

A MARGINE DELLA SENTENZA «DOLCE & GABBANA»: LA COSTITUZIONE DI PARTE CIVILE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA (*)

Sintesi: Il tema della costituzione di parte civile dell'A.F. nei giudizi per reati fiscali va (ri)esaminato alla luce del principio del c.d. «doppio binario» tra giudizio tributario e giudizio penale.

In questa ottica si manifesta la difficoltà di conciliare l'azione fatta valere nel processo penale con lo svolgimento e gli esiti del procedimento e del processo tributario.

SOMMARIO: 1. La questione. – 2. La sentenza: premesse. – 3. (*Segue*): l'Agenzia delle Entrate quale parte offesa. – 4. Alcune considerazioni critiche sulla posizione dell'Agenzia quale parte offesa. – 5. La costituzione dell'Agenzia quale parte civile. – 6. Considerazioni conclusive.

1. – *La questione*

Il rilievo dei principi affermati da Cass., sez. II pen., n. 7739 del 2012 (1) in merito alla sanzionabilità penale dell'elusione fiscale ha messo in ombra la prima parte della motivazione, quella in cui la sentenza affronta il problema della legittimazione dell'Agenzia delle entrate, costituita parte civile, ad impugnare la sentenza di non luogo a procedere emessa dal Tribunale penale.

Il tema della costituzione di parte civile dell'Amministrazione finanziaria (intesa per ora, in termini generali, con riferimento sia all'Agenzia, sia al Ministero dell'Economia e delle finanze) nei giudizi penali per i reati fiscali non è stato spesso trattato dalla dottrina e dalla giurisprudenza, benché esso rivesta una sicura importanza pratica, vista la sempre maggiore frequenza con cui l'Amministrazione si costituisce in tali giudizi. Sotto il profilo teorico, questo tema è stato affrontato anche con pregevoli interventi, ma soprattutto nella vigenza del vecchio sistema penal-tributario delineato dalla l. n. 516 del 1982, sistema che sanzionava principalmente – come noto – i reati prodro-

(*) Relazione al Convegno *L'abuso del diritto tra «diritto» e «abuso»*, Macerata, 29-30 giugno 201, organizzato dalla Fondazione Antonio Uckmar per i «Venerdi di Diritto e pratica tributaria».

(1) La sentenza è pubblicata *retro*, 2012, II, 766.

mici all'evasione. Sembra probabile, già ad un primo esame, che la questione meriti di essere di nuovo esaminata alla luce del sistema attualmente recato dal d.lgs. n. 74 del 2000 che sanziona invece i reati di evasione, soprattutto per quanto attiene all'individuazione del danno che può essere oggetto dell'azione di responsabilità civile dell'Amministrazione. Così come l'interesse alla costituzione di parte civile presentava aspetti senz'altro diversi nel previgente sistema, in cui la sentenza irrevocabile pronunciata nel giudizio penale aveva autorità di cosa giudicata nel processo tributario quanto ai fatti materiali accertati, rispetto a quanto non accada ora, in presenza di un (sempre più imperfetto, peraltro) sistema di «doppio binario», cioè di indipendenza dei due giudizi.

Tuttavia, come si vedrà, alcuni dei temi a suo tempo trattati restano, per la loro centralità, ancora assolutamente attuali: primo tra tutti, quello dei rapporti tra l'esercizio dell'azione di risarcimento nel processo penale, da un lato, e l'attuazione del rapporto di imposta attraverso l'accertamento, la sua eventuale definizione stragiudiziale e il processo tributario, dall'altro.

La questione della costituzione di parte civile è divenuta poi più complessa in tempi relativamente recenti anche sotto il profilo soggettivo a seguito dell'istituzione dell'Agenzia delle entrate, poiché si è posto il problema di una possibile differenziazione della posizione dell'Agenzia rispetto a quella del Ministero, in relazione anche alle modifiche apportate alla disciplina del processo penale dalla riforma del 1988.

Anche la prima parte della sentenza «Dolce & Gabbana» e le questioni che essa pone meritano dunque un esame. Dato l'oggetto di quel giudizio, non tutte le complesse questioni sopra accennate trovano trattazione nella pronuncia; tuttavia, essa può costituire un utile punto di partenza anche per le ulteriori considerazioni che proverò a sviluppare.

