

Capitolo II

RAPPORTI TRA SISTEMA PENALE E SISTEMA TRIBUTARIO PER LA REPRESSIONE DEGLI ILLECITI *

SOMMARIO: 1. Principio di specialità. – 1.1. Sistema normativo. – 1.2. Criteri di imputazione soggettiva delle sanzioni amministrative. – 1.3. *Ratio* e tutela del principio di specialità. – 1.4. Concorso di norme nelle singole fattispecie di reato fiscale: specialità. – 1.5. Segue: progressione. – 1.6. Sospensione della sanzione amministrativa. – 1.7. Specialità nel sistema sanzionatorio delle accise. – 2. Doppio binario processuale e sostanziale. – 2.1. Principi. – 2.2. Concetto penalistico di “imposta dovuta”. – 3. *Ne bis in idem*. – 3.1. Questione. – 3.2. Giurisprudenza della Corte Edu. – 3.3. Giurisprudenza della Corte di Giustizia. – 3.4. Giurisprudenza della Corte costituzionale. – 3.5. Giurisprudenza della Corte di Cassazione. – 3.6. Conclusioni. – 4. Circolazione probatoria tra procedimento penale e procedimento e processo tributario. – 4.1. Inquadramento del problema ed evoluzione normativa. – 4.2. Circolazione probatoria dal procedimento penale al procedimento e processo tributario. – 4.2.1. Norme. – 4.2.2. Autorizzazione alla deroga al segreto delle indagini e conseguenze della sua mancanza. – 4.2.3. Soggetto legittimato alla trasmissione. – 4.2.4. Tipologie di atti trasmissibili. – 4.3. Tutela dei soggetti interessati. – 4.3.1. Tutela nel procedimento penale. – 4.3.2. Tutela nel processo tributario. – 4.4. Efficacia probatoria degli atti trasmissibili. – 4.4.1. Questione. – 4.4.2. Singoli atti. – 4.4.2.1. Documenti. – 4.4.2.2. Dichiarazioni verbali. – 4.4.2.3. Documentazione bancaria e finanziaria. – 4.4.2.4. Consulenze e perizie. – 4.4.2.5. Indagini difensive. – 4.4.2.6. Intercettazioni. – 4.4.2.7. Rogatorie e ordine investigativo europeo. – 4.5. Circolazione probatoria dal procedimento tributario al procedimento penale. – 4.5.1. Questione. – 4.5.2. Processo verbale di constatazione. – 4.5.2.1. Natura giuridica. – 4.5.2.2. Efficacia probatoria. – 4.5.2.3. Acquisizione al fascicolo penale. – 4.5.2.4. Utilizzabilità. – 4.5.2.5. Considerazioni conclusive sull'utilizzabilità del p.v.c. – 4.6. Vizi del processo verbale di constatazione. – 4.7. Altre tipologie di atti istruttori. – 5. Valenza delle presunzioni tributarie in sede penale. – 5.1. Questione. – 5.2. Presunzioni tributarie. – 5.3. Presunzioni tributarie nel processo penale. – 5.3.1. Questione. – 5.3.2. Valutazione della prova presuntiva. – 5.3.3. Presunzioni nel giudizio cautelare. – 5.3.4. Considerazioni conclusive. – 5.3.5. Casistica. – 6. *Notitia criminis* e “raddoppio” dei termini di accertamento. – 6.1. Fattispecie normativa. – 6.2. *Abolitio criminis* e raddoppio dei termini. – 6.2.1. Questione. – 6.2.2. Effetto iperretroattivo dell'*abolitio criminis*. – 6.2.3. Attuazione del principio *tempus regit actum* nel procedimento amministrativo-tributario. – 6.2.4. Non raddoppiabilità dei termini di accertamento della *Robin Hood Tax*. – 6.3. Sindacato del giudice tributario e “derubricazione” amministrativa della fattispecie. – 7. Efficacia del giudicato. – 7.1. Giudicato penale nel processo tributario. – 7.2. Sentenze penali di patteggiamento nel processo tributario. – 7.3. Giudicato tributario nel

* LIVIA SALVINI è autore dei §§ 1, 2, 3, 7, 11. FILIPPO FERRI è autore dei §§ 4, 5, 8, 9, 10, 12. GIOVANNI PANZERA DA EMPOLI è autore del § 6.

processo penale. – 8. Patteggiamento e limiti all'accesso. – 8.1. Norma e sua legittimità costituzionale. – 8.2. Pagamento del debito tributario. – 8.3. Definizione agevolata della pretesa fiscale. – 9. Reati fiscali quali reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti ex d.lgs. n. 231/2001. – 10. Riflessi penali della *cooperative compliance*. – 11. Illeciti penali e componenti reddituali: profili procedurali. – 11.1. Proventi da attività illecita e “costi da reato”. – 11.2. Profili procedurali della disciplina dei “costi da reato”. – 12. Costituzione di parte civile dell'A.F. nel processo penale. – 12.1. Parti eventuali e parti necessarie. Danneggiato e persona offesa. – 12.2. Costituzione di parte civile. – 12.3. Tema della tipologia di danno risarcibile. – 12.4. Costituzione di parte civile dell'Amministrazione finanziaria nei processi per reati tributari.

1. Principio di specialità.

1.1. Sistema normativo.

Il coordinamento delle sanzioni amministrative e penali previste per gli illeciti costituenti reato tributario è basato sull'art. 19, per il quale «quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II [che indica le fattispecie incriminatrici] e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale». Per quanto attiene il coordinamento tra i procedimenti e processi di applicazione delle due tipologie di sanzioni, l'art. 21 dispone che l'ufficio fiscale irroghi comunque le sanzioni amministrative; esse, tuttavia, non sono eseguibili in caso di condanna penale (*infra* § 1.6). Completa la disciplina l'art. 20, per il quale «il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione» (*infra* § 2).

In sostanza, il legislatore ha previsto: che non possano essere applicate sia la sanzione amministrativa che quella penale «per lo stesso fatto», e che si applichi quindi la disposizione “speciale” (c.d. principio di “specialità”); che il procedimento di irrogazione della sanzione amministrativa si svolga nei modi e nei tempi ordinariamente previsti dalle norme fiscali e che solo la riscossione coattiva della sanzione resti sospesa fino all'esito definitivo del giudizio penale; che i procedimenti e i processi tributari inizino e si svolgano indipendentemente da quelli penali (c.d. principio del “doppio binario”).

Queste norme costituiscono la trasposizione nella nostra materia, ovvero il *pendant*, di regole già esistenti in ambiti più generali.

Il principio di specialità tra sanzione amministrativa e penale è dettato, in termini analoghi, dall'art. 9 legge n. 689/1981 (legge che contiene, tra l'altro, i principi generali sulle sanzioni amministrative)¹. Tuttavia, il sistema penale tributario

¹ L'art. 9 cit. – pacificamente derogabile dal legislatore – applica il principio di specialità anche

ha adottato il principio di specialità solo con il d.lgs. n. 74/2000, poiché precedentemente vigeva la regola opposta, cioè quella per cui l'applicazione delle sanzioni penali non escludeva quella delle sanzioni amministrative (art. 10 legge n. 516/1982). Ciò in quanto la scelta del legislatore del 1982 di configurare fattispecie di reato prodromiche all'evasione² differenziava nettamente, perlomeno in linea di principio, i fatti rilevanti rispettivamente ai fini dell'illecito penale e di quello amministrativo, in quanto quest'ultimo (a parte il caso residuale delle violazioni di carattere formale, di norma assoggettate a sanzione in misura fissa) è sempre caratterizzato dall'evasione di imposta, al cui ammontare la sanzione è parametrata. Nel sistema attuale, in cui invece le fattispecie di reato tributario sono (quasi tutte) connotate dal danno che si concreta nell'evasione di imposta³, si è ritenuto di recepire la regola della specialità per evitare (sempre in linea generale) la comminazione di due sanzioni, una penale e una amministrativa, per lo stesso fatto (c.d. principio del *ne bis in idem* sostanziale di cui il principio di specialità costituisce attuazione e specificazione).

Dal versante delle sanzioni amministrative tributarie, la riforma recata dal d.lgs. n. 472/1997 aveva ridisegnato i principi ispiratori del sistema, attribuendo a tali sanzioni un connotato più accentuatamente afflittivo rispetto al passato e ispirato a criteri penalistici quanto alla rilevanza dell'elemento soggettivo. In questo quadro, il principio di specialità si colloca in modo coerente, perché è diretto ad evitare che si applichino per lo stesso fatto due diversi tipi di sanzione qualitativamente assimilabili.

Il principio del doppio binario, da parte sua, costituisce il *côté* tributario delle regole stabilite per il processo penale dagli artt. 3 e 479 c.p.p. che vietano la sospensione del processo penale, in particolare nel caso in cui la decisione sull'esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia civile o amministrativa di particolare complessità, per la quale sia già in corso un procedimento presso il giudice competente, se la legge pone limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa, come è nel processo tributario.

al concorso tra due sanzioni amministrative previste per lo stesso fatto. L'art. 15 c.p. detta il principio di specialità destinato ad operare all'interno del sistema sanzionatorio penale, per il caso in cui più disposizioni di carattere penale regolano "la stessa materia". Nonostante la diversità di formulazione della norma codicistica rispetto a quella qui in esame, deve ritenersi, in uno con la giurisprudenza formatasi sull'art. 9 legge n. 689/1981, che ambedue si riferiscano non al fatto concreto, ma alla fattispecie astratta. Per approfondimenti A. VALLINI, *Il principio di specialità*, in A. GIOVANNINI (diretto da), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Tomo I, Giuffrè, Milano, 2016, p. 267. Dell'art. 15 c.p. e della sua applicazione alla nostra materia si tratterà specificamente nei Capitoli successivi, con riferimento sia ai rapporti tra diverse fattispecie di reato previste dal Decreto, sia ai rapporti tra i reati fiscali ed altre fattispecie di reato.

² *Retro*, Cap. I, § 3.

³ Cfr. Corte cost., 15 marzo 2002, n. 49 per la quale – richiamando la relazione alla legge – con la riforma del 2000 si è verificato il «recupero alla fattispecie penale tributaria del momento dell'offesa degli interessi dell'erario».

Come si vedrà, il sistema delineato dal d.lgs. n. 74/2000 si è ben presto rivelato inadeguato e velleitario per motivi intrinseci alla materia tributaria, ed è stato di fatto scardinato dalla giurisprudenza, così che da tempo si parla di crisi dei principi di specialità e del doppio binario.

Prima di approfondire questi temi è però necessaria una premessa di carattere generale.

Affinché si ponga un problema di applicazione del principio di specialità e del *ne bis in idem* è necessario che, oltre alla coincidenza (eventualmente parziale, secondo i criteri che saranno indicati *infra* § 1.4) dell'elemento oggettivo dell'illecito amministrativo e di quello penale – lo “stesso fatto” di cui all'art. 19 – si verifichi anche una coincidenza sotto il profilo soggettivo tra i destinatari delle sanzioni previste dai due ordinamenti. Coincidenza che non si verifica quando il contribuente è un soggetto diverso da una persona fisica: in questo senso dispone espressamente l'art. 19 comma 2, per il quale «permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del decreto legislativo 19 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato».

Come ben noto, la sanzione penale fa capo esclusivamente alle persone fisiche autrici materiali dell'illecito, secondo regole che verranno esaminate, con specifico riferimento alla nostra materia, *infra* Cap. III, § 3. Si preciseranno invece qui di seguito i diversi criteri di imputazione soggettiva delle sanzioni amministrative tributarie. Il quadro complessivo della imputazione soggettiva e dei connessi principi in esame dovrà poi considerare anche la disciplina prevista dal d.lgs. n. 231/2001 e relativa alla responsabilità amministrativa degli enti per i reati, anche fiscali, commessi dai soggetti apicali o subordinati (*infra* § 9).

1.2. Criteri di imputazione soggettiva delle sanzioni amministrative.

Il d.lgs. n. 472/1997, che detta la disciplina generale delle sanzioni amministrative tributarie, è nato con una innovativa e precisa impronta penalistica, anche quanto alla responsabilità del soggetto trasgressore e alla necessaria sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo o della colpa: ai sensi dell'art. 2 comma 2, tuttora formalmente vigente, «la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione», persona che, ai sensi dell'art. 5, «risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa».

Ciò, nelle disposizioni dettate dal legislatore nel 1997, valeva anche nel caso in cui la violazione fosse stata commessa dalla persona fisica in qualità di dipendente o rappresentante legale o negoziale di un contribuente persona fisica nell'adempimento del suo ufficio, ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazioni o enti, anche senza per-

sonalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni⁴. La persona fisica contribuente, la società o l'ente rappresentati o datori di lavoro, in questo schema, erano (solo) responsabili solidali per il «pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata» (art. 11 comma 1), proprio in quanto soggetti che hanno conseguito un vantaggio a causa dell'evasione; obbligato per il pagamento della sanzione resta l'autore persona fisica. Era però prevista una mitigazione della responsabilità di quest'ultimo, che rispondeva della sanzione solo fino all'ammontare di euro 50.000 qualora non avesse tratto diretto vantaggio dalla violazione; la persona fisica contribuente, società o ente restavano comunque responsabili per l'intero⁵.

Tale impostazione nel 2003 è stata completamente rovesciata, con un sostanziale ritorno, *in parte qua*, all'opposto principio vigente prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 472/1997⁶: qualora sia un soggetto dotato di personalità giuridica, solo il contribuente risponde della sanzione amministrativa. L'art. 7 d.l. n. 269/2003 stabilisce infatti che «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società ed enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica»⁷. Al di là della condivisione dell'opportunità di una tale modifica, si deve senz'altro censurare, tanto sotto il profilo teorico quanto sotto quello pratico, la scelta di disciplinare il fondamentale aspetto dell'imputazione soggettiva della violazione e quindi della sanzione con una norma che era, e tuttora resta, esterna al d.lgs. n. 472/1997 e che ne contraddice nella sostanza l'impianto. Come corollario del mutamento del criterio dell'imputazione soggettiva della sanzione per i soggetti dotati di personalità giuridica, si fa infatti venire meno, per le violazioni da essi commesse, ogni rilevanza dell'elemento soggettivo del dolo o della colpa, ripristinandosi – ma solo in fatto – la responsabilità oggettiva tipica delle violazioni amministrative tributarie⁸.

⁴ Per l'applicazione del principio di specialità al rappresentante persona fisica di una s.r.l. nel testo originario del d.lgs. n. 472/1997, v. Cass. civ., Sez. trib., 30 ottobre 2018, n. 27624.

⁵ Trattandosi di responsabilità solidale, il pagamento della sanzione da parte di un coobbligato estingueva l'obbligazione per quanto, formalmente, l'oggetto delle due obbligazioni fosse diverso: la sanzione, per l'autore persona fisica, e «una somma pari alla sanzione» per il soggetto rappresentato. Se il pagamento era effettuato dalla persona fisica che aveva agito per un soggetto diverso e alla quale si applica il limite di euro 50.000, la responsabilità del soggetto rappresentato era limitata all'eccedenza.

⁶ Precedentemente, nella vigenza della legge n. 4/1929, delle sanzioni amministrative rispondeva solo il contribuente, persona fisica ovvero soggetto diverso, dotato o meno di personalità giuridica. Pertanto il principio di specialità non poteva applicarsi al contribuente persona fisica che, in tale precedente regime, rispondeva a titolo di solidarietà delle sanzioni irrogate alla società rappresentata: tra le altre, Cass. civ., Sez. trib., 17 giugno 2015, n. 12536.

⁷ Per approfondimenti v. S. DORIGO, *Persone giuridiche e sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.* 2018, 3, I, p. 1112.

⁸ Anche qualora la sanzione sia irrogabile ad una persona fisica, costituisce *jus receptum* della Cassazione, sulla base dei principi enucleati con riferimento all'art. 3 legge n. 689/1981 applicabili anche alla materia tributaria, che sia sufficiente la prova, da parte dell'A.F., della fattispecie oggettiva dell'illecito, spettando al trasgressore di provare l'assenza di colpa: è pertanto sufficiente per l'ir-

Poiché l'art. 7 cit. si riferisce solo alle società ed enti dotati di personalità giuridica, attualmente l'imputazione soggettiva delle sanzioni amministrative fiscali, come risulta dal combinato disposto di tale articolo e dell'art. 11 comma 1 d.lgs. n. 472/1997 è la seguente:

– per i contribuenti persone fisiche, la sanzione è dovuta dalla persona stessa, a meno che la violazione non sia imputabile al rappresentante o dipendente come sopra chiarito; in questo ultimo caso della sanzione risponde l'autore materiale, eventualmente con le limitazioni quantitative sopra indicate, mentre il contribuente è responsabile solidale per il pagamento di una somma pari all'intera sanzione irrogabile per la violazione;

– per i contribuenti società ed enti dotati di personalità giuridica, la sanzione è dovuta esclusivamente dalla società o ente⁹;

– per i contribuenti società ed enti non dotati di personalità giuridica, la sanzione è dovuta dalla persona fisica rappresentante, amministratore anche di fatto o dipendente che ha agito per la società o ente con le limitazioni quantitative sopra indicate, mentre la società o ente è responsabile solidale per il pagamento di una somma pari all'intera sanzione irrogabile per la violazione.

Pertanto, qualora si tratti di un contribuente società o ente, dotato o non dotato di personalità giuridica, non si può applicare il principio di specialità (né, come si vedrà *infra* § 3, si può porre la questione dell'applicazione del *ne bis in idem*), poiché non vi è coincidenza tra il soggetto al quale è comminabile la sanzione penale e quello a cui è irrogabile la sanzione amministrativa (ovvero una somma pari a tale sanzione). In questo caso il contribuente risponde della sanzione amministrativa anche se l'autore persona fisica del reato viene assoggettato alla sanzione penale¹⁰. Lo stesso vale per i contribuenti persone fisiche qualora il reato sia ascrivibile ad una diversa persona, rappresentante o dipendente; ciò a meno che il contribuente non risponda a titolo di concorso con quest'ultimo, nel qual caso rivive il principio di specialità¹¹.

rogazione della sanzione che l'azione sia cosciente e volontaria (Cass. civ., Sez. trib., ord. 15 maggio 2019, n. 12901, con richiami ai precedenti).

⁹La società ed ente in questo caso risponde della sanzione a titolo proprio, e non quale responsabile solidale per il pagamento di una somma pari alla sanzione.

¹⁰Peraltro, in base al principio di specialità, nei casi in cui il contribuente sia responsabile solidale dovrebbe considerarsi precluso il regresso nei confronti dell'autore materiale che sia stato assoggettato a sanzione penale.

¹¹Non appare condivisibile – per la chiara contrarietà tanto al dettato normativo quanto alla *ratio* del principio in esame – quanto affermato, in proposito, da Cass. civ., Sez. trib., 24 luglio 2014, n. 16848, per la quale l'art. 19 comma 2, «non intende preconstituire alcuna riserva di impunità a favore delle persone fisiche concorrenti nel reato», privilegiando la persona fisica che si rende responsabile di una condotta più grave. Per tale sentenza è dunque applicabile al contribuente concorrente anche la sanzione amministrativa.

A questa conclusione – comunque pacifica anche in base alla *ratio* del principio di specialità – può giungersi, sotto il profilo letterale, attraverso due diversi percorsi argomentativi: o sulla base di quanto disposto dall’art. 19 comma 2, per il quale permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell’art. 11 comma 1 d.lgs. n. 472/1997¹², intendendo implicito in tale rinvio anche quello all’art. 7 d.l. n. 269/2003; o rilevando che il regime di responsabilità propria per le sanzioni amministrative del contribuente persona giuridica fa venir meno (anche) il presupposto oggettivo di applicazione del principio di specialità¹³, presupposto costituito dalla circostanza che «lo stesso fatto» sia punito sia con una sanzione amministrativa che con una sanzione penale.

Ferma tale premessa, su questo argomento si tornerà oltre, trattando del *ne bis in idem*: la Corte Edu e la Corte di Giustizia UE, infatti, si sono occupate tanto della natura delle sanzioni amministrative tributarie, ed in particolare del fatto se sotto il profilo sostanziale e nonostante quello formale ad esse debba attribuirsi natura penale, sia della rispondenza ai principi convenzionali ed eurounitari della duplicazione di sanzioni in un sistema in cui (tra l’altro) la sanzione penale sia irrogabile alla persona fisica del rappresentante e quella amministrativa alla società rappresentata.

1.3. Ratio e tutela del principio di specialità.

Il principio di specialità presuppone – o meglio presupporrebbe – una chiara scelta di fondo del legislatore, che è quella di riservare l’applicazione della sanzione penale alle fattispecie più gravi e, insieme, di non duplicare le risposte punitive per il medesimo comportamento (*ne bis in idem* sostanziale). In questa logica, le fattispecie penali sono in genere costruite mediante una, ma spesso più di una, “aggiunte” specializzanti rispetto alla fattispecie “semplice” di illecito, punita con le sole sanzioni amministrative, e sintomo di un più accentuato disvalore del comportamento del trasgressore. Come si vedrà, nelle ipotesi in cui si pone il tema della specialità è praticamente sempre la fattispecie penale ad essere speciale rispetto a quella amministrativa.

¹² Non sembra decisiva l’osservazione di chi obietta che non potrebbe permanere la responsabilità solidale del soggetto obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione se non sussiste, in virtù del principio di specialità, l’obbligazione amministrativa del trasgressore, poiché non è dimostrato che l’obbligazione del contribuente rappresentato (il quale, va ricordato, non risponde della sanzione, ma di una somma pari ad essa) sia di carattere dipendente e non invece autonomo. V. sul punto, tra gli altri, F. BATISTONI FERRARA, *Il principio di specialità. La rilevanza penale dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2001, 5, p. 1246. Sulla natura e disciplina della solidarietà in questione: Cass. civ., Sez. trib., 11 marzo 2015, n. 4854.

¹³ In tal senso deporrebbe anche il fatto che l’art. 19 comma 2, appare una norma di chiarimento di quanto già previsto dal comma 1, come si evince dall’*incipit* «Permane, in ogni caso ...».

Questo sistema è entrato in crisi per diversi fattori.

Da un lato, il legislatore a partire dal 2005 (con l'introduzione del reato di omesso versamento di ritenute certificate di cui all'art. 10-*bis* e, successivamente, con l'introduzione delle fattispecie di omesso versamento IVA e di indebita compensazione di cui agli artt. 10-*ter* e 10-*quater*) ha ampliato le fattispecie penali, ricomprendendovi alcune ipotesi che – perlomeno *prima facie* – si differenziano da quelle amministrative per un solo elemento distintivo sostanziale, ed in particolare la soglia quantitativa: la giurisprudenza, proprio in relazione a queste fattispecie, ha ritenuto di “aggravare” la regola della specialità per affermare la cumulabilità della sanzione amministrativa e di quella penale, ritenendo la seconda, nei fatti, maggiormente afflittiva per il suo carattere patrimoniale e per non essere assoggettata a misure quale l'applicazione condizionale della pena.

D'altra parte, il legislatore ha anche inscindibilmente collegato i due profili sanzionatori, prevedendo la causa di non punibilità dei reati fiscali costituita dall'integrale pagamento dell'imposta e delle sanzioni amministrative. Più in particolare, nell'impianto originario del decreto il pagamento integrale delle imposte e delle sanzioni «anche se non applicabili all'imputato a norma dell'art. 19, comma 1» costituiva, in base all'art. 13, circostanza attenuante ai fini penali per tutti i reati previsti dal decreto. Si trattava dunque di una vera e propria deroga al principio di specialità. Nel 2015, l'art. 13 venne modificato, prevedendo che, proprio per i reati di omesso versamento e di indebita compensazione di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, l'integrale pagamento di imposte e sanzioni è causa di non punibilità del reato. Di conseguenza, il riferimento alle sanzioni amministrative non applicabili all'imputato in virtù del principio di specialità è stato eliminato, in quanto non più necessario: in tal caso, infatti, le sanzioni penali non sono comminabili e sono dovute solo quelle amministrative. Contestualmente le circostanze attenuanti per tutti gli altri reati sono state disciplinate dal neo introdotto art. 13-*bis*; per quanto anch'esso preveda quale condizione l'integrale pagamento di imposte, interessi e sanzioni, non si è ritenuto di prevedere espressamente la deroga alla specialità, probabilmente ritenendola *in re ipsa* ma certo dando un segnale di scarsa considerazione per tale principio¹⁴.

Ci si può chiedere, per quanto attiene la politica sanzionatoria e repressiva perseguita dal legislatore, se la duplicazione di misure che si verifica in applicazione

¹⁴G. MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. trib.* 2016, 3, p. 589. Sotto il profilo letterale quanto evidenziato nel testo potrebbe dare adito a ritenere che l'avvenuto pagamento delle sanzioni non sia condizione per l'applicazione della circostanza attenuante di cui all'art. 13-*bis* nel caso in cui il contribuente persona fisica sia anche il soggetto cui viene ascritto il reato. A questa soluzione sembrerebbe tuttavia ostare il fatto che, in base alla norma in questione, il pagamento dell'imposta e della sanzione deve avvenire prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, e dunque prima che sia accertata la responsabilità dell'imputato. V. sul punto R. FANELLI, *Penale tributario: alla ricerca del principio di specialità*, in *Corr. trib.*, 22, 2018, p. 1742.

dell'art. 13-*bis* sia giustificabile. Non sembra dubbio, in proposito, che si sia voluta privilegiare la certa e rapida riscossione delle somme dovute all'Erario rispetto alla (piena) repressione penale del comportamento del reo, in una sorta di inversione della risposta sanzionatoria rispetto al disvalore del comportamento e quale contraltare del progressivo inasprimento delle sanzioni penali e dell'abbassamento delle soglie di rilevanza penale, ove previste. Che ciò comporti una deroga al principio di specialità e l'applicazione di un *bis in idem* tanto sostanziale quanto processuale pare certo.

Tuttavia debbono farsi al riguardo, sotto il profilo più strettamente giuridico, due considerazioni.

La prima è che l'accesso alle misure previste dagli artt. 13 e 13-*bis* è volontario e quindi il contribuente ben potrebbe non avvalersene ed affrontare il giudizio penale godendo delle garanzie offerte da tali due principi.

La seconda, e probabilmente più rilevante, è che il principio di specialità non trova una tutela nell'ordinamento costituzionale¹⁵ ovvero nell'ordinamento sovranazionale, in modo tale da inficiare la legittimità del sistema normativo che non lo rispetti o da ricondurre quantomeno certe sue applicazioni giurisprudenziali a corretti canoni interpretativi e applicativi¹⁶.

Il tema è stato dapprima affrontato dalla Corte costituzionale con riferimento al sistema previgente al d.lgs. n. 74/2000, in cui, come si è detto, non era contenuta alcuna regola di specialità o alternatività ed anzi era espressamente disposto che «l'applicazione delle pene previste nel presente decreto non esclude l'applicazione delle pene pecuniarie previste dalle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto» (art. 10 legge n. 516/1982). Ebbene, questo cumulo di sanzioni ha superato il vaglio della Corte, che si è pronunciata con ord. 12 novembre 1991, n. 409, sia sotto il profilo della ragionevolezza quanto sotto quello dell'uguaglianza. Il fatto che nel previgente sistema penale tributario, esaminato in questa ordinanza, vi fosse una netta differenziazione tra le fattispecie prodromiche sanzionate penalmente e le fattispecie di evasione sanzionate in via

¹⁵ L'affermazione di cui al testo dovrebbe valere anche con riferimento all'ipotesi di eccesso di delega. È ben vero, infatti, che il principio di cui alla legge delega n. 205/1999 in base alla quale è stato emanato il decreto in commento prescriveva l'applicazione della «sola disposizione speciale quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa» (art. 9 comma 2 lett. i), senza eccezioni. Tuttavia, da un lato non sembra che un tale eccesso sia in astratto configurabile, vista la elasticità con cui la Corte costituzionale interpreta l'art. 76 Cost., e in concreto non consta che questo profilo di illegittimità dell'art. 19 comma 2, sia stato mai fatto valere, in termini generali. È invece stata esaminata dalla Cassazione (Cass. civ., Sez. trib., 3 marzo 2017, n. 5432) e ritenuta manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale della duplicazione di risposta punitiva in caso di contribuente dotato di personalità giuridica (sanzione penale in capo all'autore persona fisica e sanzione amministrativa in capo al contribuente), con riferimento agli artt. 3 e 76 Cost.

¹⁶ Qui si tratterà del profilo interno. Per i profili convenzionali ed eurounitari (principio del *ne bis in idem*) v. *infra* § 3.

amministrativa sembra aver avuto un rilievo solo marginale nella motivazione dell'ordinanza, che ha dichiarato la manifesta infondatezza delle questioni sottoposte. La Corte ha infatti argomentato principalmente dalla discrezionalità del legislatore, il quale «può modulare la reazione dell'ordinamento giuridico al comportamento illecito del contribuente con una duplice sanzione, pecuniaria (*rectius* amministrativa) e penale». Né la circostanza che per i tributi diversi da quelli oggetto della legge n. 516/1982 possa operare il generale principio di specialità recato dall'art. 9 legge n. 689/1981¹⁷ è discriminatorio, perché rientra nella discrezionalità legislativa considerare taluni tributi – e nella specie le imposte sui redditi e l'IVA oggetto della legge n. 516/1982 – fondamentali nel quadro della globale politica finanziaria e quindi passibili di maggior rigore sanzionatorio. Con riferimento all'ordinamento attuale si è pronunciata nello stesso senso Corte cost., sentenza 2 marzo 2018, n. 43, per la quale «il legislatore è libero di cumulare sanzioni di genere diverso per il medesimo fatto»¹⁸.

Dunque, nel pensiero della Corte costituzionale la specialità non è una regola inderogabile, ma solo una delle possibili soluzioni del concorso di norme. E del resto, lo stesso principio generale di specialità di cui all'art. 9 cit. è di carattere innovativo, perché precedentemente esso non esisteva, senza che il sistema del cumulo sanzionatorio avesse sollevato dubbi di ordine costituzionale.

Va rilevato che questo orientamento della Corte è in perfetta sintonia con quello assunto dalla medesima Corte con riferimento al criterio della sussidiarietà. Si rinviene infatti più volte nella giurisprudenza della Corte in materia penalistica l'affermazione di principio secondo cui l'ordinamento dovrebbe riservare ai soli casi più gravi, in termini di disvalore, la punizione penale, intesa come *extrema ratio*; tuttavia, in concreto, la scelta della più idonea risposta repressiva viene rimessa alla discrezionalità del legislatore, salvi i casi di manifesta irragionevolezza.

Sotto un altro profilo, tuttavia, si può dubitare, qualora si tratti di contribuenti persone giuridiche, della legittimità di un sistema che subordina l'attenuante in capo alla persona fisica autore materiale (che normalmente non trae vantaggio dall'illecito) al pagamento di imposta e sanzioni da parte di un soggetto diverso, cioè la persona giuridica¹⁹.

¹⁷La Corte registra le perplessità della dottrina e della giurisprudenza sull'applicabilità nella materia tributaria dell'art. 9 cit. Tuttavia, successivamente, la giurisprudenza sembra propendere per l'opinione affermativa: v. Cass., Sez. Un. pen., 28 marzo 2013, n. 37424 per la quale il principio di cui all'art. 19 non è che una «specifica espressione» di quello generale di cui all'art. 9 legge n. 689/1981.

¹⁸L'unico limite, secondo la Corte, potrebbe derivare dalle fonti convenzionali ed eurounitarie del *ne bis in idem* sostanziale e processuale quali norme interposte, eventualmente tramite un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 649 c.p.p. Su tale profilo della sentenza v. *infra* § 3.4.

¹⁹Né convince Corte cost., sentenza 28 maggio 2015, n. 95 quando osserva che «con riguardo ai reati tributari vi è, di regola – anche se non immancabilmente – una diretta correlazione tra entità del danno cagionato e risorse economiche del reo (ove questi si identifichi nel contribuente persona fisica), o da lui comunque gestite (ove si tratti dell'amministratore o del liquidatore di società o enti),

1.4. Concorso di norme nelle singole fattispecie di reato fiscale: specialità.

Il principio di specialità è destinato a regolare quell'ipotesi di concorso di norme (detto concorso apparente²⁰) che si verifica quando una medesima condotta è sussumibile tanto in una fattispecie sanzionatoria penale, quanto in una sanzionatoria tributaria.

In termini generali, una fattispecie è speciale rispetto ad un'altra quando contiene tutti gli elementi di questa seconda, più almeno un elemento specializzante. Nella dottrina e nella giurisprudenza penalistica sono state elaborate numerose e diverse ipotesi di specialità, tuttavia quelle che si verificano in ambito fiscale rispondono per la maggior parte²¹ allo schema ora indicato, che è quello della specialità c.d. "unilaterale".

Si ricorda che l'art. 19 prevede l'operare del principio di specialità ove potenzialmente si applichino le due diverse tipologie di sanzioni per uno «stesso fatto». Va precisato, a questo proposito, che la medesimezza della condotta va apprezzata sulla base della astratta fattispecie normativa, e non del fatto in concreto. A questa conclusione giungono, pressoché unanimemente, tanto la giurisprudenza quanto

posto che il profitto conseguente al reato corrisponde all'imposta sottratta al fisco». Con riferimento a questi ultimi soggetti, infatti, basti osservare che, nel momento in cui si svolge il procedimento penale, l'autore ben potrebbe non rivestire più le funzioni che potrebbero consentirgli (comunque fatte salve le competenze degli organi societari) di indirizzare verso il pagamento la decisione della società o ente (*infra* Cap. III, § 3).

²⁰ Il concorso apparente si distingue dal concorso reale – che a sua volta può manifestarsi come concorso formale oppure come concorso materiale – che viene in considerazione quando concorrono due o più illeciti, ma tutti appartenenti all'ambito penale oppure a quello amministrativo. Il concorso formale si verifica quando un'unica condotta integra più illeciti (più volte lo stesso illecito nel concorso omogeneo, oppure più illeciti diversi, nel concorso eterogeneo), mentre il concorso materiale si verifica quando mediante più condotte si violano disposizioni diverse. Per quanto riguarda l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie il concorso formale è disciplinato dall'art. 12 d.lgs. n. 472/1997 che prevede una mitigazione delle sanzioni complessivamente irrogabili (cumulo giuridico).

²¹ Nel caso della omessa dichiarazione dei redditi prodotti all'estero (art. 1 comma 8 d.lgs. n. 471/1997) si verifica un caso di specialità c.d. "reciproca", in quanto la fattispecie penale di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 è speciale rispetto a quella amministrativa per la presenza della soglia e del dolo specifico, mentre quella sanzionata sotto il profilo amministrativo è caratterizzata dalla fonte estera del reddito (che giustifica l'applicazione di sanzioni amministrative più elevate di quelle irrogabili nel caso di omessa dichiarazione di redditi di fonte interna). Questa doppia specialità peraltro dovrebbe comunque dare luogo alla prevalenza della sanzione penale, secondo la regola generale condivisa sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza della Cassazione. Si segnala, tuttavia, che nel particolare caso della specialità reciproca esaminato *infra* § 1.5, la Corte ha ritenuto invece sussistere una progressione che determina un concorso effettivo di norme. Tuttavia, la sua peculiarità (nella specie, la circostanza che l'elemento specializzante della fattispecie penale si colloca in un momento successivo rispetto al perfezionamento della fattispecie sanzionatoria amministrativa, cosa che nell'ipotesi qui in esame non si verifica) ed opinabilità rendono quest'ultima posizione giurisprudenziale di improbabile applicazione al caso qui considerato.

la dottrina che si sono espresse con riferimento alla analoga disposizione contenuta nell'art. 9 legge n. 689/1981: decisiva appare, al riguardo, la considerazione che non si può verificare una avvenuta coincidenza del fatto in concreto se non per il tramite dell'esame delle fattispecie normative, le quali debbono presentare profili di coincidenza. Pertanto, si verifica un concorso, da risolversi sulla base della specialità, quando due norme regolano ciascuna una fattispecie attribuendo però rilevanza, ai fini della configurazione dell'illecito e quindi della applicazione della sanzione, agli stessi profili della vicenda concreta in ragione della parziale sovrapposizione degli elementi costitutivi delle fattispecie disciplinate²².

Nella maggior parte dei casi è pacifica la specialità della fattispecie di illecito penale rispetto a quella di illecito amministrativo; in termini generali, è stato del resto lo stesso legislatore, nel prevedere nell'art. 21 la regola di "recessività" della esecuzione della sanzione amministrativa rispetto a quella penale, a dare atto di questa situazione. Essa risponde alla logica di riservare alle fattispecie di evasione connotate da maggiore²³ disvalore sociale, e quindi da un *quid pluris* rispetto a quelle di "semplice" evasione, la sanzione penale.

Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2) è speciale rispetto alla violazione di infedele dichiarazione di cui all'art. 1 comma 3 d.lgs. n. 471/1997 ai fini delle imposte sui redditi e di cui all'art. 5 comma 4 d.lgs. cit. ai fini IVA, per le modalità della condotta e il dolo specifico²⁴.

Per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), agli elementi specializzanti rispetto alle indicate violazioni amministrative deve aggiungersi la (doppia) soglia²⁵ quantitativa (imposta evasa e ricavi sottratti all'imposizione) di rilevanza penale.

Per i reati di dichiarazione infedele (art. 4) rilevano come elementi specializzanti rispetto alle violazioni amministrative di infedele dichiarazione (artt. 1 comma 2, e 5 comma 4, cit.) il dolo specifico e le soglie. Gli stessi elementi rilevano per il reato di omessa dichiarazione ai fini delle imposte sul reddito e del-

²² Per approfondimenti A. VALLINI, *Il principio*, cit. Per analogo criterio interpretativo dell'art. 15 c.p., tra le tante, con riferimento ai reati tributari: Cass. pen., Sez. trib., 18 luglio 2019, n. 32018.

²³ Ragionando in termini di disvalore – termini che tuttavia possono essere eccessivamente opinabili se applicati in modo tale da prevalere su criteri oggettivi – è agevole rilevare che il maggiore disvalore della fattispecie connotata da elementi specializzanti ricomprende in sé quello, minore, della fattispecie "semplice".

²⁴ È stato talvolta negato che il dolo specifico sia un elemento specializzante, in quanto esso potrebbe essere presente anche nei comportamenti sanzionati sotto il profilo amministrativo. Questa obiezione non sembra convincente, in quanto ragionando sulla comparabilità delle fattispecie astratte non vi è dubbio che il dolo connoti necessariamente solo quella penale. In concreto, nelle fattispecie penali recate dal decreto in esame di cui si dirà nel testo si rinvergono (ulteriori) elementi specializzanti che non fanno dubitare della specialità della fattispecie penale.

²⁵ Sulla natura della soglia di punibilità v. *infra*, Cap. III, § 8.

l’IVA (art. 5 comma 1) rispetto alle corrispondenti violazioni amministrative (artt. 1 comma 1, e 5 comma 1, cit.) e di omessa dichiarazione del sostituto di imposta (art. 5 comma 1-*bis*) rispetto alla corrispondente amministrativa (art. 2 comma 1 d.lgs. n. 471/1997).

Per quanto concerne il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8), la specialità opera, rispetto alla più generale violazione amministrativa relativa agli obblighi di documentazione (art. 6 comma 1 d.lgs. n. 471/1997), per la peculiarità della condotta e per il dolo specifico.

Su questa fattispecie di reato vanno tuttavia fatte alcune ulteriori considerazioni.

In primo luogo va rilevato che, in base alla disciplina fiscale (art. 21 comma 7 d.P.R. n. 633/1972), il soggetto che emette fattura per operazioni inesistenti è comunque tenuto a corrispondere l’imposta all’Erario, anche se il fatto generatore del tributo – cioè l’effettuazione dell’operazione soggetta ad imposta – per definizione non si è verificato (ovvero si è verificato, ma per un corrispettivo inferiore in caso di sovrapposizione) ed anche se il contribuente (fittizio) acquirente non ha il diritto di portarla in detrazione. Se l’IVA viene corrisposta, il contribuente non è passibile di alcuna sanzione amministrativa. Se invece l’IVA non viene corrisposta, il contribuente è passibile di irrogazione della sanzione amministrativa di omesso versamento; questa violazione tuttavia, come si è detto, è integrata da un comportamento illecito diverso ed ulteriore rispetto all’emissione di fatture per operazioni inesistenti. D’altra parte, la Cassazione, anche sulla base della giurisprudenza UE, ha da tempo condivisibilmente chiarito che l’imposta dovuta da chi emette tali fatture non ha sostanzialmente natura sanzionatoria, ma mantiene comunque natura tributaria: si tratta in particolare di una imposta “fuori conto”, la cui obbligazione va isolata dalla massa delle ordinarie operazioni attive e passive. Per quanto interessa, da ciò consegue che non può ritenersi operante in questa fattispecie, neanche in termini generali ed astratti, il principio di specialità tra la sanzione penale per emissione di fatture per operazioni inesistenti e le sanzioni amministrative per il mancato assolvimento dell’IVA derivante da tale emissione²⁶.

