfavorire proprio quegli Stati – come quelli parte dell'Unione europea – che hanno implementato la tassazione minima globale e che, quindi, assoggettano i propri gruppi multinazionali a un trattamento peggiore rispetto a quelli statunitensi.

4. LA PROSPETTIVA ITALIANA: IL RUOLO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E L'IRROBUSTIMENTO DEI MOMENTI DI INTERAZIONE CON L'AUTORITÀ PENALE

Se questa è la prospettiva nella quale occorre muoversi, può essere utile fare qualche breve richiamo alle scelte che sono state fatte nell'ordinamento italiano in merito agli strumenti di contrasto ai fenomeni (soprattutto) di evasione²⁷, anche per dare brevemente conto del rapporto con le attività delle Autorità penali.

In estrema sintesi, l'ordinamento tributario si è, anzitutto, dotato di strumenti accertativi “semplificati” – faccio riferimento al cd. accertamento induttivo disciplinato dagli artt. 39, comma 2, d.p.r. n. 600 del 1973 e 55 del d.p.r. n. 633 del 1972 – finalizzati proprio a consentire all'Amministrazione finanziaria di ricostruire la posizione di singoli contribuenti anche nei casi in cui questi si sottraggono ai propri obblighi in materia di tenuta della contabilità o di presentazione della dichiarazione, così rendendo più difficoltoso l'operato dei funzionari in sede di accertamento²⁸. Qualora ricorrano, infatti, le specifiche ipote-

²⁶ Conclusione che potrebbe essere ulteriormente avvalorata dal progetto di legge presentato dal Partito Repubblicano proprio per tassare quelle multinazionali “colpevoli” di far parte di Paesi aderenti al progetto della GMT, come riportato da autorevoli organi di stampa, *cf.* Alan Rappenport, *Republican Bill Sets Stage for a New Global Tax Fight*, in “The New York Times”, 21 maggio 2025, disponibile all'indirizzo <https://www.nytimes.com/2025/05/21/us/politics/global-minimum-tax-bill.html>, consultato l'11 giugno 2025.

²⁷ Sulla sanzionabilità dell'elusione fiscale, *cf.* Giuseppe Marini, *Note in tema di elusione fiscale, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2013, n. 2, pp. 325 – 342; Alessandro Giannelli, *Sanzioni ed elusione fiscale: considerazioni a margine del recente orientamento della Corte di Cassazione*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2014, pp. 121 – 156.

²⁸ Alberto Maria Gaffuri, *I nuovi accertamenti di tipo sintetico*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2013, pp. 577 – 616.

si previste dall'ordinamento tributario, è consentito all'Amministrazione determinare il reddito in via induttiva e, quindi, in base ai dati e alle notizie comunque raccolti o venuti alla sua conoscenza, potendo prescindere in tutto o in parte dalle risultanze delle scritture contabili in quanto esistenti e, financo, avvalendosi di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza²⁹.

È il caso, ancora, del cd. redditometro, di cui all'art. 38, d.p.r. n. 600 del 1973, il quale consente una determinazione del reddito sintetica, sulla base di indici di spesa ed incrementi patrimoniali, incluse anche le anomalie presenti nei conti correnti e la movimentazione di ingenti somme di denaro. Lo strumento – inizialmente regolato dai parametri introdotti dal D.M. 10 settembre 1992 – è stato oggetto di un notevole clamore mediatico (e di numerose speculazioni politiche) e, così, di numerose modifiche nel corso degli anni (arrivando anche ad interventi che ne avevano interrotto l'operatività), sino alle ultime modifiche sopraggiunte col d.lgs. 6 agosto 2024, n. 108, a seguito del quale il redditometro è ritornato in funzione.

L'ordinamento italiano è, poi, particolarmente sensibile all'operatività all'estero dei contribuenti residenti in Italia. Non soltanto partecipando alle numerose forme di scambio di informazioni che ho sinteticamente descritto ma, altresì, avendo approntato un sistema di cd. monitoraggio fiscale, tramite le disposizioni contenute nel d.l. n. 167 del 1990. Con tale strumento è data all'Agenzia delle Entrate piena contezza delle attività all'estero detenute dai residenti in Italia, venendo imposti specifici obblighi informativi agli intermediari bancari e finanziari che intervengono in operazioni di trasferimento da o verso l'estero di mezzi di pagamento (anche in criptovalute) nonché ai contribuenti stessi, a pena dell'irrogazione di sanzioni che possono essere anche di ammontare rilevante e di presunzioni relative alla fruttuosità degli investimenti all'estero³⁰.