2. – *La sentenza: premesse*

La sentenza parte da un presupposto, di carattere prettamente processual-penalistico, che qui conviene assumere come dato di partenza, e cioè che solo la persona offesa dal reato, costituita o meno parte civile, e non anche la persona danneggiata, costituita parte civile, possa impugnare la sentenza di non luogo a procedere (art. 428, 2° comma, c.p.p. (2)). Ciò perché tale impugnazione è per sua natura destinata alla tutela esclusiva degli interessi penalistici della persona offesa; ed infatti la sentenza emessa all'esito dell'udienza preliminare – quale è

(2) La norma in questione attribuisce alla persona offesa che non sia costituita parte civile la facoltà di proporre ricorso per cassazione solo in caso di violazione delle norme sul contraddittorio recate dall'art. 419, ed alla persona offesa costituita parte civile la facoltà di impugnare per tutti gli ordinari motivi di ricorso per cassazione previsti dall'art. 606.

appunto quella di non luogo a procedere di cui qui si discute – è priva di effetti irrevocabili nel merito della controversia e non può quindi incidere sull'azione risarcitoria. Come ha affermato Cass., sez. un. pen., n. 25695 del 2008 – cui si deve anche una accurata ricostruzione, non priva di spunti critici, del sistema delle impugnazioni delle sentenze di proscioglimento emergente dalla l. n. 46 del 2006 – l'interesse della persona offesa, concorrente con quello della pubblica accusa fino a configurare un'azione penale privata, è esclusivamente quello di ottenere il rinvio a giudizio dell'imputato, dovendosi decisamente escludere ogni possibile effetto civile ricollegabile all'impugnazione della sentenza di non luogo a procedere; e ciò anche se non è dato comprendere esattamente (3) il motivo per cui l'art. 428, 2° comma, attribuisca alla persona offesa che sia costituita parte civile poteri impugnatori più ampi di quella che non sia costituita come tale (4).

3. – (Segue): *l'Agenzia delle Entrate quale parte offesa*

La distinzione tra persona danneggiata e persona offesa, com'è noto, risiede nel fatto che la persona offesa è titolare dell'interesse giuridico protetto, anche se in modo non prevalente, dalla disposizione incriminatrice (e come tale è soggetto del procedimento ed ha diritto di ricevere la notifica degli atti introduttivi del giudizio – art. 419 c.p.p.), mentre la persona danneggiata è quella che ha subito il danno patrimoniale e/o morale derivante dal comportamento costituente reato, e può pertanto costituirsi parte civile nel processo penale per ottenerne il risarcimento, in via alternativa rispetto all'esperienza di un'ordinaria azione risarcitoria civile.

Normalmente la persona offesa e quella danneggiata coincidono, ma tale coincidenza non è necessaria, stante la diversità dei diritti sostanziali di cui ciascuna vanta la titolarità. La possibilità di una dissociazione delle due figure, e della correlata legittimazione della sola parte offesa all'impugnazione per cassazione della sentenza di non luogo a procedere, pone in ambito fiscale l'eventualità della divaricazione della posizione del Ministero dell'economia e delle finanze, da un lato, e dell'Agenzia delle entrate, dall'altro. Nel giudizio in questione i difensori degli imputati avevano eccepito l'inammissibilità del ricorso dell'Agenzia delle entrate, costituita parte civile, proprio partendo dal presupposto che l'impugnazione fosse consentita alla sola parte offesa. I difensori, in particolare, osservavano che *i reati tributari mirano a tutelare il patrimonio dell'Amministrazione finanziaria e la persona offesa deve essere individuata non nell'Agenzia delle entrate che, quale ente strumentale, potrebbe assumere le vesti di perso-*

(3) Il sistema così ricostruito non presenta tuttavia, per Cass., sez. un., cit., profili di dubbia costituzionalità.

(4) V. nota 2.

na danneggiata, ma nel Ministro pro-tempore dell'Economia e delle finanze. Ministro che, invece, non aveva impugnato.

La Cassazione – che, sciogliamo subito la *suspence*, ha invece ritenuto ammissibile il ricorso dell'Agenzia – sviluppa il suo ragionamento su due linee concorrenti: in primo luogo, sostiene che l'Agenzia mutua dal Ministero la qualità di parte offesa; successivamente, osserva che in ogni caso l'Agenzia può ritenersi, di per sé, parte offesa.

La sentenza in esame inizia con l'osservare, sulla scorta di Cass., sez. un. civ., n. 3116 del 2006 (5), che a seguito della istituzione dell'Agenzia si è verificata a favore di questa una successione a titolo particolare nei poteri e nei rapporti giuridici strumentali all'adempimento dell'obbligazione tributaria, *anche se il destinatario del gettito fiscale – senza intermediazione alcuna – rimane sempre lo Stato*. L'Agenzia, tuttavia, gestisce in via esclusiva il contenzioso fiscale, ed ha – anche attraverso l'esercizio del potere di autotutela – il potere di disporre del diritto sostanziale dedotto in giudizio. *È evidente, pertanto, che la legge affida all'Agenzia delle entrate la tutela dell'interesse dello Stato alla completa e tempestiva percezione del tributo*. Ne deriva, secondo la Cassazione, che l'Agenzia, quale parte esclusiva del processo tributario, deve essere considerata la sola legittimata a costituirsi parte civile per l'adempimento di obbligazioni tributarie, anche se è l'Amministrazione finanziaria, cioè il Ministero, che deve considerarsi parte offesa (salvo che quest'ultima non voglia far valere la tutela di ulteriori e diverse situazioni giuridiche lese).