In secondo luogo, ci si deve chiedere se vi sia un concorso apparente di norme (e si applichi dunque il principio di specialità) anche tra il reato in questione e la violazione amministrativa di infedele dichiarazione, nel caso (invero assai frequente) in cui il soggetto che emette le fatture per operazioni inesistenti ometta di dichiarare i relativi corrispettivi nella dichiarazione annuale²⁷.

Per quanto concerne poi la fattispecie di occultamento o distruzione di scritture contabili (art. 10), essa si pone in rapporto di specialità rispetto alle fattispecie di violazione amministrativa di omessa conservazione o sottrazione all’ispezione delle

²⁶ Cass. pen., Sez. III, 28 novembre 2018, n. 53318, punto 3.2.1.

²⁷ Il tema è stato affrontato da Cass. civ., Sez. trib., 16 dicembre 2019, n. 33050, la quale tuttavia ha dato una risposta (negativa) sulla base dell’inconferente principio del *ne bis in idem* processuale, quando si trattava invece, con evidenza, di un tema sostanziale. V. sul punto *infra* Cap. VIII, § 3.1.

scritture contabili (art. 9 commi 1 e 2 d.lgs. n. 471/1997), ma non rispetto a quella di omessa tenuta (sanzionata dal medesimo art. 9 comma 1), poiché il reato presuppone che la contabilità sia stata istituita²⁸. Rispetto ai primi due illeciti l'elemento specializzante è costituito dalla circostanza che nella fattispecie penale la condotta deve essere tale da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.

Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11), infine, realizza un concorso non apparente, bensì effettivo, rispetto al semplice mancato versamento delle imposte sanzionato dall'art. 13 d.lgs. n. 471/1997, in quanto è caratterizzato da una condotta specifica, cioè quella del compimento di atti fraudolenti o simulati diretti a mettere in pericolo la riscossione delle imposte; riscossione che potrebbe non essere ancora iniziata e che, sottraendo garanzie patrimoniali all'esecuzione, prescinde dal mancato versamento. In questo caso non opera dunque il principio di specialità.

1.5. *Segue: progressione.*

Mentre sulle fattispecie sopra indicate non si sono posti particolari dubbi interpretativi, deve registrarsi un netto dissenso della dottrina²⁹ rispetto alla posizione – consolidatissima – della giurisprudenza di legittimità in ordine ai reati previsti dagli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, in materia di omesso versamento di ritenute dovute o certificate o di IVA, nonché di indebita compensazione di imposte. Nel rinviare al Cap. XI per una loro compiuta descrizione ed analisi, basti qui rilevare che queste fattispecie non richiedono il dolo³⁰, ma sono tutte connotate da una soglia minima di rilevanza penale. A partire dalle sentenze gemelle Cass. Sez. Un. pen., 12 settembre 2013, n. 37424 (relativa all'art. 10-*ter*) e n. 37425 (relativa all'art. 10-*bis*), che si pronunciano sui profili temporali collegati all'entrata in vigore delle disposizioni incriminatrici (introdotte dal d.l. n. 233/2006), il rapporto tra tali fattispecie e quella di omesso versamento sanzionata sotto il profilo amministrativo dall'art. 13 comma 1 d.lgs. n. 471/1997 viene qualificato non come specialità, bensì come progressione criminosa. In particolare, la Corte afferma che non si verifica un concorso apparente, bensì un concorso effettivo, in quanto le norme penali da un lato e quella amministrativa dall'altro non hanno ad oggetto «lo stesso fatto»³¹. Le due sentenze richiamano adesiva-

²⁸ Da ultimo, Cass. pen., Sez. III, 2 marzo 2020, n. 8355.

²⁹ A. CARINCI, *Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio e crisi del sistema*, in *Rass. trib.*, 2, 2015, p. 499, ove ulteriori citazioni.

³⁰ Il dolo è in questi casi generico e per la giurisprudenza è, in genere, *in re ipsa*: tra le tante, recentemente, Cass. pen., Sez. III, 13 marzo 2020, n. 9963.

³¹ Rinviando per il resto alla lettura dell'ampia motivazione delle sentenze, ci si può qui limitare a riportare le conclusioni: «le illustrate divergenze inducono a ricostruire il rapporto fra i due illeciti

mente un precedente³² relativo alla fattispecie di cui all'art. 10-*quater*, nel quale la Corte aveva concluso per la configurabilità di un concorso effettivo, in applicazione del concetto di progressione, con la sanzione amministrativa prevista per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti dall'art. 27 comma 18 d.l. n. 185/2008 (abrogato a decorrere dal 2016).

A queste sentenze si è prontamente uniformata tutta la giurisprudenza della Cassazione, da allora assolutamente pacifica sul punto³³.

Il legislatore ha in qualche modo cercato di ovviare alle criticità del sistema con il d.lgs. n. 158/2015, da un lato innalzando le soglie di punibilità per creare una più precisa graduazione tra le fattispecie punite con la sola sanzione amministrativa e quelle sanzionate anche sotto il profilo penale e, dall'altro, prevedendo l'estinzione di tali reati *ex art.* 13 mediante il pagamento di imposte e sanzioni.

Sono proprio queste fattispecie, in cui si applica sia la sanzione penale che quella amministrativa, che hanno dato luogo – anche per effetto del rinvio alla Corte Giust. UE da parte dei giudici interni – alla questione dell'applicabilità, nel nostro ordinamento, del principio del *ne bis in idem* di matrice CEDU e UE. Ma di ciò si tratterà *infra* § 3.

1.6. Sospensione della sanzione amministrativa.

Come si è già osservato, sotto il profilo procedimentale il principio di specialità si attua in modo da preservare l'esercizio dell'attività amministrativa di irrogazione della sanzione negli ordinari termini di decadenza³⁴. Secondo l'art. 21, infatti, l'ufficio competente irroga comunque le sanzioni per le violazioni «fatte oggetto di notizia di reato»³⁵. Tuttavia tali sanzioni non sono «eseguibili» nei con-

in termini, non di specialità, ma piuttosto di “progressione”: la fattispecie penale – secondo l'indirizzo di politica criminale adottato in generale dal d.lgs. n. 74/2000 (su cui v. in particolare Corte cost., sentenza 15 marzo 2002, n. 49) – costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa e, pur contenendo necessariamente quest'ultima ..., la arricchisce di elementi essenziali ... che non sono complessivamente riconducibili al paradigma della specialità (che, ove operante, comporterebbe ovviamente l'applicazione del solo illecito penale), in quanto recano decisivi segmenti comportamentali ... che si collocano temporalmente in un momento successivo al compimento dell'illecito».

³² Cass. pen., Sez. III, 11 novembre 2010, n. 42462.

³³ V. tra le tante, recentemente, Cass. pen., Sez. III, 16 marzo 2020, n. 10075.

³⁴ Cinque anni *ex art.* 20 comma 1 d.lgs. n. 472/1997.

³⁵ Cass. civ., Sez. trib., 8 ottobre 2020, n. 21694; Cass. civ., Sez. trib., 2 marzo 2021, n. 5617. La sentenza n. 21694/2020 affronta per la prima volta, con ampia motivazione, i temi della specialità qui in esame, anche in relazione al principio del *ne bis in idem* e si pone quindi, allo stato attuale, quale imprescindibile punto di riferimento, anche se non sempre condivisibilmente a parere di chi scrive, come si vedrà oltre. V., per un commento a tale sentenza, A. RENDA, *Principio di specialità ed esecuzione della sanzione amministrativa tributaria*, in *Rass. trib.*, 3, 2021, p. 803.

fronti dei soggetti per i quali potrebbe in astratto operare il principio di specialità (cioè per i soggetti «diversi da quelli indicati dall'articolo 19, comma 2»), «salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto». In questi ultimi casi si rende invece dovuta la sanzione amministrativa (definitivamente) irrogata. I termini per la sua riscossione³⁶ restano sospesi per la durata del procedimento penale e «decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente; alla comunicazione provvede la cancelleria del giudice che li ha emessi». L'articolo in esame si conclude con una specifica disciplina relativa ai casi di concorso o continuazione, che sarà successivamente esaminata.

L'inoltro della notizia di reato all'autorità penale costituisce dunque, in base alla norma, causa di arresto solo dell'esecuzione delle sanzioni amministrative. Ciò significa non solo che l'Agenzia delle Entrate effettua con le modalità ed i tempi ordinari l'irrogazione delle sanzioni, ma anche che il processo tributario originato dalla eventuale impugnazione dell'atto di irrogazione procede secondo le modalità ordinarie (salvo quanto si osserverà subito oltre) fino ad arrivare alla sentenza definitiva. Qualora la sentenza tributaria sia di conferma della legittimità delle sanzioni irrogate, l'esecuzione delle sanzioni è comunque sospesa fino all'esito del procedimento penale. Se l'esito definitivo del processo penale è positivo per l'imputato (archiviazione, assoluzione, proscioglimento), l'esecuzione delle sanzioni amministrative procede; in caso di condanna, le sanzioni amministrative non possono essere eseguite.

Questa peculiare disciplina presuppone e consente l'esistenza di due processi simultanei³⁷ aventi ad oggetto «lo stesso fatto», consentendo un *bis in idem* processuale, del tutto in linea con il principio del “doppio binario” di cui all'art. 20³⁸. Non si dovrebbe invece ritenere, contrariamente all'opinione prevalente³⁹, che

³⁶ Il termine di prescrizione è di cinque anni *ex art.* 20 comma 3 d.lgs. n. 472/1997.

³⁷ Non in tutti i casi in cui la non eseguibilità della sanzione amministrativa è destinata ad operare si verifica un *simultaneus processus*: si pensi al caso in cui, a seguito di inoltro della notizia di reato, l'azione penale non venga esercitata; oppure al caso in cui l'atto amministrativo di irrogazione delle sanzioni non venga impugnato, ovvero uno dei due processi termini quando l'altro non è ancora iniziato. A quest'ultimo proposito ci si deve chiedere come operi il principio di specialità ed il suo corollario procedimentale ora in esame qualora il contribuente persona fisica abbia già spontaneamente pagato la sanzione amministrativa (al di fuori dei casi di applicazione degli artt. 13 e 13-bis) nel momento in cui interviene la condanna penale definitiva. Si potrebbe forse ritenere, in proposito, applicabile il principio stabilito da Corte cost., 23 marzo 1992, n. 120 e 23 luglio 1997, n. 264, sull'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di uniformarsi al giudicato secondo quanto previsto dall'art. 4 legge n. 2248/1865, all. E, annullando in via di autotutela un proprio atto incompatibile col giudicato stesso; e ciò anche se l'A.F. non è stata parte del giudizio penale.

³⁸ Così Corte cost., 2 marzo 2018, n. 43.

³⁹ Per approfondimenti A. CARINCI, *Il principio*, cit.

essa rimetta esclusivamente al giudice penale la decisione in materia di specialità, come emerge dalle seguenti considerazioni.

In base all'art. 21 in esame l'irrogazione della sanzione amministrativa deve ritenersi legittima anche laddove sia stata inoltrata all'a.g.o. penale notizia di reato per lo stesso fatto e si ravvisi, in astratto, la specialità di tale sanzione rispetto alla sanzione penale⁴⁰. Ne consegue che, laddove si ritenga la sanzione amministrativa non dovuta per motivi diversi dalla specialità, l'atto di irrogazione (ovvero l'atto impositivo che contiene anche l'irrogazione – artt. 16 e 17 d.lgs. n. 472/1997) deve essere regolarmente impugnato divenendo esso altrimenti definitivo.

L'asserita specialità della sanzione amministrativa non costituisce dunque, di per sé, un (valido) motivo di impugnazione dell'atto di irrogazione dinanzi al giudice tributario. Costituisce, invece, valido motivo di opposizione agli atti di riscossione della sanzione amministrativa (vale a dire, a seconda dei casi, l'iscrizione a ruolo, l'iscrizione di ipoteca, il fermo amministrativo, da impugnare dinanzi al giudice tributario, oppure gli atti esecutivi, da opporre dinanzi al giudice ordinario): finché non via sia stato un esito definitivo del procedimento penale, va fatta valere la sospensione *ex lege* della esecuzione. Se ad esito del procedimento penale vi è stata condanna dell'imputato, va fatta valere (laddove l'Ufficio fiscale ritenga ciononostante di eseguire la sanzione) la non debenza della sanzione amministrativa a causa della specialità della fattispecie penale. In ambedue questi casi è il giudice tributario o civile investito della questione a stabilire se la fattispecie di reato è o meno speciale rispetto a quella punita con la sanzione amministrativa, quale presupposto per la debenza di quest'ultima, in base al motivo di impugnazione.

Ci si deve chiedere, a questo proposito, se una sentenza con la quale il giudice penale condanni definitivamente l'imputato motivando anche sulla specialità della sanzione penale rispetto a quella amministrativa⁴¹ sia vincolante per il giudice tributario o civile, che non potrebbe dunque dichiarare l'esecutività di quella tributaria. La risposta dovrebbe essere negativa in base al principio del "doppio binario" e all'art. 654 c.p.p. Ed inverso, l'art. 21 non presuppone o dispone alcun vincolo per il giudice tributario: l'esito favorevole del giudizio penale per l'imputato è considerato dalla norma un semplice fatto⁴², dal quale discende l'eseguibilità della sanzione amministrativa; nulla è invece previsto per la sentenza di condanna.

⁴⁰ Come ricorda l'art. 21 in esame, la specialità non opera laddove il contribuente debitore della sanzione amministrativa sia un soggetto diverso dalla persona fisica imputata del reato.

⁴¹ Ritene vincolante per il giudice tributario la sentenza penale che accerta la specialità Cass. n. 21694/2020 cit., confermando l'opinione prevalente della dottrina. V. sul punto, anche per le citazioni, A. RENDA, *Principio di specialità*, cit., nota (6) nonché p. 818 ss.

⁴² Che non dovrebbe presupporre l'efficacia vincolante del giudicato penale. Si v. in generale sul tema del vincolo derivante dal giudicato *infra* § 7.

Analogamente dovrebbe ragionarsi qualora investito della questione sia il giudice civile in sede di opposizione agli atti esecutivi⁴³.

L'art. 21, come si è rilevato, prevede che la sanzione amministrativa sia passibile di esecuzione laddove «il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione⁴⁴ o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto». La imprecisa formulazione della norma rispetto all'art. 530 c.p.p. ha dato luogo a diversi problemi interpretativi, che ruotano essenzialmente intorno a due profili.

In primo luogo, letteralmente parrebbe che la sanzione amministrativa possa essere eseguita solo laddove il fatto sia stato accertato dal giudice penale, ma esso non abbia rilevanza in quella sede; resterebbe invece esclusa l'eseguibilità della sanzione amministrativa nell'ipotesi in cui nel giudizio penale si sia accertato in sede di assoluzione o di proscioglimento che il fatto non sussiste. Questa lettura, per quanto argomentata⁴⁵, non sembra però sistematicamente sostenibile alla luce del principio del doppio binario e dell'art. 654 c.p.p.: non potrebbe ritenersi, perciò, che il giudice tributario non possa autonomamente accertare se il fatto da cui discende l'applicazione della sanzione amministrativa si è verificato o meno⁴⁶. Tanto più che, come si è osservato, l'applicazione dell'art. 21 in esame rileva solo, eventualmente, nel giudizio relativo all'esecuzione e non in quello diretto ad

⁴³ Ci si può chiedere inoltre quale sia il comportamento processuale più opportuno da tenere in sede tributaria o civile quando, in pendenza di giudizio sulla legittimità della sanzione amministrativa che si ritiene essere speciale rispetto ad una sanzione penale, intervenga una sentenza di condanna penale. Si può, ovvero si deve, introdurre la questione nel processo pendente per far dichiarare la non debenza della sanzione amministrativa? Sicuramente non vi è un obbligo in tal senso, dal momento che il luogo per introdurre fisiologicamente una tale questione è, come chiarito nel testo, l'instaurazione di un apposito processo tributario o civile relativo all'esecuzione. Si potrebbe forse porre la questione attraverso uno specifico motivo in sede di impugnazione dell'atto di accertamento che contiene anche l'irrogazione della sanzione amministrativa laddove la condanna definitiva in sede penale sia già intervenuta, avvalendosi del principio di economia processuale. Si esprimono comunque negativamente sul punto Cass. civ., Sez. trib., 12 gennaio 2017, n. 573 e, da ultimo, Cass. n. 21694/2020 cit.

⁴⁴ Si ritiene che all'archiviazione vada equiparata la sentenza di non luogo a procedere. Per approfondimenti sugli aspetti penalistici trattati nel testo, A. VALLINI, *Sanzioni amministrative*, cit., p. 303.

⁴⁵ Tra gli altri: S. GIANONCELLI, *Procedimento penale e procedimento tributario: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*, in *Riv. dir. fin.*, 2, 2019, p. 177; G. BISCARDI, *Processo per reati tributari: tramonto o ascesa del doppio binario?*, in *Processo penale e giustizia*, 5, 2019, p. 1188.

⁴⁶ Su questi temi Cass. n. 21694/2020, cit. ha invece concluso nel senso che «l'assoluzione o il proscioglimento per l'insussistenza del fatto determini, di norma, l'ineseguibilità definitiva della sanzione... Al tempo stesso, tuttavia, proprio l'impiego di una espressione atecnica e non pienamente collimante con le categorie penalistiche non può comportare l'automatica e ineludibile trasposizione delle formule assolutorie, pur di più ampia latitudine, alla fattispecie sanzionatoria amministrativa», per cui si impone «anche in una simile evenienza una valutazione in concreto, in specie per le eventuali evasioni al di sotto della soglia di punibilità». La questione può essere comunque posta con motivo di ricorso dinanzi la Corte e a tal fine la sentenza penale intervenuta nelle more del giudizio di legittimità può essere prodotta *ex art.* 372 c.p.c.

accertare la violazione, cioè non in quello in cui deve propriamente accertarsi se il fatto sussiste o meno.

Il secondo profilo di incertezza va ricollegato alla precisa individuazione delle formule assolutorie cui fa riferimento l'espressione, che non trova rispondenza nel c.p.p., «esclude la rilevanza penale del fatto». Vi è peraltro accordo sul fatto che sono tali le sentenze che accertano la mancanza del dolo specifico e la non ascrivibilità della condotta all'imputato⁴⁷.

L'ultima parte dell'art. 21 prevede che «nei casi di irrogazione di un'unica sanzione amministrativa per più violazioni tributarie in concorso o continuazione tra loro ..., alcune delle quali soltanto penalmente rilevanti» la non eseguibilità fino all'esito del processo penale «opera solo per la parte della sanzione eccedente quella che sarebbe stata applicabile in relazione alle violazioni non penalmente rilevanti». Come precisa la Relazione di accompagnamento – e come peraltro è diretta conseguenza del fatto che la norma in esame non deroga alle regole di determinazione della sanzione amministrativa in caso di continuazione o concorso – l'Ufficio procederà all'irrogazione di un'unica sanzione e la non eseguibilità riguarderà solo la parte eccedente rispetto alle sanzioni che certamente non hanno riflessi penali. Tuttavia, ai sensi dell'art. 12 d.lgs. n. 472/1997, per le ipotesi di concorso e continuazione deve essere appunto determinata un'unica sanzione, maggiorando secondo specifici criteri la sanzione base, ovvero quella prevista per la violazione più grave. È evidente, dunque, che non trattandosi di mero cumulo materiale⁴⁸, la semplice sottrazione prevista dal testo normativo non consente di adeguare il definitivo carico sanzionatorio all'esito del giudizio penale; ed infatti, solo successivamente a tale esito potrebbe essere determinata l'unica sanzione dovuta, eventualmente espungendo dal calcolo complessivo gli illeciti per i quali il trasgressore ha subito una condanna penale. Si può ipotizzare che l'esecuzione immediata della parte di sanzione non ritenuta di rilevanza penale sia provvisoria, e che dunque la sanzione sia complessivamente soggetta a ricalcolo a seguito dell'esito del giudizio penale, ad opera dell'Ufficio⁴⁹. Non constano peraltro orientamenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate sul punto, né di giurisprudenza.

1.7. *Specialità nel sistema sanzionatorio delle accise.*

L'ultimo tema da affrontare è se il principio di specialità tra sanzione amministrativa e penale si applichi con riferimento ai reati previsti per reprimere le viola-

⁴⁷ Non esclude invece la rilevanza penale del fatto la sentenza di estinzione del reato per prescrizione, in base all'art. 129 c.p.p.: v. Cass. n. 573/2017, cit.

⁴⁸ Il cumulo materiale si applica solo nell'ipotesi in cui esso dia un risultato inferiore rispetto al cumulo giuridico.

⁴⁹ V., sul generale obbligo dell'Amministrazione di adeguarsi al giudicato, *retro* nt. 36.

zioni in materia di imposte diverse da quelle oggetto del Decreto in commento, ed in particolare in materia di accise. Per esse ovviamente non opera il principio di specialità di cui all'art. 19 Decreto, né vi è un analogo principio all'interno della disciplina del tributo.

Si deve però subito rilevare in concreto che il sistema sanzionatorio delle accise è costruito – salve eccezioni – in modo tale da comminare alternativamente le sanzioni amministrative oppure quelle penali secondo criteri di gravità dell'illecito. Come si vedrà meglio (*infra* Cap. XIII), per le fattispecie più gravi il d.lgs. n. 504/1995 prevede la sanzione della reclusione e, congiuntamente, della multa, parametrata all'imposta evasa. Per le fattispecie di minore gravità è invece prevista la sola sanzione amministrativa, anch'essa solitamente parametrata all'imposta evasa.

È dunque lo stesso legislatore ad aver costruito, per la maggior parte delle fattispecie, un sistema di alternatività tra sanzione penale e sanzione amministrativa, attribuendo peraltro a quella penale (multa in aggiunta alla reclusione), sotto il profilo quantitativo, la funzione repressiva comunemente propria delle sanzioni pecuniarie amministrative. E ciò a differenza di quanto previsto per i reati in materia di imposte sul reddito ed IVA oggetto del d.lgs. n. 74/2000, che comportano l'applicazione della sola pena detentiva.

Fa significativa eccezione a questo sistema l'art. 59, in materia di accise sull'energia elettrica⁵⁰, per il quale espressamente le sanzioni amministrative, commisurate all'imposta evasa, sono dovute «indipendentemente dall'applicazione delle pene previste per i fatti costituenti reato». La legge qui dispone espressamente il cumulo delle sanzioni penali e di quelle amministrative.

Come si è rilevato *retro*, non vi sono nel diritto interno principi di rango costituzionale che consentano di ritenere il cumulo illegittimo. Resta aperta la questione se il cumulo sia invece legittimo alla luce del principio del *ne bis in idem*, di cui si tratterà *infra*.

2. Doppio binario processuale e sostanziale.

2.1. Principi.

Il principio del doppio binario è codificato dall'art. 20 che dispone: «Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i mede-

⁵⁰ I comportamenti sanzionati da questa norma sono quelli di irregolare gestione, tra cui l'esercizio di una officina di produzione di energia senza licenza, la manomissione di apparecchi misuratori, ecc.

simi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione». Questa disposizione contribuisce a disegnare un sistema, perfezionatosi con il Decreto in esame, di indipendenza tra gli svolgimenti del procedimento penale, da un lato, e del processo e procedimento amministrativi tributari⁵¹, dall'altro; indipendenza che si manifesta nella circostanza che gli uni non possono essere sospesi per la eventuale contemporanea pendenza degli altri.

Si tratta, come è agevole rilevare, di un doppio binario di tipo procedimentale e processuale, delineato dal Decreto solo dal versante tributario⁵². Esso si combina, dal versante penale, con le disposizioni degli artt. 3 e 479 c.p.p. Il primo, in termini generali, non contempla la pendenza di un giudizio tributario tra le cause di sospensione del processo penale necessarie per risolvere questioni pregiudiziali. Il secondo consente la sospensione del processo penale «qualora la decisione sull'esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia civile o amministrativa di particolare complessità, per la quale sia già in corso un procedimento presso il giudice competente» fino a che la questione non sia stata decisa con sentenza passata in giudicato, ma solo «se la legge non pone limitazioni alla prova della situazione soggettiva controversa». Ora, come è pacifico e come si vedrà comunque meglio *infra*, la legge fiscale sostanziale e processuale pone limitazioni alla prova della situazione giuridica controversa: di qui la inapplicabilità dell'art. 479 sulla sospensione del processo penale ed il completamento, lato penale, della disciplina del doppio binario processuale.

Nel sistema delineato dalla previgente legge n. 516/1982, alla regola del doppio binario processuale si aggiungeva una parziale deroga al doppio binario sostanziale: si prevedeva infatti, nell'art. 12, che la sentenza irrevocabile, di condanna o di proscioglimento, pronunciata in sede penale avesse, con riferimento ai fatti materiali oggetto del giudizio penale, autorità di cosa giudicata nel processo tributario. Nel rinviare *retro* Cap. I, per l'analisi dei numerosi problemi suscitati da questa disposizione, va qui sottolineato che nel Decreto in esame una tale deroga non è più presente, e ciò depone senza dubbio per l'intenzione del legislatore di abbandonare qualsiasi vincolo per il giudice tributario derivante dal giudicato esterno penale; con la conseguenza che l'A.F. e il giudice tributario, pur trattando degli stessi fatti oggetto del procedimento penale, possono giungere a conclusioni autonome, eventualmente anche contrastanti con quelle raggiunte in sede pena-

⁵¹ Con il termine «procedimento penale» si intendono tutte le relative fasi processuali, ad iniziare dalla iscrizione della notizia di reato per terminare con il provvedimento giudiziale definitivo o con il decreto di archiviazione. Per quanto attiene il versante tributario, correttamente la norma distingue, ricomprendendole entrambe, tra la fase procedimentale amministrativa di controllo ed accertamento e la fase processuale propriamente detta.

⁵² L'art. 39 d.lgs. n. 546/1992 non ricomprende la pendenza di un procedimento penale vertente sui medesimi fatti tra le cause di sospensione del processo tributario. L'art. 20 in esame si può considerare una specificazione di tale regola generale.

le⁵³. Questa affermazione, pacifica in dottrina e in giurisprudenza⁵⁴, si basa essenzialmente sull'art. 654 c.p.p., per il quale la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione ha efficacia nel giudizio civile o amministrativo (nell'ambito dei quali rientrerebbe astrattamente anche quello tributario) in cui si discute dei medesimi fatti, purché – ancora una volta – non vi siano limitazioni alla prova della situazione soggettiva controversa; limitazioni che si riscontrano invece nel procedimento e nel processo tributari. Inoltre, per l'efficacia esterna del giudicato penale è necessario che la sentenza sia stata resa tra le medesime parti del giudizio tributario, cosa che nella gran parte dei casi non si verifica, essendo rara la costituzione di parte civile dell'A.F. (*infra* § 12).

Dal versante del processo penale è poi specularmente preclusa, per gli stessi motivi, ogni efficacia vincolante del giudicato tributario. Il che non esclude, peraltro, che il giudicato formatosi in uno dei due processi possa fondare, nell'altro, il libero convincimento del giudice; così come non è affatto esclusa – non essendo peraltro regolata da norme speciali – la circolazione probatoria dall'ambito tributario a quello penale e viceversa, sebbene nel rispetto dei limiti e delle regole proprie di ciascun processo⁵⁵. Circostanze, queste, che portano icasticamente a configurare, in alternativa e in parziale contrapposizione con il “doppio binario” delineato dal legislatore, un fenomeno di “convergenze parallele”.

Il sistema del doppio binario sostanziale e processuale, sebbene non privo, come si è illustrato nel Cap. I, di una sua apprezzabile *ratio*, ha fin da subito mostrato i suoi limiti, portando la dottrina ad ipotizzare *de jure condendo* un suo superamento, al fine di recuperare quantomeno una unicità di risposte processuali alla determinazione, nell'*an* e nel *quantum*, dell'imposta evasa, ritenuta di specifico appannaggio del giudice tributario⁵⁶. Non senza sottolineare come la possibilità di giudizi contrastanti sui medesimi fatti finisca per travolgere, nella sua pratica applicazione, anche il principio di specialità. Peraltro, come si vedrà *infra*, dall'irrompere sulla scena sovranazionale e poi domestica del principio del *ne bis in idem* la discussione sul punto si è arricchita di ulteriori temi.

⁵³ Salvo il rimedio, esterno e successivo, della sospensione delle esecutività delle sanzioni amministrative nei casi di specialità, trattato *retro*.

⁵⁴ Per approfondimenti, tra i contributi più recenti: S. GIANONCELLI, *Procedimento*, cit.; A. COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in *Diritto penale dell'economia*, diretto da A. CADOPPI-S. CANESTRARI-A. MANNA-M. PAPA, Tomo I, Utet, Torino, 2019, p. 674 ss. In giurisprudenza, tra le tante, Cass. civ., Sez. trib., 12 novembre 2019, n. 29204; Cass. civ., Sez. VI, ord. 24 novembre 2017, n. 28174; Cass. civ., Sez. trib., 22 maggio 2015, n. 10578.

⁵⁵ Tutti questi aspetti saranno trattati *infra* § 4 e § 5.

⁵⁶ E. MARELLO, *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 12, 2013, p. 269; F. PISTOLESI, *Crisi e prospettive del principio del “doppio binario” nei rapporti tra processo e procedimento tributario e processo penale*, in *Riv. dir. trib.* 1, 2014, p. 28; S. DORIGO, *Il “doppio binario” nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma*, in *Rass. trib.* 2, 2017, p. 436.

2.2. Concetto penalistico di “imposta dovuta”.

Merita una specifica trattazione, in questa sede, l’opinione della giurisprudenza penale di legittimità, ma anche di una parte della dottrina⁵⁷ e della Guardia di Finanza⁵⁸, secondo cui esisterebbe un concetto penale di “imposta evasa”, diverso da quello tributario.

Su questo concetto occorre essere chiari, per evitare i fraintendimenti in cui talvolta sembra essere incorsa la giurisprudenza penale.

Nel processo penale non possono trovare ingresso – a garanzia del diritto di difesa dell’imputato – limitazioni alla prova del fatto controverso. Non vi è dubbio dunque che, come si dirà *infra*, il giudice penale possa procedere in piena autonomia ad ammettere ovvero non ammettere, o ancora a valutare secondo il proprio libero convincimento, elementi probatori rivenienti dal procedimento o dal processo tributari. Né vi è alcun vincolo derivante da un’eventuale definizione amministrativa del rapporto tributario (al di fuori dei casi previsti dagli artt. 13 e 13 *bis* che però riguardano la punibilità del reato ovvero le circostanze del medesimo, e non la sussistenza o la configurazione del fatto), oppure dal giudicato tributario (*infra* § 7.3). Il che appunto comporta la possibilità di risultati divergenti nei due processi, secondo il principio del doppio binario sostanziale.

In ambito tributario, vi sono essenzialmente due tipologie di limitazioni alla prova del fatto controverso. Sotto il profilo processuale, la più importante limitazione è costituita dalla esclusione della prova testimoniale (art. 7 d.lgs. n. 546/1992). Sotto il profilo della determinazione dell’imposta dovuta, sia ad opera dell’A.F. che del giudice, è consentito l’utilizzo di prove presuntive, che ammettono comunque prova contraria (si tratta di presunzioni relative, semplici o legali), ma che possono anche – in casi specifici previsti dalla legge – essere prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza; possono cioè avere, dal punto di vista fiscale, carattere meramente indiziario. Inoltre, sono previste dalla legge nonché,

⁵⁷ Si v. sul tema G. SOANA, *I reati tributari*, Giappichelli, Torino, 2018, p. 68 ss., ove anche citazioni di dottrina. Decisamente contraria alla enfaticizzazione del concetto penale di imposta dovuta ad opera della Cassazione penale è la dottrina tributaria: v. per tutti A. COMELLI, *Rapporti*, cit.

⁵⁸ Secondo la Guardia di Finanza, circolare 14 aprile 2000, n. 114000, «il concetto dell’imposta evasa ai fini penali è simile, ma non coincide con quello della “imposta dovuta” ai fini amministrativi ... per cui si possono determinare nella realtà casi di scostamento tra i due valori. D’altro canto, alla luce del principio del “doppio binario”, la ricostruzione della posizione fiscale del contribuente ai fini dell’appuramento degli elementi costitutivi dei reati ... dev’essere condotta dagli organi di polizia tributaria in modo autonomo ed in parallelo rispetto al procedimento di accertamento dei tributi dovuti, senza particolari vincoli pregiudiziali o preclusioni, essendo necessario fornire al Pubblico Ministero tutte le informazioni e gli elementi utili per le determinazioni inerenti all’esercizio dell’azione penale.». Quest’ultima affermazione, attinente il profilo procedimentale, va condivisa anche sulla base di quanto previsto dall’art. 220 att. c.p.p., per il quale al sorgere di indizi di reato gli atti necessari per assicurare fonti di prova sono compiuti secondo le norme stabilite dal c.p.p. Per l’applicazione di tale regola all’istruttoria tributaria v. *infra*.

sostanzialmente, dalla giurisprudenza (e nello specifico nel caso di fatturazione di operazioni inesistenti), ipotesi di inversione dell'onere probatorio. Ed infatti, il principio generale vigente nella materia tributaria è che spetta all'A.F. dare la prova del maggior debito di imposta accertato nei confronti del contribuente. Questa regola tuttavia conosce delle eccezioni, come si è appena osservato, ed inoltre vale solo ove il maggior debito di imposta scaturisca dalla mancata dichiarazione di elementi positivi della base imponibile; laddove invece l'A.F. contesti, anche per soli motivi formali, la carenza dei requisiti per la deducibilità di elementi negativi di reddito, ovvero per la indetraibilità dell'IVA sugli acquisti, spetta al contribuente fornire la prova dell'esistenza sostanziale di tali requisiti.

Come si è già osservato (e come si dirà comunque meglio *infra*), il giudice penale è tenuto ad accertare i fatti di causa senza ammettere tali limitazioni o inversioni di prova secondo la regola del «doppio binario». Tuttavia, un conto evidentemente è giudicare sulla base di prove diverse da quelle ammesse o utilizzate nel procedimento o nel processo tributario, altro è giudicare sulla base di norme diverse, ovvero non tenendo conto delle regole sostanziali di determinazione dell'imposta dovuta. Si tenga presente, a tale proposito, che in ambito tributario non esistono, in quanto non ammesse dall'art. 53 Cost., prove presuntive assolute – cioè che non ammettono prova contraria – che riguardino la determinazione della base imponibile e dell'imposta dovuta, ovvero aspetti procedurali che comunque possano incidere su tale determinazione. D'altra parte il Decreto, come emerge chiaramente dalle definizioni recate dall'art. 1, fa riferimento alle fattispecie legali fiscali: in particolare, l'«imposta evasa» è la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione e le soglie di rilevanza penale si determinano appunto in base all'imposta evasa (lett. f e g); imposta che a sua volta va determinata sulla base degli «elementi attivi o passivi», elementi che sono «le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta» (lett. b) (v. Cap. III, § 2.6.). Nessuna rilevanza possono quindi avere, per determinare in sede penale l'imposta dovuta così come gli elementi rilevanti del fatto, ipotetiche regole «sostanziali» diverse da quelle di carattere strettamente giuridico⁵⁹.

La giurisprudenza penale, a partire da Cass. pen., Sez. III, 28 maggio 2008, n. 21213, ha spesso affermato – dopo aver correttamente rilevato che, in assenza di ogni pregiudiziale tributaria, spetta al giudice penale determinare l'ammontare dell'imposta evasa – che «il tributo effettivamente dovuto va correlato al risultato economico conseguito e deve essere determinato – sulla base delle risultanze probatorie acquisite nel processo penale – dalla contrapposizione dei ricavi e dei co-

⁵⁹ Sul vincolo, per il giudice penale, costituito dalle presunzioni legali contenute in norme sostanziali, v. *infra* § 5.

sti d’esercizio fiscalmente detraibili, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l’ordinamento tributario».

Questa affermazione era in origine riferita alla determinazione della soglia di punibilità del reato tributario: ora, non vi è dubbio che la soglia debba e possa essere quantificata solo dal giudice penale (*infra* Cap. III, § 8). Ma ciò non significa, di per sé, che per quantificarla debbano essere applicate regole non giuridiche idonee ad individuare un ipotetico «dato fattuale reale», destinato a prevalere sul risultato dell’applicazione delle norme sostanziali fiscali; né la sentenza spiega per quale motivo giunga ad una tale conclusione⁶⁰.

A partire da questa sentenza, la stessa frase è stata ripetuta, anastaticamente e non sempre a proposito, da numerose altre pronunce⁶¹, fino a divenire una formula di premessa ai passi motivazionali con i quali i giudici ritengono di discostarsi da qualsivoglia risultanza riveniente dal procedimento e/o dal processo tributari. Come si è detto, un eventuale scostamento è giustificato sulla base del principio del doppio binario e delle sue concrete applicazioni, ma non è giustificato se al diverso risultato si giunge per effetto della disapplicazione di norme tributarie sostanziali, disapplicazione che sembrerebbe invece legittimata dalla giurisprudenza penale di legittimità qui in commento⁶².

3. Ne bis in idem.

3.1. *Questione.*

La letteratura in materia di *ne bis in idem* applicato alla materia fiscale è sterminata, per l’impatto pratico della questione (o perlomeno per quello che è stato

⁶⁰ Una tale “eversiva” affermazione appariva peraltro superflua nel caso esaminato dalla Corte: da quanto è dato di capire dalla sentenza, si trattava di un accertamento induttivo per omessa dichiarazione, nell’ambito del quale la base imponibile, secondo la consolidatissima giurisprudenza della Cassazione (tra le tante, Cass. civ., Sez. trib., 17 luglio 2019, n. 19191) è – in virtù di norme giuridiche (art. 53 Cost.) e non di regole puramente sostanzialistiche – costituita dalla differenza tra costi e ricavi, proprio come affermano i giudici penali in questa occasione. Cfr., nel senso di cui al testo, Guardia di Finanza, circolare n. 1/2018, vol. I, parte II, cap. 3, par. 2, lett. b).

⁶¹ Recentemente, Cass. pen., Sez. III, 3 maggio 2019, n. 18595; 3 luglio 2019, n. 29091; 25 novembre 2019, n. 47837; 2 marzo 2021, n. 8216, con nota di G. DELL’ANNA-L. GUCCIARDO, *Il giudice penale per determinare l’ammontare dell’imposta evasa può tenere conto dei costi non contabilizzati solo in presenza di allegazioni fattuali che ne dimostrino l’effettivo sostenimento*, in *Boll. trib.*, 15-16, 2021, p. 1214; 18 novembre 2021, n. 42167.

⁶² Caso veramente macroscopico di tale erroneo ragionamento è costituito dall’affermazione della Cassazione penale secondo cui l’imputazione per trasparenza del reddito ai soci persone fisiche di una società di persone sarebbe una mera *fictione* fiscale, come tale irrilevante sotto il profilo penale (cfr. Cap. VI, § 4.5.1).

ipotizzato in una prima fase dell'elaborazione giurisprudenziale), per l'emersione – in qualche modo inaspettata – del tema nella giurisprudenza della Corte Edu, per la rapida evoluzione di tale giurisprudenza, per l'ingresso sulla scena delle pronunce della Corte di Giustizia UE e della Corte costituzionale, oltre che naturalmente della Cassazione penale. Nel rinviare per eventuali approfondimenti ad alcuni dei contributi più significativi⁶³, qui si illustreranno il tema e le sue ricadute concrete, nonché i più recenti approdi giurisprudenziali.

Come è ben noto, il principio del *ne bis in idem*, in termini generali, vuole che non si applichi una doppia sanzione per il medesimo fatto. Anche in questo caso si può distinguere un principio di carattere sostanziale, per il quale una stessa violazione non può essere sanzionata due volte, da un analogo principio di carattere processuale, per il quale un medesimo soggetto non può essere sottoposto due volte a processo per lo stesso fatto. Peraltro, come si vedrà, la giurisprudenza delle diverse Corti, ma anche dei medesimi giudici in successione temporale, ha valorizzato maggiormente l'uno o l'altro aspetto.