Gli strumenti sinora brevemente richiamati – che sono, si badi, rappresentativi soltanto di alcune fra le numerose facoltà di accertamento dell'Amministrazione finanziaria e del suo apparato informativo – costituiscono la riprova dell'apporto che le Agenzie fiscali

²⁹ Cfr. Giovanna Petrillo, *Inaffidabilità dei dati contenuti nelle scritture di magazzino e limiti del ricorso all'accertamento induttivo puro*, in "Rivista di diritto tributario. Supplemento online", 2022, reperibile al link <https://www.rivistadirittotributario.it/2022/11/03/inaffidabilita-dei-dati-contenuti-nelle-scritture-di-magazzino-e-limiti-del-ricorso-allaccertamento-induttivo-puro/>, consultato l'11 giugno 2025.

³⁰ Per ulteriori approfondimenti cfr. Antonio Marinello, *Obblighi di monitoraggio fiscale, proporzionalità delle sanzioni e libertà fondamentali*, in "Rivista di diritto tributario", 2022, n. 4, 142 – 184; Edoardo Carlo Leoni, *Il monitoraggio fiscale dei finanziamenti esteri infruttiferi*, in "Rivista Trimestrale di Diritto Tributario", 2016, pp. 765 – 788.

possono dare anche alla lotta di fenomeni di criminalità a rilevanza transfrontaliera, ad esempio fungendo da prima linea capace di intercettare eventuali anomalie sintomatiche di movimentazioni di capitali sospette.

Quest'ultima considerazione si lega ai rapporti, sempre più sinergici, fra l'Amministrazione finanziaria e l'Autorità penale. Nel corso del procedimento di accertamento tributario, infatti, tanto l'Agenzia delle Entrate quanto la Guardia di Finanza sono tenute ad inviare "senza ritardo" eventuali notizie di reato alla Procura della Repubblica competente, in forza di quanto previsto rispettivamente dagli art. 331 e 347 c.p.p.; l'inoltro della notizia di reato consente, quindi, l'eventuale avvio delle indagini preliminari, anche se le stesse si muoveranno, nell'attuale sistema, lungo un percorso parallelo e autonomo rispetto all'azione di accertamento tributario – secondo un sistema detto, per l'appunto, di "doppio binario".

Su quest'ultimo punto occorre spendere qualche ulteriore riflessione. Come detto, ad oggi l'ordinamento italiano consente che le attività di accertamento ai fini fiscali e le attività di indagine ai fini penali si collochino su due binari fra loro autonomi sia nella forma che nella sostanza, e ciò tendenzialmente vale (fatto salvo quanto dirò a breve) anche per la fase processuale.

Ciononostante, è ben possibile – ed è, anzi, fisiologico – che fatti e prove circolino tra le due aree, tributaria e penale, tanto nella fase di indagine e di accertamento quanto in quella processuale. Non soltanto, infatti, l'attività di impulso costituita dalla comunicazione della notizia di reato consente un allineamento – per quanto iniziale – circa l'ipotesi oggetto di esame. In occasione di recenti innovazioni normative sono stati, infatti, approntati alcuni interventi che hanno cercato di meglio coordinare i rapporti fra i due procedimenti nel tentativo – che purtroppo non può ritenersi del tutto conseguito – di conformare l'ordinamento italiano al noto principio del *ne bis in idem*³¹.