Del resto, osserva la Corte, se ciò non fosse vero all'Agenzia dovrebbe essere negata in radice la stessa legittimazione a costituirsi parte civile: infatti nessun danno sarebbe ravvisabile a suo carico, posto che le somme da esse recuperate affluiscono direttamente al bilancio dello Stato. Ma ciò si porrebbe in contrasto con la giurisprudenza, che invece riconosce pacificamente tale legittimazione (6).

Seguendo un *iter* logico alternativo, la Cassazione osserva poi che la stessa Agenzia, a ben vedere, può essere qualificata come persona offesa dai reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, poiché ad essa è *stata affidata la tutela dell'interesse al corretto adempimento dell'obbligazione tributaria e (che) può utilizzare molteplici strumenti, non esclusi quelli di carattere penale, per rimuovere gli ostacoli al perseguimento dell'interesse affidatogli per legge*.

(5) Su cui v., da ultimo, le considerazioni sistematiche di Tabet, *Natura e funzioni delle Agenzie fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 253.

(6) La Corte cita su questo punto Cass., sez. III pen., n. 35456 del 2010, ma v. nello stesso senso Cass., sez. II pen., n. 43302 del 2010. Quest'ultima sentenza afferma altresì che, non essendo l'Agenzia un organo dello Stato, non è necessaria l'autorizzazione da parte della Presidenza del Consiglio dei Ministri (affermazione ripresa anche dalla pronuncia in commento) e che la costituzione di parte civile può avvenire ad opera della sede centrale dell'Agenzia, ovvero da parte dei suoi uffici periferici.

A questa conclusione non osta, proseguono i giudici di legittimità, il principio della reciproca indipendenza tra procedimento penale e processo tributario, poiché questo principio sotto diversi profili mostra delle attenuazioni. Ad esempio, gli organi requirenti e giudicanti, anche penali, sono tenuti a comunicare alla Guardia di Finanza fatti di cui siano venuti a conoscenza che possono configurarsi come violazioni tributarie (art. 36, d.p.r. n. 600 del 1973) e si può quindi affermare che *il processo penale è considerato, per scelta legislativa, un veicolo privilegiato di notizie di rilevanza fiscale*. Inoltre, la prevalente giurisprudenza della sezione tributaria ritiene che il patteggiamento costituisca un elemento di prova per il giudice tributario, il quale deve spiegare le ragioni per le quali l'imputato avrebbe ammesso un'inesistente responsabilità e il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione (7). Ed infine, la Corte adduce la nota questione del raddoppio dei termini per l'accertamento in caso di violazione comportante l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p., e la relativa Corte cost. n. 247 del 2011, che indica tra le finalità del «raddoppio» quella di *garantire all'Amministrazione l'utilizzo degli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria per un periodo più ampio rispetto a quello previsto per l'accertamento*.

4. – *Alcune considerazioni critiche sulla posizione dell'Agenzia quale parte offesa*

Mi sembra che questa sentenza presti il fianco a considerazioni critiche sotto ambedue i versanti argomentativi.

Per quanto attiene al primo – che muove dall'individuazione del Ministero come persona offesa e che attribuisce comunque all'Agenzia la legittimazione ad impugnare la sentenza di non luogo a procedere in virtù della sua posizione di unico soggetto cui per legge è demandata la tutela anche processuale di tale interesse – si può osservare che la trasposizione sul piano che ci riguarda dei principi enunciati da Cass., sez. un. civ., n. 3116 del 2006 sulla legittimazione dell'Agenzia *ad causam* ed *ad processum* nel processo tributario non appare del tutto soddisfacente. Se è vero, infatti, che viene riconosciuta ai fini processuali tributari in capo all'Agenzia la titolarità delle situazioni soggettive che vengono fatte valere nel processo, è anche vero che a ciò si giunge riaffermando sotto il profilo sostanziale l'esistenza in capo al solo Ministero della titolarità, diretta e non mediata dall'Agenzia, dell'obbligazione tributaria. Avrebbe probabilmente meritato, allora, qualche ulteriore considerazione da parte della Corte il fat-

(7) Cass., sez. trib., n. 2724 del 2001; n. 19505 del 2003; n. 24587 del 2010.

to che, ai fini dell'impugnazione della sentenza di non luogo a procedere, è la stessa norma, così come interpretata dalla Corte, ad attribuire la legittimazione alla sola persona titolare dell'interesse offeso, e cioè nel nostro caso appunto il Ministero. Come ha affermato Cass., sez. un. civ., cit., la disciplina normativa dell'Agenzia delle entrate comporta *una separazione tra titolarità di posizioni giuridiche sostanziali – nella specie, l'acquisizione in via immediata del gettito tributario – (che resta in capo al Ministero) ed esercizio dei poteri e dei diritti necessari ad assicurare tale gettito* (trasferito all'Agenzia), da cui consegue appunto la legittimazione processuale dell'Agenzia nei giudizi tributari. Ma nel giudizio penale di cui qui si tratta, le situazioni soggettive che legittimano all'impugnazione non sono affatto quelle strumentali all'attuazione dell'obbligazione tributaria e certamente nulla hanno a che fare con il merito della pretesa e con la *assicurazione del gettito*, neanche sotto forma di risarcimento del danno; al contrario, la premessa da cui parte la sentenza in esame, anche sulla base dei precedenti, è che tali situazioni sono solo quelle della persona offesa, e quindi di natura esclusivamente penalistica, dirette ad ottenere il rinvio a giudizio del reo. Intendo dire, con ciò, che è il legislatore del processo penale ad individuare direttamente la legittimazione in capo alla persona offesa, ponendosi ai fini processuali a monte del trasferimento delle funzioni strumentali dal Ministero all'Agenzia (8).