Il principio del *ne bis in idem* è dettato dall'art. 4 prot. 7 Cedu⁶⁴ e dall'art. 50 Cdfue⁶⁵, i quali vietano in termini sostanzialmente analoghi la duplicazione di processi e/o di condanne per il medesimo fatto avente rilevanza penale. L'art. 52 Cdfue dispone che, nella misura in cui la Carta prevede diritti corrispondenti a quelli della Cedu, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla Convenzione⁶⁶. Tuttavia, va anche tenuto presente che, ai sensi dell'art. 51 Cdfue, i principi della Carta sono applicabili esclusivamente nell'attuazione dei principi dell'Unione. Pertanto, mentre la norma Cedu è applicabile ad ogni genere di tributo, la regola contenuta nella Carta Ue si applica solo ai tributi c.d. armonizzati (IVA, imposte doganali, accise), anche con riferimento a disposizioni di carattere generale applicabili a tali tributi, quale l'art. 325 Tdue, per il quale

⁶³ F. GALLO, *Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle Alte Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. trib.*, 4, 2017, p. 915; A. GIOVANNINI, *Il principio del ne bis in idem sostanziale*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, diretto da A. Giovannini, Tomo I, Giuffrè, Milano, 2016, p. 1265; E. SCOZZARELLA, *La questione del ne bis in idem nella giurisprudenza della CEDU e nella giurisprudenza nazionale di merito, di legittimità e della Corte costituzionale*, in *Dir. pen. cost.*, 2019; G. MELIS-M. GOLISANO, *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell'ambito del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 3, 2020, 579.

⁶⁴ Secondo cui «Nessuno potrà essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un'infrazione per cui è già stato scagionato o condannato a seguito di una sentenza definitiva conforme alla legge ed alla procedura penale di tale Stato».

⁶⁵ Secondo cui «Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge.».

⁶⁶ Ciò vale anche per i Protocolli. Sull'applicazione di tale principio alla materia in esame v. Corte Giust. UE, Grande Sez., 20 marzo 2018, causa C-524/15 e *infra*.

«l'Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa»⁶⁷.

Laddove, in base a criteri sostanziali che sono stati individuati dalla giurisprudenza, anche una sanzione formalmente di natura amministrativa prevista per gli illeciti tributari abbia carattere penale, il *ne bis in idem* potrebbe trovare applicazione anche con riferimento alla duplicazione sanzionatoria che si verifica nella nostra materia, con riferimento alla irrogazione della sanzione amministrativa e alla comminazione di quella penale. Il principio in questione trova peraltro rispondenza, sebbene solo parziale, nell'art. 649 c.p.p., per il quale l'imputato proscioltto o condannato con pronuncia penale irrevocabile non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per lo stesso fatto: si vedrà oltre che la Corte costituzionale si è pronunciata proprio sulla interpretazione di tale disposizione alla luce delle citate norme Cedu e Cdfue.

Anche qui, come già fatto per il principio di specialità, si deve subito precisare che, anche in astratto, in tanto si può porre un problema di applicazione del principio del *ne bis in idem* in quanto le sanzioni debbano essere applicate nei confronti di un medesimo soggetto, con la conseguenza che tale principio non può in radice invocarsi qualora la sanzione amministrativa sia applicabile nei confronti di un soggetto diverso da una persona fisica. Ciò è pacifico nella giurisprudenza sia della Corte di Giustizia UE⁶⁸ che della Cassazione penale⁶⁹.

Per quanto qui interessa, nel nostro ordinamento il problema di una possibile violazione del principio del *ne bis in idem* sostanziale si è concretamente posto soprattutto per le fattispecie in cui, secondo la giurisprudenza di legittimità, il concorso tra sanzioni amministrative e penali non è disciplinato dal principio di specialità, riscontrandosi invece una progressione criminosa che consente l'applicazione di ambedue le tipologie di sanzioni (*retro* § 1.5). E che il problema emerga con riguardo a queste fattispecie non è certo un caso: come si è visto, infatti, la specialità è un'applicazione del principio del *ne bis in idem* sostanziale e dunque negli spazi non coperti dalla specialità il tema del *ne bis* si riaffaccia. Inoltre, dal punto di vista processuale, il tema si è posto perché il principio del doppio binario considera del tutto fisiologico quel *simultaneus processus* che il *ne bis in idem* processuale intende scongiurare.

⁶⁷ V. Corte Giust. UE, Sez. IV, sentenza 5 aprile 2017, cause riunite C-217/15 e C-350/15 e relativo commento di P. CENTORE, *La doppia sanzione per gli illeciti commessi dalla società (e dai suoi amministratori)*, in *Corr. trib.*, 20, 2017, p. 1554.

⁶⁸ Corte Giust. UE, Sez. IV, sentenza 5 aprile 2017, cit. e relativa nota di P. CENTORE, cit. V. anche il commento critico di S. DORIGO, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: il regresso della giurisprudenza sovranazionale*, in *Giur. trib.*, 6, 2017, p. 476.

⁶⁹ Tra le molte, recentemente, Cass. pen., Sez. III, 30 agosto 2019, n. 36699; Cass. pen., Sez. III, 7 giugno 2019, n. 25335.

3.2. Giurisprudenza della Corte Edu.

A partire dalla notissima sentenza *Grande Stevens c. Italia*⁷⁰ sull'applicazione del principio del *ne bis in idem* in materia di sanzioni penali ed amministrative previste per gli abusi di mercato⁷¹, ed in relazione ad alcune successive pronunce in materia di sanzioni tributarie rese ai fini dell'applicazione dell'art. 6 della Carta⁷², la Corte Edu – elaborando ed applicando anche principi fissati in più risalenti pronunce – ha posto le premesse per considerare non conforme alla Carta il nostro sistema sanzionatorio tributario, sia sotto il profilo sostanziale che sotto quello processuale. La Corte infatti riteneva, da un lato, di poter superare la distinzione formale tra sanzioni amministrative e sanzioni penali, assimilando le prime alle seconde in base ai c.d. «requisiti *Engel*»⁷³, e, dall'altro, di affermare che, una volta che una autorità pubblica abbia preso una decisione definitiva sulla punibilità di un soggetto per una determinata condotta (anche eventualmente di assoluzione), nessuna altra azione punitiva potrà essere iniziata o proseguita dalla stessa o da altra autorità nei suoi confronti e per la medesima condotta. Questo secondo e preponderante aspetto del *ne bis in idem*, essenzialmente processuale, evidenziato dalla giurisprudenza Cedu, portava a privilegiare, con un criterio meramente cronologico e quindi casuale, l'applicazione della sanzione comminata per prima, amministrativa o penale che fosse.

Si noti, al riguardo, che in tutta la giurisprudenza della Corte Edu la coincidenza (anche parziale) del fatto sanzionato, presupposto per l'applicazione del principio in esame, va apprezzata sotto il profilo concreto, naturalistico, e non con riferimento alla fattispecie normativa astratta.

⁷⁰ Corte Edu, Sez. II, 4 marzo 2014, ric. nn. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10, 18669/10.

⁷¹ La giurisprudenza Cedu sul *ne bis in idem* riferita all'ordinamento italiano ha avuto ad oggetto la materia degli abusi di mercato e la materia tributaria, in quanto ambedue connotate da un doppio binario sanzionatorio, di carattere spiccatamente affittivo.

⁷² A partire dalla sentenza *Jussila* (Corte Edu, Gr. camera, 23 novembre 2006, ric. n. 73053/01), la Corte ha affermato che il fatto che una sovrattassa sia prevista dal sistema fiscale, e non da quello penale, non è di per sé decisivo; rileva invece la funzione deterrente (e non meramente risarcitoria) ed affittiva della sanzione amministrativa, che deve pertanto essere considerata parte della materia penale, indipendentemente dal suo ammontare, ai fini dell'applicazione dell'art. 6 Cedu sul diritto ad un equo processo penale. Una volta attribuita loro natura penale, per le sanzioni amministrative tributarie previste dal nostro ordinamento si apriva un'ampia strada per l'applicazione del principio del *ne bis in idem*, dal momento che esse hanno certamente, perlomeno a partire dalla riforma avvenuta con il d.lgs. n. 472/1997, natura affittiva.

⁷³ Secondo Corte Edu, Sez. plen., 8 giugno 1976, nn. 5100/71, 5354/72, 5370/72 si deve in primo luogo considerare la natura formale della sanzione – per cui ha natura penale la sanzione che sia qualificata come tale dalla norma che la prevede – ma si deve anche tener conto della natura dell'illecito, nonché della natura, scopo e gravità della sanzione; questi criteri possono essere utilizzati anche cumulativamente se l'analisi separata di ognuno di essi non consente di giungere ad una conclusione chiara in merito alla sussistenza di un illecito di natura penale.

Un importante cambiamento di rotta si verifica però con la sentenza *A e B c. Norvegia*⁷⁴, per la quale non è di per sé precluso che un sistema sanzionatorio sia articolato in diverse fasi o procedure, anche dinanzi ad autorità diverse, che prevedano la punibilità con differenti misure afflittive di un unico illecito. Questo vale a maggior ragione per l'evasione fiscale, atteso il suo elevato grado di pericolosità sociale e la connotazione fraudolenta aggiuntiva rispetto al mero fatto del pagamento del tributo sanzionato in via amministrativa.

Al fine di verificare la violazione dell'art. 4, occorre dunque accertare se vi sia o meno una «*connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta*» tra il procedimento amministrativo e il procedimento penale, verifica da condurre sulla base dei seguenti criteri («*material factors*»):

- la diversa finalità perseguita dalla sanzione amministrativa rispetto a quella penale;
- la prevedibilità di un procedimento cumulativo a fronte della medesima condotta;
- lo svolgimento coordinato dei procedimenti, tale da evitare quanto più possibile la duplicazione dell'attività istruttoria di raccolta delle prove e della relativa valutazione;
- infine, e soprattutto («*above all*»), l'applicazione delle sanzioni in modo che, nella determinazione di quella successiva, si tenga conto dell'entità di quella irrogata per prima, sì da garantire una proporzionalità complessiva della pena.

Se vi è questa connessione, i due distinti procedimenti penale ed amministrativo possono essere considerati come un procedimento unico, venendo così meno il presupposto stesso dell'applicazione del principio del *ne bis in idem*.

Come si può rilevare, a partire da questa sentenza la Corte Edu vira decisamente sull'aspetto sostanziale, privilegiando soprattutto il criterio della proporzionalità, e lasciando sostanzialmente al giudice interno il compito di valutare se il complessivo carico sanzionatorio possa arrecare al trasgressore un «pregiudizio eccessivo»⁷⁵. Dalle più recenti sentenze⁷⁶ emergono tuttavia alcune importanti precisazioni: in primo luogo, la necessità che vengano soddisfatti contempora-

⁷⁴ Corte Edu, Gr. camera, 15 novembre 2016, ric. nn. 24130/11 e 29758/11. V., per un commento critico, tra gli altri, A.F. TRIPODI, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: la Corte di Cassazione "sfronda" il test della sufficiently close connection in substance and time*, in *Dir. pen. cont.*, 3, 2018, p. 270.

⁷⁵ Cass. pen., Sez. V, 16 luglio 2018, n. 45829 così riassume le conclusioni della pronuncia *A e B c. Norvegia*: «i due procedimenti non solo possono iniziare ma anche concludersi, mutando in tal modo profondamente la natura del *ne bis in idem* convenzionale, che varia da principio eminentemente processuale del divieto del doppio processo, ancora prima che della doppia sanzione sostanzialmente penale, a garanzia di tipo sostanziale. Infatti, purché la risposta sanzionatoria, derivante dal cumulo delle due pene inflitte nei diversi procedimenti, sia complessivamente proporzionata alla gravità del fatto e prevedibile, nulla vieta ai legislatori nazionali di predisporre un doppio binario sanzionatorio e alle autorità preposte di percorrerlo fino alla decisione».

⁷⁶ Corte Edu, 18 agosto 2017, ric. n. 22007/11 e 16 aprile 2019, ric. n. 72098/14.

neamente tutti i *material factors*; in secondo luogo, un ridimensionamento del criterio di proporzionalità della pena a favore degli altri *material factors*, ed in particolare il coordinamento dei procedimenti⁷⁷, stemperandosi così il carattere sostanziale a favore di quello processuale.

3.3. Giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Successivamente alla sentenza *A e B c. Norvegia*, anche la Corte di Giustizia UE è stata chiamata a pronunciarsi sull'applicazione del principio del *ne bis in idem*, dettato – come si è visto – dall'art. 50 Cdfue e letto alla luce dell'art. 4 prot. 7 Cedu, su tre questioni pregiudiziali promosse da giudici italiani. In particolare, due attenevano le sanzioni per manipolazioni del mercato (art. 187-ter d.lgs. n. 58/1998)⁷⁸ e una riguardava la materia tributaria⁷⁹; sotto quest'ultimo profilo, la questione era stata posta con riferimento ad un omesso versamento IVA, sanzionato dall'art. 10-bis⁸⁰ sotto il profilo penale e dall'art. 13 d.lgs. n. 471/1997 sotto il profilo amministrativo. Le ordinanze di rimessione sono tutte precedenti alla sentenza *A e B c. Norvegia*, per cui sono formulate con riferimento ai principi della prima giurisprudenza della Corte Edu; esse riguardano, nello specifico, casi in cui il procedimento penale si era già concluso, con condanna o assoluzione, prima della irrogazione della sanzione amministrativa, ovvero quest'ultima era divenuta definitiva prima dell'inizio del processo penale. Allo stato della giurisprudenza della Corte Edu all'epoca in cui le questioni sono state poste alla Corte di Giustizia, da tali situazioni sarebbe automaticamente discesa la non irrogabilità della seconda sanzione, quella ancora *sub judice*, dato che la prima (penale o amministrativa) era già stata oggetto di procedimento o processo definitivi.

La Corte di Giustizia UE mostra però di allinearsi alla successiva sentenza *A e B* della Corte Edu, poiché i diritti sanciti dalla Carta Ue, come si è già osservato, devono essere letti alla luce della Cedu e delle relative interpretazioni della Corte Edu. Con particolare riferimento alla questione tributaria sottoposta la Corte UE, nella sentenza *Menci*⁸¹, in primo luogo riconosce, ai fini che interessano, na-

⁷⁷ G. MELIS-M. GOLISANO, *Il livello*, cit.

⁷⁸ Cass. civ., Sez. trib., ord. 20 settembre 2016, n. 20675 e Cass. civ., Sez. II, ord. 15 novembre 2016, n. 23232. Queste ordinanze di rinvio alla Corte UE fanno seguito a ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale; le relative questioni sono state da quest'ultima ritenute inammissibili con sentenza 8 marzo 2016, n. 102, ove la lettura, da parte della Corte, della sentenza *Grande Stevens*.

⁷⁹ Trib. Bergamo, ord. 16 settembre 2015.

⁸⁰ Si è rilevato *retro* che si tratta di un reato per cui la consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione non ritiene operante il principio di specialità rispetto alla sanzione amministrativa per omesso versamento di cui all'art. 13 cit.

⁸¹ Corte Giust. UE, Grande Sez., 20 marzo 2018, causa C-524/15, cit.

tura penale alla sanzione amministrativa per omesso versamento IVA, essendo essa dotata di finalità repressiva. Afferma inoltre che si tratta di una sanzione irrogata per lo stesso fatto materiale oggetto dell'art. 10-ter, a nulla rilevando che quest'ultimo si caratterizza – rispetto a quello sanzionato sotto il profilo amministrativo – per l'elemento psicologico.

Nel merito, la Corte osserva che ai sensi all'art. 52, primo paragrafo, secondo periodo Cdfue, nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni ai diritti e libertà riconosciuti dalla Carta solo qualora esse siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui. Ora, la riscossione integrale dell'IVA dovuta è un obiettivo di interesse generale: pertanto uno Stato può decidere di dissuadere e reprimere gli omessi versamenti tanto con sanzioni amministrative quanto, nei casi più gravi, con sanzioni penali. Il principio di proporzionalità richiede che «il cumulo di procedimenti e di sanzioni non superi i limiti di quanto idoneo e necessario al conseguimento degli scopi legittimi perseguiti dalla normativa di cui trattasi, fermo restando che, qualora sia possibile una scelta fra più misure appropriate, si deve ricorrere alla meno restrittiva e che gli inconvenienti causati non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti». Si può pertanto procedere allo svolgimento indipendente dei procedimenti e dei processi di applicazione delle due tipologie di sanzioni, purché vi sia l'obbligo per le autorità competenti, qualora venga inflitta una seconda sanzione, di far sì che le sanzioni irrogate nel loro complesso non siano superiori a quanto richiede la gravità dell'illecito contestato⁸².

In conclusione, per la Corte UE l'art. 50 non osta a che sia avviato un procedimento penale quando la sanzione amministrativa per lo stesso fatto materiale si è già resa definitiva purché la relativa normativa:

- sia volta ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare il cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di IVA, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari;
- contenga norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti;
- preveda norme che consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni sia limitato a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità dell'illecito contestato.

Spetta al giudice nazionale verificare il rispetto di tali regole.

⁸² La Corte indica, tra le misure normative che garantiscono la complessiva proporzionalità della sanzione, il principio di specialità di cui all'art. 21, che però non si applica, come si è più volte detto, nel caso da essa esaminato secondo la giurisprudenza della Cassazione. È evidente, al riguardo, che le esigenze indicate dalla sentenza *Menci* costituiscono una possibile censura a tale orientamento giurisprudenziale interno.

3.4. Giurisprudenza della Corte costituzionale.

Come si è anticipato, la Corte costituzionale si è pronunciata sul tema del *ne bis in idem* in relazione alla legittimità dell'art. 649 c.p.p. in riferimento all'art. 117 comma 1 Cost., in relazione all'art. 4 prot. 7 Cedu quale norma interposta, nella parte in cui detto art. 649 non prevede l'applicabilità del principio del *ne bis in idem* nei confronti dell'imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale ai sensi della Cedu. La fattispecie oggetto del giudizio penale *a quo* era quella della omessa dichiarazione ai fini IVA e imposta sul reddito, già sanzionata in via definitiva sotto il profilo amministrativo.

Osserva in proposito la Corte che è il sistema delineato dal Decreto, in particolare con gli artt. 19 e 21, ad essere ispirato da un fisiologico *bis in idem* processuale, prevedendo che, anche dopo la irrogazione in via definitiva della sanzione amministrativa, si svolga il processo penale, nel corso del quale la eseguibilità della sanzione amministrativa resta sospesa, ai fini dell'applicazione del principio di specialità nel caso di condanna penale. Principio, quest'ultimo, che invece preclude il verificarsi del *bis in idem* sostanziale. Salvo il generale sindacato di proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria, alla luce dei principi costituzionali, tale sistema non viola il *ne bis in idem* penale, anch'esso di matrice costituzionale, ma attiene piuttosto all'ampia sfera di reciproca autonomia delle sanzioni amministrative e penali.

Con riferimento alla Cedu, che va applicata come interpretata dal diritto vivente della Corte Edu, rilevano i giudici costituzionali che il quadro di riferimento originario è sostanzialmente mutato a seguito della innovativa sentenza *A e B c. Norvegia*: «In sintesi può dirsi che si è passati dal divieto imposto agli Stati aderenti di configurare per lo stesso fatto illecito due procedimenti che si concludono indipendentemente l'uno dall'altro, alla facoltà di coordinare nel tempo e nell'oggetto tali procedimenti, in modo che essi possano reputarsi nella sostanza come preordinati a un'unica, prevedibile e non sproporzionata risposta punitiva, avuto specialmente riguardo all'entità della pena (in senso convenzionale) complessivamente irrogata».

Successivamente la Corte costituzionale⁸³ si è pronunciata sul caso *Menci*, già oggetto della citata sentenza della Corte di Giustizia UE, che le è stato successivamente rimesso per violazione degli artt. 3 e 117 Cost., in relazione all'art. 4 prot. 7 Cedu⁸⁴. Tali norme sarebbero violate da parte dell'art. 649 c.p.p. laddove non

⁸³ Corte cost., 24 ottobre 2019, n. 222.

⁸⁴ Questo riferimento è stato poi integrato d'ufficio dalla Corte costituzionale con quello all'art. 50 Cdfue.

consente di applicare il *ne bis in idem* processuale tra irrogazione della sanzione amministrativa e di quella penale, così come richiesto dalla Corte di Giustizia allorché – come si assumeva essere nel caso di specie – ne ricorrano i presupposti. Osserva il remittente che nel caso delle violazioni penali di omesso versamento, sanzionate dagli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, il bene tutelato dai due ordinamenti sarebbe il medesimo, cioè quello all'esatta percezione del tributo, il che richiederebbe, secondo quanto precisato dalla Corte UE, l'applicazione di una sola sanzione.

La questione è stata ritenuta inammissibile dalla Corte, avendo il giudice rimettente omesso di effettuare la valutazione in concreto dei criteri che consentono di applicare la doppia sanzione, come richiesto dalla sentenza *Menci*. Nell'indicare quali profili il rimettente avrebbe dovuto esaminare, la Corte chiarisce eloquentemente il proprio pensiero: in primo luogo, il giudice *a quo* avrebbe dovuto spiegare perché il cumulo della sanzione penale con quella amministrativa non persegua il legittimo scopo di rafforzare l'efficacia deterrente di quest'ultima; inoltre avrebbe dovuto spiegare perché difetta il requisito della prevedibilità, per il trasgressore, della doppia sanzione. Ed ancora, rileva la Corte che il rimettente ha omesso di motivare sulla eccessiva onerosità e mancanza di proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria, così come non vengono considerate, quanto al coordinamento dei procedimenti, le norme sui poteri istruttori che richiedono comunicazioni dall'autorità inquirente penale a quelle amministrativa e viceversa, «miranti ad assicurare una sostanziale contestualità dell'avvio dell'accertamento tributario e di quello penale» e sulla circolazione del materiale probatorio nonché sulla sua utilizzabilità nei due procedimenti quale fondamento del convincimento del giudice.

Risulta insomma chiaro, non ammettendo in pratica questi interrogativi altra risposta che quella prefigurata dalla Corte costituzionale in una inconsueta funzione nomofilattica⁸⁵, che la pronuncia di inammissibilità suona in realtà come definitiva conferma, nel merito, della legittimità del nostro sistema di doppia risposta sanzionatoria.

3.5. Giurisprudenza della Corte di Cassazione.

A seguito della sentenza *Grande Stevens* la Corte di Cassazione ha rifiutato di seguire l'indirizzo della Corte Edu nella materia che ci occupa, essenzialmente basandosi su due capisaldi: la negazione della natura intrinsecamente penale delle sanzioni amministrative tributarie; la negazione, nei casi sottoposti al suo esame, dell'esistenza di un *idem factum* materiale, anche ribadendo che al fine di stabilire l'identità del fatto, presupposto del *bis in idem* sostanziale, si deve avere riguardo

⁸⁵ E. APRILE, *Osservazioni a C. Cost. n. 222/2019*, in *Cass. pen.*, 2, 2020, p. 596.

alla fattispecie legale e non al fatto materiale, come invece ritenuto dalla Corte Edu, nonché dalla Corte costituzionale⁸⁶.

Quanto al più recente orientamento, successivo alla sentenza Cedu *A e B c. Norvegia*, la Cassazione penale⁸⁷ ha dato un'interpretazione estremamente riduttiva al principio in esame. Come si è detto, per la Corte Edu tutti i «*material factors*» debbono essere considerati al fine di valutare l'eventuale violazione del principio del *ne bis in idem*. Al contrario, per la Cassazione è sufficiente per consentire la doppia irrogazione l'elemento della contemporaneità dei procedimenti (la «connessione sufficientemente stretta»), positivamente riscontrato nella «irrogazione delle due sanzioni a pochi mesi di distanza». Inoltre, il fatto che la sanzione amministrativa abbia natura intrinsecamente penale, invece di essere un elemento che depone contro l'irrogazione di una doppia sanzione, non fa che rafforzare la connessione e quindi consentire tale irrogazione.

A questa giurisprudenza si è uniformata la sezione tributaria della Cassazione⁸⁸, la quale, con riferimento ad un'ipotesi di irrogazione delle sanzioni amministrative per falsa fatturazione ad un soggetto che aveva ottenuto l'applicazione della pena *ex art. 444 c.p.p.*, ha apoditticamente affermato che esistendo una stretta connessione, sulla base degli elementi fattuali dedotti in giudizio, sia sostanziale che cronologica tra l'accertamento in sede tributaria ed il procedimento penale, non sussiste alcuna violazione del principio del *ne bis in idem*.

⁸⁶ F. GALLO, *op. cit.*

⁸⁷ Cass. pen., Sez. III, 14 febbraio 2018, n. 6993, con nota di A.F. TRIPODI, *Ne bis in idem*, cit. Per una completa rassegna della giurisprudenza penale in materia v. E. SCOZZARELLA, *La questione*, cit. Ritiene non violato il *ne bis in idem* in caso di irrogazione di sanzione penale e di quella amministrativa per l'illecito di infedele dichiarazione Cass. pen., Sez. III, 4 febbraio 2021, n. 4439.

⁸⁸ Cass. civ., Sez. trib., 13 marzo 2019, n. 7131. V. anche Cass. civ., Sez. trib., ord. 16 dicembre 2019, n. 33050, con ampi richiami, che ha ritenuto sussistere la «stretta connessione sostanziale e cronologica» in una fattispecie di emissione di fatture per operazioni inesistenti e mancata indicazione in dichiarazione dei corrispettivi fatturati in quanto «le fatture sono relative agli anni 2006 e 2007, gli avvisi di accertamento sono stati notificati nel 2011, il processo verbale di constatazione è del 5-10-2011, la richiesta di applicazione della pena è del 17-9-2012, la pena è stata applicata il 6-2-2013, i ricorsi dinanzi alla CTP sono dell'11-10-2012». La Corte Edu si sofferma in particolare sull'aspetto cronologico – negando la sussistenza della «stretta connessione» per essere il processo penale durato per cinque anni dopo la definitività della sanzione amministrativa nella sentenza *Nodet c. Francia* (Corte Edu, Sez. V, 6 giugno 2019, ric. 47342/14 con commento di M. SCOLETTA, *Il ne bis in idem "preso sul serio": la Corte EDU sulla illegittimità del doppio binario francese in materia di abusi di mercato (e i possibili riflessi nell'ordinamento italiano)*, in *Dir. pen. cont.*, 2019). Sul principio del *ne bis in idem*, con ampia motivazione, v. recentemente Cass. n. 21694/2020 cit., ed il relativo commento critico di G. MARINO, *Residenza fiscale estera asseritamente fittizia tra imposte, reddito imponibile e ne bis in idem*, in *GT*, 1, 2021, p. 36.

3.6. Conclusioni.

Si deve dunque concludere che, a causa del “combinato disposto” della giurisprudenza delle Corti internazionali ed interne, le quali hanno dato via via un ambito di applicazione sempre più restrittivo al principio del *ne bis in idem*, la doppia irrogazione di una sanzione penale ed amministrativa per lo stesso fatto non trova ostacoli di ordine sostanziale in tale principio (essendo essi ravvisabili nel solo principio di specialità disciplinato dal Decreto, in quanto applicabile alla fattispecie); sotto il profilo processuale, sembra che solo in casi di macroscopica dilatazione temporale dei procedimenti sia possibile che la giurisprudenza riconosca la violazione del principio (divenendo esso in qualche modo presidio alla tutela del “giusta durata del processo”). Pare invece ancora aperta la strada della valutazione, da parte del giudice, della complessiva afflittività della pena, anche se il generale atteggiamento non favorevole della giurisprudenza alla tutela del *ne bis in idem* rende tale strada concretamente praticabile solo nei casi di manifesta sproporzione rispetto alla gravità del fatto sanzionato.

4. Circolazione probatoria tra procedimento penale e procedimento e processo tributario.

4.1. Inquadramento del problema ed evoluzione normativa.

Il problema della circolazione probatoria tra procedimento penale e procedimento tributario rappresenta, senza ombra di dubbio, una delle tematiche più risalenti, dibattute e controverse del diritto penale tributario. Tale problematicità discende dal fatto che il rapporto tra processo penale e processo tributario è stato sempre caratterizzato da un elevato coefficiente di reciproca diffidenza⁸⁹.

Il tema è senz'altro intrecciato a quelli, altrettanto rilevanti e già trattati, del c.d. doppio binario e del principio del *ne bis in idem*. La giurisprudenza si è più volta occupata di tutte queste aree, essenzialmente deponendo a favore della tesi secondo cui tra i due “emisferi” giuridici – quello tributario e quello penale – vi sarebbe una sorta di “unicità” in termini di istruttoria. Ciò porterebbe a concludere, come si è appena visto, nel senso della piena legittimità del sistema complessivamente considerato.

La tematica in questione, inoltre, si connota di particolare rilevanza pratica nella prassi applicativa, incidendo in modo diretto sulla attività processuale. E di

⁸⁹ D. GUIDI, *I rapporti tra processo penale e processo tributario ad oltre dieci anni di distanza dal d.lgs. n. 74 del 2000*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, 11, p. 1384.

tematica squisitamente processuale, in effetti, si tratta. Esaminare la questione della circolazione probatoria tra procedimento penale e procedimento tributario, infatti, equivale a chiedersi in quali casi ed a quali condizioni determinato materiale probatorio possa trasmigrare dall'alveo penale a quello fiscale (e viceversa), interrogarsi in merito alla sua utilizzabilità e, da ultimo, in merito al suo valore probatorio.

Di "materiale" probatorio genericamente inteso deve parlarsi, in quanto la tipologia di atto che può venire in esame sotto il profilo della sua circolazione tra i due procedimenti è quanto mai variegata e complessa. Se da un lato è vero che tali atti finiscono per assumere unitariamente la veste di documenti data la natura documentale del procedimento tributario⁹⁰, è altrettanto vero che può trattarsi di atti aventi tra loro natura giuridica diversissima. A titolo esemplificativo, il "materiale" probatorio può essere costituito da provvedimenti di natura giurisdizionale (ovverosia atti espressione della funzione di giurisdizione ed emessi da un giudice, quali sentenze, ordinanze applicative di misure cautelari personali o reali, provvedimenti di archiviazione, ecc.) ovvero da atti non aventi natura giurisdizionale, la cui gamma è potenzialmente sterminata (si pensi ad intercettazioni, ispezioni, perquisizioni, sommarie informazioni testimoniali, consulenze tecniche, verbali di attività compiute e così via).

La prospettiva storica è di sicuro aiuto nella comprensione della complessità della questione, in quanto proprio la storia della regolamentazione normativa del rapporto tra il processo tributario e quello penale, anche in punto di circolazione della prova, è caratterizzata un progressivo cambio di paradigma nella impostazione seguita dal legislatore⁹¹.

Ed è sullo sfondo di questa evoluzione storico-normativa che il tema della circolazione probatoria tra procedimento penale e procedimento tributario deve essere analizzato. Se è possibile affermare con una certa sicurezza che l'intervento realizzato dal d.lgs. n. 74/2000 è stato fortemente apprezzabile, rappresentando una svolta rispetto al passato, è altrettanto sicuro che il problema delle reciproche interferenze tra i due procedimenti sia tutt'altro che risolto. In un certo senso, anzi, con specifico riferimento al tema della circolazione delle prove, il problema sembra essersi aggravato. Sempre più spesso accade, nella prassi giudiziaria, di incontrare situazioni processuali in cui, nell'ambito di un procedimento penale, si invoca l'applicazione di risultanze emerse nell'ambito di un parallelo procedimento tributario, ovvero – al contrario – in cui in un procedimento tributario si chiede a gran voce di considerare gli elementi di prova raccolti nell'alveo del procedimento penale. Così come sono senz'altro frequenti i casi in cui i due proce-

⁹⁰ A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rass. trib.*, 1, 2009, p. 84.

⁹¹ A tale proposito si rinvia a quanto già esposto nel Cap. I e in questo Capitolo.

dimenti giungano a conclusioni anche diametralmente opposte, con conseguente invocazione – in sede di impugnazione – del risultato, opposto e contrario, cui è pervenuto il procedimento parallelo.

Si esamineranno ora separatamente questi profili: in primo luogo, la circolazione probatoria dal procedimento penale al procedimento e al processo tributari; in secondo luogo, il passaggio inverso. Infine, si tratterà della rilevanza del giudicato.

4.2. *Circolazione probatoria dal procedimento penale al procedimento e processo tributario.*

4.2.1. *Norme.*

Il primo problema pratico-applicativo che si incontra, nel valutare la trasmissione delle prove dal procedimento penale al procedimento tributario, è quello relativo alla compatibilità di tale circolazione probatoria con il segreto istruttorio che caratterizza le indagini preliminari condotte dal pubblico ministero.

La questione va affrontata guardando attraverso il prisma costituito da quattro riferimenti normativi, tre dei quali contenuti all'interno della normativa tributaria ed il quarto contenuto nel codice di procedura penale.

Anzitutto, in campo tributario vanno tenuti presenti:

- in materia di IVA, l'art. 63 comma 1 d.P.R. n. 633/1972 («collaborazione della guardia di finanza»). Tale norma prevede la cooperazione tra Guardia di finanza e gli uffici fiscali al fine dell'acquisizione e del reperimento di elementi utili ai fini dell'accertamento dell'imposta e per la repressione delle violazioni. La norma prevede, inoltre, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria che può essere concessa anche in deroga all'art. 329 c.p.p., che la Guardia di Finanza utilizzi e trasmetta agli uffici documenti, dati e notizie acquisiti direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria;

- in materia di imposte sui redditi, l'art. 33 comma 3 d.P.R. n. 600/1973 («accessi, ispezioni e verifiche»). Tale norma prevede una cooperazione ed uno scambio di informazioni e documenti assolutamente analogo e tratteggiato sulla falsariga di quanto previsto, in materia di IVA, dall'art. 63 comma 1 d.P.R. n. 633/1972;

- l'art. 36 d.P.R. n. 600/1973, secondo il quale i soggetti pubblici, istituzionalmente incaricati di svolgere attività ispettive o di vigilanza, nonché gli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali, civili e amministrativi e, previa autorizzazione, gli organi di polizia giudiziaria, che, nell'esercizio delle loro funzioni, vengano a conoscenza di fatti che possono costituire violazioni tributarie, devono comunicarli al comando della Guardia di Finanza competente per territorio, fornendo la eventuale documentazione atta a darne dimostrazione. Norma, invero, di scarsa applicazione pratica e rispetto alla quale i contributi dottrinali e gli interventi giurisprudenziali appaiono assai radi e poco incisivi.

In ambito penale, invece, la norma di riferimento è l'art. 329 comma 1 c.p.p., in forza del quale «gli atti d'indagine compiuti dal pubblico ministero e dalla polizia giudiziaria, le richieste del pubblico ministero di autorizzazione al compimento di atti indagine e gli atti del giudice che provvedono su tali richieste sono coperti dal segreto fino a quando l'imputato non ne possa avere conoscenza e, comunque, non oltre la chiusura delle indagini preliminari».

Ora, è di immediata comprensione come ci si trovi di fronte a due spinte contrapposte. Da un lato, l'esigenza del procedimento tributario è che la circolazione probatoria "in entrata" dal procedimento penale sia incentivata e, pertanto, le norme tributarie spingono in tale direzione. Dall'altro, l'esigenza del procedimento penale (in fase investigativa) è che le indagini del pubblico ministero rimangano coperte da segreto, e la disposizione codicistica spinge, appunto, in questo senso.

Anzitutto, va chiarito come il segreto investigativo vada temporalmente perimetrato nella sua estensione. Un atto di indagine preliminare, infatti, resta coperto da segreto fino al momento in cui lo stesso non diventi conoscibile da parte dell'indagato. Ciò, in estrema sintesi, può avvenire quando:

- l'atto di indagine sia compiuto con la partecipazione dell'indagato stesso (si pensi, come esempio paradigmatico, all'arresto);
- l'atto di indagine appartenga alla categoria di quelli cui il difensore ha il diritto di assistere;
- vengano attivate, da parte dei soggetti interessati, particolari procedure che prevedano un deposito anticipato (anche parziale) di atti (si consideri, ad esempio, l'art. 324 comma 3 c.p.p., in tema di riesame);
- il pubblico ministero precedente abbia autorizzato il rilascio di copia di determinati atti, ai sensi dell'art. 116 c.p.p.;
- il pubblico ministero emetta l'avviso di conclusione delle indagini preliminari ai sensi dell'art. 415-bis c.p.p., che determina la *full discovery*, per l'indagato, degli atti ad esse relativi.

Ciò detto, la dottrina è assolutamente concorde nel ritenere che, nel tentativo di armonizzare le due suddette esigenze antitetiche, il valore del segreto istruttorio che connota le indagini preliminari debba essere considerato come necessariamente derogabile⁹²: è in questa ottica che le norme esaminate consentono di derogare all'art. 329 c.p.p.

⁹² *Ex multis*: P. CORSO, *L'utilizzo extrapenale di elementi conoscitivi*, in AA.VV., *I reati in materia fiscale*, Torino, 1989, p. 649; MAMBRIANI, *Collaborazione fra autorità giudiziaria e amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, p. 1151; A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rass. trib.*, 1/2009, p. 86.

4.2.2. Autorizzazione alla deroga al segreto delle indagini e conseguenze della sua mancanza.

Posta tale derogabilità, assolutamente centrale diventa il ruolo del pubblico ministero, quale *dominus* indiscusso della autorizzazione richiesta tanto dall'art. 63 comma 1 d.P.R. n. 633/1972, quanto dall'art. 33 comma 3 d.P.R. n. 600/1973 (anche l'art. 36 di quest'ultimo decreto si riferisce implicitamente alla autorizzazione del p.m.). Tale ruolo è ancora più enfatizzato se si riflette sull'ulteriore cornice normativa delineata dal codice di procedura penale. Il codice di rito, infatti, prevede – agli artt. 369 e 369-*bis* – che il pubblico ministero debba notificare l'informazione di garanzia alla persona sottoposta ad indagini preliminari unicamente nei casi in cui intenda compiere un atto “garantito”, ovvero sia un atto al quale il difensore abbia il diritto di assistere. L'art. 406 comma 3 c.p.p., inoltre, – in tema di richiesta di proroga del termine delle indagini preliminari – prevede che il pubblico ministero, che intenda formulare tale richiesta, debba notificare la medesima alla persona sottoposta alle indagini e, a determinate condizioni, anche alla persona offesa dal reato, le quali, quindi, vengono a conoscenza della esistenza di un procedimento penale e degli articoli di legge presuntivamente violati. Dal combinato disposto da queste norme, pertanto, si ricava un sistema in cui pubblico ministero è, di fatto, il soggetto al quale è interamente demandato il compito – *rectius*, il potere – di decidere quale ampiezza riconoscere al segreto istruttorio. Potere rispetto al quale l'ordinamento non contempla alcuna forma di impugnazione o opposizione di sorta⁹³.

Il rilascio della autorizzazione⁹⁴ alla trasmigrazione degli atti da parte del magistrato inquirente è, quindi, il perno attorno al quale ruota il sistema di circola-

⁹³ La giurisprudenza è chiara nell'affermare che le norme in questione si riferiscono esclusivamente ai dati probatori acquisiti dalla polizia giudiziaria e che nessun problema si pone, invece, quando la Guardia di finanza agisca nella veste di polizia tributaria, per la trasmissione dei dati raccolti dalla quale non è richiesta alcuna autorizzazione (cfr. Cass. civ., Sez. trib., 6 novembre 2002, n. 15538). Tale affermazione, però, mostra qualche profilo di criticità e si scontra con quanto notoriamente accade nella prassi penal-tributaria, in cui i ruoli della Guardia di finanza quale polizia tributaria e quale polizia giudiziaria si intrecciano al punto tale da confondersi e, spesso, da non risultare neppure nettamente distinguibili l'uno dall'altro. Si potrebbe pertanto paventare che, scegliendo di agire col “cappello” di polizia tributaria anziché di polizia giudiziaria, la Guardia di finanza diventerebbe essa stessa arbitro di quando rendere necessaria la autorizzazione della autorità giudiziaria e quando invece “bypassarla”. Va anche detto, tuttavia, che tale preoccupazione dovrebbe essere arginata (almeno in linea teorica) dal disposto dell'art. 331 comma 1 c.p.p., che fa obbligo agli agenti ed ufficiali di polizia tributaria, in quanto pubblici ufficiali, di inviare immediatamente rapporto alla Procura della Repubblica non appena vengano a conoscenza di un reato procedibile di ufficio (e tutti i reati tributari *ex d.lgs. n. 74/2000* sono tali). V. *infra*.