Per ciò che rileva ai nostri fini, occorre anzitutto osservare che – grazie alle modifiche apportate all'art. 32, d.p.r. n. 600 del 1973, all'art. 51, d.p.r. n. 633 del 1972 e all'art. 129 delle disposizioni attuative del codice di procedura penale, di cui al decreto legislativo 28

³¹ Cfr. Antonio Lovisolo, "Doppio binario" fra esiti del processo penale e tributario: necessità di un coordinamento normativo e inconfigurabilità di automatici effetti delle sentenze penali nel processo tributario; (limitata) rilevanza nel processo penale delle sentenze e "definizioni" tributarie, in "Diritto e Pratica Tributaria", 2024, pp. 1310 – 1365; Alessandro Giovannini, Diritto punitivo tributario: residualità applicativa del *ne bis in idem* e rapporti tra processi, in "Rivista telematica di diritto tributario", 2024, reperibile al link: <https://www.rivistadirittotributario.it/2024/09/05/diritto-punitivo-tributario-residualita-applicativa-del-ne-bis-in-idem-e-rapporti-fra-processi/>, consultato l'11 giugno 2025.

luglio 1989, n. 271³² – è contemplata un’ulteriore fase di coordinamento interistituzionale, prevedendosi che il pubblico ministero informi la competente articolazione dell’Agenzia delle Entrate qualora intenda esercitare l’azione penale per i delitti previsti, in materia penale tributaria, dal d.lgs. n. 74 del 2000. Specularmente, l’Agenzia delle Entrate risponde trasmettendo anche al competente Comando della Guardia di Finanza l’attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria. L’intento, evidentemente, è quello di assicurare una modalità di coordinamento e integrazione “a regime” fra l’azione dell’Autorità penale e quella dell’Amministrazione finanziaria che si colloca a valle rispetto alla comunicazione della notizia di reato.

Altrettanto significativi sono stati, infine, gli interventi sul rapporto fra i processi/procedimenti, tema estremamente complesso e sul quale non ritengo opportuno indugiare oltremodo in questa sede. Seppure la circolazione del materiale probatorio fra l’ambito penale e quello tributario non sia ancora oggetto di una disciplina puntuale nell’ordinamento, attualmente il sistema contempla talune ipotesi, anche significative, di “contatto”, con particolare riferimento agli esiti dei processi/procedimenti.

Mi riferisco, da un lato, alla cosiddetta “funzionalizzazione riscossiva” assunta dal diritto penale-tributario³³, espressa nelle ipotesi ove un effetto premiale in ambito penale è concesso per condotte del contribuente assunte in ambito tributario³⁴. Fenomeno che non è limitato soltanto alla conformazione astratta dell’ordinamento ma che ha, altresì, caratterizzato l’operatività di alcune Procure della Repubblica – a partire da quella di Milano, da cui l’epiteto di “modello Milano”, da ultimo concretizzatosi in un protocollo di lavoro sottoscritto fra Procura, Guardia di Finanza e Agenzia delle Entrate – consistente nella valorizzazione, sul versante penale, dell’attivazione di procedure conciliative o di adesione in ambito tributario. Modello che, proprio con riferimento ad accertamenti *monstre* riferiti anche a noti operatori dell’economia digitale, hanno consentito il recupero di ingentissime risorse all’Erario³⁵. A prescindere dalla valutazione circa l’efficacia di questi modelli,

³² Apportate dall’art. 1, commi 2-4, d.lgs. n. 87 del 2024.

³³ Così Giovanni Maria Flora, *Il nuovo assetto delle cause di non punibilità*, in *La riforma fiscale – I diritti e i procedimenti*, Vol. III, Alessandro Giovannini (a cura di), Pacini Giuridica, Pisa, 2023, pp. 169 – 182.

³⁴ Si pensi, ad esempio, agli interventi relativi al patteggiamento *ex art.* 444 c.p.p. – cui è impossibile accedere, ai sensi dell’art. 13-*bis*, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, se il debito tributario non è integralmente estinto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado – o alla condizione di non punibilità costituita dalla particolare tenuità del fatto, rispetto alla quale il giudice deve valutare, fra l’altro, “*l’adempimento integrale dell’obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l’amministrazione finanziaria*”, come disposto dal nuovo comma 3-*ter* dell’art. 13, d.lgs. n. 74 del 2000.

³⁵ Cfr. Cristina Bartelli, *Reati tributari, il modello Milano recupera 2 mld. E fa il bis*, in “Italia Oggi”, 31 gennaio

non si può tuttavia nascondere il rischio insito in un'estrema funzionalizzazione riscossiva del diritto penale tributario: finalizzare l'esito della vicenda penale alla mera attività di riscossione significa privilegiare l'interesse fiscale e far regredire (con evidenti effetti anche sul piano simbolico) la repressione della violazione in ambito penale.