Né sembra una valida obiezione quella avanzata *ad absurdum* dalla stessa Corte, laddove osserva che se l'Agenzia non potesse impugnare la sentenza di non luogo a procedere perché non è titolare del rapporto di imposta, essa non potrebbe neanche mai costituirsi parte civile, non potendo dirsi danneggiata dai comportamenti evasivi del contribuente. La questione dell'individuazione del danno che la parte civile può far valere nei processi penali per i reati tributari è tutt'altro che pacifica e non consta che essa sia stata mai seriamente esaminata dalla giurisprudenza (sul che tornerò oltre); pare dunque arduo fondare sul debole precedente invocato dalla Corte una qualche dimostrazione delle conclusioni raggiunte nella sentenza. Mi pare comunque che l'obiezione non colga nel segno perché dando per scontato – come sembra fare la Corte sulla scorta del fatto che i reati fiscali di cui è processo sono reati di evasione – che l'azione di risarcimento abbia ad oggetto l'imposta evasa, il suo esercizio rientra invece pienamente nell'ambito della funzione di recupero del gettito che si è visto essere propria dell'Agenzia. In altri termini, se oggetto dell'azione di danno è il recupero del tributo, è scontato che l'Agenzia sia legittimata ad esercitarla, perché la sua funzione è appunto quella di attuare la pretesa fiscale; non si tratta qui della titolarità del diritto di credito, ma della titolarità dei poteri di accertamento. Casomai, il problema – che pe-

(8) A meno di non individuare, riduttivamente, le funzioni dell'Agenzia in una generica rappresentanza processuale del Ministero.

rò la Corte non si pone affatto – è ancora una volta a monte: ed è il problema se l'esercizio di tale azione sia compatibile con la disciplina fiscale del rapporto di imposta e con la sua attuazione, demandata all'Agenzia.

Del resto, che l'*iter* logico della sentenza in esame sia incerto emerge con evidenza dal fatto che il secondo percorso argomentativo seguito – quello che individua direttamente nell'Agenzia la parte offesa – muove da un (sempre implicito) presupposto diverso dal primo, e cioè che l'interesse sostanziale leso dai reati ascritti all'imputato sia quello al corretto esercizio dei poteri propri dell'Agenzia, e cioè quelli di controllo ed accertamento. Questa parte della motivazione non appare tuttavia particolarmente chiara: essa si sofferma infatti su alcuni dei punti di frizione del principio del c.d. «doppio binario» con il diritto positivo, il quale prevede invece la trasmigrazione, anche con effetti sostanziali, di dati e informazioni dal procedimento penale a quello fiscale. Sembra dunque che per la Cassazione l'interesse penalistico fatto valere dall'Agenzia con l'impugnazione sia quello di poter favorire tale trasmigrazione, valendosi *à rebours* dei relativi effetti nell'attuazione del rapporto di imposta.

Del tutto atipicamente, l'interesse della persona offesa – Agenzia delle entrate che si manifesta tramite l'impugnazione non sarebbe dunque quello al perseguimento del reo, ma si esaurirebbe e troverebbe soddisfazione nel semplice svolgimento del processo.

5. – *La costituzione dell'Agenzia quale parte civile*

L'analisi della posizione dell'Agenzia quale parte offesa tocca, come si è visto, alcuni temi che riguardano anche la sua posizione quale danneggiata e la sua costituzione come parte civile nel processo penale, ed in particolare nelle fasi del giudizio in cui si decide, nel merito, della colpevolezza dell'imputato (mentre nella sentenza «Dolce & Gabbana» si trattava della legittimazione ad impugnare la sentenza di non luogo a procedere). Terminato l'esame della sentenza, vorrei dunque occuparmi della costituzione dell'Agenzia quale parte civile.

Tra i molti aspetti interessanti, per motivi di tempo mi limiterò a qualche sintetica considerazione su quelli principali, ovvero: se l'Agenzia possa costituirsi quale parte civile nel processo penale e quale sia, in caso affermativo, il danno per cui l'Agenzia può agire; quale rapporto ci sia tra il soggetto passivo e l'oggetto di tale azione, da un lato, e il soggetto passivo e le vicende del procedimento e del processo tributari, dall'altro.