⁹⁴ Secondo la Cassazione non è richiesto, a pena di nullità, che l'autorizzazione sia allegata all'atto di accertamento (Cass. civ., Sez. trib., ord. 4 dicembre 2019, n. 31635). Questo orientamento svalutativo della rilevanza dell'autorizzazione sotto il profilo documentale fa *pendant* con la corrispondente svalutazione sostanziale del rilascio dell'autorizzazione, di cui si dirà nel testo.

zione probatoria dalla sede penale a quella tributaria, ed è su di essa che dobbiamo ora concentrare la nostra attenzione.

Sull'argomento, si è registrata una evoluzione dottrinale e giurisprudenziale molto significativa. In un primo momento, dottrina e giurisprudenza si sono espresse sostanzialmente all'unisono nel sostenere la necessaria e preventiva presenza della autorizzazione quale indispensabile strumento di controllo preventivo. Si affermava, ad esempio, che il legittimo impiego, nel processo tributario, di documentazione bancaria proveniente dalle indagini preliminari era subordinato al fatto che la stessa fosse «stata appresa dalla guardia di finanza nel legittimo esercizio di compiti di polizia» e che vi fosse «il “nulla osta” dell'autorità giudiziaria, preposta alla tutela del segreto penale»⁹⁵. Su questa scia, la Cassazione era arrivata ad ipotizzare uno scenario di inutilizzabilità degli atti provenienti dalle indagini preliminari nel caso in cui la autorizzazione della autorità giudiziaria penale fosse stata mancante⁹⁶. Condividendo le pronunce della Cassazione ed applicando, estensivamente ed in via analogica, il relativo principio di diritto, alcune corti di merito avevano addirittura dichiarato «l'illegittimità dell'accertamento per aver utilizzato elementi di prova acquisiti illegalmente in violazione dell'art. 116 del c.p.p.»⁹⁷.

Senonché, in epoca più recente la Cassazione ha radicalmente mutato il proprio orientamento, affermando la piena utilizzabilità dei dati provenienti dal procedimento penale, anche in assenza dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria⁹⁸. Tale assenza, infatti, non coinvolgerebbe l'efficacia probatoria della documentazione trasmessa e non inficerebbe la validità dell'atto impositivo. Tale nuova presa di posizione ha finito con il diventare pacifica ed oggi si può affermare che la Cassazione sia assolutamente granitica nel ribadire il principio appena enunciato. La giurisprudenza fonda il proprio convincimento su di un ragionamento abbastanza semplice e lineare. Anzitutto, si parte dal presupposto che sussiste una completa autonomia tra il procedimento penale ed il processo tributario per i quali

⁹⁵ Cass. civ., Sez. I, 17 giugno 1996, n. 5558. In termini del tutto conformi: Cass. civ., Sez. I, 4 giugno 1996, n. 5111.

⁹⁶ Più precisamente, «le notizie bancarie di rilevanza tributaria sono utilizzabili da parte dell'amministrazione finanziaria quando esse siano state acquisite dalla polizia nell'ambito di indagini penali e l'autorità giudiziaria non ravvisi contrarie esigenze di segretezza istruttoria». Dal che sembra potersi ricavare che, laddove l'autorità giudiziaria avesse invece ravvisato esigenze di segretezza istruttoria, l'utilizzabilità da parte dell'amministrazione finanziaria sarebbe venuta meno. Cfr. Cass. civ., Sez. I, 29 gennaio 1997, n. 918.

⁹⁷ I. CHERCHI, *L'utilizzabilità di informazioni acquisite nell'ambito di indagini penali*, in V. UCKMAR-F. TUNDO (a cura di), *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, La Tribuna, Piacenza, 2005, p. 683. La sentenza di merito cui si fa riferimento è: Comm. trib. prov. Milano, 14 novembre 1997, n. 309.

⁹⁸ Tra le prime, Cass. civ., Sez. trib., 21 ottobre 2013, n. 23729, con nota di V. MARESCA, *Tutela del segreto istruttorio e indagini fiscali*, in *Rass. trib.*, 2015, 1, p. 171 ss.

vanno seguite le norme dei corrispondenti codici di rito; di conseguenza, il principio di inutilizzabilità della prova irrualmente acquisita (art. 191 comma 1 c.p.p., per cui «le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate») è norma peculiare del procedimento penale e non costituisce, invece, principio generale dell'ordinamento giuridico. La conclusione è che la mancanza dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria per la trasmissione di atti, documenti e notizie acquisite nell'ambito di un'indagine o un processo penali non determina la inutilizzabilità degli elementi probatori, rendendo invalidi gli atti del suo esercizio o l'atto di accertamento che su di essi si fonda. Specifica comunque la medesima giurisprudenza che ciò non esclude conseguenze di ordine penale o disciplinare a carico del trasgressore⁹⁹.

Tuttavia, ci si potrebbe forse domandare se una prova illegittimamente trasmessa sia assimilabile ad una prova illegittimamente acquisita, con specifico riferimento alle situazioni soggettive lese e, di conseguenza, riaprire scenari di inutilizzabilità della stessa. La giurisprudenza non sembra, obiettivamente, scendere ad un simile livello di dettaglio nell'analisi del problema, adottando una impostazione piuttosto *tranchant*. Cionondimeno, è proprio la giurisprudenza penalistica ad aver più volte tratteggiato una linea interpretativa secondo cui una prova documentale, acquisita in violazione di un precetto penale, debba considerarsi radicalmente inutilizzabile¹⁰⁰. Ci si dovrebbe allora chiedere se e fino a che punto tale impostazione interpretativa possa essere trasportata ed applicata all'ambito *de quo*, inerente i rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario.

Ciò detto, sul punto va rilevato come l'orientamento interpretativo sopra richiamato (che sostiene la piena utilizzabilità dei dati provenienti dal procedimento penale), affermato non solo dalla giurisprudenza, ma anche da parte della dottrina, si fonda, essenzialmente, su tre ordini di ragioni:

⁹⁹ Si tratta, come detto, di orientamento consolidato: recentemente, Cass. civ., Sez. V, ord. 15 gennaio 2019, n. 673. Sul punto, cambiando angolo visuale, vale la pena di considerare anche: Corte cost., sentenza 3 ottobre 2019, n. 219. Secondo l'articolata motivazione di tale pronuncia, «essendo il diritto alla prova connotato ineludibile del nuovo processo penale, assunto al rango di paradigma del parametro costituzionale sul “giusto processo”, qualsiasi divieto probatorio positivamente introdotto dal legislatore può spiegarsi solo nell'ottica di preservare equivalenti valori, anch'essi di rango costituzionale (Corte di Cassazione, sezioni unite penali, sentenza 25 marzo – 9 aprile 2010, n. 13426), con l'ovvia conseguenza che le norme le quali introducano divieti probatori si atteggiano, nel sistema, alla stregua di norme eccezionali e di stretta interpretazione». Per la Consulta, insomma, è lo stesso articolato normativo ad avallare la conclusione secondo cui per l'inutilizzabilità scaturente dalla violazione di un divieto probatorio non può trovare applicazione un principio di “inutilizzabilità derivata”.

¹⁰⁰ A titolo esemplificativo: Cass. pen., Sez. V, 30 maggio 2014, n. 35681; tale pronuncia offre una lettura particolarmente estesa dell'art. 191 c.p.p., ritenendo che l'illegittimità prevista da tale disposizione, come presupposto applicativo della sanzione dell'inutilizzabilità, sia riferibile ai casi di violazione di norme non solo processuali, ma anche sostanziali. V. *infra*.

– l’inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione di divieti posti dalla legge, prevista dall’art. 191 comma 1 c.p.p., non costituisce una categoria processuale generale; non opera, quindi, anche nel processo tributario;

– ci si trova di fronte ad una disposizione (l’art. 329 c.p.p.), la quale, pur nel disporre una prescrizione molto chiara in materia di autorizzazioni, non prevede alcuna conseguenza di carattere processuale per il suo mancato rispetto;

– l’interesse tutelato dalla norma è esclusivamente il segreto investigativo; l’autorizzazione disposta dal pubblico ministero, pertanto non avrebbe alcuna finalità di tutela del contribuente, né di corretto svolgimento del procedimento tributario.

Nessuno dei tre argomenti convince pienamente, in quanto ciascuno di essi presta il fianco a controdeduzioni di varia natura.

Anzitutto, pare possibile sostenere che eccessivo rilievo viene conferito alla circostanza che la disposizione di cui all’art. 191 c.p.p. sarebbe valida soltanto in ambito penale, mentre analoga norma non esisterebbe negli altri tipi di processo presenti nel nostro ordinamento. Non pare infatti che possa farsi discendere, da questa mera osservazione, la conclusione che manchi nel nostro ordinamento un principio di legalità valevole universalmente e dalla cui violazione far derivare l’inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite. Al contrario, la stessa corte di Cassazione sembra essersi espressa talvolta nel senso contrario, ovvero lasciando intendere che esista, invece, un principio di legalità valevole in termini generali nell’ambito del diritto processuale¹⁰¹. Si è affermato, ad esempio, che la mancata autorizzazione non implicherebbe, in assenza di previsioni specifiche, alcuna inutilizzabilità dei dati acquisiti, salvo il caso in cui dagli stessi derivi un concreto pregiudizio al contribuente ovvero vengano incisi diritti fondamentali di rango costituzionale del medesimo, come nel caso di accesso in locali adibiti ad abitazione senza le autorizzazioni prescritte in caso di accesso (artt. 52 d.P.R. n. 633/1972 e 33 d.P.R. n. 600/1973)¹⁰². Inoltre, si è ritenuto che l’inutilizzabilità delle prove acquisite a mezzo di un illegittimo accesso domiciliare riguarderebbe soltanto le fonti di prova per le quali l’accesso medesimo abbia costituito una “condizione necessaria”; non, invece, per quelle prove che trovano nell’accesso una mera “occasione”¹⁰³. Ancora, è stato sostenuto che una simile interpretazione

¹⁰¹ Più precisamente, in materia di autorizzazione del procuratore della Repubblica all’accesso domiciliare. Cfr. recentemente, tra le altre, Cass. civ., ord. n. 673/2019, cit.

¹⁰² Cass. civ., Sez. trib., 14 maggio 2020, n. 8915; cfr. anche: Cass. civ., 28 maggio 2018, ord. 13353, Rv. 64861901. In altri termini, l’amministrazione finanziaria può, in linea di principio, avvalersi di qualsiasi elemento di valore indiziario, anche unico, ancorché acquisito illegittimamente secondo l’ordinamento processuale penale, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una specifica disposizione della legge tributaria o dal fatto di essere acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale (così Cass. civ., 23 settembre 2020, n. 22418).

¹⁰³ Cass. civ., Sez. trib., 15 gennaio 2020, n. 612; v. anche: Cass. civ., 15 dicembre 2010, n. 25335; Cass. civ., 18 marzo 2016, n. 5382.

finirebbe, paradossalmente, con il legittimare «la violazione di legge, perché consente all'autore dell'illecito (...) di conseguire lo scopo che si è prefissato nonostante la consapevolezza del mezzo *contra legem* utilizzato»¹⁰⁴. Ciò, in quanto tutto il nostro ordinamento giuridico, ivi incluso il sistema processuale tributario, deve ritenersi «ispirato alla supremazia del principio di legalità (...) il cui sacrificio è rigidamente subordinato a meccanismi di controllo (costituzionalmente preordinati) mediante riserve di legge e riserve giurisdizionali»; inoltre, il procedimento tributario – in quanto di matrice amministrativa – dovrebbe essere improntato ai criteri costituzionali posti a base dell'azione della Pubblica Amministrazione ed *in primis* ai doveri di imparzialità e buon andamento di cui all'art. 97 Cost. Ancora, la applicazione estensiva della regola *ex art.* 191 c.p.p. è stata desunta sia dal dettato degli artt. 70 d.P.R. n. 600/1973 e 75 d.P.R. n. 633/1972¹⁰⁵, sia dalla *ratio* della norma, considerata espressione del generale principio di legalità, che non può essere imbrigliata all'interno del solo sistema processual-penalistico¹⁰⁶. Infine, davvero non condivisibile è il corollario, espresso da parte della giurisprudenza, secondo il quale la limitazione della operatività del principio di inutilizzabilità alla sola procedura penale sarebbe giustificato dalla particolare rilevanza degli interessi coinvolti nell'esercizio della giurisdizione penale¹⁰⁷. Si potrebbe agevolmente obiettare che gli interessi coinvolti nell'ambito della giurisdizione tributaria siano altrettanto rilevanti, se non, in determinate ipotesi, persino maggiori. Si pensi, a titolo di esempio, ad un contenzioso tributario in cui il contribuente debba fronteggiare una imponente pretesa impositiva che potrebbe determinare gravissime conseguenze nei suoi confronti, ed in cui le prove siano acquisite dalle indagini eseguite nell'ambito di un parallelo procedimento penale avente ad oggetto, invece, mere fattispecie contravvenzionali, in ipotesi estinguibili persino mediante oblazione *ex artt.* 162 o 162-*bis* c.p.¹⁰⁸.

¹⁰⁴ P. CORSO, *Esiste ancora il principio di legalità?*, in *Corr. trib.*, 2001, 17, p. 1227.

¹⁰⁵ I quali prevedono che, salvo ove sia diversamente disposto dalle norme dei decreti citati, si applicano, in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni, le norme dei codici penale e di procedura penale.

¹⁰⁶ E. MANONI, *Riflessioni sul rapporto tra sistema penale e sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2014, 5, p. 1053.

¹⁰⁷ I. CHERCHI, *L'utilizzabilità di informazioni acquisite nell'ambito di indagini penali*, in V. UCKMAR-F. TUNDO (a cura di), *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, La Tribuna, Piacenza, 2005, p. 686.

¹⁰⁸ A onor del vero, tale ipotesi non potrebbe però riguardare l'alveo del diritto penale tributario in senso stretto, in quanto tutti i reati tributari *ex d.lgs.* n. 74/2000 sono delitti di notevole gravità (anche in materia di accise non vi sono ipotesi contravvenzionali). Si dovrebbe pertanto ipotizzare il caso – invero, non così improbabile come potrebbe sembrare – in cui il procedimento penale abbia ad oggetto, in realtà, non ipotesi di illeciti penali tributari, bensì reati di natura completamente diversa (e di disvalore nettamente inferiore, anche in termini sanzionatori), ma che, ciononostante, possa essere fonte di elementi di prova per un parallelo procedimento fiscale.

Anche per quanto riguarda la seconda argomentazione, ovverosia che l'art. 329 c.p.p. è disposizione la cui violazione non determinerebbe alcuna conseguenza di carattere processuale, è possibile formulare delle osservazioni di segno contrario. *In primis*, si potrebbe replicare che non è certo questo l'unico caso, all'interno dell'ordinamento giuridico complessivamente considerato, in cui una prescrizione molto precisa e dotata di valore e portata generale non necessariamente si accompagna, almeno in modo espresso, ad una specifica sanzione processuale. Inoltre, se è vero che la norma non esplicita precise sanzioni processuali, è altrettanto vero che la stessa risulta dotata di un forte presidio sanzionatorio in capo all'autore della violazione, dal che si potrebbe ulteriormente desumere l'importanza e la portata generale del precetto¹⁰⁹.

Infine, che l'interesse tutelato dall'art. 329 c.p. sia, solo ed esclusivamente, l'interesse alla segretezza delle indagini penali, è altrettanto discutibile. Nessuno dubita che la disposizione sia finalizzata alla tutela del segreto investigativo, né che la sua violazione possa dare luogo a conseguenze, penali o di altro genere, nei confronti dell'autore della violazione. Tuttavia, circoscrivere il discorso a questi soli termini appare riduttivo. Riteniamo, infatti, corretto affermare che «la norma è, altresì, disposizione di carattere tributario, sia per la sua collocazione all'interno della procedura di accertamento, sia perché pone obblighi che attengono a tale settore e si rivolgono a soggetti che agiscono in esso ai fini dell'accertamento e regolando, quindi, un'attività tipica del procedimento tributario inteso in senso lato»¹¹⁰. L'interesse di cui si discute, pertanto, non è affatto solamente quello "penalistico" alla protezione del segreto istruttorio, ma anche quello "tributaristico" legato alla posizione del contribuente nel procedimento amministrativo. A sostegno di questa tesi, è possibile argomentare che la conoscibilità o meno degli atti del procedimento penale ha indiscutibili riflessi anche in ambito strettamente tributario. In tale ultimo senso, pare utile richiamare l'orientamento interpretativo secondo il quale la non conoscibilità, da parte del contribuente, della documentazione richiamata nell'avviso di accertamento mediante doppia motivazione *per relationem* (che non sia neppure in possesso dell'ufficio finanziario procedente,

¹⁰⁹ Colui che viola il segreto investigativo è punito ai sensi dell'art. 326 c.p. Sul punto, la giurisprudenza penale ha affermato che «integra il reato di rivelazione di segreti di ufficio la divulgazione, da parte di un ufficiale di polizia giudiziaria, del contenuto di una informativa di reato e delle indagini eseguite (...) né, di certo, può essere l'Ufficiale di P.G. ad arrogarsi il potere di stabilire se e quali atti di indagine possano essere oggetto di pubblicazione, così travalicando i presupposti e le condizioni del percorso procedimentale dal legislatore tracciato con riferimento alla cd. "desegretazione" prevista ai sensi dell'art. 329 c.p.p., comma 2, dal momento che l'esercizio di tale potere è in concreto riservato unicamente alle valutazioni dell'Autorità Giudiziaria» (Cass. pen., Sez. VI, 23 giugno 2015, n. 39337).

¹¹⁰ A. AMATUCCI, *Ancora sull'inutilizzabilità delle prove acquisite in sede penale*, in *Corr. trib.*, 2001, 37, p. 2761.

pregiudica la compiuta descrizione della pretesa impositiva e può determinare l'invalidità dell'avviso stesso per carenza di motivazione)¹¹¹.

Volendo accedere a questa interpretazione, potrebbe pertanto porsi, in ipotesi di assenza della previa autorizzazione del pubblico ministero, un tema di inutilizzabilità degli atti trasmigrati dal procedimento penale a quello tributario; inutilizzabilità che potrebbe anche farsi derivare, più in generale, dal principio di legalità cui soggiace l'intero procedimento tributario, con la conclusione che «in ogni procedimento amministrativo (e il procedimento tributario non fa eccezione) la violazione di legge è tra le più tipiche figure cui è associata la sanzione dell'annullamento dell'atto»¹¹².

È comunque auspicabile, quanto meno, un generale ripensamento di un indirizzo interpretativo che, se talvolta – e non casualmente – ancora agita le corti di merito, pare ormai dato assolutamente per scontato dalla giurisprudenza di legittimità.

4.2.3. Soggetto legittimato alla trasmissione.

Gli artt. 63 comma 1 d.P.R. n. 633/1972 e 33 comma 3 d.P.R. n. 600/1973, disciplinano la trasmissione dei dati da parte della Guardia di Finanza, sia con riferimento a quelli acquisiti direttamente da quest'ultima, sia con riferimento a quelli «riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria» (come Carabinieri o Polizia di Stato). *Prima facie* potrebbe quindi ritenersi che non sia ammessa la trasmissione con altre, diverse modalità – quindi non direttamente dalla Guardia di finanza – e che ciò possa determinare una qualche forma di vizio processualmente rilevante.

La dottrina ha tuttavia concluso negativamente, ritenendo che non sarebbe logico che il mero ricorso ad una diversa modalità di trasmissione del materiale probatorio possa determinare una forma di illegittima acquisizione del materiale stesso. Ciò, in quanto la *ratio legis* del “passaggio obbligato” attraverso la Guardia di Finanza, di cui parlano gli artt. 33 e 63 citati, è unicamente quella di consentire un incrocio tra i dati probatori che circolano da un procedimento all'altro, con quelli che già si trovano presenti sulle banche dati della Guardia di finanza stessa, anche al fine di eventuali, ulteriori approfondimenti¹¹³.

Vi è da considerare, ancora, il ruolo ricoperto dall'art. 36 d.P.R. n. 600/1973. La norma – come si accennava prima – è inspiegabilmente poco considerata sia a livello giurisprudenziale, sia a livello dottrinale. E tuttavia, la stessa si pone come un “canale aperto” di veicolazione del materiale probatorio da una sede procedi-

¹¹¹ Cass. civ., Sez. trib., 2 febbraio 2021, n. 2223.

¹¹² S. STUFANO, *L'inutilizzabilità delle risultanze penali nel procedimento tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2002, 4, p. 354 ss.

¹¹³ E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, Bologna, 2016, p. 5.

mentale all'altra. Invero, la disposizione è formulata in modo talmente ampio e generico da consentire all'interprete di dedurre una sorta di flusso continuo da un procedimento all'altro. La stessa, anzitutto, si riferisce a tutti i «soggetti pubblici» istituzionalmente incaricati di svolgere attività ispettive o di vigilanza, nonché tutti gli «organi giurisdizionali», di qualsiasi natura, e infine tutti gli «organi di polizia giudiziaria». Oltre al profilo soggettivo – di fatto omnicomprensivo – rileva in particolare anche quello oggettivo, laddove il legislatore ha impiegato la locuzione «fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie», ovvero la più estensiva possibile; la stessa, infatti, non è ancora ed anzi prescinde dalla tipologia di atto (documento, verbale, o altro), bensì è ancorata al “fatto” e, in tal modo, copre qualsiasi tipo di atto ad esso riferito o riferibile. L'art. 36 fa salva la «previa autorizzazione» della magistratura laddove l'inoltro avvenga ad opera della polizia giudiziaria, nonché il rispetto delle «modalità stabilite da leggi o norme regolamentari per l'inoltro della denuncia penale». Se la prima espressione pone i medesimi problemi interpretativi di cui si è già discusso *supra*, quest'ultimo inciso – formulato in modo forse eccessivamente generico – sembra comunque esprimere un principio generale di “rispetto delle forme”, la cui violazione potrebbe, almeno in linea teorica, avere ricadute sulla utilizzabilità degli atti trasmessi. Vero è che la norma riferisce tale locuzione alle modalità di inoltro della denuncia e non a quelle di raccolta degli elementi sui quali la stessa si fonda, ma è altrettanto vero, come si è già osservato, che non sempre ipotesi di inutilizzabilità sono tassativamente ed espressamente previste dalla legge, potendosi le stesse ricavare in via interpretativa dai principi generali.

4.2.4. *Tipologie di atti trasmissibili.*

Alla luce di quanto sin qui illustrato, non sembrano porsi particolari questioni neanche per quanto attiene le tipologie di atti trasmissibili da una sede procedimentale all'altra¹¹⁴: in particolare, non assume rilievo il fatto che si tratti di atti raccolti o acquisiti dalla polizia giudiziaria *lato sensu* intesa, oppure che si tratti atti di altro genere, come quelli compiuti direttamente dal pubblico ministero, quali ad esempio un verbale di sommarie informazioni testimoniali o di interrogatorio dell'indagato eseguito e redatto dal magistrato inquirente.

Tutti questi atti sono trasmissibili in quanto, se è vero che gli artt. 33 e 63, finora esaminati, hanno ad oggetto unicamente agli atti acquisiti e formati dalla polizia giudiziaria, con esclusione di tutti gli altri atti che abbiano invece una fonte “giudiziaria” (sia inquirente, sia giudicante)¹¹⁵, è anche vero che questi ultimi so-

¹¹⁴ Qui si tratta esclusivamente il tema della trasmissibilità. Per quanto attiene invece la valenza probatoria delle diverse tipologie di atti, v. *infra*.

¹¹⁵ Giunge comunque ad una soluzione positiva sulla base di queste sole norme A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rass. trib.*, 1/2009, p. 88.

no però comunque oggetto dell'art. 36 d.P.R. n. 600/1973 che consente (ovvero impone) tra gli altri, agli organi giurisdizionali penali, requirenti e giudicanti, che a causa o nell'esercizio delle loro funzioni vengano a conoscenza di fatti che possano configurarsi come violazioni tributarie di trasmettere, alla Guardia di Finanza informazioni e documenti. In altre parole, il problema sembra di fatto spostarsi da quello relativo alla tipologia di atto trasmissibile a quello sia della efficacia e della valenza probatoria dell'atto stesso – efficacia e valenza che possono risultare “smorzate” nel passaggio da una sede procedimentale all'altra –, sia della piena utilizzabilità dell'atto trasmesso, laddove la sua raccolta, prima della trasmissione, sia stata viziata da violazioni di legge che possono riverberarsi sul suo successivo impiego processuale.

4.3. *Tutela dei soggetti interessati.*

4.3.1. *Tutela nel procedimento penale.*

La circolazione probatoria dal procedimento penale a quello tributario, (e viceversa), pone inevitabilmente una tematica di protezione dei soggetti interessati, ovverosia il contribuente, l'indagato (o imputato) ed i soggetti terzi sui quali comunque tale circolazione abbia una incidenza. Il tema, a onor del vero, è scarsamente affrontato dalla dottrina, tanto penalistica, quanto tributaria, spesso assente dalla manualistica e, quando trattato, raramente fatto oggetto di approfondimenti significativi. Ciò è spiegabile, in parte, in quanto le possibilità di tutela offerte dall'ordinamento giuridico sono oggettivamente contenute.

La prima domanda che si pone è se, nelle ipotesi di illegittima acquisizione di materiale probatorio, ovvero di illegittima trasmissione di prove illegittimamente acquisite, possa essere attivata una qualche forma di rimedio in sede giurisdizionale. Ora, la prima risposta che viene fornita dalla giurisprudenza – e che può suonare tautologica – è che, ovviamente, a fronte di una illegittima acquisizione o di una illegittima trasmissione di prove, siano attivabili tutti i rimedi giurisdizionali previsti all'interno dell'ordinamento di provenienza delle prove medesime. Se l'ordinamento di provenienza è quello penale, saranno quindi attivabili i relativi rimedi processuali, quali, ad esempio, gli atti di impugnazione previsti dal codice di rito. Un problema di non poco momento potrebbe porsi, però, a fronte di atti che non sono autonomamente o immediatamente impugnabili in sede penale (il cui novero non è affatto trascurabile e che, pur non essendo tecnicamente atti che determinano una acquisizione probatoria, ben potrebbero comunque avere un significativo “valore probatorio” in forza della motivazione in essi contenuta ovvero del significato ad essi attribuibile a livello processuale)¹¹⁶, rispetto ai quali sembra esservi un evidente vuoto di tutela.

¹¹⁶ A mero titolo esemplificativo, sono stati considerati non direttamente impugnabili dalla giuri-

Inoltre, resta ferma la eventuale responsabilità – che potrà essere penale, civile o disciplinare – dell'autore della violazione, nonché i relativi poteri di iniziativa contro il predetto (esposto, denuncia-querela, costituzione di parte civile, azione di risarcimento danni, ecc.).

4.3.2. *Tutela nel processo tributario.*

Ci si deve ora chiedere se, in sede tributaria, ed in particolare nell'ambito processuale, vi siano rimedi esperibili nel caso in cui l'A.F. basi un atto impositivo su prove desunte da un atto illegittimamente acquisito o formato in sede penale. A sua volta, questo tema va trattato sotto due diversi aspetti, riferibili rispettivamente al caso in cui tale atto sia già stato impugnato, ovvero non lo sia stato, in sede penale.

Se l'atto è stato impugnato in sede penale e ivi dichiarato legittimo, *nulla quaestio*¹¹⁷.

Se, invece, l'atto è stato giudicato illegittimo in sede penale, è evidente che con la trasmissione dell'atto al procedimento tributario potrebbe tentarsi di raggiungere una forma di utilizzabilità nell'ordinamento di destinazione di atti invece inutilizzabili nell'ordinamento di provenienza. Questo tema si presenta, benché in forma attenuata, anche laddove l'illegittimità dell'acquisizione o della formazione dell'atto in sede penale venga fatta valere esclusivamente dinanzi al giudice tributario per inficiare la relativa efficacia probatoria.

A fronte di variegata soluzioni proposte dalla dottrina, in genere favorevoli alla rilevanza di tali vizi, si pone la posizione della giurisprudenza tributaria, la quale nega – in termini generali – sia la rilevanza della legittimità dell'acquisizione della prova, ai fini della sua ammissibilità nel giudizio sull'atto impositivo che su tale prova si fonda (a parte, come si è già rilevato, il caso in cui detta acquisizione violi diritti riconosciuti dalla Costituzione), sia la diretta impugnabilità dinanzi al giudice tributario degli atti istruttori per farne valere i vizi¹¹⁸.

sprudenza, *ex multis*: l'ordinanza del giudice per le indagini preliminari che respinge la richiesta di archiviazione e dispone la formulazione dell'imputazione coatta da parte del pubblico ministero, senza fissare la camera di consiglio; il provvedimento di rigetto della richiesta di intercettazioni; il decreto di perquisizione del pubblico ministero che rimetta agli organi di polizia giudiziaria la individuazione di cose da sottoporre a sequestro; i provvedimenti di riunione e separazione dei procedimenti; il decreto che dispone il giudizio.

¹¹⁷ Non si dovrebbe ritenere preclusa, in astratto, la proponibilità della medesima questione dinanzi al giudice tributario. Tuttavia ci si scontrerebbe in concreto – oltre che con la scarsa sensibilità della giurisprudenza tributaria sul tema (su cui v. oltre nel testo), con la decisiva influenza, sul convincimento del giudice, della declaratoria di legittimità in sede penale.

¹¹⁸ Si tratta di questioni di ampio respiro che non possono trovare qui diffusa trattazione, anche perché la giurisprudenza tributaria appare granitica nel negare le indicate forme di tutela. Per approfondimenti sul tema, anche alla luce della CEDU, A. VIOTTO, *Il "diritto al rispetto della vita privata e familiare"*, nell'ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte eu-

Si deve dunque concludere che non si ravvisano, sotto questo profilo, particolari spazi di tutela.

Il problema si ripropone da una angolazione diversa se si pensa alla ipotesi in cui il materiale acquisito in sede penale sia sì affetto da inutilizzabilità, ma non perché illegittimamente acquisito, bensì quale conseguenza di regole interne e fisiologiche del codice di procedura penale. Si pensi, a titolo di esempio, a verbali di sommarie informazioni testimoniali assunte ai sensi dell'art. 351 c.p.p., i quali – di regola – non possono confluire all'interno del fascicolo per il dibattimento, in quanto, nel corso del processo ordinario, le dichiarazioni rese nella fase delle indagini preliminari devono essere ri-assunte dinanzi al giudice con le forme dell'esame incrociato. Ebbene, anche in tal caso, la dottrina ritiene «ovvio che per tali atti non si pone un problema di legittimità derivata rispetto alla utilizzazione nel processo tributario»¹¹⁹. La soluzione alla questione appare, però, un po' semplicistica e non del tutto convincente, in quanto non sembra cogliere appieno il cuore del problema, il quale – nell'ipotesi in questione – non è tanto rappresentato da un tema di utilizzabilità o inutilizzabilità degli atti, quanto piuttosto da una prospettiva di possibile violazione del diritto di difesa. Infatti, ragionando nel modo sopra indicato, l'imputato-contribuente si troverebbe nella condizione di poter adeguatamente contestare (e magari smentire) le dichiarazioni contenute nelle sommarie informazioni testimoniali attraverso la *cross-examination* in sede dibattimentale, mentre quelle stesse dichiarazioni rimarrebbero “cristallizzate” e utilizzate *de plano* nel procedimento tributario in cui non è ammessa la prova testimoniale (art. 7 d.lgs. n. 546/1992). Il che, peraltro, porrebbe seri interrogativi anche in ordine all'effettiva attendibilità del mezzo di prova impiegato. Si pensi alla ipotesi – che nella prassi giudiziaria si rivela non poi così rara – in cui un procedimento penale per reati tributari nasca dalle sommarie informazioni rese, ad esempio, da un ex dipendente di una società, che accusi i titolari di una condotta illecita (nella prassi, si ricordano casi relativi ad ipotesi di omessa dichiarazione, falsa fatturazione e indebita compensazione di crediti inesistenti). Se il testimone venisse poi smentito in sede di controesame in fase dibattimentale, il giudice tributario, di fatto, potrebbe fondare il proprio convincimento su di una prova “smentita” in sede penale. L'unica soluzione possibile pare essere quella di coordinare il più possibile i due procedimenti, affinché, nell'esempio fatto, le trascrizioni dell'udienza dibattimentale penale siano altresì tramesse al giudice tributario, di modo che possano essere da questi adeguatamente valutate. La trasmissione, peraltro, potrebbe avvenire ad opera di tutte le “parti” del processo penale tecnicamente intese, quindi tanto il pubblico ministero, quanto il difensore. Con l'aggiunta che

ropea del Diritti dell'uomo, in *Riv. trim. dir. trib.*, 1, 2019, p. 153; A. MARINELLO, *Prove illecitamente acquisite all'estero e tutela del contribuente: disorientamenti giurisprudenziali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2, 2015, p. 486.

¹¹⁹ A. MARCHESELLI, *La circolazione*, cit.

le scelte processuali acquisirebbero rilevanza centrale: si pensi alla scelta di essere giudicati con le forme del giudizio abbreviato, rinunciando alla *cross-examination* dei testimoni ed accettando tutte le prove contenute nel fascicolo delle indagini preliminari, comprese le sommarie informazioni testimoniali.

Non può tuttavia non considerarsi, concludendo sul punto, che le sommarie informazioni testimoniali non fanno piena prova nel processo tributario ed anzi hanno una efficacia limitata secondo la Cassazione, che le ritiene pienamente compatibili con il diritto di difesa *ex art. 24 Cost.* in quanto, se è vero che il difensore non partecipa alla formazione di quella prova, è anche vero che nel processo tributario tale atto ha un minor valore probatorio rispetto a quello riconosciuto nel processo penale¹²⁰.

Sul punto, un importante impatto in termini di tutela del contribuente in sede amministrativa (rispetto alla successiva circolazione dell'atto nel procedimento penale) si ritiene debba essere necessariamente prodursi a seguito della nota "sentenza Glencore"¹²¹. In estrema sintesi, l'assimilazione delle sanzioni amministrative di natura penale a quelle penali *tout court* determina, per la Corte di Giustizia, che il "diritto al silenzio" (riconosciuto al contribuente soggetto a sanzioni amministrative emesse dalla Consob) debba essere riconosciuto e garantito anche al contribuente soggetto a procedimento sanzionatorio in materia di IVA. Con la conseguenza che a tutti i soggetti che siano, in generale, destinatari di sanzioni amministrative tributarie debbano essere assicurate le garanzie riconosciute agli imputati in ambito penale. Principio che, peraltro, non dovrebbe valere soltanto in materia di sanzioni IVA, ma anche in ambito IRPEF, pena un irragionevole effetto discriminatorio¹²².

In conclusione, è possibile affermare che, a seguito del rilevante *decisum* della Corte di Giustizia, il «giudice del procedimento 'di destinazione'» sia obbligato, pena violazione del diritto di difesa, a verificare «la legittimità degli elementi di prova utilizzati a carico del contribuente, con la previsione che, se tale requisito non è soddisfatto, le prove ottenute nel procedimento» non possano essere ammesse¹²³ o, per esprimerci in termini più prettamente processuali, siano colpite dalla sanzione della inutilizzabilità.

¹²⁰ Cass. civ., Sez. trib., 10 dicembre 2019, n. 32185. V. sul punto anche *infra*.

¹²¹ Corte UE, Grande Sezione, causa C-481/19, 2 febbraio 2021.

¹²² In questi termini: E. TRAVERSA, *Esteso il diritto al silenzio ai soggetti IVA*, in *Sole24Ore*, 27 marzo 2021.

¹²³ A. FAZIO, *I rapporti tra processo tributario e processo penale: la crisi del principio del 'doppio binario' nella prospettiva dello scambio internazionale di informazioni fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 5, 2020.

4.4. Efficacia probatoria degli atti trasmissibili.

4.4.1. *Questione.*

La tutela dei soggetti interessati può essere esaminata anche da un ulteriore angolo prospettico, ovvero sia quello della tipologia di atto che circola dal procedimento penale a quello tributario. Il problema, come vedremo, si sposta spesso dalle modalità di acquisizione e di trasmissione del dato, alla sua valutazione ed al valore probatorio che lo stesso può assumere.

La trasmigrazione del materiale probatorio da una sede processuale all'altra, infatti, non potrebbe mai essere "incondizionata", in quanto si dovrebbe pur sempre tener conto, in qualche modo, dei diversi paradigmi probatori che disciplinano i due sistemi.

Come è stato giustamente osservato, dottrina e giurisprudenza, di frequente, si soffermano «quasi esclusivamente sulla necessità di un'autonoma valutazione da parte dei rispettivi organi giudiziari, onde evitare ogni automatico recepimento delle soluzioni accolte in altra sede»; e tuttavia la giurisprudenza non sempre pare avvertire la delicatezza dell'ingresso del materiale probatorio proveniente dal procedimento penale, «limitandosi ad affermare che un atto legittimamente assunto in sede penale e trasmesso poi all'Amministrazione finanziaria "entra a far parte a pieno titolo del materiale probatorio e indiziario che il giudice tributario di merito deve valutare"»¹²⁴.

Si deve anche osservare, sempre in termini generali, come non possa realisticamente porsi un tema di tipicità degli atti probatori in relazione alle attività che hanno dato luogo alla loro formazione ed alla raccolta degli elementi probatori. Ed infatti, come la casistica di seguito esaminata eloquentemente dimostra, la giurisprudenza tributaria non dà alcuna rilevanza al fatto che le norme tributarie in materia di accertamento consentirebbero letteralmente di utilizzare prove atipiche («dati e notizie comunque raccolti o venuti a sua [dell'Ufficio] conoscenza» solo con riferimento all'accertamento induttivo (art. 39 comma 2, e 41 d.P.R. n. 600/1973 nonché 54 comma 3, e 55 d.P.R. n. 633/1972)¹²⁵.

4.4.2. *Singoli atti.*

4.4.2.1. *Documenti.*

In primo luogo, viene in considerazione la categoria dei documenti. La prova documentale è disciplinata dall'art. 234 c.p.p., in base al quale «è consentita l'ac-

¹²⁴ P. RIVELLO, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 1/2018, p. 114.

¹²⁵ Recentemente, sulla ammissibilità generalizzata delle "prove atipiche", Cass. civ., Sez. trib., 11 settembre 2020, n. 18838.

quisizione di scritti o di altri documenti che rappresentano fatti, persone o cose mediante la fotografia, la cinematografia, la fonografia o qualsiasi altro mezzo». Sul punto, la dottrina non si pone particolari questioni, affermando che nessun problema deriva dalla trasmigrazione delle prove documentali dal procedimento penale a quello tributario¹²⁶. In realtà, già questa prima categoria di prova può presentare varie sfaccettature. Una distinzione che potrebbe rilevare ai fini della circolazione dell'atto, per esempio, è quella tra "documento" e "documentazione", laddove con tale ultima espressione si fa riferimento agli atti che siano stati redatti da un soggetto del procedimento penale e per i fini del procedimento stesso; se la circolazione è data per scontata con riferimento al primo tipo di atti, potrebbe non esserlo affatto per il secondo, in quanto i documenti che si generano all'interno del procedimento penale sono sottoposti alla disciplina della documentazione, la quale, se violata, può dare luogo a vizi processuali, i quali potrebbero riverberarsi sulla valida trasmissibilità dell'atto al procedimento tributario. Riferendo la problematica in questione al tema delle sommarie informazioni testimoniali (già analizzato in precedenza e su cui si tornerà ancora), va osservato come, tecnicamente, queste ultime non siano affatto "documenti" ex art. 234 c.p.p., e difficilmente potrebbero rientrare sotto il cappello della "documentazione". Pertanto, pare possibile riconoscere alle sommarie informazioni uno status giuridico autonomo e distinto, rispetto al quale il tema della circolazione probatoria deve trovare diversa risoluzione (v. *infra*).