D'altro canto, come si diceva, anche l'attuale assetto dei rapporti fra processi, per quanto ancora in divenire, è indice di una tendenza che pare muoversi verso un sempre maggiore coordinamento e interazione³⁶. In questo senso, il legislatore della cd. riforma tributaria – costituita dall'attuazione della legge delega n. 111 del 2023³⁷ – ha scelto di intaccare il principio del doppio binario, seppure con efficacia, per così dire, *asimmetrica*, a seconda che si abbia riguardo agli effetti della sentenza penale nel processo tributario oppure, all'opposto, delle risultanze del processo (o procedimento) tributario in quello penale. Ci riferiamo all'introduzione dell'efficacia di giudicato della sentenza penale nel giudizio tributario e, parallelamente, di una (diversa) rilevanza della sentenza tributaria (e degli accertamenti definitivi) nel processo penale, previste rispettivamente all'art. 21-*bis* e all'art. 20, comma 1-*bis*, d.lgs. n. 74 del 2000.

Dovendo necessariamente schematizzare, quest'ultima disposizione non comporta uno specifico obbligo, da parte del giudice penale, di conformazione alla sentenza tributaria definitiva o agli “atti di definitivo accertamento”³⁸, potendo essi soltanto valere come

2025, reperibile all'indirizzo https://www.italiaoggi.it/diritto-e-fisco/fisco/reati-tributari-il-modello-milano-recupera-2-mld-e-fa-il-bis-waqa0gkq?refresh_cens, consultato l'11 giugno 2025.

³⁶ Sul tema, fra i tanti, cfr. Alessandro Giovannini, *I rapporti tra sanzioni e tra processi: il fatto materiale nuovo paradigma ordinamentale*, in *Il diritto tributario nella stagione delle riforme*, Manzoni Enrico, Melis Giuseppe (a cura di), Pacini Giuridica, Pisa, 2024, pp. 239- 250; Andrea Giovanardi, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in “Rivista di diritto tributario. Supplemento online”, 2024 reperibile all'indirizzo: <https://www.rivistadiritto tributario.it/2024/04/20/prime-osservazioni-sullo-schema-di-decreto-legislativo-recante-revisione-del-sistema-sanzionatorio-tributario/>, consultato l'11 giugno 2025; Antonio Lovisolo, “*Doppio binario*” fra esiti del processo penale e tributario: necessità di un coordinamento normativo e inconfigurabilità di automatici effetti delle sentenze penali nel processo tributario; (limitata) rilevanza nel processo penale delle sentenze e “definizioni” tributarie, in “Diritto e Pratica Tributaria”, 2024, pp. 1310 – 1365; Giuseppe Giovanni Scanu, *Giudicato penale e processo tributario tra standard probatori e riforma del sistema punitivo tributario*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2024, n. 2, pp. 413 - 430; Livia Salvini, *Il doppio binario penale-tributario e il transito delle prove dal procedimento penale al procedimento e processo tributario*, in *L'onere della prova*, Anelli Franco, Briguglio Antonio, Chizzini Augusto, De Poli Matteo, Gragnoli Enrico, Orlandi Mauro, Tosi Loris (a cura di), Wolters Kluwer, Padova, 2024, pp. 1723 – 1736.

³⁷ Per una panoramica delle problematiche sollevate dalla legge delega, cfr. Francesco Tundo, *La legge delega per la riforma tributaria e la ragionevolezza del sistema fiscale nella giurisprudenza costituzionale*, in “Rivista dei dottori commercialisti”, 2023, n. 3, pp. 541 - 562.

³⁸ Allo stato attuale, non è ancora del tutto chiaro a cosa intendesse riferirsi il legislatore; certamente dovrebbero valere come prova quegli atti divenuti definitivi a seguito di accertamento con adesione, mentre non è chiaro se rientrino nella norma, ad esempio, gli avvisi definiti in acquiescenza ex art. 15 del D.Lgs. 218 del 1997 o, ancora, i verbali di conciliazione giudiziale.

eventuale prova soggetta alla valutazione del singolo giudicante. Di grado differente è, invece, l'efficacia della sentenza penale di assoluzione divenuta definitiva, che assume una vera e propria efficacia di giudicato – dovendo, quindi, il giudice tributario necessariamente conformarsi ai fatti così come accertati dal giudice penale – qualora i “fatti materiali” oggetto dei due processi siano i medesimi.