Come si è già accennato, la giurisprudenza della Cassazione pare ammettere la costituzione di parte civile dell'Agenzia con riferimento ai reati *ex d.lgs. n. 74 del 2000* per il risarcimento del danno costituito dall'ammontare dell'imposta evasa. I precedenti, a quanto mi consta, non sono numerosi: in questo senso si è pronunciata Cass., sez. III

pen., n. 35456 del 2010 (in cui l'imputato di emissione ed utilizzo di fatture per operazioni inesistenti era, sembra, il titolare di una ditta individuale), nonché Cass., sez. II pen., n. 43302 del 2010 alla quale erano state poste alcune interessanti questioni (tra le quali quelle nodali della *inesistenza di un danno patrimoniale concernente la pretesa di imposta, in quanto le pretese impositive sarebbero incompatibili con un'accezione civilistica del danno quale quella presupposta dalle norme sostanziali e processuali sull'azione civile nel processo penale e sulle eccezioni inesistenza del danno non patrimoniale, morale e/o esistenziale in mancanza di fatto previsto quale illecito civile ex art. 2043 c.c. (9)*), sulle quali purtroppo essa non si è pronunciata in quanto si trattava di un procedimento concluso con patteggiamento, in cui il tribunale non può decidere sulla domanda della parte civile (10).

Anche nel previgente sistema penal-tributario la giurisprudenza di legittimità ammetteva la costituzione di parte civile dell'Amministrazione finanziaria. Tuttavia, in considerazione del fatto che i reati sanzionati dalla l. n. 516 del 1982 erano «prodromici» all'evasione fiscale e non si concretavano in una sottrazione d'imposta all'Erario, si osservava che *il danno patrimoniale, che legittima la costituzione di parte civile, viene ricercato dalla dottrina nello «sviamento e turbamento dell'attività della pubblica amministrazione diretta all'accertamento tributario» nonché con l'impegno dei mezzi umani e materiali necessari a stabilire il comportamento delittuoso ed impedire il compimento del disegno di evasione fiscale posto in itinere dal reo* (Cass., sez. III pen., n. 5554 del 1991; conf. Cass., sez. III pen., n. 7338 del 1993), con la conseguenza che tale danno veniva individuato non nel debito di imposta, bensì nel costo del personale e delle strutture impiegate nell'attività di controllo ed accertamento (11).

(9) In quel giudizio l'Agenzia aveva richiesto danni patrimoniali per euro 59 mln per crediti di imposta e rimborsi non spettanti e euro 0,45 mln per risorse umane impiegate, più euro 20 mln per danni non patrimoniali.

(10) Si veda anche sul tema – in quel caso di teorica applicazione – Cass., sez. III pen., n. 38710 del 2004 su cui tornerò oltre trattando del sequestro conservativo.

(11) Questa conclusione – fino a quel momento corretta – avrebbe potuto sembrare contraddetta, nella sua logica, dalla disposizione contenuta nell'art. 6, l. n. 30 del 1997, che aveva previsto quale circostanza attenuante nel processo penale per i reati fiscali *il risarcimento del danno cagionato all'erario come diretta conseguenza della mancata corresponsione dei tributi*. Per un approfondito esame di questa norma e della configurazione di tale danno in rapporto ai «reati prodromici» v. Cass., sez. III pen., n. 536 del 2000. Nella sostanza la Corte afferma che il legislatore ha voluto introdurre nel sistema fiscale una specifica regolamentazione dell'attenuante del risarcimento del danno prevista dall'art. 62, n. 6), c.p. proprio in ragione del fatto che i reati fiscali di cui alla l. n. 516 del 1982 non sono di danno, compresi quelli di frode fiscale, e quindi l'attenuante prevista dal c.p. non sarebbe stata loro *naturaliter* applicabile. La norma in discorso, tuttavia, significativamente non parla di risarcimento del danno cagionato dal reato, ma di quello cagionato dalla manca-

L'Amministrazione finanziaria ovviamente non dubita della propria qualità di parte offesa e della propria legittimazione a costituirsi parte civile. Essa si è espressa su questo tema nella vigenza dell'attuale sistema penal-tributario con la circ. n. 154/E del 2000, nella quale tra l'altro si rileva che la partecipazione diretta al processo consente l'eventuale acquisizione di elementi utili ai fini dell'annullamento parziale o totale della pretesa tributaria o di una sua integrazione.

Quanto all'oggetto dell'azione, si osserva che esso non può essere rappresentato, di per sé, dall'esercizio della pretesa tributaria, ma potrà consistere, in sintonia con quanto previsto dall'art. 13, d.lgs. n. 74 del 2000, in una richiesta di risarcimento del danno coincidente con il debito tributario, comprensivo delle sanzioni amministrative, anche se non applicabili in virtù del principio di specialità tra sanzione penale ed amministrativa sancito dall'art. 19, d.lgs. cit. (12).