Altro aspetto significativo è quello che concerne il c.d. documento dichiarativo, categoria che, sebbene abbia dato luogo a numerosi interventi della Corte di Cassazione, non dovrebbe porre particolari questioni in tema di utilizzabilità. Infatti, «non è facile reperire una base testuale per distinguere tra fonti di prova a contenuto c.d. rappresentativo e fonti di prova a contenuto c.d. dichiarativo in modo da ritenere utilizzabili le prime e non le seconde. La differenza tra dette fonti di prova può essere di mera attendibilità – e come tale affidata al prudente apprezzamento del giudice – ma non di utilizzabilità»¹²⁷. Permangono tuttavia casi particolari in cui la utilizzabilità del documento e, di conseguenza, la sua valida trasmissibilità al procedimento tributario, potrebbe essere messa in discussione¹²⁸.

Il poderoso progresso tecnologico che caratterizza i nostri tempi rende la categoria della prova documentale soggetta a continue e vorticose evoluzioni e pone problematiche prima sconosciute. Si pensi ai messaggi di posta elettronica, agli sms, ai sistemi di messaggistica istantanea come *whatsapp* o altri.

¹²⁶ E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, Bologna, 2016, p. 387.

¹²⁷ Cass. pen., Sez. III, 11 luglio 1997, n. 2812.

¹²⁸ È il caso delle missive inviate dalla persona offesa o da un testimone con la finalità di descrivere i fatti contestati nella imputazione, perché, in tale caso, si rientra nell'ipotesi di atto redatto da soggetto interno al procedimento penale e per il procedimento stesso. Cfr. Cass. pen., Sez. VI, 4 febbraio 2003, Benedetti, in Mass uff., 224710.

Tutto questo materiale, secondo i più recenti arresti della giurisprudenza penale, pare possa tranquillamente circolare dal procedimento penale al tributario, poiché «i dati informatici scambiati attraverso la comunicazione (quali e-mail, sms e messaggi *whatsapp*), contenuti in uno strumento elettronico (computer o telefono cellulare) e archiviati su apposita memoria, hanno natura documentale ai sensi dell'art. 234 c.p.p., sicché la loro acquisizione non costituisce attività di intercettazione»¹²⁹, e sfugge quindi completamente alla disciplina di cui agli artt. 266 ss. c.p.p. (sulle intercettazioni, in dettaglio, v. *infra*). Il ragionamento, in estrema sintesi, può essere così distillato: avendo tale materiale natura prettamente documentale, lo stesso può liberamente circolare.

Più complesso può invece essere il caso in cui i dati informatici siano contenuti su di una mera pagina stampata, senza le garanzie, ad esempio, di una copia forense (si pensi a semplici “fotografie” del contenuto di un telefono cellulare, oppure a documenti ottenuti attraverso la funzione “stampa” del computer).

In materia di pagine estratte da internet, ad esempio, alcune pronunce hanno ritenuto che «la pagina stampata, asseritamente “estratta” dal web, non può ritenersi ammissibile quale mezzo di prova, perché documento di incerta paternità»¹³⁰. Tuttavia, l'orientamento più recente pare andare nel segno contrario, ovvero nel senso di grande elasticità nel ritenere ammissibile tale categoria di documenti, ammettendo quale prova documentale anche fotogrammi scaricati da internet. In dettaglio, «i dati di carattere informatico contenuti nel computer, in quanto rappresentativi di cose, rientrano tra le prove documentali (Cass., Sez. 3, n. 37419 del 05/07/2012 Rv. 253573) e l'estrazione dei dati è una operazione meramente meccanica, sicché non deve essere assistita da particolari garanzie»¹³¹. Stesso principio dovrebbe valere, allora, anche per gli *screenshots* del contenuto di telefoni cellulari, che sempre più di frequente si affacciano nelle produzioni documentali nel corso dei processi penali.

4.4.2.2. Dichiarazioni verbali.

Altra rilevante categoria di atto che può trasmigrare nel procedimento tributario è quella delle spontanee dichiarazioni (artt. 350 comma 7, e 494 c.p.p.) e delle

¹²⁹ Cass. pen., Sez. III, 16 aprile 2019, n. 29426.

¹³⁰ Cass. pen., Sez. V, 16 luglio 2010, n. 35511, *Brambilla*, in *Dir. pen. proc.*, 2011, p. 455.

¹³¹ Cass. pen., Sez. V, 22 febbraio 2018, n. 8736. Interessante la motivazione resa, sul punto, dalla Corte: «si è recentemente ritenuto che i fotogrammi scaricati dal sito internet “Google Earth”, costituiscono prove documentali pienamente utilizzabili ai sensi dell'art. 234 c.p.p., comma 1 o art. 189 c.p.p. (Sez. 3, n. 48178 del 15/09/2017 Rv. 271313). La possibilità di acquisire un documento e di porlo a fondamento della decisione prescinde dal fatto che provenga da un pubblico ufficiale o sia stato autenticato, come parrebbe ritenere la Corte d'Appello. Qualunque documento legittimamente acquisito è soggetto alla libera valutazione da parte del giudice ed ha valore probatorio, pur se privo di certificazione ufficiale di conformità e pur se l'imputato ne abbia disconosciuto il contenuto (Sez. 2, n. 52017 del 21/11/2014 Rv. 261627)».

dichiarazioni rese, sotto forma di interrogatorio (art. 64 c.p.p.), dall'indagato o dall'imputato nel corso del procedimento penale. Dottrina e giurisprudenza sono orientate, in questo caso, a considerare il materiale probatorio liberamente trasmissibile ed utilizzabile in sede tributaria, in quanto trattasi di atti che si sono formati, in sede penale, con la assistenza delle necessarie garanzie processuali e che, in ogni caso, gli stessi sono comunque liberamente valutabili, nel loro valore probatorio, dal giudice tributario¹³².

Il discorso muta parzialmente con riferimento alle dichiarazioni rese da terzi (si pensi alle sommarie informazioni testimoniali *ex art.* 351 c.p.p. – che, secondo una parte della dottrina, hanno “via libera” nel processo tributario¹³³ –, ovvero alle testimonianze *ex artt.* 194 ss. c.p.p.). Vero è che, secondo le indicazioni fornite dalla Corte costituzionale, la prova testimoniale è mezzo istruttorio espressamente precluso dall'art. 7 d.lgs. n. 546/1992, ma è altrettanto vero che la Corte medesima ha precisato come tale limitazione probatoria non comporti l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi, in quanto trattasi di atto diverso dalla prova testimoniale, che può quindi trovare legittimamente ingresso nel processo tributario. Le dichiarazioni, comunque, avranno valore probatorio pari solamente a quello proprio degli elementi indiziari, non idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione¹³⁴.

4.4.2.3. *Documentazione bancaria e finanziaria.*

La Corte costituzionale è intervenuta anche per regolamentare il caso della trasmissibilità ed utilizzabilità nel processo tributario della documentazione bancaria e finanziaria, che il pubblico ministero può acquisire, nel corso delle indagini preliminari, o sottoponendola a sequestro probatorio *ex art.* 255 c.p.p., ovvero mediante richiesta di consegna *ex art.* 248 c.p.p. Detta documentazione è stata non solo ritenuta pienamente trasmissibile dal procedimento penale ed utilizzabile nel procedimento tributario, ma la Corte ne ha anche riconosciuto il pieno valore probatorio¹³⁵.

4.4.2.4. *Consulenze e perizie.*

Tema scarsamente affrontato è quello della consulenza tecnica di parte (art. 233 c.p.p.) e della perizia (che può presentarsi in varie fasi processuali, dall'in-

¹³² E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, Bologna, 2016, p. 387.

¹³³ E. MANONI, *Riflessioni sul rapporto tra sistema penale e sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2014, 5, pp. 1054-1055.

¹³⁴ Corte cost., 12 gennaio 2000, n. 18. Recentemente, v. per la giurisprudenza di legittimità Cass. civ., Sez. trib., n. 32185/2019 cit. In dottrina, per approfondimenti, A. COMELLI, *Dichiarazioni di terzi, inammissibilità della prova testimoniale e presunzioni semplici, ai fini del processo tributario*, in *Corr. trib.*, 5, 2019, p. 434.

¹³⁵ Corte cost., 14 febbraio 2002, ord. n. 33.

cidente probatorio *ex art. 392 c.p.p.* alla fase dibattimentale *ex art. 508 c.p.p.*). Se l'atto in questione si è regolarmente formato secondo le regole del codice di procedura penale, non paiono potersi ravvisare particolari ostacoli alla sua trasmissione ed utilizzabilità nel processo tributario. Il nodo, ancora una volta, diventa quello della valutazione del valore probatorio dell'atto. Particolare cautela richiederà, per ovvie ragioni, la consulenza tecnica di parte (sia del pubblico ministero, sia del difensore), mentre minori problemi dovrebbe porre la perizia, in quanto la procedura penale prevede sia criteri di scelta del perito, sia situazioni di incapacità e di incompatibilità dello stesso, tali da garantirne terzietà ed imparzialità. Le preoccupazioni espresse da parte della dottrina potrebbero valere, pertanto, solo per la prima tipologia di atto, ma non anche per la seconda¹³⁶.

4.4.2.5. *Indagini difensive.*

Sempre più spesso si assiste, nella prassi giudiziaria, alla circolazione dal procedimento penale a quello tributario delle indagini difensive, disciplinate dagli artt. 391-*bis* ss. c.p.p. Si tratta di uno strumento che andrebbe valorizzato, anche per “controbilanciare” l'eventuale trasmigrazione di atti compiuti dal pubblico ministero nel corso delle indagini preliminari e realizzare così una maggior tutela del contribuente/indagato. La loro ammissibilità ed utilizzabilità nel procedimento tributario non dovrebbe destare problemi, anche in considerazione del fatto che la giurisprudenza penale è ormai pacifica nell'equiparare gli elementi di prova raccolti dal difensore ai sensi degli artt. 391-*bis* ss. c.p.p., quanto ad utilizzabilità e forza probatoria, a quelli raccolti dal pubblico ministero¹³⁷. Tuttavia, laddove le indagini difensive siano colpite da vizi genetici nell'ambito del procedimento penale, gli stessi dovrebbero riflettersi in forme di inutilizzabilità nel processo tributario¹³⁸.

4.4.2.6. *Intercettazioni.*

Va ora esaminata una categoria di atti rispetto ai quali si è scritto molto: le intercettazioni. Trattasi, come noto, di mezzo di ricerca della prova tra i più invasivi e rilevanti in assoluto nel sistema delle indagini preliminari, disciplinato dagli artt.

¹³⁶ G. DONEDDU, *Esigenze di coordinamento per l'utilizzo nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Corr. trib.*, 2013, n. 23, p. 1841 ss.

¹³⁷ *Ex multis*: Cass. pen., Sez. II, 27 maggio 2008; Cass. pen., Sez. II, 17 ottobre 2007, n. 43349; Cass. pen., Sez. II, 30 gennaio 2001, n. 13552.

¹³⁸ Si pensi alla inutilizzabilità derivante dalla assenza di autenticazione delle dichiarazioni rese dalla persona sentita, allorché le indagini difensive siano state effettuate non in persona, bensì mediante l'invio di una dichiarazione scritta a mezzo lettera raccomandata. Infatti, «il detto difetto, seppur può non astrattamente rilevare sull'acquisibilità dell'atto, certamente rende lo stesso inutilizzabile ai fini della discussione» (Trib. Fermo, ord. 20 gennaio 2017, *inedita*).

266 ss. c.p.p. e subordinato a rigorose condizioni di ammissibilità, autorizzazione, conservazione ed utilizzazione. La questione da porsi è, ovviamente, se ed entro quali limiti le risultanze delle intercettazioni possano confluire nel procedimento tributario. La norma che deve essere presa in considerazione, a questo fine, è l'art. 270 c.p.p., che disciplina l'utilizzazione delle intercettazioni in altri procedimenti ed il cui comma 1 dispone che «i risultati delle intercettazioni non possono essere utilizzati in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti»¹³⁹.

Va subito detto che la giurisprudenza tributaria accoglie le risultanze delle intercettazioni “a mani basse”, sostenendo che l'art. 270 c.p.p. sia norma inapplicabile nel contesto tributario. Più precisamente, si è argomentato che «il divieto posto dall'art. 270 c.p.p. di utilizzare i risultati di intercettazioni telefoniche in “procedimenti” diversi da quello in cui furono disposte, non opera nel contenzioso tributario, ma soltanto in ambito penale (...) non potendosi estendere arbitrariamente l'efficacia di una norma processuale penale, posta a garanzia dei diritti della difesa in quella sede, a domini processuali diversi, come quello tributario, muniti di regole proprie»¹⁴⁰. Tale orientamento è stato confermato e rafforzato anche in epoca più recente¹⁴¹. La Cassazione ritiene, in sostanza, acclarata la piena utilizzabilità nel processo tributario (sia pur con valenza indiziaria) delle intercettazioni telefoniche ed ambientali disposte in un procedimento penale (nonché delle dichiarazioni di terzi), con la conseguenza che, sul punto, non è configurabile alcuna violazione in relazione all'onere della prova e al principio del giusto processo¹⁴². Va peraltro aggiunto come la natura squisitamente “processual-penalistica” dell'art. 270 c.p.p. sia stata affermata, in un modo che lascia poco spazio a repliche, anche dalle sezioni unite della Cassazione, secondo cui i limiti di utilizzabilità previsti da questa disposizione valgono unicamente con riferimento ad altri procedimenti penali¹⁴³.

Parte della dottrina si è detta d'accordo con la giurisprudenza, considerando l'interpretazione “ristretta” dell'ambito di operatività dell'art. 270 c.p.p. come quella preferibile, anche in considerazione della ratio della norma, in parte quella di evitare che formalmente si indaghi in merito ad una determinata ipotesi di reato, cercando in realtà di raggiungere risultati probatori per un diverso illecito¹⁴⁴. Ad ulteriore conferma, si è evidenziato come la trasmigrazione delle in-

¹³⁹ Salvo il caso che risultino rilevanti e indispensabili per l'accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza e dei reati di cui all'art. 266 comma 1 c.p.p.

¹⁴⁰ Cass. civ., Sez. trib., 26 gennaio 2010, n. 4306.

¹⁴¹ Cass. civ., Sez. trib., 7 febbraio 2013, n. 2916, in *Dir. & giust.*, con nota di Corrado.

¹⁴² Cass. civ., Sez. trib., 10 dicembre 2019, n. 32185, con nota di F. SOLARI, *Sull'utilizzabilità ai fini fiscali delle intercettazioni, anche illegittimamente assunte, contro il contribuente non più indagato*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 3 aprile 2020.

¹⁴³ Cass. civ., Sez. Un., 23 dicembre 2009, n. 27292.

¹⁴⁴ E. MUSCO-F. ARDITO, *op. cit.*, p. 389.

tercettazioni sia stata ammessa anche nei procedimenti disciplinari e di giustizia sportiva¹⁴⁵.

Altri autori, invece, sono di diverso avviso e contestano la impostazione giurisprudenziale. Si è evidenziato, in particolare, che l'art. 270 c.p.p. è l'unica norma, all'interno dell'ordinamento giuridico, che espressamente disciplina l'utilizzo delle intercettazioni in procedimenti differenti da quello in cui furono disposte. Di conseguenza, essa avrebbe portata generale e, «se c'è una norma che stabilisce che le risultanze delle intercettazioni non si possono utilizzare se non nei processi penali per i reati più gravi, quegli atti (...) non sono utilizzabili negli altri processi penali per reati meno gravi e, a maggior ragione, non sono utilizzabili al di fuori dei processi penali», in cui gli interessi in gioco sarebbero, almeno in linea di principio, ancor meno rilevanti che nei processi penali per reati meno gravi¹⁴⁶.

A questo proposito, pare condivisibile l'impostazione di chi considera non convincente l'affermazione secondo cui l'art. 270 c.p.p. sarebbe norma valevole esclusivamente per il procedimento penale. In tal modo, infatti, risulterebbero «violare le regole del “giusto processo regolato dalla legge”, di cui all'art. 111 Cost., che connotano ogni forma di giurisdizione»¹⁴⁷. La inutilizzabilità nel giudizio tributario sarebbe invece certa ed assoluta nella ipotesi in cui le intercettazioni fossero dichiarate inutilizzabili, ex art. 271 c.p.p., direttamente in sede penale; ciò, in considerazione del fatto che tanto le intercettazioni dichiarate inutilizzabili, quanto le prove «inutilizzabili a norma dell'art. 191 c.p.p., perché acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge, non sono suscettibili di utilizzazione agli effetti di qualsiasi tipo di giudizio»¹⁴⁸. A ciò consegue, «in sede tributaria, non solo che sarebbe inutiliter data la trasmissione di intercettazioni già dichiarate inutilizzabili in sede penale, ma che il giudice tributario dovrà tener conto della sopravvenuta (alla trasmissione ex art. 23 del d.lgs. n. 74/2000) declaratoria di inutilizzabilità e non considerare, ai fini della decisione, materiale probatorio che appariva, all'origine, utilizzabile»¹⁴⁹.

Il tema della inutilizzabilità delle intercettazioni in sede tributaria potrebbe pe-

¹⁴⁵ Commissione disciplinare federazione italiana giuoco calcio, dec. 27 luglio 2005, in *Riv. dir. econ. sport*, 2005, 4, p. 135 ss.; Garante privacy, dec. 3 agosto 2005, in *Riv. dir. econ. sport*, 2005, 4, p. 161 ss.

¹⁴⁶ A. MARCHESELLI, *op. loc. cit.* In tal senso è orientato anche: F. DELLA CASA-M. RUARO, *Il processo sportivo tra Costituzione e giurisdizione penale. La compressione del diritto di difesa e l'uso non garantito delle intercettazioni telefoniche*, in *Il caso Genoa alla ricerca di un giudice*, Torino, 2005, p. 109 ss.

¹⁴⁷ P. RIVELLO, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in dem*, in *Dir. pen. cont.*, 1/2018, p. 114.

¹⁴⁸ Cass. pen., Sez. Un., 25 marzo 2010, n. 12426.

¹⁴⁹ P. CORSO, *Inutilizzabilità delle intercettazioni nel processo penale e ricadute in sede tributaria*, in *Corr. trib.*, 2010, 21, p. 1698 ss.

raltro aprirsi a nuove prospettive interpretative a seguito della sentenza¹⁵⁰ con cui la Cassazione penale ha inteso dare una svolta garantistica al regime di utilizzabilità delle intercettazioni telefoniche e ambientali, limitando la loro utilizzabilità – nell’ambito del medesimo procedimento in cui sono state autorizzate – per la prova dei reati che siano connessi ai sensi dell’art. 12 c.p.p. e non anche per quelli che siano semplicemente collegati *ex art.* 371 c.p.p. a quelli che hanno legittimato l’ascolto¹⁵¹. Si tratta sicuramente di un *decisum* complesso, i cui riflessi sul processo tributario potrebbero derivare dalle elaborazioni interpretative che ne seguiranno in sede penale¹⁵². Particolarmente interessanti, nella articolata motivazione, sono le argomentazioni che le Sezioni Unite dedicano alla nozione di “diverso procedimento” di cui all’art. 270 c.p.p., che – sia pur sempre in alveo penalistico – sembra venire interpretato in chiave estensiva e, soprattutto, in necessario raccordo con i principi della Costituzione.

4.4.2.7. Rogatorie e ordine investigativo europeo.

Da ultimo, va analizzata una fonte di materiale probatorio spesso posta in parallelismo rispetto alle intercettazioni: le rogatorie internazionali. Come è intuibile, la sempre maggiore globalizzazione dei mercati, nonché le ormai accentuatissime politiche di trasferimento di materiale imponibile verso Paesi a fiscalità agevolata mettono in primo piano tale possibile canale di veicolazione del materiale probatorio dal procedimento penale a quello tributario¹⁵³. La giurisprudenza tributaria – sia pur con qualche oscillazione – sembra nettamente orientata nel senso di considerare pienamente acquisibili ed utilizzabili nel giudizio tributario gli elementi documentali provenienti da una rogatoria disposta in un procedimento penale, anche se in tale ultimo procedimento il contribuente non risulti indagato, con l’unica condizione che non vi sia lesione dei diritti, costituzionalmente garantiti, del contribuente stesso. Ciò posto, nessun rilievo, sul campo della utilizzabilità, deriva da eventuali irritualità nelle modalità di acquisizione di tale materiale

¹⁵⁰ La Cassazione ha espresso il seguente principio di diritto: «il divieto di cui all’art. 270 cod. proc. pen. di utilizzazione dei risultati di intercettazioni di conversazioni in procedimenti diversi da quelli per i quali siano state autorizzate le intercettazioni – salvo che risultino indispensabili per l’accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l’arresto in flagranza – non opera con riferimento ai risultati relativi a reati che risultino connessi *ex art.* 12 cod. proc. pen. a quelli in relazione ai quali l’autorizzazione era stata ab origine disposta, sempreché rientrino nei limiti di ammissibilità previsti dalla legge»; v. Cass. pen., Sez. Un., 28 novembre 2019, n. 51.

¹⁵¹ M. MANNUCCI, *Prime osservazioni alla sentenza della Cassazione Sezione Unite Penali n. 51 del 28.11.2019 depositata in 2.12020*, in *Giur. pen. web*, 2020, 1.

¹⁵² Per una prima analisi dei possibili problemi interpretativi: K. NATALI, *Sezioni unite e ‘legge Bonafede’: nuove regole per l’uso trasversale delle intercettazioni*, in *Cass. pen.*, 2020, fasc. 5, p. 1893.

¹⁵³ A. BORGOGGIO, *Legittimo l’accertamento fondato sui dati derivanti da rogatoria a carico di terzi*, in *Fisco*, 2018, 29, p. 1-2887.

probatorio¹⁵⁴. La lettura della giurisprudenza tributaria appare, tuttavia, eccessivamente limitata e limitante. Va evidenziato, infatti, che le rogatorie internazionali, sia nella procedura passiva, sia in quella attiva, – la cui regolamentazione è contenuta, rispettivamente, agli artt. da 723 a 726-*sexies* e da 727 a 729-*quinquies* c.p.p. – sono caratterizzate da una disciplina codicistica particolarmente articolata. In dettaglio, peculiare rilievo, per quanto qui interessa, potrebbe rivestire, nell'ambito della procedura attiva, l'art. 729 c.p.p., espressamente dedicato all'utilizzabilità degli atti assunti per rogatoria¹⁵⁵. In estrema sintesi, tale disposizione, al comma 1, stabilisce che qualora lo Stato estero abbia posto condizioni all'utilizzabilità degli atti richiesti, l'autorità giudiziaria ricevente è vincolata al rispetto di tali condizioni. Inoltre, il comma 3 prevede l'inutilizzabilità delle dichiarazioni, da chiunque rese, aventi ad oggetto il contenuto di atti inutilizzabili. Come è facilmente intuibile, tale norma può generare nodi interpretativi di non facile soluzione, che vanno ben oltre il perimetro della mera questione della lesione di diritti costituzionalmente garantiti di cui parla la giurisprudenza tributaria. L'art. 729 c.p.p. è infatti espressione tanto del principio di specialità, quanto di quello di legalità, e non può essere obliterato né aggirato con formule di stile, anche in considerazione del fatto che la tematica della utilizzabilità viene ulteriormente ribadita al comma 2 dell'art. 729-*bis* c.p.p., in forza del quale la autorità giudiziaria ricevente è vincolata al rispetto delle condizioni eventualmente poste all'utilizzabilità degli atti e delle informazioni spontaneamente trasmessi dall'autorità di altro Stato. Sono dunque ipotizzabili – almeno in via potenziale – una serie di scenari in cui sia possibile eccepire l'inutilizzabilità di atti, acquisiti tramite rogatoria in ambito penale, in sede di giudizio tributario. Si pensi alla acquisizione, a mezzo rogatoria, di una prova la quale – se assunta con le stesse modalità nel nostro ordinamento – sarebbe radicalmente inutilizzabile (a titolo esemplificativo, un atto per il compimento del quale era assolutamente necessaria la presenza del difensore, rimasto invece assente).

Il tema della utilizzabilità degli atti provenienti dal procedimento penale si ripropone, sotto altra prospettiva, con riferimento agli elementi di prova raccolti tramite l'ordine investigativo europeo, disciplinato dal d.lgs. 21 giugno 2017, n. 108. In tale ambito, la giurisprudenza ha avuto modo di rimarcare il ruolo fondamentale rivestito dall'esistenza di un valido decreto di riconoscimento dell'ordine investigativo europeo, di competenza del pubblico ministero¹⁵⁶. Più in generale, svariati sono i profili di inutilizzabilità che potrebbero emergere con riferimento alla disciplina *ex d.lgs. n. 108/2017*, i quali potrebbero poi riverberare i loro effetti

¹⁵⁴ Comm. Trib. Reg. Emilia-Romagna, n. 1045/2018; da notare come, nel giudizio di primo grado, la Commissione Tributaria Provinciale aveva invece accolto l'eccezione di inutilizzabilità sollevata dalla difesa.

¹⁵⁵ Sul tema, si veda: Cass. civ., Sez. trib., 22 febbraio 2008, n. 4608.

¹⁵⁶ Cass. pen., Sez. VI, 25 febbraio 2019, n. 8320.

sul regime di utilizzabilità nella sede tributaria in cui si volesse trasferire i relativi risultati probatori (ad esempio, laddove i requisiti di ammissibilità previsti dalla legge italiana non fossero rispettati, i risultati degli atti istruttori compiuti potrebbero essere radicalmente inutilizzabili)¹⁵⁷. Più in particolare, il d.lgs. n. 108/2017 disciplina due diverse tipologie di procedure: la procedura “passiva” (ovverosia quando è l’autorità italiana a dover dare esecuzione ad un ordine di indagine emesso dalla autorità di altro Paese membro) e la procedura “attiva” (quando è l’autorità italiana a chiedere ad altro Paese membro l’esecuzione di un proprio ordine di indagine). In entrambi i casi, le fasi della procedura possono essere così riassunte: fase di emissione, fase di riconoscimento, fase di esecuzione e fase di impugnazione. Ora, senza poter entrare, in questa sede, nel dettaglio dei numerosi problemi interpretativi emergenti nell’ambito delle varie fasi delle due diverse procedure, è però possibile evidenziare due aspetti principali. Nell’ambito della procedura “passiva”, l’esecuzione ed il riconoscimento dell’ordine di indagine sono attribuiti al pubblico ministero, sotto il controllo del giudice per le indagini preliminari. In tale prima ipotesi, i “criteri nazionali” (compatibilità con i diritti fondamentali ed i principi fondamentali dell’ordinamento italiano) dovrebbero essere il parametro di verifica della eseguibilità dell’atto istruttorio richiesto dall’estero (e della utilizzabilità dei risultati con esso raccolti). Nell’ambito della procedura “attiva”, invece, il tema del rispetto delle garanzie difensive diventa centrale, anche successivamente all’esecuzione dell’ordine di indagine, in quanto finisce con il rappresentare una vera e propria condizione di utilizzabilità del materiale probatorio raccolto all’estero. In proposito, l’art. 36 d.lgs. n. 108/2017 estende alle acquisizioni probatorie oggetto dell’ordine di indagine europeo la stessa disciplina di cui agli artt. 431 e 512-*bis* c.p.p. per gli atti assunti all’estero mediante rogatoria¹⁵⁸.

4.5. *Circolazione probatoria dal procedimento tributario al procedimento penale.*

4.5.1. *Questione.*

Affrontare il tema della utilizzabilità, in sede penale, degli elementi probatori acquisiti nel corso delle verifiche fiscali significa interrogarsi, essenzialmente,

¹⁵⁷ M. DANIELE, *L’ordine europeo di indagine penale entra a regime. Prime riflessioni sul d.lgs. n. 108 del 2017*, in *Dir. pen. cont. online*, 28 luglio 2017.

¹⁵⁸ E. LORENZETTO, *L’ordine europeo di indagine penale: efficienza e garanzie per le acquisizioni probatorie in ambito eurounitario*, in *Cass. pen.*, fasc. 3, 2020, p. 1302. Secondo l’autrice, sono gli stessi principi di proporzione ed equivalenza a pretendere il rispetto dei canoni che la legge italiana stabilisce in materia di prove.

sulla utilizzabilità del processo verbale di constatazione redatto dai verificatori, siano essi Guardia di finanza o Agenzia delle entrate (nonché del successivo avviso di accertamento emesso dall’Agenzia delle Entrate). Ciò, in quanto l’esperienza insegna che i procedimenti penali per reati tributari presentano una caratteristica che li differenzia da tutti gli altri procedimenti penali. La loro colonna vertebrale, sotto il profilo probatorio in termini accusatori, è rappresentata sempre – e in molti casi solo – dal processo verbale di constatazione (p.v.c.). Si tratta, in particolare, del documento che viene formato, in base agli artt. 52 d.P.R. n. 633/1972 e 33 d.P.R. n. 600/1973, al termine delle attività di accesso, ispezione e verifica (attività riassumibili nelle c.d. verifiche fiscali).

Nella prassi, non è affatto raro imbattersi, nella fase di conclusione delle indagini preliminari *ex art. 415-bis c.p.p.*, in fascicoli contenenti, al loro interno, solo ed esclusivamente il processo verbale, ovvero il solo avviso di accertamento, magari con una breve accompagnatoria di sintesi. Anzi, possiamo dire che tale situazione rappresenta – almeno presso alcuni uffici giudiziari – la regola e che i pubblici ministeri, dopo aver acquisito agli atti il verbale di constatazione, ritengono le indagini preliminari così già completate e svolgono investigazioni supplementari solamente in un numero marginale di casi e soltanto quando particolari esigenze investigative lo richiedano. In caso contrario – che corrisponde, soprattutto presso determinate Procure, alla maggioranza dei casi concreti – il fascicolo delle indagini preliminari coincide *in toto* con il processo verbale concluso dai verificatori (o con l’avviso emesso dall’Agenzia). Ciò accade a prescindere dal titolo di reato per il quale si procede, poiché tale stato di cose si verifica, nella pratica, praticamente con riferimento a tutte le ipotesi delittuose previste dal d.lgs. n. 74/2000.

Ciò detto, non può però sottacersi, per completezza espositiva, la prassi applicativa che sempre più va consolidandosi presso alcune Procure¹⁵⁹, in forza della quale la polizia giudiziaria – anche ai fini della interruzione dei termini di prescrizione dell’illecito penale – trasmette immediatamente la notizia di reato al pubblico ministero, con la conseguenza che i due procedimenti finiscono con il correre l’uno parallelo all’altro¹⁶⁰.

Quanto appena illustrato vale, in un certo senso, anche per la fase dibattimentale avanti il giudice penale. Infatti, in tutti quei casi – che, come detto, rappresentano la quasi totalità delle indagini penali per reati tributari – in cui il fascicolo del pubblico ministero contiene al suo interno esclusivamente il processo verbale di constatazione, allorquando si passa, con l’esercizio dell’azione penale, alla fase

¹⁵⁹ Paradigmatico è il caso della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano.

¹⁶⁰ In questa peculiare situazione, non vi è – paradossalmente – alcuna forma di trasmigrazione di atti dal procedimento tributario a quello penale, bensì una formazione di prove che avviene direttamente nell’alveo del procedimento penale, poi normalmente compendiata in un rapporto conclusivo della polizia giudiziaria.

procedimentale successiva, il pubblico ministero stesso indica sempre, nella propria lista testimoniale *ex art. 468 c.p.p.*, i nominativi dei verificatori che hanno redatto il documento, affinché possano riferire sul contenuto dello stesso. I quali verificatori, nella stragrande maggioranza dei casi, sono gli unici testimoni della pubblica accusa.

Questa premessa fa comprendere quanto centrale e quanto rilevante sia il tema della trasmissibilità del p.v.c. dal procedimento tributario a quello penale, nonché quello della sua utilizzabilità e del suo valore probatorio. Nel processo penale per reati tributari, infatti, l'accusa contenuta nel capo di imputazione da cui l'indagato o imputato deve difendersi ed il contenuto del processo verbale, in un certo senso, coincidono. Chiedersi allora quanta parte del p.v.c. possa essere utilizzata in sede penale e quale valore probatorio esso assuma diviene nodo fondamentale e dirimente per qualsiasi procedimento penale avente ad oggetto un reato tributario.

Successivamente verranno comunque formulate considerazioni su alcune altre tipologie di atti istruttori tributari il cui ingresso nell'ambito del processo penale ha dato luogo a questioni specifiche.

4.5.2. *Processo verbale di constatazione.*

4.5.2.1. *Natura giuridica.*

Per trattare il tema della rilevanza del p.v.c. nel processo penale si deve necessariamente partire dall'inquadramento della sua natura giuridica, in quanto è di immediata comprensione che tanto la utilizzabilità, quanto il valore probatorio del medesimo discendono direttamente dalla qualificazione giuridica che allo stesso viene data.

Ai sensi dell'art. 24 legge 7 gennaio 1929, n. 4 «le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale». La norma, pur essendo molto risalente nel tempo, è pacificamente considerata ancora vigente nell'ordinamento giuridico, e non abrogata neppure a seguito della entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale¹⁶¹.

Altri riferimenti normativi possono rinvenirsi negli artt. 52 comma 6 d.P.R. n. 633/1972 e 33 comma 1 d.P.R. n. 600/1973 i quali, come si è accennato, attribuiscono al verbale la funzione di documentare le attività di accesso, ispezione e verifica¹⁶². Se ne desume che il processo verbale di constatazione deve contenere il

¹⁶¹ S. CAPOLUPO, *Verbale di constatazione: efficacia probatoria in sede penale*, in *Corr. trib.*, 1991, 15, p. 1099; M. BONTEMPELLI, *L'utilizzabilità del verbale di constatazione degli illeciti tributari*, in *Corr. trib.*, 2002, 15, p. 1315 ss.

¹⁶² L'art. 52 in materia di IVA, cui l'art. 33 in materia di imposte sul reddito rinvia, prevede che «di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve

resoconto dettagliato di tutte le attività compiute e “fotografare” fedelmente le risultanze della verifica effettuata¹⁶³.

Il verbale di constatazione, quale atto redatto da pubblici ufficiali (militari della Guardia di Finanza o dipendenti delle Agenzie fiscali) nell’esercizio delle loro funzioni, può essere qualificato quale atto pubblico *ex art.* 2699 c.c. e in quanto tale fa fede, fino a querela di falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta essere avvenuti in sua presenza o da lui compiuti (art. 2700 c.c., «efficacia dell’atto pubblico»)¹⁶⁴.

È dunque importante sottolineare che tale fede privilegiata riguarda, pacificamente, solo i fatti descritti nel verbale (compiuti dal pubblico ufficiale o avvenuti alla sua presenza), ma non certo le opinioni espresse dai verbalizzanti, ovvero le considerazioni tratte dagli stessi in ordine ai suddetti fatti¹⁶⁵. Pertanto, non sono dotati di efficacia fidefaciente i c.d. “rilievi” contenuti nel p.v.c., cioè le conclusioni, giuridicamente argomentate, che i verbalizzanti ritraggono dai fatti constatati in termini di evasione o elusione di imposta e di correlate violazioni amministrative.

Sotto il profilo funzionale, il verbale di constatazione va considerato atto preparatorio e prodromico degli atti di imposizione tributaria (rettifica della dichiarazione, accertamento d’ufficio) autonomamente impugnabili, a differenza del p.v.c., dinanzi al giudice tributario *ex art.* 19 d.lgs. n. 546/1992. Si tratta, in altre parole, di un atto che formalizza il contenuto e gli esiti della fase istruttoria del procedimento amministrativo di controllo. Esso viene esaminato e valutato dagli uffici impositori che, nell’esercizio del potere di accertamento, possono deciderne l’archiviazione totale o parziale, ovvero possono porlo a base dell’atto impositivo, recependone in tutto o in parte il contenuto e le motivazioni.

essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia».

¹⁶³ Nella prassi operativa si distingue tra processo verbale di constatazione, o processo verbale finale, redatto al termine della verifica ed al quale si riferiscono le norme fiscali citate, dal processo verbale giornaliero o processo verbale di verifica che viene redatto nel corso dell’attività di controllo per documentare le operazioni di volta in volta effettuate e più in generale gli accadimenti giornalieri rilevanti. La natura giuridica di tali processi verbali è la medesima e, sebbene il p.v. finale di norma riassume il contenuto rilevante dei p.v. giornalieri e ad esso faccia perciò esclusivo riferimento la motivazione dell’avviso di accertamento, non è escluso che per finalità dell’accusa, ovvero difensive, anche i p.v. giornalieri siano prodotti in giudizio.

¹⁶⁴ COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA, *Manuale operativo in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali*, circolare 1/2018, volume II, parte III, p. 89. Conf., tra le altre, Cass. civ., Sez. trib., 10 febbraio 2006, n. 2949.

¹⁶⁵ Cass. civ., Sez. trib., 7 aprile 2009, n. 8417; Cass. civ., Sez. trib., 7 aprile 2009, n. 8416.

4.5.2.2. *Efficacia probatoria.*

Così inquadrata la sua natura giuridica e sul presupposto di essa, per quanto concerne la valenza probatoria del verbale di constatazione in sede tributaria, la giurisprudenza tributaria si è espressa nei termini seguenti.

Anzitutto, al verbale di constatazione, «quanto all'efficacia probatoria delle circostanze di fatto in esso attestate ad alla loro resistenza a prova contraria», può essere riconosciuto un valore di tipo disomogeneo, che si risolve in un triplice livello di attendibilità. Più precisamente, la verbalizzazione eseguita dagli operatori produrrebbe i suoi effetti, sul piano probatorio, sotto tre diversi profili:

- la piena prova fino a querela di falso – di cui già si è detto – relativamente ai fatti in esso attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza, «e che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale», nonché alla provenienza dell'atto dal pubblico ufficiale medesimo ed alle dichiarazioni a lui rese;

- la piena credibilità con riferimento alle dichiarazioni rese al pubblico ufficiale dalle parti o dai terzi, la quale può essere inficiata solamente da prova contraria, «qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni»;

- l'obbligo, per il giudice, di tenerlo in considerazione e di valutarlo «in concorso con altri elementi probatori», secondo le regole di ripartizione dell'onere probatorio¹⁶⁶.

Sul punto, la giurisprudenza, tanto di merito, quanto di legittimità, è assolutamente granitica e ribadisce tale triplice livello di attendibilità sul piano del valore probatorio dell'atto, che si rinviene affermato anche in ambiti giuridici diversi da quello fiscale¹⁶⁷. È altrettanto pacifico, però, che – come si è già osservato – il verbale di constatazione sia completamente sprovvisto di efficacia vincolante al di fuori dei limiti appena tratteggiati. Insomma, se è vero che i processi verbali fanno fede fino a querela di falso, è altrettanto vero che ciò vale unicamente per le dichiarazioni su fatti o atti compiuti dai verbalizzanti o da loro direttamente rilevati, mentre vanno dimostrati i rilievi o le infrazioni relativi a condotte non direttamente percepite dai verbalizzanti medesimi, così come non sono coperte da alcuna forma di efficacia probatoria privilegiata le valutazioni e le opinioni espresse dai verbalizzanti medesimi¹⁶⁸.

Senonché, come si vedrà in seguito analizzando la valenza probatoria del

¹⁶⁶ Cass. civ., Sez. trib., 7 febbraio 2008, n. 2819; Cass. civ., Sez. II, 20 marzo 2007, n. 6565; Cass. civ., Sez. I, 3 dicembre 2002, n. 17106.

¹⁶⁷ Cass. civ., Sez. trib., 5 ottobre 2018, n. 24461; Cass. civ., Sez. trib., 24 novembre 2017, n. 28060; Trib. Vibo Valentia, Sez. lavoro, 4 aprile 2019, n. 201.

¹⁶⁸ Cass. civ., Sez. I, 17 dicembre 1994, n. 10855.

verbale di constatazione in sede penale, distinguere e scindere le due parti del processo verbale non è affatto semplice. Anzi, in alcuni casi può risultare estremamente difficile. Ciò, in quanto il verbale è un atto complesso, di natura eterogenea, al cui interno si mischiano, spesso sino a confondersi, aspetti amministrativi e rilievi penali, attestazioni meramente ricognitive e paragrafi valutativi. Inoltre, nella materia penal-tributaria può risultare veramente complesso – talvolta forse nemmeno possibile – scindere nettamente rappresentazione di un fatto e valutazione del medesimo, perché spesso il fatto involve parti valutative. La soluzione più garantistica e aderente ai dettami della giurisprudenza prima citata dovrebbe essere quella di considerare la parte del verbale come di natura valutativa ogni qual volta i verificatori si discostino dalla mera ed asettica “fotografia” di fatti o situazioni (ad esempio, elencazione di documenti, acquisizione di atti, richieste di informazioni, ecc.) e svolgano considerazioni di altro genere, che andranno sempre prudenzialmente considerate come “valutazioni” (anche, ad esempio, sotto forma di elaborazioni numeriche).