A *latere* delle numerose criticità interpretative sollevate dalla disposizione, che non potranno essere esaminate in questa sede³⁹ – e che involgono anche l'ambito applicativo della disposizione richiamata, attualmente al vaglio delle Sezioni Unite della Corte di cassazione⁴⁰ – ai nostri fini è utile osservare come gli interventi sinora descritti stiano progressivamente ampliando le ipotesi di coordinamento (financo di... contaminazione) fra il procedimento/processo tributario e quello penale. Un esito che può certamente avere dei riflessi positivi sulla circolazione delle prove e sull'opportunità di sottoporre al vaglio dell'autorità penale tutti quegli elementi sintomatici di attività criminogene, evidentemente non soltanto di rilevanza strettamente fiscale.

5. RIFLESSIONI CONCLUSIVE

Tirando le fila delle considerazioni sinora svolte, nella prospettiva dell'ordinamento tributario grandi passi avanti sono stati compiuti – non soltanto nella prospettiva nazionale ma anche in quella globale – per incentivare e coordinare l'interazione sia fra Amministrazioni finanziarie sia fra queste e le Autorità penali, soprattutto in termini di

³⁹ Si fa rinvio agli Autori citati alla nota n. 36.

⁴⁰ L'art- 21-*bis*, cit. ha, infatti, catalizzato – e non poteva essere diversamente – l'attenzione della giurisprudenza. Recentissima è l'emersione, a partire dalla sentenza n. 3800 del 14 febbraio 2025, di un orientamento volto a limitare l'efficacia del giudicato penale solo alle sanzioni irrogate, i cui effetti dirompenti hanno portato alla rimessione della questione alle Sezioni Unite con ordinanza n. 5714 del 4 marzo 2025, il cui esito è, come detto, ancora atteso. In merito, v. Andrea Carinci, *Il difficile bilanciamento tra sistematica e realtà applicativa nel ragionamento della suprema corte in tema di operatività dell'articolo 21-bis del d.lgs. n. 74/2000*, in “G.IUS”, 2025, reperibile al link: <https://ius-giuffreli-it.ezproxy.unicatt.it/dettaglio/11182630/il-difficile-bilanciamento-tra-sistematica-e-realta-applicativa-nel-raionamento-della-suprema-corte-in-tema-di-operativita-dellart-21-bis-dlgs-n-742000>, consultato l'11 giugno 2025; Kostner Alessandra, *Sull'ordinanza interlocutoria per l'eventuale rinvio alle Sezioni Unite del nuovo art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000: prime osservazioni*, in “Rivista di diritto tributario. Supplemento online”, 2025, reperibile al link: <https://www.rivistadirittotributario.it/2025/03/20/sullordinanza-interlocutoria-per-leventuale-rinvio-alle-sezioni-unite-del-nuovo-art-21-bis-d-lgs-n-74-2000-prime-osservazioni/>, consultato l'11 giugno 2025; Salvati Adriana, *Innocenti evasori: la Cassazione verso il triplo binario e oltre. Osservazioni a Cass. Civ., sez. V, 14 febbraio 2025, n. 3800*, “Rivista di diritto tributario. Supplemento online”, 2025, reperibile al link: <https://www.rivistadirittotributario.it/2025/03/20/sullordinanza-interlocutoria-per-leventuale-rinvio-alle-sezioni-unite-del-nuovo-art-21-bis-d-lgs-n-74-2000-prime-osservazioni/>, consultato l'11 giugno 2025.

scambio e condivisione di un vero e proprio patrimonio di dati informativi. Un apparato conoscitivo che, evidentemente, non assume rilevanza soltanto ai fini fiscali: la patologia del fenomeno tributario, infatti, può fungere da indice sintomatico di un vasto novero di attività criminali (prima fra tutte, evidentemente, quella di riciclaggio), in special modo qualora declinata in contesto, come quello internazionale, che si presta particolarmente alla strutturazione di operazioni complesse e rilevanti anche penalmente.