La dottrina ha trattato la questione della costituzione di parte civile dell'Amministrazione finanziaria nel processo penal-tributario principalmente nella vigenza della l. n. 516 del 1982 (13), ponendosi in

ta corresponsione dei tributi. Con il che si lasciava peraltro aperto il problema del risarcimento del danno ulteriore, patrimoniale (costo dell'accertamento) e non patrimoniale: Pollari, *Il risarcimento del danno in materia penale tributaria*, in Fisco, 1999, 6435 e Graziano, *Aspetti penalistici dei recenti provvedimenti deflattivi del contenzioso*, in *Rass. trib.*, 2003, 525; problema che il d.m. 11 aprile 1997 di attuazione dell'art. 6 cit. risolveva pragmaticamente prevedendo nel Modello di dichiarazione che la Direzione regionale delle entrate doveva compilare per la quantificazione del danno anche l'indicazione della *entità del risarcimento del danno ulteriore* rispetto al tributo evaso. Prima dell'emanazione dell'art. 6 cit. la giurisprudenza negava, sulla base della norma generale del c.p., l'applicazione dell'attenuante proprio in considerazione dell'oggetto giuridico tutelato dalla l. n. 516 del 1982: v. Cass., sez. III pen., 18 gennaio 1994 citata criticamente da Tinti, *Il risarcimento del danno nei processi penali per i reati tributari*, in Fisco, 1998, 4397. La questione è più linearmente (inserendosi in un sistema in cui vengono sanzionate fattispecie di evasione) risolta nell'attuale disciplina dei reati fiscali dall'art. 13, d.lgs. n. 74 del 2000, che prevede come circostanza attenuante il pagamento del debito tributario (per un completo esame della questione tra vecchio e nuovo ordinamento v. Mastrogiacomo, *Commento all'art. 13 d. lgs. n. 74/2000*, in *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli - Giarda - Lanzi, Padova, 2001, 381 ss.). Nella relazione di accompagnamento si riconduce tale disposizione a quella generale del codice penale sopra citata, ravvisandosi gli elementi di specialità nei più accentuati effetti premiali.

(12) A prescindere da ogni altra considerazione di carattere più generale, per cui si rinvia al prosieguo, si può rilevare che dovrebbe invece escludersi *a priori* – a parte ogni questione inerente il principio di specialità tra sanzioni penali e sanzioni amministrative fiscali – che le sanzioni possano essere oggetto dell'azione risarcitoria, in quanto la loro irrogazione costituisce esercizio di un potere autoritativo. Conf. Cass., sez. III pen., n. 38710 del 2004.

(13) Invero, la questione è stata controversa fin dall'emanazione della l. n. 4 del 1929, come illustra Novara, *Reati in materia di imposte sui redditi e di Iva e costituzione di parte civile dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 109 ss.

primo luogo la questione di fondo, e cioè quella se la pretesa tributaria possa essere oggetto del risarcimento.

La risposta è stata, generalmente, negativa.

Si osserva a tale proposito, sotto il profilo sostanziale, che la pretesa impositiva trova la sua causa nella capacità contributiva e non nell'illecito, e che pertanto essa non potrà mai essere oggetto di un'azione risarcitoria civile da esercitare nel processo penale (14).

A tale argomento si aggiungeva poi che stante il bene protetto dalle fattispecie incriminatrici fiscali, di carattere prodromico rispetto all'evasione, mancava qualsiasi collegamento – la cui presenza è invece necessaria per la configurabilità di una responsabilità civile da illecito penale – tra commissione del reato e pretesa tributaria (15).

Peraltro, l'individuazione dell'interesse protetto dal legislatore della l. n. 516 del 1982 con la trasparenza e la corretta attuazione del rapporto fiscale poneva l'ulteriore questione se il danno patrimoniale risarcibile potesse essere individuato proprio nel costo dell'attività amministrativa resa necessaria dalla violazione, da parte del contribuente, dei suoi obblighi fiscali strumentali e se potesse poi configurarsi un danno morale, costituito dalla lesione del prestigio dell'Amministrazione, ovvero dalla lesione dell'interesse «diffuso» (16) alla fedeltà fiscale. Anche a tali interrogativi la dottrina prevalente tendeva a dare risposta negativa, rilevando, tra l'altro, che non può concepirsi un danno patrimoniale o non, che possa essere fatto valere nel solo processo penale e non anche nella sede civile (non consta, infatti, che l'Amministrazione faccia valere tali danni in sede di procedimento fiscale o in sede civile con separato giudizio) (17).

La correttezza di tali conclusioni doveva tuttavia misurarsi con il fatto che, all'epoca, non vigeva un principio di «doppio binario» tra processo tributario e processo penale, ma si manifestava invece un'autorità della cosa giudicata penale, quanto ai fatti materiali accertati, nel processo tributario ai sensi dell'art. 12, l. n. 516 del 1982. Alcuni osservavano, al riguardo, che in base ai principi generali processuali una tale autorità in tanto poteva legittimamente manifestarsi in quanto fosse data all'Amministrazione finanziaria, parte nel processo tributario, la possibilità di partecipare, quale parte civile, al processo penale (18) (19).