4.5.2.3. *Acquisizione al fascicolo penale.*

Affrontando ora il tema della trasmigrazione del processo verbale di constatazione all'interno del procedimento penale, il primo punto da esaminare attiene alle modalità attraverso cui l'atto può essere acquisito al fascicolo del procedimento. Il secondo punto è quello della sua utilizzabilità e del suo valore probatorio per il giudice penale.

Va notato come tutte queste questioni, a loro volta, siano strettamente correlate al tipo di qualificazione giuridica che il verbale assume in sede processuale penale. Su questo argomento si è registrato un ampio dibattito dottrinale e giurisprudenziale.

Superate le disquisizioni sorte sotto la vigenza del vecchio codice di rito¹⁶⁹, un primo orientamento riteneva che il processo verbale di constatazione andasse qualificato quale cosa pertinente al reato e, in quanto tale, fatto confluire all'interno del fascicolo per il dibattimento ai sensi dell'art. 431, lett. h), c.p.p.¹⁷⁰. Orientamento che non ha avuto un seguito nella giurisprudenza più recente e che comunque non può essere condiviso, in quanto non conforme alla nozione di cose pertinenti al reato elaborata dalla giurisprudenza più recente¹⁷¹.

¹⁶⁹ Sotto la vigenza del vecchio codice di procedura penale, si riteneva che il processo verbale di constatazione avrebbe rappresentato una condizione di procedibilità – cfr. F. CORDERO, *Procedura penale*, Giuffrè, Milano, 1967, p. 41. Tale posizione può oggi dirsi completamente superata.

¹⁷⁰ Trib. Udine, ord. 12 dicembre 1990, in *Fisco*, p. 5247.

¹⁷¹ Cass. pen., Sez. III, 21 giugno 2019, n. 42944, secondo cui: «La nozione di cosa pertinente al reato deve intendersi in senso ampio, tanto da ricomprendervi tutte le cose che anche indirettamente risultino legate alla fattispecie delittuosa. Non v'è dubbio, allora, che in tale concetto debbano rientrare anche gli atti amministrativi che siano frutto di un'attività illecita, in quanto proiezione del reato nel mondo giuridico e, come tali, passibili di sequestro preventivo». Nulla a che vedere, dunque, col processo verbale.

Parte della dottrina – invero, minoritaria – ha sostenuto che il verbale di constatazione, con riferimento all'accertamento dei reati tributari, avrebbe di fatto sostituito l'informativa di cui all'art. 347 c.p.p., ovvero della obbligatoria comunicazione di notizia di reato da parte della polizia giudiziaria al pubblico ministero¹⁷². Nella prassi, in realtà, quando il processo verbale viene depositato alla Procura della Repubblica, lo stesso è sempre accompagnato da una autonoma (ancorché assai sintetica) comunicazione di notizia di reato *ex art. 347 c.p.p.*

Una tesi che ha raccolto molti consensi, sia in dottrina, sia in giurisprudenza¹⁷³, è invece quella che qualifica il verbale di constatazione quale atto irripetibile e, di conseguenza, acquisibile al fascicolo per il dibattimento ai sensi dell'art. 431 lett. b) c.p.p., in virtù del quale nel fascicolo per il dibattimento sono raccolti «i verbali degli atti non ripetibili compiuti dalla polizia giudiziaria»¹⁷⁴. Quest'ultima tesi, peraltro, è stata recentemente ribadita dalla giurisprudenza di legittimità, ma in una forma più “limitata”, cioè riferita solo alla parte del verbale che effettivamente sia qualificabile come atto irripetibile. Si è cioè confermato che il processo verbale di constatazione costituisce atto irripetibile e può pertanto essere inserito nel fascicolo per il dibattimento, in quanto rientrano «nel novero degli atti irripetibili quelli mediante i quali la p.g. prende direttamente cognizione di fatti, situazioni o comportamenti umani dotati di una qualsivoglia rilevanza penale e suscettibili di modificazione (...) sicché in materia di accertamento di reati tributari il processo verbale di constatazione redatto in occasione di controlli è inseribile nel fascicolo del dibattimento nella parte in cui riproduce situazioni di fatto esistenti in un determinato momento e suscettibili di subire modifiche»¹⁷⁵.

Tuttavia, negli anni più recenti, la tesi che sembra essere divenuta dominante, anche in seno alla giurisprudenza, è quella che qualifica il processo verbale di constatazione quale prova documentale *ex art. 234 c.p.p.* e, pertanto, pienamente producibile nel giudizio penale dalla parte interessata ai sensi dell'art. 493 c.p.p.¹⁷⁶. Questa sembra la tesi preferibile, in quanto il verbale di constatazione, per sua stessa natura, è atto che “nasce” all'esterno del procedimento penale, rappresentativo di fatti e situazioni, e in quanto tale sembra ben adattarsi alla definizione di documento intesa in termini processual-penalistici.

¹⁷² O. CUCUZZA, *Utilizzabilità nel processo penale dei dati e delle notizie acquisiti in sede tributaria*, in *Fisco*, 2000, 11, p. 3140 ss.

¹⁷³ Cass. pen., Sez. III, 18 maggio 2011, n. 36399.

¹⁷⁴ V. MONGILLO, *Sui limiti di utilizzabilità in sede penale del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza o dai funzionari degli uffici finanziari*, in *Rass. trib.*, 2000, 3, p. 1013 ss.

¹⁷⁵ Cass. pen., Sez. III, 24 settembre 2015, n. 46500.

¹⁷⁶ Cass. pen., Sez. III, 11 ottobre 2018, n. 6354.

4.5.2.4. *Utilizzabilità.*

Ammettere che il processo verbale di constatazione entri a far parte del fascicolo dibattimentale, come prova documentale ai sensi dell'art. 234 c.p.p., pone però un'ulteriore problematica, di particolare rilievo, che sposta la nostra attenzione sul tema della sua utilizzabilità.

La giurisprudenza, che si è evoluta nel corso del tempo, ha espresso tre principali, differenti indirizzi interpretativi¹⁷⁷, così riassumibili:

– il primo orientamento ha cercato di scindere il verbale di constatazione in due diverse componenti: «l'una relativa alla parte di esso in cui rappresenta una situazione di fatto in un determinato momento, dotata di rilevanza penale e suscettibile di modificazioni, e l'altra che è documentativa di attività compiute successivamente all'insorgenza di indizi di reità». Ebbene, la prima parte sarebbe pienamente acquisibile ed utilizzabile, «mentre non lo è la seconda riferendosi, questa, a un momento a partire dal quale sono operative le regole del codice penale di rito secondo le quali la prova del reato va formata al dibattimento»¹⁷⁸;

– il secondo orientamento – premessa la integrale acquisibilità dell'atto – conferma la suddivisione del verbale di constatazione in due diverse componenti, però in termini diversi rispetto alla tesi precedente, ossia di parte “valutativa” e di parte “non valutativa”, laddove solo quest'ultima risulterebbe utilizzabile. In altre parole, «il contenuto del processo verbale di constatazione è inutilizzabile soltanto nella parte contenente valutazioni e ricostruzioni, mentre è pienamente utilizzabile per le parti residue e va acquisito pertanto nel suo complesso non potendosi provvedere ad una scissione, con riserva di utilizzazione nei limiti predetti»¹⁷⁹;

– l'ultimo orientamento – che risulta essere quello attualmente seguito nella più recente giurisprudenza di legittimità – sostiene che il processo verbale sia un atto amministrativo extraprocessuale e, in quanto tale, costituisca prova documentale utilizzabile nel processo penale. Tale utilizzabilità, però, è subordinata al rispetto delle modalità previste dall'art. 220 disp. att. c.p.p. qualora emergano inizi di reato, «perché, altrimenti, la parte del documento redatta successivamente a detta emersione non può assumere efficacia probatoria»¹⁸⁰.

L'ultimo e più recente orientamento della giurisprudenza, peraltro, afferma che la natura del verbale di constatazione, ed i suoi relativi limiti di utilizzabilità, non

¹⁷⁷ Tralasciamo di esporre quegli orientamenti (ormai risalenti), che non hanno poi avuto seguito nella giurisprudenza, con i quali si è sostenuta, da un lato, la piena utilizzabilità del verbale di constatazione e, dall'altro, la tesi opposta, ovvero quella della sua totale non acquisibilità.

¹⁷⁸ Cass. pen., Sez. III, 15 maggio 1996, n. 6251.

¹⁷⁹ Trib. Modena, 17 novembre 1994, in *Arch. nuova proc. pen.*, 1995, p. 121, con nota di Granata.

¹⁸⁰ Cass. pen., Sez. III, 23 ottobre 2018, n. 54379. In senso conforme: Cass. pen., Sez. III, 18 novembre 2008, n. 6881; Cass. pen., Sez. III, 7 marzo 2000, n. 5020; Cass. pen., Sez. III, 5 ottobre 1999, n. 3214.

mutano neanche nel caso in cui, come ritenuto da altri precedenti, lo stesso venga acquisito come atto irripetibile anziché come prova documentale. Il verbale di constatazione, pertanto, potrà fare il suo ingresso nel processo penale in base alla «scansione dettata dagli artt. 493 e 495, primo e terzo comma, c.p.p.: alla richiesta probatoria di parte segue la discussione, in contraddittorio, circa la ricorrenza dei presupposti di ammissibilità dei documenti. A tal fine, è riconosciuta alle parti stesse la possibilità di esaminare i documenti di cui è chiesta l'ammissione. Chiusa la discussione, spetta al giudice disporre l'eventuale provvedimento ammissivo. Fino ad allora i documenti amministrativi restano, pertanto, confinati nel fascicolo del pubblico ministero e sono sottratti alla conoscenza del giudice.

Secondo la posizione sulla quale sembra essersi attualmente assestata la giurisprudenza di legittimità, l'utilizzabilità del verbale di constatazione deve dunque essere valutata alla luce dell'art. 220 disp. att. c.p.p. Il tema è senz'altro molto complesso e merita un approfondimento.

Va subito detto che la tendenza della giurisprudenza è quella di recuperare e salvare il più possibile l'utilizzabilità del processo verbale di constatazione, probabilmente a causa della estrema complessità della materia tributaria, che lo rende strumento difficilmente rinunciabile in favore delle sole prove orali formatesi in aula¹⁸¹.

Ciò detto, che la acquisizione integrale del processo verbale fosse da escludere e che, al contrario, lo stesso potesse essere acquisito ed utilizzato esclusivamente nella parte in cui contenesse la documentazione di attività compiute prima dell'emergere di indizi di reità, era stato già sostenuto da un risalente orientamento di merito¹⁸².

Alla luce dell'art. 220 disp. att. c.p.p.¹⁸³ è evidente come il cuore del problema consista nell'individuare il momento in cui gli indizi di reato emergano ed in cui, di conseguenza, diviene necessaria, pena inutilizzabilità, l'osservanza delle disposizioni del codice di rito.

La dottrina ha espresso numerose teorie e sviluppato approfondite ricostruzioni, le quali, però, oggettivamente faticano nel fornire all'operatore del diritto un criterio, chiaro e concreto, in base al quale identificare, con precisione, il frangente in cui i verificatori non stiano più agendo come polizia tributaria, bensì come

¹⁸¹ COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA, *Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*, circolare 1/2018, volume II, parte III, p. 212.

¹⁸² V. MONGILLO, *Sui limiti di utilizzabilità in sede penale del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza o dai funzionari degli uffici finanziari*, in *Rass. trib.*, 2000, 3, p. 1013 ss. L'Autore fa riferimento a: Trib. Milano, 17 maggio 1990, in *Mass. cass. pen.*, 1990, p. 435.

¹⁸³ Per il quale «quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice».

polizia giudiziaria, e che pertanto a partire da quel momento debbano applicarsi le relative garanzie processual-penalistiche. È chiaro che l'individuazione del "momento" in questione dipende necessariamente dalla definizione della nozione di "indizio di reato", che, a tali fini, dovrebbe essere distinta da quella di mero "sospetto di reato"¹⁸⁴.

Tale distinzione era stata accolta dalla giurisprudenza di legittimità, la quale, proprio con riferimento alla utilizzabilità del verbale di constatazione, aveva precisato l'esigenza di stabilire il «momento in cui emergono indizi di reato e non meri sospetti»¹⁸⁵. La Cassazione, in dettaglio, sembra esprimere il concetto che alla nozione di "indizio di reato" debba essere necessariamente attribuito un minimo livello di concretezza, in quanto «il tenore letterale del disposto dell'art. 220 disp. att. c.p.p., coordinato con la specifica previsione di cui all'art. 223 disp. att. c.p.p., esclude la possibilità di ritenere applicabile la disciplina ivi prevista nell'ipotesi in cui sussista la generica possibilità dell'emergere di un fatto-reato»¹⁸⁶.

Nella difficoltà di individuare un criterio sostanziale, è utile passare in rassegna i casi affrontati dalla giurisprudenza.

L'analisi deve sicuramente prendere le mosse da una decisione resa a sezioni unite dalla Corte di cassazione nel 2001, con la quale sono stati stabiliti importanti principi di diritto¹⁸⁷. La Corte, anzitutto, ha riconosciuto la difficoltà interpretativa, data dal fatto che l'art. 220 disp. att. c.p.p. è norma scritta in termini alquanto vaghi, «sia per ciò che concerne la natura della attività ispettive e di vigilanza che vengono in considerazione, sia per ciò che concerne il requisito dell'emergenza di indizi di reato». Con riferimento a quest'ultimo profilo, la Corte ha optato per «la soluzione più rigorosamente garantistica, ritenendo sufficiente per considerare applicabili le norme del codice la mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge»¹⁸⁸. Per quanto concerne il termine "indizi", la Corte ha ritenuto che «tale

¹⁸⁴ È impossibile, in questa sede, passare in rassegna tutti i contributi sull'argomento. Una approfondita panoramica è contenuta in: N. FURIN, *Diritto di difesa. Indizi, sospetti e l'art. 220 norme att. c.p.p.*, in *Cass. pen.*, 1999, 9, p. 2713 ss. Tra i contributi più recenti, interessante il seguente: M. RAMPIONI, *Brevi note in tema di attività ispettiva e di vigilanza di cui all'art. 220 disp. att. c.p.p.*, in *Cass. pen.*, fasc. 1, 2017, p. 338.

¹⁸⁵ Cass. pen., Sez. III, 10 aprile 1997, n. 4432.

¹⁸⁶ Cass. pen., Sez. III, 10 aprile 1997, n. 4432.

¹⁸⁷ Cass. pen., Sez. Un., 28 novembre 2001, n. 45477.

¹⁸⁸ Questo il ragionamento della Corte: «... un primo problema che può porsi è quello della configurabilità del reato, di cui emergono gli indizi, in termini meramente oggettivi (Cass., Sez. III, 1-4-1998 – Molayem; Sez. V, 25-6-2001 – Busatta) o necessariamente anche soggettivi (Cass., Sez. VI, 10 maggio 1999 – Gatto). L'uso dell'espressione "reato" nel testo dell'articolo, in quanto riferibile a un'entità concettualmente inscindibile nelle sue due componenti essenziali farebbe ritenere che il legislatore abbia inteso dare risalto anche all'elemento soggettivo e, quindi, alla riferibilità del fatto penalmente rilevante ad una persona determinata nei cui soli confronti opera il previsto meccanismo

significato sicuramente non è quello rigorosamente tecnico di prova indiretta proprio degli elementi menzionati dall'art. 192/2, bensì quello di semplici dati indicativi di un fatto apprezzabile sotto il profilo penale». È interessante notare che, nel caso di specie, la Corte ha annullato senza rinvio, dichiarando inutilizzabili le prove¹⁸⁹, in quanto il “momento” in cui le norme di garanzia processuale avrebbero dovuto trovare applicazione coincideva con quello in cui era emersa una discrepanza immediatamente percettibile tra due fonti di informazione, che costituiva, già di per sé, inequivocabile elemento di conferma dell'esistenza di “indizi di reato” e della identificazione del probabile autore dello stesso.

Le pronunce successive, pur ribadendo in modo granitico i principi stabiliti dalle sezioni unite, non hanno offerto grandi spunti interpretativi, ma hanno evidenziato un aspetto rilevante: la assoluta esigenza che sia il difensore a «precisare quali parti di detti verbali siano state redatte dopo l'insorgere degli indizi di reato», nonché l'incidenza di dette parti rispetto all'economia della decisione in termini di utilizzo a fini probatori¹⁹⁰. Allo stesso modo, la giurisprudenza è rigorosa nel richiedere che siano dedotte con precisione «le violazioni codicistiche che avrebbero determinato l'inutilizzabilità degli indizi acquisiti», non essendovi alcun automatismo tra violazione dell'art. 220 disp. att. c.p.p. e inutilizzabilità dei risultati probatori¹⁹¹.

Nel rimettere la valutazione circa la idoneità del contenuto degli atti a rendere prospettabile il reato tributario al giudice di merito, la giurisprudenza di legittimità ne ha comunque escluso la ricorrenza allorquando la Guardia di finanza non abbia ancora potuto inquadrare in una percezione coordinata, seppur a livello sommario, il complesso degli elementi raccolti¹⁹².

Il perimetro tracciato dalla cassazione sembra, comunque, piuttosto ampio, laddove lo scattare delle garanzie ex art. 220 disp. att. c.p.p. viene ricollegato all'emergere di «semplici dati indicativi di un fatto apprezzabile sotto il profilo penale a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata»¹⁹³.

Tema controverso è quello relativo agli illeciti tributari che prevedano delle soglie di punibilità. Mentre la giurisprudenza di merito aveva escluso che la vio-

garantistico dell'equiparazione del procedimento amministrativo a quello penale. È pur vero, tuttavia, che quando l'anzidetto legislatore ha voluto mettere in particolare evidenza (cfr. ad es. l'art. 273, c.p.) il profilo della direzione soggettiva degli indizi non ha esitato a ricorrere, sia pure impropriamente, a un termine, quello di “colpevolezza”, che contiene in sé addirittura un giudizio di accertata responsabilità di un soggetto determinato».

¹⁸⁹ La testimonianza di un ispettore del lavoro.

¹⁹⁰ Cass. pen., Sez. III, 18 novembre 2008, n. 6881; Cass. pen., Sez. III, 9 febbraio 2011, n. 28053.

¹⁹¹ Cass. pen., Sez. III, 26 ottobre 2016, n. 6594; Cass. pen., Sez. III, 23 ottobre 2018, n. 54379.

¹⁹² Cass. pen., Sez. III, 19 febbraio 2014, n. 12254.

¹⁹³ Cass. pen., Sez. II, 4 dicembre 2001, n. 7571.

lazione dell'art. 220 disp. att. c.p.p. potesse ricorrere con riferimento a reati tributari per i quali sono previste soglie di punibilità, la Cassazione ne ha invece ribadito l'applicabilità anche a tale categoria di illeciti, imponendo l'obbligo motivazionale sul giudice di merito in termini decisi¹⁹⁴. Sull'argomento, tuttavia, la Cassazione ha assunto anche posizioni contrarie, che risultano recepite dagli arresti più recenti (v. *infra*).

Da evidenziare anche come l'eccezione inerente al mancato rispetto delle garanzie ex art. 220 disp. att. c.p.p. debba necessariamente essere sollevata secondo le scansioni temporali previste dal codice di rito per le nullità¹⁹⁵.

¹⁹⁴ Cass. pen., Sez. III, 18 novembre 2014, n. 4919. La corte di merito aveva osservato che «il reato contestato presuppone il superamento della soglia di punibilità, il che può ricavarsi solo a seguito della valutazione finale di tutti gli elementi acquisiti in forza delle indagini compiute e quindi l'indizio di reato può discendere solo a seguito della valutazione complessiva dell'accertamento fiscale da compiersi alla fine delle indagini, non potendo collegarsi l'individuazione del superamento della soglia di punibilità all'accertamento delle singole sottofatturazioni di vendita». La Corte ha ribattuto che «allora la conseguenza sarebbe che per i reati tributari che prevedono una tale soglia non dovrebbero mai essere adottate le modalità previste dall'art. 220 disp. att., durante gli accertamenti ed i processi verbali di constatazione redatti dalla guardia di finanza o dai funzionari degli uffici finanziari: il che non pare possa ammettersi, perché porterebbe in definitiva ad una elusione degli obblighi di legge, con lesione del diritto di difesa e dei principi del giusto processo. Inoltre, le dette modalità debbono essere seguite quando emergono indizi di reato e non solo quando emerga la prova di un reato, il che significa che per rendere operante la norma di garanzia non occorre che sia stata già raggiunta la prova del superamento della soglia di punibilità, ma è sufficiente che vi sia una concreta probabilità che la soglia possa essere superata. In ogni caso, nella specie, la corte d'appello non ha nemmeno valutato se dopo le prime indagini (audizioni degli acquirenti degli immobili, acquisizione della documentazione concernente la compravendita) fossero emersi indizi di reato che imponevano il ricorso alle disposizioni del codice di procedura penale, ed anzi non ha nemmeno esaminato l'eccezione della difesa secondo cui nel verbale di constatazione si affermava che già in data 31.1.2009 erano emerse ipotesi penalmente rilevanti».

¹⁹⁵ Cass. pen., Sez. fer., 27 luglio 2010, n. 38393: «... rileva il Collegio che non appare nella specie sostenibile la tesi della "inutilizzabilità" delle prove, dal momento che l'inutilizzabilità, prevista in via generale dall'art. 191 c.p.p., si riferisce alle prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge e non a quelle, la cui assunzione, pur consentita, sia avvenuta senza l'osservanza delle formalità prescritte e, in particolare, senza l'intervento del difensore, poiché, in questo caso, si applica la disciplina sulla nullità. Considerato che la nullità, nella specie identificabile in quella prevista dall'art. 178 c.p.p., lett. c), è rilevata anche di ufficio, ma, se verificatasi nel giudizio di primo grado, non può essere rilevata né dedotta "dopo la deliberazione della sentenza" (art. 180 c.p.p.), e che nella specie la nullità si sarebbe verificata, secondo il ricorrente, in una fase "preprocessuale", nella quale, tuttavia, in presenza dell'emergere di indizi di reato, si sarebbero dovute osservare le disposizioni del codice nel compimento degli atti "necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale" (art. 220 disp. att. c.p.p.), rammenta il Collegio, quanto alla deducibilità della nullità, che si osservano, in tal caso, le regole dettate dall'art. 181 c.p.p., comma 2 afferenti alla fase delle indagini preliminari: nullità, queste, che devono essere eccepite prima della pronuncia del provvedimento emesso dal giudice, una volta conclusa l'udienza preliminare (art. 424 c.p.p.). Se questa udienza manchi, l'eccezione deve essere sollevata, ai sensi dell'art. 181 c.p.p., comma 2, entro il termine previsto dall'art. 491 c.p.p., comma 1 e, cioè, prima che vi sia costituzione delle parti».

Uno spunto interpretativo si può ricavare con riferimento alle attività di perquisizione, nel cui ambito grande rilievo viene attribuito alla emissione di provvedimenti da parte del pubblico ministero. In particolare, importanza decisiva è stata attribuita alla convalida del sequestro, alla qualificazione dell'oggetto della perquisizione come corpo di reato ed alla emissione della informazione di garanzia, in quanto si tratta di atti che rivelano senza possibilità di equivoco il compimento di attività non meramente amministrative e l'intento del pubblico ministero di considerare iniziata una vera e propria indagine penale¹⁹⁶.

Veramente significativa è poi una recente pronuncia di merito che, nel censurare la violazione, da parte di funzionari dell'Agenzia delle Entrate, dell'art. 220 disp. att. c.p.p., e così accogliendo l'eccezione di inutilizzabilità sollevata dalle difese, ha valorizzato, tra gli altri, i seguenti elementi:

– l'Agenzia delle Entrate aveva trasmesso alla Procura della Repubblica una informativa nelle cui conclusioni si affermava che gli elementi raccolti consentivano di ipotizzare la commissione di fatti penalmente rilevanti: la nota andava quindi considerata una vera e propria notizia di reato e, di conseguenza, a partire dalla data del suo deposito i funzionari avrebbero dovuto agire nel rispetto delle norme del codice di procedura penale;

– la circostanza che i funzionari dell'Agenzia, nelle informative riepilogative delle proprie attività, avevano espressamente scritto di agire in base a richieste della Procura.

È stato ritenuto, in questo caso, che si trattasse di atti di p.g. «“mascherati” da atti di polizia tributaria», cioè «attività formalmente svolte secondo la (meno garantita) disciplina di polizia tributaria, ma di fatto assimilabili a quelle compiute dalla p.g. al fine di ricercare e assicurare gli elementi di prova per il processo»¹⁹⁷.

Le pronunce di legittimità più recenti, comunque, sembrano esprimere orientamenti che, sia pur nel richiamo alle sezioni unite del 2001, pervengono a conclusioni, nei fatti, molto stringenti. Infatti, da un lato si ribadisce che, «quanto al momento a partire dal quale sorge l'obbligo di osservare le norme del codice di procedure penale», il presupposto di operatività dell'art. 220 non è l'insorgenza di una “prova indiretta” ex art. 192 c.p.p., bensì la «mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa ... a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata». Dall'altro, se ne ricava «il corollario che la rilevanza penale del fatto ... deve emergere in tutti i suoi elementi costitutivi, tra cui», con riferimento all'ipotesi ex art. 5 d.lgs. n. 74/2000, «il superamento della soglia di punibilità, che co-

¹⁹⁶ Cass. pen., Sez. III, 29 settembre 2001.

¹⁹⁷ Trib. Milano, Ufficio g.i.p., ord. 3 marzo 2016, est. Gennari, in *Cass. pen.*, 2017, 1, p. 332 ss., con nota di: M. RAMPIONI, *Brevi note in tema di attività ispettiva e di vigilanza di cui all'art. 220 disp. att. c.p.p.*, p. 338 ss.

stituisce elemento costitutivo del reato». In definitiva, occorre che, nel corso dell'inchiesta amministrativa, il fatto di rilievo penale emerga nella sua completezza come descritto nella fattispecie normativa¹⁹⁸. Il che pare obiettivamente restringere in modo eccessivo il campo di applicazione della disposizione codicistica.

Ulteriormente argomentando, un utile parametro interpretativo potrebbe forse essere ricavato, in via analogica, dall'art. 63 c.p.p.

L'art. 63 comma 1 c.p.p.¹⁹⁹ disciplina l'ipotesi in cui un teste/persona informata sui fatti – che poteva essere sentita in tale qualità – rende dichiarazioni c.d. autoindizianti, le quali vengono successivamente interrotte: le dichiarazioni rese sono relativamente inutilizzabili, non potendo essere utilizzate solo nei confronti di colui che le ha rese. L'art. 63 comma 2 c.p.p.²⁰⁰, invece, disciplina l'ipotesi in cui il soggetto doveva essere sentito in qualità di indagato/imputato e, ciononostante, viene sentito come teste/persona informata sui fatti: in tal caso le dichiarazioni rese sono assolutamente inutilizzabili²⁰¹.

Ora, «quanto all'inquadramento del dichiarante come indagato/imputato, la Corte di legittimità si è più volte pronunciata nel senso secondo cui le dichiarazioni rese dalla persona che fin dall'inizio avrebbe dovuto essere sentita nella qualità di indagata sono inutilizzabili *erga omnes* e la verifica della sussistenza di tale qualità va condotta non secondo un criterio formale, quale l'esistenza della '*notitia criminis*' e l'iscrizione nel registro degli indagati, ma secondo il criterio sostanziale della qualità oggettivamente attribuibile al soggetto in base alla situazione esistente nel momento in cui le dichiarazioni sono state rese»²⁰².

Se gli «indizi di reità» di cui parla l'art. 63 c.p.p. fossero assimilabili agli «in-

¹⁹⁸ Cass. pen., Sez. III, 4 giugno 2019, n. 312233.

¹⁹⁹ «Se davanti all'autorità giudiziaria o alla polizia giudiziaria una persona non imputata ovvero una persona non sottoposta alle indagini rende dichiarazioni dalle quali emergono indizi di reità a suo carico, l'autorità procedente ne interrompe l'esame, avvertendola che a seguito di tali dichiarazioni potranno essere svolte indagini nei suoi confronti e la invita a nominare un difensore. Le precedenti dichiarazioni non possono essere utilizzate contro la persona che le ha rese».

²⁰⁰ «Se la persona doveva essere sentita sin dall'inizio in qualità di imputato o di persona sottoposta alle indagini, le sue dichiarazioni non possono essere utilizzate».

²⁰¹ V'è, poi, una terza ipotesi non espressamente disciplinata nel codice di rito, ossia quella in cui il soggetto – legittimamente sentito come teste/persona informata sui fatti – rende dichiarazioni autoindizianti e non viene interrotto, continuando la deposizione. La giurisprudenza di legittimità, sul punto, afferma che «qualora, in violazione delle prescrizioni di cui all'art. 63 co. 1 c.p.p., venga a mancare la interruzione, le dichiarazioni successive al momento confessorio debbono considerarsi illegittimamente acquisite ai sensi dell'art. 191 e pertanto completamente inutilizzabili; mentre, quelle precedenti rimangono comunque nella sfera di applicazione dell'art. 63 co. 1 c.p.p., e perciò utilizzabili solo *erga alios*. [...] Pertanto, la confessione della propria compartecipazione al reato, da parte del soggetto legittimamente sentito in origine come testimone o come persona informata sui fatti, impone la immediata interruzione dell'esame, con conseguente inutilizzabilità *erga omnes* delle dichiarazioni ad essa successive» (Cass. pen., Sez. II, 3 dicembre 2015, 2015).

²⁰² Cass. pen., Sez. II, 17 febbraio 2016, n. 8402; Cass. pen., Sez. VI, 19 aprile 2016, n. 20098.

dizi di reato” che troviamo all’interno dell’art. 220 disp. att. c.p.p., allora potremmo provare ad estendere a quest’ultimo i principi elaborati dalla giurisprudenza con riferimento alla prima ipotesi e, di conseguenza, sostenere che, anche nella materia che qui ci occupa, lo scattare delle garanzie previste dal codice di rito debba essere ispirato ad un criterio di natura non formale, bensì sostanziale.

Del resto, che di criterio sostanziale si debba trattare lo avevano già suggerito le sezioni unite del 2001 – analizzate *supra* – laddove avevano identificato il “momento di passaggio” nella discrepanza immediatamente percettibile tra due fonti di informazione, che costituiva, già di per sé, inequivocabile elemento di conferma dell’esistenza di “indizi di reato”. Ciò, comunque, non fa venire meno l’importanza anche del dato formale – quale la intitolazione degli atti redatti dai verificatori ovvero la qualificazione della cosa ispezionata o perquisita quale “corpo di reato” o l’emissione di un provvedimento quale la convalida di un sequestro – che, come visto, è stato valorizzato anche dalla giurisprudenza di merito.

L’applicabilità dell’art. 63 c.p.p. è stata peraltro sostenuta da autorevole dottrina, specie con riferimento al caso in cui il verbale di constatazione contenga dichiarazioni di terzi – raccolte dai verificatori – nei confronti di colui che diventerà poi l’indagato/imputato, ovvero dichiarazioni di quest’ultimo²⁰³. Le dichiarazioni rese da terzi sarebbero radicalmente inutilizzabili, salvo il caso della sopravvenuta irripetibilità delle stesse. Le dichiarazioni rese dal futuro indagato/imputato, invece, potrebbero trovare spazi di acquisizione in fase dibattimentale molto più ampi, per il che si rende indispensabile estendere anche all’attività amministrativa il diritto a non autoincriminarsi *ex art. 63 c.p.p.*²⁰⁴.

4.5.2.5. *Considerazioni conclusive sull’utilizzabilità del p.v.c.*

La disamina sin qui svolta potrebbe orientare anche le scelte di carattere processuale. Infatti, se ci si trova in un caso in cui il verbale di constatazione risulti in parte inutilizzabile, perché redatto senza il rispetto delle garanzie previste dall’art. 220 disp. att. c.p.p., la relativa inutilizzabilità potrebbe essere superata nella fase dibattimentale del processo penale, in cui il testimone potrebbe essere chiamato a riferire oralmente sulla attività di verifica svolta.

In una simile ipotesi, al fine di “congelare” il quadro probatorio esistente e far valere l’inutilizzabilità del processo verbale (senza che lo stesso venga “recuperato” attraverso la testimonianza del verificatore) si potrebbe optare per il giudizio abbreviato. Tale scelta di rito, infatti, non sanerebbe affatto la violazione di legge, in quanto si tratta di una ipotesi di «inutilizzabilità “patologica”, riguardante atti

²⁰³ O. MAZZA, *L’utilizzabilità processuale del verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza*, in *Corr. trib.*, 2000, 18, p. 1280. V. sul punto anche A. PERRONE, *op. loc. cit.*

²⁰⁴ R. ORLANDI, *Atti e informazioni della autorità amministrativa nel processo penale. Contributo allo studio delle prove extracostituite*, Giuffrè, Milano, 1992, pp. 177-179.

probatori assunti “*contra legem*”, la cui utilizzazione è vietata in modo assoluto, in tutte le fasi procedimentali, e nelle procedure incidentali cautelari e di merito»²⁰⁵. Ora, vero è che la giurisprudenza in questione è in tema di dichiarazioni rese dall’indagato/imputato (per le quali vige un divieto assoluto *ex art. 63 c.p.p.*), ma si potrebbe sostenere che, in via interpretativa analogica (consentita in quanto poggiante su fondamentali esigenze di garanzia volte ad evitare una sostanziale elusione degli obblighi di legge), le stesse conclusioni possano valere anche con riferimento a testimonianze assunte senza il rispetto delle forme (e, appunto, delle garanzie) previste dal codice di procedura penale. Il tema è, all’evidenza, di estremo rilievo. Si pensi, ad esempio, a tutte le inchieste penali che si reggono, in tutto o in parte, sulle dichiarazioni rese dai dipendenti o dai clienti della società verificata, e che vengono assunte dalla Polizia Tributaria in fase di verifica fiscale al di fuori dell’alveo delle norme processuali penali. Si potrebbe sostenere che ogni qual volta vi sia una assunzione di dichiarazioni senza le forme previste dal codice di rito, si verifichi di fatto una violazione dello “statuto della prova dichiarativa”, con conseguente, radicale inutilizzabilità, se non ai fini della immediata prosecuzione delle indagini²⁰⁶. In caso contrario, il rischio è quello – seguendo le parole della Corte costituzionale – di dare rilievo processuale, anche decisivo, ad atti compiuti eludendo, di fatto, obblighi di legge²⁰⁷.

In conclusione, è possibile osservare come l’estrema difficoltà di delimitare con precisione il “momento” in cui i verificatori non stiano più agendo quale polizia tributaria, bensì quale polizia giudiziaria²⁰⁸, ed in cui, di conseguenza, vadano

²⁰⁵ Cass. pen., Sez. V, 23 settembre 2004, n. 43542: «In tema di giudizio abbreviato, la possibilità di attribuire agli elementi raccolti nel corso delle indagini preliminari il valore probatorio di cui sono normalmente sprovvisti nel giudizio che si svolge nelle forme ordinarie del “dibattimento” riguarda i casi di inutilizzabilità fisiologica della prova, relativa ad elementi assunti “*secundum legem*”, ma non legittimamente acquisite al dibattimento *ex art. 526 c.p.p.*, cui corrispondono i divieti di lettura di cui all’art. 514 c.p.p., e le ipotesi di nullità relativa, stabilite esclusivamente per la fase dibattimentale dalla legge, mentre non riguarda i casi di inutilizzabilità «patologica», riguardante atti probatori assunti “*contra legem*”, la cui utilizzazione è vietata in modo assoluto, in tutte le fasi procedimentali, e nelle procedure incidentali cautelari e di merito. Ne consegue che sono inutilizzabili le dichiarazioni dell’imputato o dell’indagato rese nel corso dell’attività ispettiva, nei cui confronti siano emersi anche semplici dati indicativi di un fatto apprezzabile come reato e le cui dichiarazioni siano state assunte, ciononostante, in violazione delle norme poste a garanzia del diritto di difesa. Infatti l’espressione «quando ... emergano indizi di reato» contenuta nell’art. 220 disp. att. c.p.p. è tesa a fissare il momento a partire dal quale, nell’ipotesi di svolgimento di ispezioni o di attività di vigilanza, sorge l’obbligo di osservare le disposizioni del codice di procedura penale per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant’altro possa servire ai fini dell’applicazione della legge penale».

²⁰⁶ In tema di sommarie informazioni testimoniali: Cass. pen., Sez. II, 12 gennaio 2017, n. 3930.

²⁰⁷ Corte cost., 30 luglio 2008, sentenza n. 305.

²⁰⁸ In argomento v.: N. FURIN, *Polizia amministrativa e polizia giudiziaria: possono le pretese distinzioni tra queste funzioni limitare le garanzie difensive nell’ambito dell’attività ispettiva e di vigilanza amministrativa?*, in *Cass. pen.*, 1999, 7-8, p. 2437 ss.

applicate le norme del codice di procedura penale a pena di inutilizzabilità, discende sicuramente dal carattere “complesso” del processo verbale di constatazione, all’interno del quale possono confluire atti di diversa natura, il che rende impossibile una sua considerazione unitaria, imponendo la separata valutazione di ogni singolo aspetto e parte²⁰⁹.

Non solo, ma, in linea teorica, si potrebbe persino sostenere che, essendo il verbale di constatazione redatto al termine della verifica fiscale, i verificatori avrebbero inevitabilmente una completa e piena visibilità e comprensione dei fatti, e della loro eventuale rilevanza penale, esclusivamente al momento della chiusura del medesimo. Una tale conclusione, però, vanificherebbe di fatto l’operatività dell’art. 220 disp. att. c.p.p. e renderebbe sempre utilizzabile, in ogni sua parte, il verbale di constatazione. Una possibile soluzione potrebbe essere quella di porre massima attenzione alle specifiche attività concretamente eseguite a mano a mano che la verifica fiscale prosegue, attraverso l’analisi dei singoli processi verbali giornalieri e degli atti al loro interno riportati.

Una possibile obiezione, ed un problema interpretativo che potrebbe porsi, è il seguente. Si potrebbe ipotizzare e sostenere che, nel corso della attività accertamento da parte dei verificatori, non siano ancora stati compiutamente effettuati tutti i conteggi relativi all’imposta asseritamente evasa e che, di conseguenza, non si abbia ancora avuta piena contezza del superamento delle soglie di punibilità previste dalle fattispecie penal-tributarie. Ciò, in considerazione del fatto che la Guardia di Finanza è solamente organo verificatore e non accertatore e, quindi, il suo compito non è quello di accertare l’imposta evasa. Di conseguenza, i verificatori potrebbero, in sostanza, procedere senza il rispetto delle regole del codice di procedura penale, sostenendo di agire come mera polizia tributaria, in quanto ancora non in grado di accertare se siano state superate le soglie di punibilità. Se una simile ricostruzione è meno probabile con riferimento, ad esempio, ad ipotesi di omessa dichiarazione *ex art. 5 d.lgs. n. 74/2000* (specie a fronte di “numeri importanti”), situazioni più problematiche potrebbero sorgere con riferimento ad ipotesi di dichiarazione infedele *ex art. 4*. Essendo peraltro l’imposta evasa – per pacifica giurisprudenza – elemento costitutivo del reato tributario, una tale impostazione non potrebbe essere condivisa e andrebbe “bloccata” in via ermeneutica, ribattendo che, quando vi siano elementi sufficienti, anche solo di carattere indiziario (ad esempio, l’entità degli importi in gioco, le dimensioni del soggetto verificato, ecc.), per ritenere presumibilmente superate le soglie anche solo in via potenziale, si impone il rispetto delle garanzie processual-penalistiche. Insomma, affinché si possa invocare il rispetto della norma codicistica, non è necessario che vi sia pro-

²⁰⁹ O. MAZZA, *L'utilizzabilità processuale del verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza*, in *Corr. trib.*, 2000, 18, p. 1280.

va del superamento della soglia, ma è sufficiente vi sia soltanto una possibilità concreta che la soglia stessa possa essere superata²¹⁰.