Se molto, chiaramente, può ancora essere fatto – si pensi soltanto all'istituzione di un'Agenzia delle Entrate europea, da più parti auspicata ormai da molti anni – non può nemmeno darsi per acquisito e scontato, tenuto conto delle notizie purtroppo non sempre positive (anzi) provenienti da oltreatlantico, la crescente grande collaborazione internazionale che negli anni ha consentito di arrivare a una significativa condivisione informativa fra amministrazioni fiscali. Occorre, insomma, proteggere quel clima di legalità che si ritiene possa contribuire – sul piano psicologico, ma non solo – alla prevenzione e al contrasto di fenomeni di criminalità anche diversa da quella puramente fiscale.

BIBLIOGRAFIA

- Albertini Francesco Vincenzo, *Scambio di informazioni fra le Amministrazioni fiscali in ambito UE e margini di tutela dei contribuenti: considerazioni alla luce della giurisprudenza europea e delle recenti riforme della normativa nazionale*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2024, n. 1, pp. 71 – 106.
- Allena Marco, *Il contrasto all'evasione fiscale: profili evolutivi*, in “Diritto e Pratica Tributaria”, 2025, n. 2, pp. 453 - 467.
- Amatucci Fabrizio, *La revisione del concetto di residenza delle persone giuridiche e la parziale attuazione della delega per la riforma fiscale*, in “Diritto e pratica tributaria internazionale”, 2025, n. 1, pp. 7- 22.
- Antonio Marinello, *Obblighi di monitoraggio fiscale, proporzionalità delle sanzioni e libertà fondamentali*, in “Rivista di diritto tributario”, 2022, n. 4, pp. 142 – 184.
- Baroni Gaia, *Scambio automatico di informazioni: si può ancora parlare di “sana” tax compliance?*, in “Rivista di diritto tributario. Supplemento online”, 2019, reperibile al link <https://www.rivistadirittotributario.it/wp-content/uploads/2019/04/GB-29.04.2019-Copia.pdf>, consultato l'11 giugno 2025.
- Bartelli Cristina, *Reati tributari, il modello Milano recupera 2 mld. E fa il bis*, in *Italia oggi*, in “Italia Oggi”, 31 gennaio 2025, reperibile all'indirizzo https://www.italiaoggi.it/diritto-e-fisco/fisco/reati-tributari-il-modello-milano-recupera-2-mld-e-fa-il-bis-waqa0gkq?refresh_cens, consultato l'11 giugno 2025.
- Cardella Pier Luca, *La bussola delle valide ragioni economiche e l'elusione dell'anti-elusione*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2012, n. 2, pp. 487 – 509.
- Carinci Andrea, *Il difficile bilanciamento tra sistematica e realtà applicativa nel ragionamento della suprema corte in tema di operatività dell'articolo 21-bis del d.lgs. n. 74/2000*, in “G.IUS”, 2025, reperibile al link: <https://ius-giuffreffi-it.ezproxy.unicatt.it/dettaglio/11182630/il-difficile-bilanciamento-tra-sistematica-e-realta-applicativa-nel-raionamento-della-suprema-corte-in-tema-di-operativita-dellart-21-bis-dlgs-n-742000>, consultato l'11 giugno 2025.
- Ceriani Vieri, Ricotti Giacomo, *Riflessioni sul coordinamento internazionale della fiscalità d'impresa*, in “Rassegna Tributaria”, 2019, n. 1, pp. 30 - 61.