(14) Russo, *Problemi in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I, 453 ss.; Basilavecchia, *Dubbi sulla ammissibilità della partecipazione dell'Amministrazione finanziaria al processo penale per i reati tributari*, in *Rass. trib.*, 1986, II, 404 ss.; Novara, *op. loc. cit.*

(15) In questo senso tutti gli Autori citati alla nota precedente.

(16) Novara, *op. loc. cit.*

(17) Tra gli altri, Russo, *op. loc. cit.*; Basilavecchia, *op. loc. cit.*; in termini possibilisti, Gallo, *Tecnica legislativa e interesse protetto nei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in *Giur. comm.*, 1984, I, 303.

(18) V. ampiamente sul tema, anche per le citazioni dei numerosi Autori

Venendo ora a qualche osservazione attinente l'ordinamento attuale, si deve subito rilevare che restano insuperabili ed insuperati gli argomenti che si fondano sulla radicale diversità di causa giuridica tra obbligazione tributaria e danno civile. Argomenti che, come si è visto, si pongono a monte della questione del bene giuridico protetto dai reati fiscali. Ne consegue che, sebbene nell'attuale sistema del d.lgs. n. 74 del 2000 tale bene sia costituito dall'obbligo di contribuzione alle spese pubbliche, come disciplinato dal legislatore, e quindi i reati colpiscono fattispecie di evasione, deve restare fermo, in linea di principio, che la pretesa tributaria non può costituire oggetto dell'azione risarcitoria da esercitare nel processo penale mediante la costituzione di parte civile dell'Agenzia delle entrate.

Si noti, al riguardo, che – come risulta anche dalla relazione al codice – nell'attuale disciplina il sistema processual-penalistico tende a privilegiare, attraverso una serie di regole, l'esercizio dell'azione civile nella sede sua propria, e cioè appunto quella civile, per evitare che il problema del risarcimento del danno condizioni l'accertamento della responsabilità penale (20), alterando tra l'altro l'equilibrio delle parti del processo (21). Già tale sistema depone, quindi, per la non ammissione dell'Agenzia quale parte civile.

Ma a guardare la stessa questione dal versante fiscale, una tale conclusione non può che uscirne rafforzata. Ed infatti, il sistema del procedimento di accertamento, di riscossione, dell'accertamento del debito di imposta nel processo tributario, appare in sé perfettamente concluso e ben suscettibile di assicurare il perfetto soddisfacimento degli interessi erariali nella sede loro propria, senza permettere sconfinamenti nella sede penale. Questa considerazione vale a maggior ragione se si riflette che la costituzione di parte civile permetterebbe all'Agenzia di avvalersi di strumenti cautelari ulteriori – e a diverse

che se ne sono occupati, Schiavolin, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, *passim* e spec. 593 ss. L'Autore, alla luce del nuovo codice di procedura penale, ipotizza che la partecipazione dell'Amministrazione al processo quale parte offesa dal reato possa conciliare l'esigenza di un'applicazione dell'art. 12 cit. conforme a Costituzione con la non configurabilità di un'azione di danno della stessa Amministrazione.

(19) Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 801 ss. si pone invece il problema, opposto, dell'inesistenza del potere, in capo al contribuente che intenda in prospettiva far valere in proprio favore l'efficacia del giudicato penale, di far costituire l'Amministrazione nel giudizio penale.

(20) Si potrebbe obiettare, al riguardo, che la costruzione dei reati fiscali prevede il superamento di determinate soglie di evasione, per cui il giudizio penale deve comunque avere ad oggetto la determinazione della pretesa fiscale. Tuttavia, altro è il fatto del superamento della soglia, altra è la quantificazione esatta della pretesa tributaria, e tanto più del danno nel suo complesso, ove esso dovesse comprendere anche il «costo dell'accertamento» e i danni morali.

(21) V. per tutti sul punto Tonini, *Manuale di procedura penale*, Milano, 2011, 156 ss.

condizioni – rispetto a quelli già esaustivamente previsti dalle norme fiscali, quali il sequestro o la confisca (22).

Ed infine, depone naturalmente in questo senso il fatto che nella disciplina attuale è codificato dall'art. 20, d.lgs. n. 74 del 2000, il principio di totale indipendenza tra i processi penale e tributario (23), che ha fatto venir meno le questioni che si agitavano nella vigenza dell'art. 12, l. n. 516 del 1982.

6. – *Considerazioni conclusive*

L'assetto complessivo dell'assai articolata disciplina dei rapporti tra procedimento e processo tributario da un lato e processo penale dall'altro impone tuttavia cautela nelle conclusioni.