4.6. Vizi del processo verbale di constatazione.

Tanto precisato in ordine alla efficacia probatoria ed utilizzabilità nel processo penale del p.v.c., resta da esaminare la questione se eventuali vizi che inficino il procedimento amministrativo in esito al quale il p.v.c. è stato formato ridondino nella sua inutilizzabilità in sede penale. In particolare, le norme di riferimento (artt. 52 d.P.R. n. 633/1972 e 33 d.P.R. n. 600/1973) prevedono che gli impiegati delle Agenzie fiscali o i militari della Guardia di Finanza che eseguono l'accesso debbono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio dal quale dipendono. Inoltre, per accedere a locali adibiti anche ad abitazione è necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica. Questa autorizzazione può essere rilasciata solo in presenza di gravi indizi di violazioni se si tratta di accedere a locali adibiti esclusivamente ad abitazione, ovvero di pertinenza di soggetti diversi dal contribuente controllato, se si tratta di aprire coattivamente casseforti, armadi chiusi, ecc., ovvero di esaminare documenti per i quali è exceptio il segreto professionale.

Come si è già rilevato *retro*, la giurisprudenza tributaria di legittimità, con riferimento all'utilizzabilità ai fini dell'accertamento dei dati raccolti attraverso un'attività di controllo che non abbia rispettato i requisiti autorizzativi o di altro tipo²¹¹, è, in netta prevalenza, nel senso che detti vizi in termini generali non inficiano tale utilizzabilità. Ciò in quanto il principio dettato dall'art. 191 c.p.p. non si applica nella materia tributaria. Vi è una sola eccezione a tale conclusione, che vale nel caso in cui l'attività di controllo abbia violato diritti costituzionalmente riconosciuti del contribuente o di soggetti terzi coinvolti nell'attività di controllo, e nella specie quello alla inviolabilità del domicilio. In pratica, rileva solo la violazione delle norme in materia di autorizzazione all'accesso in abitazioni. E, va sottolineato, ciò vale per la giurisprudenza tributaria – e dunque ai fini dell'utilizzo ai fini dell'accertamento fiscale dei risultati della verifica formalizzati nel

²¹⁰ Illuminante, in questo senso, una pronuncia di legittimità, la quale ha osservato che «se, invece, si devono aspettare i risultati complessivi dell'accertamento per valutare se vi sia stato o meno il superamento della soglia di punibilità, allora la conseguenza sarebbe che per i reati tributari che prevedono una tale soglia non dovrebbero mai essere adottate le modalità previste dall'art. 220 disp. att. c.p.p., durante gli accertamenti ed i processi verbali di constatazione redatti dalla guardia di finanza o dai funzionari degli uffici finanziari; il che non pare possa ammettersi, perché porterebbe in definitiva ad una elusione degli obblighi di legge, con lesione del diritto di difesa e dei principi del giusto processo» (Cass. pen., Sez. III, 18 novembre 2014, n. 4919).

²¹¹ Ad esempio, laddove le modalità di accesso ed i tempi di permanenza *in loco* dei verificatori non abbiano rispettato le prescrizioni dell'art. 12 dello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000).

p.v.c., anche laddove la Guardia di Finanza operi un controllo nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria²¹².

Ora, come è stato correttamente rilevato²¹³, debbono ritenersi a maggior ragione irrilevanti in sede penale – non prospettandosi dunque nemmeno l'opportunità di farli valere – quella tipologia di vizi che neanche in sede tributaria è suscettibile, secondo la giurisprudenza, di impedire il legittimo utilizzo dei dati raccolti durante la verifica. A tale proposito va sottolineato che neanche in sede di processo penale sarebbe possibile far valere il disposto dell'art. 191 c.p.p., in quanto in tale sede non rileva di per sé l'attività istruttoria eseguita: essa infatti pertiene al procedimento amministrativo tributario. Come si è chiarito *retro*, il p.v.c. entra a far parte degli atti del procedimento penale quale documento *ex art.* 234 c.p.p.; pertanto per esso, secondo la giurisprudenza penale²¹⁴, non rilevano i vizi di acquisizione *ex art.* 191 c.p.p., ma le regole stabilite appunto dagli artt. 234 ss. c.p.p., che non prevedono la sanzione di inutilizzabilità di documenti acquisiti in violazione di norme del procedimento amministrativo. È tuttavia possibile ipotizzare che valga anche in questo caso il principio, affermato dalla giurisprudenza tributaria ma trasversale in tutti i rami dell'ordinamento, di inutilizzabilità delle prove “incostituzionali”²¹⁵. Potrebbe dunque ritenersi che non sia utilizzabile in sede penale il p.v.c. contenente dati e notizie acquisiti a seguito di un accesso illegittimo in abitazioni per non essersi i verificatori dotati delle relative autorizzazioni rilasciate dall'a.g.o. penale²¹⁶, ovvero per essere l'autorizzazione priva del riferimento ai gravi indizi di violazioni²¹⁷: si tratterebbe quindi, in questa prospettiva, di un vizio che può essere fatto valere – così come accade in sede tributaria – limitatamente ai casi in cui una tale autorizzazione sia richiesta, mentre non rilevarebbe la semplice mancanza di autorizzazione amministrativa per l'accesso nei locali dove il contribuente svolge la sua attività. Tuttavia la giurisprudenza penale sembra andare di contrario avviso, affermando la circostanza per cui la violazione di diritti costituzionalmente garantiti che avviene nell'ambito del procedimento tributario non rende inutilizzabile il relativo p.v.c. nel giudizio penale²¹⁸.

²¹² Cass. civ., Sez. trib., 17 gennaio 2018, n. 959.

²¹³ A. PERRONE, *Vizi dell'azione amministrativa tributaria e loro rilevanza nel processo penale tributario*, in *Rass. trib.*, 6, 2015, p. 144.

²¹⁴ In termini generali, Cass. pen., Sez. III, 12 luglio 2012, n. 27736.

²¹⁵ Tema peraltro assai dibattuto nel diritto penale: v. recentemente N. GALANTINI, *L'inutilizzabilità effettiva della prova tra tassatività e incostituzionalità*, in *Dir. pen. cont.*, 4, 2019, p. 57.

²¹⁶ Si noti, al riguardo, che l'autorizzazione è rilasciata nello svolgimento di un'attività amministrativa e non giurisdizionale.

²¹⁷ V. per tutti, sul punto, A. COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, Cedam, Padova, 2012, p. 303 ss. A. PERRONE, *op. loc. cit.* Nella giurisprudenza tributaria, recentemente, Cass. 612/2020 cit.

²¹⁸ Tra le altre, Cass. pen., Sez. III, 22 marzo 2007, n. 12017; Cass. pen., Sez. III, 7 ottobre 2010,

In buona sostanza, l'analisi degli orientamenti giurisprudenziali, tanto tributari quanto penali, sul tema della illegittimità del p.v.c. e/o della inutilizzabilità ai fini probatori dei dati in esso indicati ha dimostrato una sostanziale incomunicabilità dei due ambiti, in piena armonia con il principio del doppio binario: i vizi derivanti dalla violazione di norme della procedura penale non rilevano in sede fiscale e viceversa.

4.7. Altre tipologie di atti istruttori.

Tra gli altri atti istruttori fiscali²¹⁹ che possono trovare ingresso nel processo penale per i reati tributari assumono particolare rilevanza, anche per la notorietà della relativa casistica, quelli relativi all'acquisizione degli estratti conto bancari e della documentazione attinente rapporti finanziari.

Innanzitutto va specificato che secondo la giurisprudenza tributaria, in base al generale principio di irrilevanza dei vizi dell'attività istruttoria ai fini dell'utilizzabilità del materiale probatorio raccolto, la mancanza delle autorizzazioni amministrative richieste dagli artt. 32 comma 1 n. 7) d.P.R. n. 600/1973 e 51 comma 2 n. 7) d.P.R. n. 633/1972 non rende inutilizzabili ai fini dell'accertamento i dati raccolti mediante richiesta agli istituti di credito di copia delle movimentazioni bancarie, non avendo il c.d. "segreto bancario" alcuna copertura costituzionale²²⁰. Si dovrebbe dunque ritenere che, a maggior ragione, una tale irregolarità non rilevi in sede penale.

Tuttavia meritano alcune più articolate considerazioni alcune note vicende, aventi simili risvolti tributari e penali, cioè quelle relative alla "lista Falciani", alla "lista Vaduz" e ai c.d. *Panama papers*. Si tratta, in tutti i casi, di documenti riguardanti conti e depositi accessi presso istituti di credito o enti finanziari siti in Paesi a fiscalità privilegiata (c.d. Paradisi fiscali), sottratti illecitamente ai detentori, rivenduti alle amministrazioni di alcuni Paesi di residenza dei soggetti detentori di conti e depositi e da queste consegnati ad altri, tra cui l'Italia, sulla base di strumenti di cooperazione internazionale in materia fiscale, ovvero trasmessi ad organi di stampa, ed infine utilizzati ai fini di accertamenti fiscali nei confronti dei detentori dei conti e dei depositi. La giurisprudenza tributaria, in base all'orientamento sopra indicato, ha ritenuto irrilevante la circostanza che i docu-

n. 38407. Diversa, come si è visto, è l'opinione della giurisprudenza quando l'attività amministrativa che si conclude con la relazione del p.v.c. abbia comportato la violazione di norme processualpenalistiche, e nella specie dell'art. 220 c.p.p.

²¹⁹ Un atto istruttorio non tipicamente regolato dalle norme fiscali che può veicolare elementi probatori nel processo penale è quello relativo alla acquisizione di sommarie informazioni testimoniali. Se ne è trattato *retro*, § 4.4.2.2.

²²⁰ Recentemente Cass. civ., Sez. trib., 14 maggio 2020, n. 8915.

menti fossero stati sottratti illecitamente e non fossero stati acquisiti mediante rogatoria internazionale e dunque, in base al principio *male captum bene retentum*, ha ritenuto legittimo l'uso ai fini fiscali dei relativi dati²²¹.

Dai controlli fiscali basati su tali dati sono altresì scaturiti procedimenti penali per i reati p. e p. dagli artt. 4 e 5 Decreto. A tale proposito la Cassazione penale ha avuto modo di precisare che, nonostante l'illegale acquisizione, essi possono essere utilizzati quale spunto di indagine, analogamente agli scritti anonimi, ex art. 240 comma 2 c.p.p.²²². Sul punto, molto interessante la giurisprudenza di merito sul c.d. caso della "lista Vaduz", in cui, non essendo stata disposta una regolare rogatoria internazionale, il pubblico ministero aveva qualificato come inutilizzabili in sede penale le notizie legittimamente acquisite in sede amministrativa²²³.

5. Valenza delle presunzioni tributarie in sede penale.

5.1. *Questione.*

Il tema della valenza delle presunzioni tributarie all'interno del processo penale è *vexata quaestio*, sulla quale si registra sia una ampia produzione in ambito dottrinale, sia una vastissima giurisprudenza, tanto di merito, quanto di legittimità. Entrambe le copiose fonti sono, a onor del vero, spesso ripetitive nel ribadire principi di diritto che risultano ormai consolidati, ma talvolta affermati in modo piuttosto meccanico, senza un pieno approfondimento delle reali e concrete implicazioni pratiche che dagli stessi discendono.

La natura altamente controversa della tematica in questione deriva dal fatto che la stessa espressione "valenza delle presunzioni tributarie in sede penale" è in parte ossimorica, in quanto fonde due componenti tra loro antitetiche: una presunzione, infatti, non potrebbe in quanto tale avere – almeno in linea teorica – alcuna cittadinanza nel processo penale, fondato su canoni probatori²²⁴ (e di valutazione proba-

²²¹ Cass. civ., Sez. trib., 28 aprile 2015, ord. nn. 8605 e 8606, con nota critica di S. MULEO, *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, in *Rass. trib.* 2016, 1, p. 148 ss.; Cass. civ., Sez. trib., 19 agosto 2015, nn. 16950 e 16951, con nota critica di I. CARACCIOLI, *"Lista Falciani" e "Panama papers": esiste una gerarchia tra le norme costituzionali?*, in *Riv. dir. trib.* 2015, 4, III, p. 50 ss. Recentemente, Cass. civ., Sez. trib., 28 novembre 2019, n. 31085.

²²² Con riferimento alla lista Falciani, Cass. pen., Sez. III, 10 luglio 2013, n. 29433; negli stessi termini, con riferimento alla lista Vaduz, Trib. Milano, uff. GIP, 15 dicembre 2011, in *Dir. pen. cont.*, 2012, con nota di F. CERQUA, *Sono inutilizzabili ma non "illegali" i documenti della "lista di Vaduz"*.

²²³ Trib. Milano, Sez. GIP, 15 dicembre 2011, in <https://archiviodpc.dirittopenaleuomo.org>.

²²⁴ Dati i fini del presente manuale non si ritiene di dover qui trattare espressamente della *vexata*

toria), anche di rango costituzionale, che non ammettono presunzione alcuna.

A ciò si aggiunga che il tema delle presunzioni tributarie e della loro valenza è forse quello in cui il rapporto, l'interazione tra processo tributario e processo penale si fa più teso. Infatti, nel momento in cui viene riportato al pubblico ministero un fatto che si assume integrare gli estremi di un reato tributario²²⁵, si finisce con il «trasportare nel campo penale l'acquisizione probatoria recepta con modalità, metodi e regole che a tale campo sono estranei» e sotto tale profilo vengono appunto in considerazione le presunzioni tributarie²²⁶.

5.2. Presunzioni tributarie.

Come è ben noto, si distingue, in termini generali, tra presunzioni semplici e presunzioni legali; queste ultime possono ulteriormente distinguersi in presunzioni relative e presunzioni assolute.

Le presunzioni semplici sono fondate sulle c.d. regole di esperienza, in forza delle quali da un determinato fatto se ne può inferire o desumere un altro, secondo il principio dell'*id quod plerumque accidit*, ovvero ciò che, per esperienza, normalmente o generalmente accade. Di fronte ad una presunzione semplice, spetta al giudice valutare, secondo il suo prudente apprezzamento, se il procedimento presuntivo in concreto seguito presenti o meno i requisiti necessari ad integrare una valida prova, e per questo motivo tali presunzioni sono anche dette a valutazione libera.

Le presunzioni legali, invece, corrispondono ad ipotesi in cui il rapporto di consequenzialità tra un determinato fatto noto ed un ulteriore fatto ignoto (ma presunto) non deriva da un ragionamento d'ordine logico basato su massime di esperienza, bensì da una specifica previsione normativa. In altre parole, sono i casi in cui è lo stesso legislatore ad aver espressamente positivizzato, all'interno di una disposizione di legge, una certa regola di esperienza, stabilendo che dalla esistenza di un determinato fatto si debba inferire l'esistenza di un'ulteriore circostanza fattuale. A tale tipo di valutazione il giudice è vincolato, ed è per questo

quaestio teorica dell'appartenenza o meno delle presunzioni al novero delle prove in senso stretto. V. per tutti, per i riferimenti di carattere generale sulla prova in ambito civile e tributario, A. COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, Cedam, Padova, 2012, p. 291 ss.

²²⁵ La notizia di reato può in effetti basarsi su presunzioni, anche "semplicissime" (su tale concetto v. oltre nel testo): cfr. circolare Guardia di Finanza n. 1/2018 cit.

²²⁶ Le presunzioni previste dalle norme tributarie rispondono, quanto a natura e funzione, alle definizioni civilistiche, contenute negli artt. 2727, 2728 e 2729 c.c. L'art. 2727 ne detta la nozione, prevedendo che «le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato»; l'art. 2728 prevede, per quanto qui di interesse, che «le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite»; l'art. 2729 rubricato «presunzioni semplici», prevede che le «presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti».

motivo che questa tipologia è anche qualificata come presunzione a valutazione vincolata.

A loro volta, le presunzioni legali si suddividono in due sotto-categorie: le presunzioni legali assolute (*iuris et de iure*) che non ammettono alcuna forma di prova contraria, dato il valore vincolante loro attribuito dal legislatore e che più propriamente attengono alla costruzione della fattispecie sostanziale; le presunzioni legali relative (*iuris tantum*) che ammettono prova contraria ed il cui effetto è quello di invertire l'onere della prova²²⁷.

Nell'ambito tributario non dovrebbero essere ammesse presunzioni assolute perché esse, se previste a favore del Fisco e senza possibilità di prova contraria da parte del contribuente, potrebbero produrre l'effetto di applicare l'imposta anche in carenza del relativo presupposto, in violazione degli artt. 3 e 53 Cost. o di altre norme sovraordinate. È tuttavia necessario fare chiarezza su questo punto, introducendo una distinzione sull'oggetto delle presunzioni rilevante ai fini del discorso che si sta svolgendo.

Oggetto delle presunzioni legali possono essere tanto fattispecie fiscali di carattere sostanziale, quanto fattispecie di carattere procedimentale, attinenti l'attività di controllo ed accertamento.

Presunzioni legali del primo tipo – cioè attinenti fattispecie sostanziali²²⁸ – sono utilizzate dal legislatore anche in casi che in concreto frequentemente possono dar luogo a contestazioni di carattere penale, come ad esempio in materia di residenza fiscale, delle società e delle persone fisiche²²⁹. Assai raramente queste presunzioni legali “sostanziali” sono costruite come presunzioni assolute e comunque, anche laddove lo fossero, sarebbero per i motivi suddetti illegittime²³⁰: la

²²⁷ In materia tributaria, di norma, l'onere della prova relativamente alla (maggiore) imposta pretesa ed in genere sulle violazioni ascritte al contribuente ricade sull'Amministrazione Finanziaria.

²²⁸ Non si può qui dare conto delle numerosissime questioni teoriche attinenti le presunzioni in generale e quelle tributarie in particolare, e – tra le altre – della questione se le presunzioni contenute in norme sostanziali attengano, a seconda del loro oggetto, il fatto o gli effetti (giuridici) del fatto. Per approfondimenti sullo specifico tema delle presunzioni legali sostanziali in materia tributaria si v. G. FRANSONI, *Sulle presunzioni legali nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 3, 2010, p. 603 ss.

²²⁹ V. Cap. VII.

²³⁰ Secondo l'art. 4 d.P.R. n. 633/1972 «*si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese*», ai fini dell'assoggettamento ad IVA, le operazioni poste in essere da società commerciali. Questa disposizione deve ritenersi non conforme alla Direttiva IVA e risulta dunque inapplicabile: cfr. L. SALVINI (a cura di), *Diritto tributario delle attività economiche*, Giappichelli, Torino, 2019, p. 15. Molto dibattuta è l'esistenza di una presunzione assoluta in materia di residenza delle persone fisiche iscritte nell'anagrafe dei residenti ex art. 2 TUIR, su cui v. P. ARGINELLI-G. CUZZOLARO, *Osservazioni (critiche) in merito alla sussistenza di una presunzione assoluta di residenza fiscale degli iscritti nelle anagrafi della popolazione residente*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 2019, V, p. 3 ss.

maggior parte di esse è costruita come relativa ed ammette dunque anche espressamente, in ambito tributario, la prova contraria.

Le norme in materia di controllo ed accertamento, da parte loro, fanno ampio riferimento alle presunzioni, tanto semplici, quanto legali relative²³¹. In termini generali, l'art. 39 d.P.R. n. 600/1973 e l'art. 54 d.P.R. n. 633/1972, rispettivamente in materia di imposte sui redditi e di IVA, prevedono che le false o inesatte indicazioni da cui consegue la rettifica della dichiarazione possano essere desunte anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti²³². Ai sensi degli articoli citati, nonché degli artt. 41 d.P.R. n. 600/1973 e 55 d.P.R. n. 633/1972, in caso di omissione della dichiarazione ovvero di altre gravi violazioni commesse dal contribuente, la rettifica o l'accertamento d'ufficio possono essere basati anche su presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza (da qualificarsi come meri indizi²³³ o “presunzioni semplicissime”). Altre disposizioni consentono poi l'utilizzo di presunzioni (legali relative²³⁴) specifiche: ad esempio, l'art. 32 comma 1 n. 2) d.P.R. n. 600/1973 prevede che se il contribuente non è in grado di dimostrare che i movimenti annotati sui conti correnti bancari di cui l'Amministrazione abbia acquisito la documentazione si sono correttamente riflessi nella contabilità, i prelievi e versamenti vengono computati ai fini della rettifica della dichiarazione come ricavi; l'art. 38 dello stesso decreto prevede, ai fini dell'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, l'uso di indici presuntivi elaborati su basi statistiche, ecc.

La prova per presunzioni, poiché risponde alla funzione di colmare il *gap* informativo tra contribuente ed Amministrazione semplificando per quest'ultima l'adempimento dell'onere probatorio, rappresenta quella di gran lunga più utilizzata e, per tale motivo, ricopre un ruolo fondamentale. La prova documentale (fatture, registri, ricevute), di norma, non costituisce altro che la base per un ragionamento di tipo presuntivo, essendo assai infrequente che da essa si possa desumere in modo certo e diretto la violazione fiscale.

²³¹ V. per approfondimenti A. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Giappichelli, Torino, 2008.

²³² Sullo specifico significato, ai fini tributari, di queste caratteristiche della presunzione cfr. A. COMELLI, *op. loc. cit.*

²³³ Si noti fin da subito che la indicata definizione di “indizi” in ambito tributario non coincide, quanto ad estensione, con quella di “indizi” in ambito penale che ricomprende anche le presunzioni “gravi, precise e concordanti”, come si dirà oltre. V. sul punto P. MASTELLONE, *L'utilizzo delle presunzioni tributarie nel processo penale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 2, p. 451 ss.

²³⁴ Peraltro la Corte costituzionale ha interpretato l'art. 32 cit. nel senso di un depotenziamento della presunzione: v. G. FRANSONI, *Sulle presunzioni legali*, cit.

5.3. Presunzioni tributarie nel processo penale.

5.3.1. *Questione.*

Così tratteggiata la fisionomia generale delle presunzioni, dobbiamo ora passare a domandarci quale efficacia probatoria le medesime possano assumere nell'ambito del procedimento penale.

Un punto va chiarito sin da subito: in tale ambito la presunzione è, per certi versi, l'esatto contrario della "prova". La dottrina ha approfonditamente evidenziato come già l'analisi etimologica del termine *praesumere* rilevi la sua estrema vaghezza e indeterminatezza, che in epoca classica è stata poi intesa proprio come assumere la verità di un fatto *prima* di (e, quindi, *senza*) averne la prova: «in questo contesto, la *praesumptio* (...) si contrappone alla *probatio*». Si deve aggiungere che la contrapposizione radicale tra presunzione e prova può essere colta anche sotto il profilo della valutazione da parte del giudicante. La prova, nel processo penale, per definizione *deve* essere valutata ed apprezzata dal giudice. La presunzione, al contrario, in un certo senso *esonera* il giudice dalla valutazione, in quanto, almeno per le presunzioni legali, la valutazione stessa è già stata fatta, a monte, dal legislatore.

Alla luce di queste considerazioni, non sorprende affatto che autorevole dottrina abbia considerato le presunzioni come radicalmente inammissibili nel processo penale e con esso del tutto inconciliabili²³⁵. Esse, infatti, si scontrerebbero in modo insanabile con almeno tre principi fondamentali del processo penale:

- il principio del divieto di prova legale e del libero convincimento del giudice *ex art. 192 comma 1 c.p.p.*, secondo il quale «il giudice valuta la prova dando conto nella motivazione dei risultati acquisiti e dei criteri adottati»;
- il principio dell'oltre ogni ragionevole dubbio *ex art. 533 c.p.p.*;
- il principio secondo cui l'onere della prova è in capo alla pubblica accusa.

Tale posizione, sia pur fondata su argomenti di grande spessore, non pare interamente condivisibile e, come vedremo, non è stata recepita dalla giurisprudenza, la quale ammette, sia pur a determinate condizioni, l'ingresso delle presunzioni nel processo penale e riconosce loro un valore dimostrativo, in certi casi anche molto rilevante. In primo luogo, per quanto concerne il principio in virtù del quale l'onere della prova è esclusivamente in capo alla pubblica accusa, va riconosciuto come vi siano ormai casi, all'interno dell'ordinamento processuale penale, in cui

²³⁵ Sull'argomento, in generale: F. CORDERO, *Procedura penale*, Giuffrè, Milano, 2008, p. 590; FERRAIOLI, (voce) *Presunzione (dir. proc. pen.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1986, vol. XXXV, p. 304 ss.; specificamente, A. MEREU, *Le presunzioni fiscali nel processo penale. La presunzione di utilizzo di fondi non tassati per effettuare gli investimenti detenuti in paradisi fiscali di cui all'art. 12 d.l. n. 78 del 2009*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 1, p. 149.

tale principio soffre alcune eccezioni (ad esempio in materia di misure di prevenzione, in cui si verificano ipotesi di inversione dell'onere probatorio). Ancora, non può sottacersi come, ad esempio, il codice penale contempli la categoria dei c.d. reati di sospetto (quale il reato di “possesso ingiustificato di chiavi alterate o grimaldelli” ex art. 707 c.p.), caratterizzata proprio «dall’inserimento nella fattispecie di una regola di giudizio *ad hoc* impregnata su una peculiare inversione dell'onere della prova a carico dell'imputato»²³⁶. In secondo luogo, per quanto riguarda il principio dell'oltre ogni ragionevole dubbio, va osservato come lo stesso sia sì principio portante del diritto processuale penale, ma espresso dal legislatore con riferimento al momento in cui il giudice penale è chiamato a decidere se pronunciare sentenza di condanna o di assoluzione, mentre possono esservi ulteriori fasi processuali caratterizzate da diversi parametri di giudizio (ad esempio in materia di misure cautelari reali o personali).

La partita sembra piuttosto giocarsi, insomma, sul piano del divieto di prova legale e del libero convincimento del giudice.

Non vi è dubbio alcuno che le presunzioni, in quanto tali, restino, sotto un profilo concettuale, ontologicamente incompatibili con il processo penale. Occorre però chiedersi se tale incompatibilità valga per tutte le tipologie di presunzioni che abbiamo precedentemente passato in rassegna, ovvero soltanto per alcune di esse, e ancora se tale incompatibilità valga sempre oppure se a determinate condizioni la stessa possa venire, almeno in parte, meno.

Riteniamo che sicuramente incompatibili con il diritto penale²³⁷ debbano essere considerate le presunzioni assolute. Da notare come la Corte costituzionale sia intervenuta, proprio nel campo del diritto processuale penale, dichiarando l'illegittimità delle presunzioni assolute, quanto meno nella misura in cui le stesse risultino irrazionali o arbitrarie.

La Consulta ha affermato, in termini molto chiari, che «le presunzioni assolute, specie quando limitano diritti fondamentali della persona, violano il principio di eguaglianza se sono arbitrarie e irrazionali, cioè se non rispondono a dati di esperienza generalizzati, riassunti nella formula dell'*id quod plerumque accidit*: evenienza che si riscontra segnatamente allorché sia “agevole” formulare ipotesi di accadimenti reali contrari alla generalizzazione posta a base della presunzione stessa»²³⁸. Ancor più interessante una ulteriore pronuncia riferita all'ipotesi in cui la norma censurata conteneva «una presunzione di possesso di un reddito superio-

²³⁶ «Tale categoria di reati, di cui si è sempre discussa la legittimità, in materia del tutto analoga alla funzione svolta dai meccanismi presuntivi, determina un artificioso risparmio probatorio spostando sull'imputato il rischio della mancata dissipazione del sospetto, con l'effetto sostanziale di modificare la regola del giudizio». Così: G. LUNGHINI-V. VALENTINI, commento a: G.U.P. Trib. Milano, 1° aprile 2011, in *Corr. mer.*, 2011, 10, p. 975.

²³⁷ Ma si è osservato che ciò vale anche in ambito tributario.

²³⁸ Corte cost., 26 febbraio 2015, n. 48.

re a quello minimo previsto dalla legge, che, se ritenuta assoluta, non ammette la prova del contrario e rende pertanto inutili ed irrilevanti eventuali indagini del giudice, volte ad accertare le effettive condizioni economiche dell'imputato». Si trattava, peraltro, di una presunzione che – pur avendo ad oggetto il reddito – non operava in ambito fiscale, ma era diretta all'accertamento delle condizioni per l'ammissione al gratuito patrocinio in sede penale²³⁹.

Premesso che la presunzione in questione andava qualificata come assoluta, la Corte «ha precisato che le presunzioni assolute, specie quando limitano un diritto fondamentale della persona, violano il principio di eguaglianza, se sono arbitrarie e irrazionali, cioè se non rispondono a dati di esperienza generalizzati, riassunti nella formula dell'*id quod plerumque accidit* (sentenze n. 139 del 1982, n. 333 del 1991, n. 225 del 2008). In particolare, è stato posto in rilievo che l'irragionevolezza della presunzione assoluta si può cogliere tutte le volte in cui sia "agevole" formulare ipotesi di accadimenti reali contrari alla generalizzazione posta a base della presunzione stessa (sentenza n. 41 del 1999)»²⁴⁰. L'impostazione della Corte costituzionale si ritrova, peraltro, in alcune pronunce della Corte di Cassazione, che ha mostrato la stessa diffidenza nei confronti delle presunzioni assolute che tentino di trovare ingresso nel processo penale. Ciò che viene censurato – si badi bene – non è «la presunzione in sé, ma il suo carattere assoluto»²⁴¹.

Dalla giurisprudenza esaminata sembra dunque potersi ricavare una duplice conclusione: da un lato, le presunzioni "non sono le benvenute" nel processo penale e, specie se assolute, sono da considerarsi di regola non ammesse ed a fortissimo sospetto di incostituzionalità; dall'altro, le presunzioni non sono ciononostante vietate in termini assoluti e possono fare ingresso nel processo penale.

Ciò, peraltro, appare in linea con quanto stabilito anche dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, la quale ha affermato la compatibilità delle presunzioni legali con il principio di presunzione di innocenza di cui all'art. 6 comma 2 CEDU, a condizione che esse rimangano entro limiti di ragionevolezza e consentano la prova contraria. Alcune presunzioni, del resto, potrebbero già essere contenute – sia pur in ambiti e termini completamente avulsi dal campo del diritto penale tri-

²³⁹ Si trattava, essenzialmente, di soggetti definitivamente condannati per reati collegati alle associazioni a delinquere di stampo mafioso, alle associazioni finalizzate al narcotraffico ed al contrabbando di tabacchi lavorati esteri.

²⁴⁰ Corte cost., 14 aprile 2010, n. 139. La giurisprudenza della Corte costituzionale sulla irrazionalità delle presunzioni assolute, specie in materia di diritti fondamentali, è copiosa: tra le altre, recentemente, Corte cost., 23 ottobre 2019, n. 50.

²⁴¹ Cass. pen., Sez. II, 22 ottobre 2019, n. 47186, in *Dir. & giust.*, 20 novembre 2019. Già in epoca risalente, del resto, sempre la cassazione aveva evidenziato come le presunzioni assolute, in ambito penale, sono «prive di qualsiasi supporto normativo» Cass. pen., Sez. VI, 13 febbraio 1990, in *Cass. pen.*, 1992, p. 663; Cass. pen., Sez. VI, 20 settembre 1988, in *Foro it.*, 1989, II, p. 534.

butario – in alcuni concetti generali di diritto penale, quali la “colpa presunta” ed il “pericolo presunto”²⁴².

Si deve ora cercare di comprendere quale natura giuridica, in termini penalistici, le presunzioni stesse possano assumere, onde poi stabilire quale valenza il giudice penale possa ad esse attribuire.

Una parte consistente della dottrina è schierata nel senso di considerare le presunzioni – si badi, le presunzioni semplici – quali elementi corrispondenti agli “indizi” di cui all’art. 192 comma 2 c.p.p., in base al quale «l’esistenza di un fatto non può essere desunta da indizi, a meno che questi non siano gravi, precisi e concordanti». Le presunzioni tributarie dovrebbero inquadrarsi in tale categoria processuale in quanto si potrebbe ritenere che vi sia coincidenza tra le condizioni richieste dall’art. 192 comma 2, citato, in materia di indizi e quelle indicate dalle norme fiscali sopra citate. Pertanto nulla si opporrebbe a che tali presunzioni possano assumere valenza probatoria nel processo penale²⁴³. Questa impostazione poggia, in effetti, su solide ed autorevoli basi dottrinali, in quanto, già in epoca risalente, si era evidenziato che «non vi è dubbio che la categoria degli indizi corrisponda nella dogmatica del diritto penale a quelle che, nel campo civile, si chiamano presunzioni»²⁴⁴. La presunzione, secondo tale prospettiva interpretativa, non sarebbe altro che «un indizio cogente e specificato dal legislatore»²⁴⁵.

Tuttavia, nel panorama dottrinale si levano anche voci di segno contrario. Vi è infatti chi, senza tentennamenti, ha fornito risposta negativa all’interrogativo circa la corrispondenza tra l’indizio *ex art. 192 comma 2 c.p.p.* e la presunzione semplice *ex art. 2729 c.c.* e, dunque, le presunzioni tributarie. La tesi si fonda sulla seguente argomentazione: nella prova indiziaria, la determinazione degli elementi di fatto è integralmente attribuita alla prudente indagine del giudice, il quale agirà sempre in base al proprio libero convincimento; nella presunzione, invece, la determinazione degli elementi di fatto «è frutto di una precisa specificazione legislativa»²⁴⁶.

²⁴² Tali considerazioni sono svolte e approfonditamente sviluppate da: F. CAPOROTUNDO, *Presunzioni legali e onere della prova nel processo penale*, in *Giur. pen. web*, 2017, 1, p. 14 ss. Per quanto concerne la Corte Edu, si fa riferimento in particolare a: direttiva UE 9 marzo 2016, n. 343; Corte Edu, 7 ottobre 1988, Salabiaku c. Francia.

²⁴³ V. per tutti, sul tema, A. MEREU, *op. loc. cit.*

²⁴⁴ F. CARNELUTTI, *Lezioni sul processo penale*, Edizioni dell’ateneo, Roma, 1946, p. 259; citato, in senso conforme alla tesi esposta, da: E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, Bologna, 2016, p. 408.

²⁴⁵ G. BETTIOL, *Presunzioni ed onere della prova nel processo penale*, in *Riv. it. dir. pen.*, 1936, p. 6 ss.; citato, in senso conforme alla tesi esposta da: A. MEREU, *Le presunzioni fiscali nel processo penale. La presunzione di utilizzo di fondi non tassati per effettuare gli investimenti detenuti in paradisi fiscali di cui all’art. 12 d.l. n. 78 del 2009*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 1, p. 150.

²⁴⁶ P. MASTELLONE, *op. loc. cit.*

Altri autori hanno sostenuto che molto difficilmente, da un punto di vista pratico, le presunzioni potrebbero assurgere al livello di indizio penalmente rilevante ed utilizzabile *ex art.* 192 c.p.p.²⁴⁷. Ciò, sulla scia di un orientamento giurisprudenziale in base al quale ogni «circostanza indiziante deve essere certa e verificata processualmente, nella sua dimensione storico-naturalistica, in quanto non potrebbe essere consentito fondare la prova di un fatto verosimilmente accaduto, supposto o intuito, inammissibilmente valorizzando il mero sospetto e la congettura»²⁴⁸; in altre parole, vi sarebbe una insanabile differenza strutturale tra l'*iter* logico svolto dall'ufficio tributario sulla base della presunzione e la valutazione degli elementi probatori ed indiziari cui è invece chiamato il giudice penale²⁴⁹. I due procedimenti (penale e tributario) mostrerebbero quindi, su questo punto, una vera e propria incompatibilità sostanziale²⁵⁰.

Ora, a ben vedere la questione dibattuta è rilevante sino ad un certo punto. Se da un lato, il dato letterale degli artt. 2729 c.c. e 192 comma 2 c.p.p. spinge sicuramente nel senso di una piena sovrapposibilità delle presunzioni agli indizi, dall'altro lascia perplessi che una categoria civilistica possa coincidere, del tutto, con un'altra di natura processual-penalistica. Si potrebbe anche obiettare che vi sono senz'altro casi in cui disposizioni situate in diverse parti dell'ordinamento giuridico utilizzano le stesse espressioni lessicali, pur attribuendo ad esse significati diversi. Ad ogni buon conto, da un lato è proprio l'esistenza di una norma come l'art. 192 c.p.p. ad imporre al giudice penale un riesame attento e critico di tutte le deduzioni e di tutti gli elementi contenuti in un atto di accertamento presuntivo di carattere induttivo, dall'altro anche la giurisprudenza – come vedremo più avanti – afferma che il giudice penale può attribuire rilievo probatorio agli “elementi di fatto” (genericamente intesi) su cui si basa l'accertamento, purché dia loro adeguata motivazione²⁵¹. A questo punto, forse poco rileva che le presunzioni siano o meno corrispondenti agli indizi come intesi dal codice di rito. In ogni caso, il giudice penale dovrà comunque tenere conto di ogni singolo elemento di fatto contenuto all'interno dell'atto di accertamento tributario, ivi incluse, dunque, le presunzioni. Rispetto alle quali dovrà dare congrua motivazione, anche alla luce dei parametri dettati dall'art. 192 comma 2 c.p.p.

Quanto sopra detto merita attenta considerazione alla luce della distinzione, sopra fatta sotto il profilo fiscale, tra presunzioni legali (relative) contenute in

²⁴⁷ P. CATARINELLA, *Sull'utilizzabilità delle presunzioni tributarie nel processo penale*, in *Giur. mer.*, 1997, 3, p. 586 ss.

²⁴⁸ Cass. pen., Sez. IV, 24 marzo 1993, n. 2967, in *Mass. cass. pen.*, 1993, 196124.

²⁴⁹ Cass. pen., Sez. III, 24 febbraio 1989, n. 1022, in *Rass. trib.*, 1989, II, p. 873.

²⁵⁰ Cass. pen., Sez. III, 8 aprile 2019, n. 24152.

²⁵¹ P. PALLADINO, *Riflessioni in tema di rilevanza delle presunzioni fiscali nel diritto penale tributario*, in *Cass. pen.*, 1999, 3, p. 1019 ss.

norme sostanziali e presunzioni, legali e semplici, contenute in norme che regolano il controllo e l'accertamento.

Ed infatti, le presunzioni fiscali “sostanziali” concorrono, nei termini sopra indicati e secondo la volontà del legislatore, alla definizione del fatto, ovvero dei suoi effetti giuridici, e come tali debbano essere considerati dal giudice penale²⁵². Ciò tanto più che, come si è già rilevato (*retro* § 2.2), si deve ritenere che non esista un concetto di “imposta dovuta” proprio del diritto penale tributario, che possa prescindere, quanto alle regole della sua determinazione, dall'applicazione delle norme fiscali sostanziali. Si pensi, a tale proposito, alla norma (art. 2 TUIR) per la quale ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta hanno avuto la residenza nel territorio italiano. Altrettanto invece non potrebbe dirsi per le presunzioni (legali o semplici) dettate dalle norme in materia di controllo ed accertamento, in quanto esse incidono sull'*iter* logico-giuridico di accertamento del fatto-reato che è proprio della funzione giurisdizionale.

5.3.2. Valutazione della prova presuntiva.

Veniamo ora al tema di come la presunzione debba o possa essere valutata dal giudice penale. In questo caso, è sì possibile affermare, senza tema di smentita, che la norma di riferimento non possa che essere l'art. 192 comma 2 c.p.p.

Prima di tutto, però, occorre ricordare come il giudice penale sia soggetto a regole di valutazione probatoria ben diverse da quelle che valgono nel procedimento tributario. Senza poter entrare nello sterminato argomento della valutazione delle prove da parte del giudice penale, è in questa sede sufficiente ricordare come il processo penale sia ancorato al principio del “libero convincimento del giudice”, fondato sull'onere di motivazione imposto dall'art. 125 c.p.p., nel rispetto del parametro secondo il quale una sentenza di condanna può essere pronunciata soltanto quando la colpevolezza dell'imputato è dimostrata oltre ogni ragionevole dubbio *ex art. 533 c.p.p.*, e sulla assenza di qualsiasi forma di “prova legale” in grado di vincolarlo in modo assoluto. A differenza del processo civile, infatti, il processo penale non conosce prove legali, vale a dire prove la cui attendibilità e rilevanza siano ‘presunte’ e, quindi, sottratte al prudente apprezzamento del giudice. Al giudice penale spetta, invece, valutare discrezionalmente ciascun elemento di prova, con l'obbligo di dare «conto nella motivazione dei risultati acquisiti e dei criteri adottati». Tale indicazione vale per tutte le prove, indiziarie o di altro

²⁵² Si noti, al riguardo, che alcune presunzioni alle quali potrebbe essere attribuita natura sostanziale valgono, per espresso dettato normativo, ai soli fini fiscali: è questo il caso della presunzione di utilizzo di fondi non tassati per effettuare investimenti detenuti in Paradisi fiscali di cui all'art. 12 d.l. n. 78/2009. Questa norma è stata applicata negli accertamenti fiscali effettuati sulla base dei dati ricavati dalla “lista Falciani” ed altre similari, su cui v. *retro*.

genere, senza eccezione alcuna. Per usare recenti parole della cassazione, il giudice penale deve operare «la sua scelta, fra le varie tesi (...), dando conto, con motivazione accurata e approfondita, di essersi soffermato sulle tesi disattese e di aver confutato in modo specifico le deduzioni contrarie delle parti»²⁵³.