- Comunicato della Casa Bianca del 20 gennaio 2025, disponibile all'indirizzo <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/>, consultato l'11 giugno 2025.
- Conte Daniela, *Il discrimen tra abuso del diritto ed evasione fiscale: spunti per un inquadramento critico*, in "Rivista Trimestrale di Diritto Tributario", 2019, n. 2, pp. 291 – 318.
- Dorigo Stefano, *L'impatto della Convenzione multilaterale BEPS sul sistema dei trattati contro le doppie imposizioni*, "Rivista Trimestrale di Diritto Tributario", 2018, v. 3, pp. 559 – 586.
- Edoardo Carlo Leoni, *Il monitoraggio fiscale dei finanziamenti esteri infruttiferi*, in "Rivista Trimestrale di Diritto Tributario", 2016, n. 3, pp. 765 – 788
- Flora Giovanni Maria, *Il nuovo assetto delle cause di non punibilità*, in *La riforma fiscale – I diritti e i procedimenti*, Vol. III, Giovannini Alessandro (a cura di), Pacini Giuridica, Pisa, 2023, pp. 169 - 182.
- Gaffuri Alberto Maria, *I nuovi accertamenti di tipo sintetico*, in "Rivista Trimestrale di Diritto Tributario", 2013, n. 3, pp. 577 – 616.
- Garbarino Carlo, *The EU protection of tax data transferred to third countries*, in "Rivista di diritto tributario", 2019, n. 5, pp. 93 - 125.
- Giannelli Alessandro, *Sanzioni ed elusione fiscale: considerazioni a margine del recente orientamento della Corte di Cassazione*, in "Rivista Trimestrale di Diritto Tributario", 2014, n. 1, pp. 121 – 156.
- Giovanardi Andrea, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in "Rivista di diritto tributario. Supplemento online", 2024 reperibile all'indirizzo: <https://www.rivistadirittotributario.it/2024/04/20/prime-osservazioni-sullo-schema-di-decreto-legislativo-recante-revisione-del-sistema-sanzionatorio-tributario/>, consultato l'11 giugno 2025.
- Giovannini Alessandro, *Diritto punitivo tributario: residualità applicativa del ne bis in idem e rapporti tra processi*, in "Rivista telematica di diritto tributario", 2024, reperibile al link: <https://www.rivistadirittotributario.it/2024/09/05/diritto-punitivo-tributario-residualita-applicativa-del-ne-bis-in-idem-e-rapporti-fra-processi/>, consultato l'11 giugno 2025.

- Giovannini Alessandro, *I rapporti tra sanzioni e tra processi: il fatto materiale nuovo paradigma ordinamentale*, in *Il diritto tributario nella stagione delle riforme*, Manzoni Enrico, Melis Giuseppe (a cura di), Pacini Giuridica, Pisa, 2024, pp. 239- 250.
- Kostner Alessandra, *Sull'ordinanza interlocutoria per l'eventuale rinvio alle Sezioni Unite del nuovo art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000: prime osservazioni*, in "Rivista di diritto tributario. Supplemento online", 2025, reperibile al link: <https://www.rivistadirittotributario.it/2025/03/20/sullordinanza-interlocutoria-per-leventuale-rinvio-alle-sezioni-unite-del-nuovo-art-21-bis-d-lgs-n-74-2000-prime-osservazioni/>, consultato l'11 giugno 2025.
- Logozzo Maurizio, *Tassazione della digital economy: l'imposta sui servizi digitali (ISD)*, in "Rivista Trimestrale di Diritto Tributario", 2020, n. 4, pp. 805 – 830.
- Lovisolio Antonio, *"Doppio binario" fra esiti del processo penale e tributario: necessità di un coordinamento normativo e inconfigurabilità di automatici effetti delle sentenze penali nel processo tributario; (limitata) rilevanza nel processo penale delle sentenze e "definizioni" tributarie*, in "Diritto e Pratica Tributaria", 2024, n. 4, pp. 1310 – 1365.
- Marini Giuseppe, *Note in tema di elusione fiscale, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, in "Rivista Trimestrale di Diritto Tributario", 2013, n. 2, pp. 325 – 342.
- Morri Stefano, Nicolosi Francesco, *Il punto su... la residenza fiscale dei trust opachi alla luce della recente circolare*, in "Rivista di diritto tributario. Supplemento online", 2022, reperibile al link: <https://www.rivistadirittotributario.it/2022/12/19/il-punto-su-la-residenza-fiscale-dei-trust-opachi-alla-luce-della-recente-circolare/>, consultato l'11 giugno 2025.
- OECD, *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (G20 South Africa, February 2025)*, 2025, Paris Cedex 16, reperibile al link: <https://doi.org/10.1787/97afc9f7-en>, consultato l'11 giugno 2025.
- Pacillo Vito, *Le valute virtuali alla luce della V Direttiva Antiriciclaggio*, in "Rivista Trimestrale di Diritto Tributario", 2018, n. 3, pp. 631 – 656.
- Petrillo Giovanna, *Inaffidabilità dei dati contenuti nelle scritture di magazzino e limiti del ricorso all'accertamento induttivo puro*, in "Rivista di diritto tributario. Supplemento online", 2022, reperibile al link <https://www.rivistadirittotributario.it/2022/11/03/inaffidabilita-dei-dati-contenuti-nelle-scritture-di-magazzino-e-limiti-del-ricorso-allaccertamento-induttivo-puro/>, consultato l'11 giugno 2025.
- Prosperi Francesca, *Sul discrimine tra operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti nel rea-*