In primo luogo, si deve considerare che l'art. 13, l. n. 74 del 2000, prevede che il pagamento del debito tributario, anche mediante adesione o conciliazione, costituisce circostanza attenuante nel processo penale. Questa disposizione può essere letta in due divergenti prospettive. Da un lato, infatti, potrebbe ritenersi che la sua funzione sia semplicemente quella di non escludere irragionevolmente che nel processo penal-tributario il reo potesse fruire dell'attenuante prevista in via generale dall'art. 62 c.p. (24); dall'altro, essa potrebbe essere considerata la conferma che il danno che si può far valere in sede penale è costituito proprio dal tributo evaso.

Ambivalente appare anche la previsione del successivo art. 14, per il quale se i debiti fiscali risultano estinti per prescrizione o decadenza, il reo può fruire dell'attenuante offrendosi di pagare una somma da lui indicata a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata. Questa norma da un lato sembra risolvere negativamente la questione, che era stata posta nel previgente sistema, della possibilità per l'Amministrazione di costituirsi parte civile per far valere l'intero debito fiscale nel caso in cui la pretesa tributaria non potesse essere più azionata nelle sedi proprie. Dall'altro, lascia intendere che esiste un'offesa all'interesse erariale, considerata come tale nel pro-

(22) Cass. n. 38710 del 2004 cit. rileva che solo l'Amministrazione finanziaria, attraverso la costituzione di parte civile, a non anche il P.M. è legittimata a far valere le proprie pretese risarcitorie; quest'ultimo, quindi, non è legittimato a chiedere il mantenimento del sequestro. Cass., sez. III pen., n. 10120 del 2011 si occupa invece della confisca e dei suoi rapporti con gli esiti del procedimento fiscale, stabilendo che in caso di definizione della pretesa fiscale viene meno il presupposto della confisca.

(23) L'eventuale costituzione dell'Agenzia quale parte civile porrebbe poi il problema, che non può essere qui trattato ma per il quale si rinvia alla trattazione da parte di Schiavolin - Glendi, *citt.*, dell'esistenza di preclusioni probatorie nel processo tributario idonee ad escludere che il giudicato penale faccia in esso stato ai sensi dell'art. 654 c.p.p.

(24) V. *retro* nota 11.

cesso penale, valutabile economicamente, anche se il suo ammontare non coincide con quello dell'imposta che si assume evasa (25).

In secondo luogo, si deve considerare che il declamato principio del «doppio binario» mostra limiti sempre più evidenti. Oltre a quelli indicati dalla sentenza «Dolce & Gabbana», non possono qui non menzionarsi quelli, evidentissimi, derivanti dalla nuova disciplina dei «costi da reato» di cui all'art. 14, comma 4-*bis*, l. n. 537 del 1993. Stante il fatto che il legislatore ha previsto – per tentare di puntellare la legittimità costituzionale di una disposizione che aveva e conserva evidenti profili di illegittimità – che una sentenza penale definitiva favorevole al contribuente comporta il rimborso dell'imposta eventualmente versata a seguito della ripresa a tassazione dei costi, come si potrà negare, sia pure ferme restando tutte le decisive obiezioni sopra mosse, la legittimazione dell'Agenzia a costituirsi parte civile?

Un accenno finale ad un problema che mi sembra di grande rilievo, e cioè quello della possibile dissociazione soggettiva tra contribuente ed imputato, problema che costituisce una sorta di «convitato di pietra» nella questione in esame.

Ammettendo infatti che l'Agenzia possa costituirsi parte civile, quale danno può essere fatto valere nei confronti dell'imputato che sia ad esempio l'amministratore della società che ha posto in essere l'ipotizzata violazione fiscale? Può essere tale danno costituito dal debito d'imposta della società?

Il tema – a quanto mi consta – è stato affrontato, e risolto affermativamente, solo nell'ipotesi, invero marginale, in cui l'Amministrazione sia impossibilitata a far valere la sua pretesa in capo alla società per fatto (illecito) imputabile allo stesso amministratore, configurandosi in effetti in questo caso una fattispecie di danno civile (26).

Mi sembra che invece, in termini generali, la risposta debba essere, per gli stessi motivi ora indicati, negativa. Ed infatti, non sussiste alcuna obbligazione tributaria tra l'imputato e l'Amministrazione su cui il preteso danno possa fondarsi, né – a parte appunto l'ipotesi marginale sopra esaminata – alcun illecito civile riconducibile all'imputato stesso. Non senza considerare, ancora una volta, che la legge fiscale disciplina in modo tassativo ed esaustivo le ipotesi in cui può essere azionato, in sede di riscossione, un debito fiscale altrui (art. 36, d.p.r. n. 602 del 1973, che prevede la responsabilità degli amministratori/liquidatori) e che non sembra che essa possa essere superata tramite l'esercizio dell'azione di responsabilità civile nel processo penale (come, ancora una volta, non consta che una tale azione di danno sia mai stata esercitata nella sede civile).

LIVIA SALVINI

(25) Probabilmente si potrebbe riproporre in questo caso la questione se il danno possa essere costituito dal «costo dell'accertamento», ovvero discendere dalla lesione di interessi morali.

(26) Russo, *op. cit.*, nota (24).