to di dichiarazione fraudolenta: punti fermi ed evoluzioni nella giurisprudenza di legittimità, in “Rivista di diritto tributario. Supplemento online”, 2023, reperibile al link: <https://www.rivistadirittotributario.it/2023/07/04/sul-discrimine-tra-operazioni-soggettivamente-ed-oggettivamente-inesistenti-nel-reato-di-dichiarazione-fraudolenta-punti-fermi-ed-evoluzioni-nella-giurisprudenza-di-legittimita/>, consultato l'11 giugno 2025.

Rappenport Alan, *Republican Bill Sets Stage for a New Global Tax Fight*, in “The New York Times”, 21 maggio 2025, disponibile all'indirizzo <https://www.nytimes.com/2025/05/21/us/politics/global-minimum-tax-bill.html>, consultato l'11 giugno 2025.

Rasi Federico, *Trust e beneficiari: di cosa? La “pervasiva” distinzione tra reddito e patrimonio*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2023, n. 3, 679 – 716.

Remeur Cécile, *Understanding the OECD tax plan to address ‘base erosion and profit shifting’ – BEPS*, European parliament, 2016, reperibile al link: [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_BRI\(2016\)580911#:~:text=Action%20to%20fight%20corporate%20tax,treaties%20related%20to%20BEPS%20practices,](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_BRI(2016)580911#:~:text=Action%20to%20fight%20corporate%20tax,treaties%20related%20to%20BEPS%20practices,) consultato l'11 giugno 2025.

Sacchetto Claudio, Pennesi Lorenzo, *La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2023, n. 4, pp. 881 – 914.

Salvati Adriana, *Innocenti evasori: la Cassazione verso il triplo binario e oltre. Osservazioni a Cass. Cin., sez. V, 14 febbraio 2025, n. 3800*, “Rivista di diritto tributario. Supplemento online”, 2025, reperibile al link: <https://www.rivistadirittotributario.it/2025/03/20/sullordinanza-interlocutoria-per-leventuale-rinvio-alle-sezioni-unite-del-nuovo-art-21-bis-d-lgs-n-74-2000-prime-osservazioni/>, consultato l'11 giugno 2025.

Salvini Livia, *Il doppio binario penale-tributario e il transito delle prove dal procedimento penale al procedimento e processo tributario*, in *L'onere della prova*, Anelli Franco, Briguglio Antonio, Chizzini Augusto, De Poli Matteo, Gragnoli Enrico, Orlandi Mauro, Tosi Loris (a cura di), Wolters Kluwer, Padova, 2024, pp. 1723 – 1736.

Scanu Giuseppe Giovanni, *Giudicato penale e processo tributario tra standard probatori e riforma del sistema punitivo tributario*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2024, n. 2, pp. 413 - 430.

Sepe Giro Pasquale, *Il transfer pricing e le tentazioni del diritto penale*, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2018, n. 3, pp. 683 – 714.

Tundo Francesco, *La legge delega per la riforma tributaria e la ragionevolezza del sistema fiscale nella giurisprudenza costituzionale*, in “Rivista dei dottori commercialisti”, 2023, n. 3, pp. 541 - 562.

Velluzzi Vito, *Abuso del diritto e interpretazione giuridica. Alcune questioni e una proposta*, in “Rivista di diritto tributario”, 2019, n. 5, pp. 497 – 550.

Veneruso Antonio, *Arm's lenght principle: determinazione del metodo più appropriato per le transazioni intercompany*, in “Fiscalità & Commercio Internazionale”, 2025, n. 5, pp. 53 – 56.

Zizzo Giuseppe, *La clausola generale antiabuso. Tra certezza del diritto ed equità del prelievo*, Pacini Giuridica, Pisa, 2022.