Per quanto riguarda, invece, l'applicazione dei parametri di cui all'art. 192 comma 2 c.p.p., abbiamo già menzionato il fatto che gli indizi devono necessariamente assumere carattere grave, preciso e concordante.

Per costante giurisprudenza, l'indizio è "grave" quando è consistente, e cioè resistente alle obiezioni: la gravità è, in altri termini, sinonimo di attendibilità e persuasione. Per usare le parole della Cassazione, «la gravità è il requisito che fa leva sulla capacità dell'evidenza nota di esprimere elevata probabilità di derivazione da essa del fatto ignoto»²⁵⁴. L'indizio è poi "preciso" quando non è generico o equivoco e non è quindi suscettibile di diversa lettura. Infine, è "concordante" l'indizio che non contrasta con altri indizi o elementi di causa e che è invece convergente, con essi, verso il medesimo risultato. La giurisprudenza ha inoltre chiarito che questi tre requisiti debbano concorrere, sicché la mancanza anche di uno soltanto di essi non soddisferebbe il principio fissato dall'art. 192 comma 2 c.p.p. Molto chiaramente si è espressa la Corte di cassazione: «Gli indizi devono corrispondere a dati di fatto certi – e, pertanto, non consistenti in mere ipotesi, congetture o giudizi di verosimiglianza – e devono, ex art. 192, comma 2, c.p.p. essere gravi – cioè in grado di esprimere elevata probabilità di derivazione dal fatto noto di quello ignoto –, precisi – cioè non equivoci – e concordanti, cioè convergenti verso l'identico risultato. Requisiti tutti che devono rivestire il carattere della concorrenza, nel senso che in mancanza anche di uno solo di essi gli indizi non possono assurgere al rango di prova idonea a fondare la responsabilità penale. Inoltre, il procedimento della loro valutazione si articola in due distinti momenti: il primo diretto ad accertare il maggiore o minore livello di gravità e di precisione di ciascuno di essi, isolatamente considerato, il secondo costituito dall'esame globale e unitario tendente a dissolverne la relativa ambiguità. Il giudice di legittimità deve verificare l'esatta applicazione dei criteri legali dettati dall'art. 192, comma 2, c.p.p. e la corretta applicazione delle regole della logica nell'interpretazione dei risultati probatori»²⁵⁵.

Senza poterci in questa sede addentrare nei meandri interpretativi che la norma in questione pone, ricordiamo solamente che la stessa solleva per gli interpreti numerose questioni interpretative, estremamente dibattute. Fra di esse, alcune delle più rilevanti sono: (1) se la pluralità degli indizi sia realmente indispensabile,

²⁵³ Cass. pen., Sez. IV, 30 gennaio 2019, n. 7667.

²⁵⁴ *Ex plurimis*, Cass. pen., Sez. IV, 5 aprile 2016, n. 25239; Cass. pen., Sez. V, 13 aprile 2010; Cass. pen., Sez. I, 2 marzo 2010, n. 11058.

²⁵⁵ Cass. pen., Sez. V, 10 dicembre 2013, n. 4663.

ovvero se, a certe condizioni, si possa utilizzare anche un solo indizio; (2) se la “concordanza” vada riferita unicamente agli indizi (concordanza interna) ovvero anche agli altri elementi probatori acquisiti nel processo (concordanza esterna); (3) se la “gravità” e la “precisione” possano essere intese anche in termini di semplice probabilità, e non di necessaria consequenzialità²⁵⁶. Tali questioni, come è facilmente intuibile, non sono di poco momento, specie se trasposte nel campo del diritto penale tributario, impattando in modo alquanto significativo sulla valutazione delle presunzioni cui può essere chiamato il giudice penale.

Passiamo ora a verificare come si pone la giurisprudenza rispetto alla tematica in questione.

Ebbene, la giurisprudenza di legittimità, almeno nell’arco degli ultimi dieci anni, sembra essersi assestata su di un indirizzo interpretativo piuttosto univoco, il quale, sia pur con qualche oscillazione e sfumatura, può ritenersi ormai consolidato.

La Cassazione ha escluso che, in sede di giudizio penale, sia consentito l’utilizzo *sic et simpliciter* «dei regimi di presunzione legale operanti in campo tributario, in quanto la prova della responsabilità tributaria si fonda al termine di un processo esclusivamente presuntivo, ispirato ad un’inversione dell’onere della prova che, in materia penale, si pone in contrasto con il diritto di difesa e con la presunzione di non colpevolezza»²⁵⁷. Interessante notare come la Cassazione, con tale pronuncia, sembrava introdurre una vera e propria dicotomia tra fase processuale di merito e fase processuale di natura cautelare: le presunzioni non avrebbero avuto valore in sede di merito, ma solo «in sede cautelare reale [in cui] il giudice del riesame», che deve prendere in esame tutte le circostanze processuali, «può attribuire valore di indizi agli accertamenti della GdF e alle relative presunzioni tributarie». Coticché, in mancanza di contro-deduzioni di segno contrario prodotte dalla difesa, sarebbe stato ben possibile fondare sulle presunzioni stesse la sussistenza del *fumus commissi delicti*.

Ancora, la Cassazione sembra in qualche modo “superare” l’*impasse* relativa alla qualificazione giuridica delle presunzioni, semplificando la questione e limitandosi a ritenere che le presunzioni legali previste dalle norme tributarie assumono esclusivamente «il valore di dati di fatto»²⁵⁸, che devono essere liberamente valutati dal giudice penale «unitamente ad altri elementi di riscontro che diano certezza dell’esistenza della condotta criminosa»²⁵⁹. L’orientamento è consolidato e valorizza tale efficacia dimostrativa delle presunzioni, specie se il contribuente

²⁵⁶ Per questa esemplificazione, vedi: P. PALLADINO, *Riflessioni in tema di rilevanza delle presunzioni fiscali nel diritto penale tributario*, in *Cass. pen.*, 1999, 3, p. 1019 ss.

²⁵⁷ Cass. pen., Sez. III, 25 settembre 2012, n. 1261, in *Riv. dott. comm.*, 2013, 1, p. 173.

²⁵⁸ Cass. pen., Sez. III, 8 aprile 2019, n. 24152, in *Dir. & giust.*, 31 maggio 2019, con nota di A. Foti.

²⁵⁹ Cass. pen., Sez. III, 23 gennaio 2013, n. 7078, in *Dir. & giust.*, 22 febbraio 2013.

«non apporta elementi di segno contrario tali da vincere la presunzione con un'analisi contabile alternativa»²⁶⁰.

Il vero campo di ricaduta di tutte le considerazioni sin qui svolte – nonché il vero “banco di prova” della tenuta probatoria delle presunzioni tributarie in ambito penale – sembra essere in definitiva quello della motivazione del provvedimento giurisdizionale. Laddove, infatti, il giudice penale si limiti a basarsi, ai fini dell'affermazione della responsabilità dell'imputato, solo ed esclusivamente su elementi di carattere presuntivo, senza aver minimamente preso in considerazione ulteriori e differenti elementi di riscontro come indicato dalla giurisprudenza di legittimità, si ha una «insufficienza motivazionale» e una conseguente «violazione di legge insita nella utilizzazione in ambito improprio della presunzione tipica del diritto tributario»²⁶¹.

5.3.3. Presunzioni nel giudizio cautelare.

La prova presuntiva assume un rilievo del tutto peculiare nell'ambito del giudizio conseguente all'applicazione di misure cautelari reali. È noto che, nel giudizio cautelare, non occorre un compendio indiziario che si configuri come “grave” ex art. 273 c.p.p., essendo sufficiente la semplice esistenza del *fumus* del reato prospettato. Le Sezioni Unite della Cassazione penale hanno avuto modo di chiarire che le condizioni generali di applicabilità delle misure cautelare personali (indicate, appunto, nell'art. 273 c.p.p.) non sono estensibili, per la loro peculiarità, alle misure reali, la valutazione della cui legittimità, quindi, non può riguardare la sussistenza dei gravi indizi di colpevolezza e la gravità degli stessi²⁶². La conclusione che ne è stata tratta è che il controllo del giudice penale non può investire la concreta fondatezza di un'accusa, ma deve limitarsi all'astratta possibilità di presumere il fatto attribuito ad un soggetto in una determinata ipotesi di reato²⁶³.

La conseguenza di tutto ciò è che il valore meramente indiziario delle presunzioni potrà ben essere utilizzato dal giudice ai fini della applicazione o della convalida, ad esempio, di un sequestro preventivo finalizzato alla confisca in relazione alle fattispecie di cui al d.lgs. n. 74/2000. Soprattutto, se, come già affermato in precedenza, manchino elementi di segno contrario introdotti dal difensore²⁶⁴.

²⁶⁰ Cass. pen., Sez. III, 21 maggio 2015, n. 26746, in *Dir. & giust.*, 26 giugno 2015, con nota di Gasparre. In senso conforme: Cass. pen., Sez. III, 20 maggio 2014, n. 40211, in *Dir. & giust.*, 30 settembre 2014; Cass. pen., Sez. III, 23 giugno 2015, n. 30890, in *Guida dir.*, 2015, 39, p. 92; Cass. pen., Sez. III, 2 marzo 2016, n. 15899, in *Guida dir.*, 2016, 24, p. 50.

²⁶¹ Così Cass. pen., Sez. III, 30 ottobre 2018, n. 7242.

²⁶² Cass. pen., Sez. Un., 25 marzo 1993, n. 4, Gifuni; Cass. pen., Sez. III, 22 aprile 2020, n. 12680.

²⁶³ Il giudice deve esaminare l'integralità dei presupposti che legittimano il sequestro, senza per questo svolgere un “processo nel processo” (cfr. Cass. pen., Sez. Un., 20 novembre 1996, n. 23, Bassi).

²⁶⁴ *Ex multis*: Cass. pen., Sez. III, 2 ottobre 2014, n. 2006.

Insomma, vero è che le presunzioni tributarie devono essere considerate quali “dati di fatto”, di valore puramente indiziario e non sufficienti, di per sé, a fornire piena prova della commissione del reato, richiedendo ulteriori elementi di riscontro che il giudice dovrà valutare unitariamente; altrettanto vero, però, è che, proprio in considerazione del loro valore indiziario, le presunzioni possono sicuramente essere poste a fondamento della misura cautelare reale, soprattutto in mancanza di qualsiasi allegazione o prova *ex adverso*²⁶⁵.

Il tutto si risolve, ancora una volta, in un tema di motivazione del provvedimento giurisdizionale (cautelare). Infatti, fermo restando il valore pregnante della prova presuntiva in fase cautelare, laddove il soggetto interessato, in sede di impugnazione avverso il provvedimento ablativo, abbia fornito elementi di segno contrario rispetto a quelli offerti dalle prove presuntive, vi è uno specifico obbligo motivazionale da parte del giudice penale, consistente nello spiegare le ragioni per cui, al di là delle presunzioni tributarie, tali elementi non risultino attendibili. Obbligo che, se disatteso, configura una violazione di legge che conduce all’annullamento della misura cautelare reale²⁶⁶.

5.3.4. Considerazioni conclusive.

Analizzando la giurisprudenza, veramente centrale e decisivo sembra diventare l’aspetto relativo alla capacità della difesa di offrire degli elementi di segno contrario, tali da mettere in discussione il valore delle presunzioni. Infatti, laddove tali elementi erano effettivamente stati dedotti dal difensore, la Corte di Cassazione – rimarcando il limitato valore dimostrativo delle presunzioni in sede penale – non ha esitato ad annullare anche le misure cautelari reali disposte²⁶⁷. Non è consentito, insomma, omettere il vaglio degli elementi offerti dall’indagato e confermare il vincolo reale «sulla base del solo avviso di accertamento emesso dall’Agenzia delle entrate»²⁶⁸.

Più recentemente, la Cassazione pare aver anche superato la dicotomia inizialmente adombrata tra giudizio di merito e giudizio cautelare. Infatti, pur rimarcando e ribadendo la differenza tra le due tipologie di giudizio, la Corte ha ammesso che le presunzioni tributarie possano essere pienamente utilizzate anche dal giudice del dibattimento ai fini della pronuncia di merito. Infatti, «l’autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario non esclude che, ai fini della formazione del suo convincimento, il giudice penale possa avvalersi degli stessi

²⁶⁵ Cass. pen., Sez. III, 2 ottobre 2014, n. 2006; v. anche: Cass. pen., Sez. III, 14 maggio 2014, n. 39460.

²⁶⁶ Cass. pen., Sez. III, 4 giugno 2014, n. 37851.

²⁶⁷ Cass. pen., Sez. III, 6 marzo 2020, n. 9090.

²⁶⁸ Cass. pen., Sez. IV, 21 novembre 2019, n. 3212.

elementi che determinano presunzioni secondo la disciplina tributaria, a condizione però che gli stessi siano assunti non con l'efficacia di certezza legale, ma come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori». Ciò detto, dal momento che le presunzioni hanno valore di meri indizi, per assurgere a dignità di prova, gli stessi «devono trovare oggettivo riscontro in distinti elementi di prova ovvero in altre presunzioni, purché siano gravi, precise e concordanti»²⁶⁹.

La giurisprudenza di legittimità sembra insomma essere pervenuta ad una distinzione ormai chiarissima tra il valore delle presunzioni tributarie – e la loro valutazione da parte del giudice penale – nel processo di merito e nel procedimento incidentale di natura cautelare. È in altre parole granitico che l'indagine che il giudice penale è tenuto a compiere deve essere aderente ai «canoni propri del processo penale e, quindi, secondo il criterio dell'“oltre ogni ragionevole dubbio”, che costituisce il corollario della presunzione di innocenza costituzionalmente imposto dall'art. 27, comma 2, Cost.». Di conseguenza, il giudice penale «non può fare ricorso alle presunzioni tributarie semplici». Tutto ciò, però, ammette eccezione «nel caso delle misure cautelari reali», nel cui contesto è legittimo il ricorso alle presunzioni tributarie²⁷⁰.

Se, con riferimento al giudizio di merito, la Cassazione non ha pertanto dubbi nel “depotenziare” nettamente la portata ed il valore delle presunzioni tributarie, relegandole al rango di meri elementi di fatto valutabili unicamente come indizi laddove gravi, precisi e concordanti, è nel giudizio cautelare che il tema diventa più complesso e delicato.

Voci preoccupate e critiche si sono però levate dalla dottrina a fronte degli orientamenti espressi dalla Corte di cassazione. In particolare, si è evidenziato come tale linea interpretativa porti con sé un “rischio di deriva”. Infatti, sostenere la valenza delle presunzioni tributarie in sede cautelare reale, nei termini sopra tratteggiati, «apre la porta a scenari inquietanti». Ciò, in quanto se il sequestro può fondarsi su di una presunzione, in assenza di allegazione contraria da parte dell'interessato, «significa che in detta, delicata materia il pubblico ministero onde ottenere la misura ablativa reale potrà ritenere di aver assolto il proprio onere probatorio sulla base delle presunzioni tributarie, lasciando così all'indagato ed alla sua difesa l'onere, spesso impervio, di fornire la prova contraria, con buona pace del principio che pone in capo alla pubblica accusa l'onere della prova». Se è pur vero, infatti, che la cassazione impone comunque al giudice di merito una valutazione delle presunzioni, è altrettanto vero che vi è il concreto rischio che «tale passaggio diventi, nella giurisprudenza di merito, meramente di stile»²⁷¹.

²⁶⁹ Cass. pen., Sez. III, 18 dicembre 2017, n. 6942, in *Guida dir.*, 2018, 18, p. 92; Cass. pen., Sez. III, 23 giugno 2015, n. 30890, in *Guida al dir.*, 2015, 39, p. 92.

²⁷⁰ Cass. pen., Sez. III, 15 marzo 2019, n. 36302, in *Guida dir.*, 2019, 45, p. 81.

²⁷¹ E. FONTANA, *Diversa efficacia nelle presunzioni tributarie in materia penale*, nota a: Cass. pen., Sez. III, 25 settembre 2012, n. 1261, in *Dir. & giust.*, 11 gennaio 2013. V. anche: E. FONTANA,

A ben vedere, la dottrina, più che una critica a livello teorico, esprime una preoccupazione a livello pratico. Con riferimento alla decisione della Cassazione di ritenere valido il sequestro preventivo per equivalente, motivato sulla base di presunzioni tributarie, si è rimarcato: «il rischio è, tuttavia, che questa prassi applicativa si spinga oltremisura, in possibile violazione dei principi di garanzia dell'imputato nel processo penale»²⁷².

Tale impostazione si è accentuata di fronte a quei casi in cui, in modo in effetti peculiare, la Cassazione ha ritenuto valido, ai fini del mantenimento del sequestro, persino l'utilizzo di una presunzione operante – si badi, per espressa previsione normativa – solo ed esclusivamente ai fini tributari, quale l'art. 12 d.l. n. 78/2009, secondo la quale gli investimenti e le attività finanziarie detenute in Paesi a regime fiscale privilegiato, si presumono costituiti mediante redditi sottratti a tassazione in Italia. La cassazione ha essenzialmente giustificato questo pronunciamento con il carattere sommario proprio dell'accertamento cautelare. Si ritiene, però, che «dietro l'asserita compatibilità tra la prova contraria addotta dall'indagato a proprio scarico ed il carattere sommario dell'accertamento cautelare, sia di reso, di fatto, impossibile l'esercizio del diritto di difesa, o meglio, l'apparato argomentativo posto a sostegno del provvedimento di sequestro risulti sottratto a qualsivoglia possibilità di verifica»²⁷³.

Ancora, la dottrina ha ulteriormente criticato la giurisprudenza laddove quest'ultima ha ritenuto provato l'effettivo realizzo di un maggior utile sulla scorta della presunta maggiore imputazione di reddito rispetto a quanto dichiarato. Tale presunzione, infatti, rappresenterebbe addirittura un valido criterio «ai fini delle conseguenze sulla responsabilità penale del soggetto». Ebbene, questa «trasposizione secca dal civile al penale» non ha convinto affatto, censurandosi in particolare ogni tentativo di colmare con schemi logici preconfezionati di tipo probabilistico (se non quando possibilistico) la constatata carenza di elementi probatori sfavorevoli all'imputato»²⁷⁴.

Volendo tirare le fila del discorso, è possibile affermare che, se alcune pronunce di legittimità, in materia cautelare reale, possono apparire “sconfortanti e discutibili”, perché potrebbero condurre ad eliminare quasi del tutto «un controllo del giudice penale sulla legittimità del sequestro», è altrettanto vero che altre de-

Le presunzioni tributarie non hanno “cittadinanza” nel processo penale, nota a: Cass. pen., Sez. III, 4 aprile 2013, n. 19709, in *Dir. & giust.*, 2013, p. 575.

²⁷² G. MINNITI, *La valenza probatoria delle presunzioni tributarie nel processo penale*, nota a: Cass. pen., Sez. III, 14 ottobre 2015, n. 25451, in *Ilpenalista.it*, 18 ottobre 2016.

²⁷³ D. PIGNOLONI, *Presunzioni tributarie relative e decreto di sequestro preventivo per equivalente*, nota a: Cass. pen., Sez. III, 21 gennaio 2016, n. 5733, in *Iltributario.it*, 28 dicembre 2016.

²⁷⁴ A. VALENTI, *Efficacia probatoria della presunzione tributaria nel processo penale*, in *Le Società*, 1995, 1, p. 48 ss.

cisioni si sono mostrate attente ed equilibrate nel ribadire la valenza limitata delle presunzioni tributarie in ambito penale²⁷⁵.

La conclusione che può trarsi è che le presunzioni tributarie rappresentano, senza dubbio, una sostanziale “scorciatoia probatoria” a favore dell’amministrazione tributaria, di cui non può farsi meccanica trasposizione in ambito penale (con le differenze di cui si è detto in sede cautelare), neppure nel caso in cui il contribuente non sia riuscito a fornire la prova necessaria per il superamento del risultato ottenuto mediante il sistema presuntivo²⁷⁶. Il tutto ricade, pertanto, sul piano della motivazione del provvedimento giurisdizionale, che diventa la vera “cartina al tornasole” dell’attento vaglio del valore probatorio delle presunzioni. Queste ultime, insomma, non sono ontologicamente assimilabili ad una “prova” (anzi ne sono, in un certo senso, l’esatto contrario), e non possono – da sole – fornire la base per una pronuncia di condanna. Sono, invece, elementi di fatto aventi valore *lato sensu* indiziario che possono fondare, ad esempio, l’iscrizione di una notizia di reato, il promovimento dell’azione penale, ovvero iniziative in sede cautelare. Il loro valore dimostrativo, tuttavia, si ritiene debba essere confinato alle sedi processuali diverse dal giudizio di merito, alveo in cui valgono regole di giudizio che non consentono di fondare la decisione del giudice (quanto meno, soltanto) su di esse.

5.3.5. *Casistica.*

Un caso peculiare, che merita di essere menzionato, è quello relativo alla presunzione legale di cui all’art. 32 comma 1 n. 2) d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, di corrispondenza delle partite attive, risultanti dai rapporti tra il contribuente sottoposto a verifica e gli istituti di credito, con i ricavi dell’attività di impresa o professionale, in assenza della dimostrazione che le stesse non hanno rilevanza ai fini della determinazione del reddito del soggetto ad imposta. Ebbene, la Corte di cassazione ha stabilito come tale presunzione «non opera in sede penale», di talché il giudice di merito è tenuto a motivare in ordine alle ragioni per le quali le risultanze della verifica possono essere ritenute attendibili. Infatti, in sede penale il giudice non può applicare le presunzioni legali, sia pure di carattere relativo, o i criteri di valutazione validi in sede tributaria, limitandosi a porre l’onere probatorio in ordine alla esistenza di costi deducibili a carico dell’imputato (...) deve, invece, procedere di ufficio agli accertamenti del caso, eventualmente mediante il ricorso a presunzioni di fatto»²⁷⁷.

²⁷⁵ P. MASTELLONE, *L’utilizzo delle presunzioni tributarie nel processo penale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 2, p. 451 ss.

²⁷⁶ Cass. pen., Sez. III, 8 aprile 2019, n. 24152.

²⁷⁷ Cass. pen., Sez. III, 26 febbraio 2008, n. 5490, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 3, p. 242 ss., con nota di F. FONTANA, *L’onere probatorio sull’ammontare dell’imposta evasa*, *ivi*, p. 245 ss.

La tematica può ora essere ulteriormente – e conclusivamente – approfondita mediante il richiamo a casistica inedita. Si riportano, in particolare, due provvedimenti della autorità giudiziaria penale, che hanno affrontato la questione del valore delle presunzioni tributarie.

Caso n. 1. L’Agenzia delle entrate contestava nei confronti della società X un maggior imponibile, *ex art.* 110 comma 7 TUIR, per un importo di quasi 10 milioni di euro. A seguito di emissione di processo verbale di constatazione, la società X chiudeva il procedimento tributario mediante accertamento con adesione, rideterminando il maggior imponibile e la relativa imposta. Il legale rappresentante della società X veniva deferito alla Procura della Repubblica per il reato di dichiarazione infedele *ex art.* 4 d.lgs. n. 74/2000. Il pubblico ministero richiedeva la archiviazione del procedimento penale – poi accolta dal giudice per le indagini preliminari –, con una motivazione alquanto articolata. Anzitutto, il pubblico ministero osserva che le valutazioni di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, qualora spiegate secondo criteri indicati in bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, non devono essere considerate al fine del calcolo della imposta evasa. Ciò detto, il p.m. prende in considerazione il fenomeno del *transfer pricing* e, dopo ampia disamina giurisprudenziale, conclude nel senso che l’applicazione delle norme sui prezzi di trasferimento è da intendersi come strumento diretto a combattere fenomeni elusivi che si sostanzierebbero in trasferimenti surrettizi di redditi da uno Stato all’altro per beneficiare, illegittimamente, di regimi fiscali più favorevoli. Ebbene – e questo è il punto centrale della motivazione – il p.m. riconosce che tale prospettiva pone indiscutibilmente una rilevante questione in termini di oneri probatori. Le sentenze citate nella richiesta di archiviazione, infatti, evidenziano la necessità che venga dapprima verificata, da parte dell’amministrazione finanziaria, l’esistenza di un fenomeno elusivo, il quale non pare poter prescindere dall’indagine del livello di tassazione dei singoli Stati ove sono residenti le imprese correlati, che agiscono come controparti della società italiana X nelle transazioni oggetto di verifica. Di conseguenza, una volta verificata questa evidenza, l’amministrazione finanziaria dovrebbe dimostrare l’esistenza di un valore normale della transazione, diverso dal corrispettivo applicato; tale, cioè, da produrre sull’impresa residente un incremento del risultato imponibile. Ancora, la comparazione fra i prezzi, in concreto applicati, e il presunto valore normale dei beni o servizi, deve essere fortemente contestualizzata sotto il profilo qualitativo, commerciale, temporale e locale. Tutto ciò premesso, il p.m. osserva che la giurisprudenza prevalente di merito ha, in varie occasioni, avuto modo di confermare che gli stessi elementi di fatto evidenziati dagli organi tributari devono essere rivalutati alla stregua dei criteri della prova penale, anche sotto il profilo degli indizi gravi, precisi e concordanti di cui all’art. 192 comma 2 c.p.p. Occorre infatti tenere conto – aggiunge il p.m. – che il principio di autonomia dei rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario impedisce l’auto-

matica trasferibilità delle presunzioni tributarie nel processo penale, alieno da ogni forma di prova legale ed ancorato all'onere della prova in capo all'accusa. Detto concetto è stato più volte ribadito dalla Corte di cassazione, che ha stabilito che presunzioni legali tributarie, anche laddove dovessero essere relative, non possono essere applicate in sede penale con la conseguenza che non potranno essere utilizzate dal giudice quale sistema unico finalizzato alla valutazione di un'eventuale condanna.

Caso n. 2. L'Agenzia delle entrate, a seguito di verifica fiscale condotta nei confronti della società Y, inoltra notizia di reato alla Procura della Repubblica territorialmente competente, contestando al legale rappresentante della società predetta il delitto di omessa dichiarazione ex art. 5 d.lgs. n. 74/2000. L'Agenzia contestava, in estrema sintesi, una stabile organizzazione occulta nel territorio italiano della società Y. In sede di verifica, si era constatato il compimento di una operazione di riorganizzazione societaria, che era stata analizzata ai sensi dell'art. 9 TUIR, determinando, in via presuntiva, il valore dell'indennizzo che avrebbe dovuto essere riconosciuto tra le due entità giuridiche in circostanze analoghe. I verificatori, in dettaglio, avevano condotto la loro analisi sulla base di "fatti concludenti", nonché determinando il valore di un *asset* ceduto applicando il c.d. metodo reddituale, considerando cioè il valore del bene in funzione del reddito che lo stesso sarà in grado di produrre in futuro, sulla base di un determinato parametro temporale e di un determinato flusso di reddito atteso. Il pubblico ministero richiedeva la archiviazione del procedimento. In primo luogo, il magistrato inquirente premette che, di fronte al reato di omessa dichiarazione ai sensi dell'art. 5 d.lgs. n. 74/2000, per "imposta evasa" si deve fare riferimento all'intera imposta dovuta, per la cui determinazione si dovranno tenere in considerazione, per valutare il superamento o meno della soglia di punibilità, anche i costi di esercizio fiscalmente detraibili, sostenuti per la produzione del reddito, con una prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri formali propri dell'ordinamento tributario. Ciò, anche con specifico riferimento all'applicazione del metodo reddituale operato dai verificatori nei confronti della società Y. Ora, secondo il p.m., da un lato, sul piano amministrativo, l'ufficio delle imposte può determinare induttivamente il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze di bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza ai sensi dell'art. 39 comma 2 d.P.R. n. 600/1973; dall'altro, sul piano penale, questa presunzione non può essere in alcun modo posta a fondamento della "prova" dell'esistenza di un fatto, in ossequio al principio generale sancito dall'articolo 192 del codice di procedura penale. La motivazione del pubblico ministero viene integralmente condivisa dal giudice per le indagini preliminari, che archivia il procedimento penale.

6. Notitia criminis e “raddoppio” dei termini di accertamento.

6.1. Fattispecie normativa.

La rilevanza penale degli illeciti tributari ha dirette conseguenze ai fini del procedimento di accertamento delle imposte sui redditi e dell’IVA. In relazione ai periodi d’imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2016, infatti, l’Agenzia delle Entrate può fruire di un termine doppio rispetto a quello “ordinario” ai fini della notifica di avvisi di accertamento diretti a contestare una «violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell’art. 331 c.p.p. per alcuno dei reati previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74»²⁷⁸.

Il c.d. raddoppio dei termini di accertamento è invero attualmente disciplinato solo sul piano transitorio, dall’art. 1 comma 132 legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità per il 2016), stante l’espunzione di detta disciplina operata dal comma 131 del medesimo art. 1, nel contesto della revisione dei termini di accertamento, per i periodi d’imposta in corso al 31 dicembre 2016 e per i successivi²⁷⁹. Esso venne inizialmente introdotto – con effetto «a decorrere dal periodo d’imposta per il quale alla data di entrata in vigore del presente decreto sono ancora pendenti i termini» “ordinari” di accertamento – dall’art. 37 commi da 24 a 26 d.l. n. 223/2006, convertito, mediante la novella dell’art. 43 comma 3 d.P.R. n. 600/1973 e dell’art. 57 comma 3 d.P.R. n. 633/1972. Intervenuta in merito a tale originaria disciplina, la Corte costituzionale ha stabilito che il “raddoppio” consegue al «mero riscontro di fatti comportanti l’obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall’effettiva presentazione della denuncia o dall’inizio dell’azione penale»²⁸⁰. Il Giudice delle leggi ha altresì statuito che l’assoggettamento ad un termine più lungo di accertamento opera «su un piano meramente procedimenta-

²⁷⁸ La giurisprudenza di legittimità ha escluso che il “raddoppio” dei termini di accertamento possa trovare applicazione ai fini dell’IRAP, atteso che le violazioni della disciplina di tale imposta non assumono alcun rilievo penale (cfr., *e pluribus*, Cass. civ., Sez. VI, ord. 15 settembre 2021, n. 24787; Cass. civ., Sez. trib., sent. 11 marzo 2016, n. 4775). Sul tema, si cfr. altresì il Cap. III, § 1. Il Testo Unico Accise (d.lgs. n. 504 del 26 ottobre 1995), all’art. 15 comma 2, disciplina invece a tutt’oggi il raddoppio dei termini di accertamento «nei casi di violazione delle disposizioni stabilite in materia di tributi previsti dal presente testo unico per cui sussiste l’obbligo di denuncia all’autorità giudiziaria».

²⁷⁹ Sul tema v. L. SALVINI, *L’abrogazione del “raddoppio” dei termini di accertamento fiscale e i suoi effetti*, in *Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia* n. 1/2 2015, Bari, 2016.

²⁸⁰ Corte cost., sentenza 25 luglio 2011, n. 247. Tra i molteplici commenti, cfr. G. FALSITTA, *Note minime sul “doppio” termine di accertamento e sulla equiparazione tra indagato e condannato per reati tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, p. 266; I. CARACCIOLI, *Effetti penal-tributari della ritenuta legittimità costituzionale del raddoppio dei termini*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 217. Per l’attuazione giurisprudenziale dei principi posti dalla Corte, v. Cass. civ., sentenza 15 maggio 2015, n. 9974 e 7 ottobre 2015, n. 20043.

le» e persegue «solo il sopra evidenziato obiettivo di attribuire agli uffici tributari maggior tempo» per accertare le violazioni ritenute più gravi. La rilevanza penale della violazione assume, dunque, la funzione di elemento costitutivo del termine “raddoppiato”. Tale termine, infatti, secondo la Corte, non “raddoppia” in conseguenza dell’inoltro della denuncia, ma deve ritenersi *ab origine* più esteso di quello “ordinario”, ogni qual volta la violazione da accertare comporti obbligo di denuncia penale, *i.e.* integri, anche solo in termini di *fumus*, un fatto di reato²⁸¹. Spetterà poi al giudice tributario accertare il corretto inquadramento dell’illecito nel fatto di reato, al fine di confermare ovvero smentire l’operatività del raddoppio²⁸².

L’assenza di un rapporto di causa-effetto tra la presentazione della denuncia e il “raddoppio” dei termini di accertamento parrebbe confermata dalla citata revisione della disciplina in questione. È proprio nell’assunto dell’irrelevanza della presentazione della denuncia ai fini del “raddoppio” che l’art. 2 commi 1 e 2 d.lgs. n. 128/2015 ha infatti stabilito la necessaria trasmissione di tale atto entro la scadenza ordinaria dei termini di accertamento, così introducendo una sorta di condizione di efficacia del “raddoppio”, esterna alla fattispecie obbligo di denuncia-raddoppio del termine²⁸³. Tale condizione è ribadita *tel quel* dal citato comma 132 della legge di stabilità 2016 ai fini della relativa disciplina transitoria dei termini di accertamento.

In definitiva, a tutt’oggi, perché operi il “raddoppio” dei termini è necessario che:

²⁸¹ Nella stessa sentenza n. 247/2011, la Corte ha stabilito che «il raddoppio non consegue da una valutazione discrezionale e meramente soggettiva degli uffici tributari, ma opera soltanto nel caso in cui siano obiettivamente riscontrabili, da parte di un pubblico ufficiale, gli elementi richiesti dall’art. 331 cod. proc. pen. per l’insorgenza dell’obbligo di denuncia penale. Per costante giurisprudenza della Corte di cassazione, tale obbligo sussiste quando il pubblico ufficiale sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare (escluse le cause di estinzione o di non punibilità, che possono essere valutate solo dall’autorità giudiziaria), non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita (*ex plurimis*, sentenze della Cassazione penale n. 27508 del 2009; n. 26081 e n. 15400 del 2008; n. 1244 del 1985; n. 6876 del 1980; n. 14195 del 1978)».

²⁸² «Il giudice tributario, infatti, dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell’obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta “prognosi postuma”) circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l’amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento» (Corte cost., sentenza n. 247/2011 cit.).

²⁸³ Il comma 3 dell’art. 2 cit. ha fatto salvi «gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l’Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto» nonché “gli effetti degli inviti a comparire di cui all’articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto” e quelli dei “processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell’articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015».

1. sia riscontrata una “violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell’art. 331 c.p.p. per alcuno dei reati previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74”;

2. la denuncia sia presentata o trasmessa non oltre “la scadenza ordinaria dei termini” di accertamento, di cui al primo periodo del comma 132 della legge di stabilità 2016²⁸⁴.

6.2. Abolito criminis e raddoppio dei termini.

6.2.1. Questione.

La sussistenza di una violazione di rilievo penale-tributario, nei termini sopra sintetizzati, quale primo presupposto per l’operatività del “raddoppio” pone il tema dell’impatto delle abrogazioni di talune fattispecie di reato di cui al d.lgs. n. 74/2000 intervenute a partire dal 2015.

In primis, la riforma dei reati tributari recata dal d.lgs. n. 158/2015, entrato in vigore il 22 ottobre 2015, che – in controtendenza rispetto alla riforma operata dal d.l. n. 138/2011 e con l’ultima di cui al d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito – ha comportato la depenalizzazione di numerose condotte, in particolare, attraverso la novella dell’art. 4 d.lgs. n. 74/2000, in tema di “dichiarazione infedele”, tramite l’espunzione di taluni illeciti dall’alveo della fattispecie criminosa²⁸⁵⁻²⁸⁶. Al contempo, la riforma ha (o, meglio, aveva) elevato le soglie di punibilità per i reati di dichiarazione infedele (il citato art. 4), omessa dichiarazione (art. 5), omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10-*bis*) e omesso versamento IVA

²⁸⁴ Sulla complessa – e qui non approfondibile – questione interpretativa sottesa all’individuazione della “scadenza ordinaria”, v. Cass. civ., Sez. trib., sentenza 16 dicembre 2016, n. 26037.

²⁸⁵ In particolare, come meglio indicato *infra* al Cap. IV, § 4, il legislatore, aderendo ad una concezione “autonomistica” del concetto di fittizietà indicato al comma 1 della disposizione, riconoscendo l’irrelevanza penale delle violazioni che si sostanziano nella deduzione di elementi passivi esistenti *in rerum natura*, *i.e.* di costi effettivamente sostenuti dal contribuente, ma insuscettibili di riconoscimento fiscale, in ragione delle specifiche norme di determinazione dell’imponibile delle imposte sui redditi o dell’IVA. Si tratta, segnatamente, della «non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali», nonché della “violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali».

²⁸⁶ La dottrina è unanime nel riconoscere valenza abrogativa (con effetti di *abolito criminis*) all’espunzione di tali violazioni dal novero di quelle penalmente rilevanti ai sensi del comma 1 della norma. Sul punto, cfr. E. CORUCCI, *Il delitto di dichiarazione infedele*, in A. GIARDA-A. PERINI-G. VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Cedam, Padova, 2016, p. 307; S. CAVALLINI, *Osservazioni “di prima lettura” allo schema di decreto legislativo in materia penale-tributaria*, cit., p. 8; CAGNOLA, *Il mendacio dichiarativo semplice, dopo le modifiche: che cosa è rimasto?*, Atti del seminario *La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario. Voci a confronto*, Milano, 10 marzo 2016.

(art. 10-ter). Con distinto intervento normativo, il legislatore delegato ha altresì espressamente depenalizzato l'abuso del diritto tributario (*alias*, elusione fiscale)²⁸⁷.

Orbene, pare logico ritenere che, a partire dalla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 158/2015 (e del d.lgs. n. 128/2015 per quanto attiene alla depenalizzazione dell'abuso), all'Amministrazione finanziaria sia preclusa la notifica di avvisi di accertamento oltre i termini "ordinari" di cui all'attuale primo periodo del comma 132 della legge di stabilità 2016 e ciò a prescindere dall'avvenuta presentazione della denuncia entro il termine ordinario di accertamento (requisito, come detto, introdotto dall'art. 2 comma 2 d.lgs. n. 128/2015 e "confermato" dalla legge di stabilità 2016). Le argomentazioni di seguito illustrate si fondano sui principi generali in tema di:

1. successione di leggi penali;
2. applicazione nel tempo della legge tributaria di natura procedimentale.

6.2.2. *Effetto iperretroattivo dell'abolitio criminis.*

Sotto il primo profilo, è ben noto che l'abrogazione di una norma penale sortisce effetti retroattivi ed è finanche idonea a travolgere le pronunce di condanna passate in giudicato (art. 2 comma 2 c.p.; c.d. efficacia iperretroattiva dell'*abolitio criminis*, idonea cioè a travolgere anche il giudicato).

Nello stesso senso, assume valenza abrogativa anche l'innalzamento delle soglie di punibilità dei descritti reati tributari. Com'è noto, infatti, la soglia di punibilità disegna il confine tra l'illecito penale e quello meramente amministrativo. Tale limite è puramente quantitativo, strutturato cioè sulla misura dell'imposta evasa e dell'imponibile sottratto ad imposizione, non già sugli elementi materiali che caratterizzano la condotta di reato. In ogni caso, secondo la dottrina maggioritaria²⁸⁸, la soglia, "misurando" la gravità dell'offesa, rappresenta essa stessa un

²⁸⁷ Il comma 13 dell'art. 10-bis legge 27 luglio 2000, n. 212, come novellato dal citato d.lgs. n. 128/2015 (entrato in vigore il 1° ottobre 2015), dispone infatti che "*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie*". Cfr. Cass. pen., Sez. III, sentenza 7 ottobre 2015, n. 40272, secondo cui, in relazione alla condotta "abusiva", «il fatto non è più previsto dalla legge come reato». V. *amplius infra* Cap. III, § 11.

²⁸⁸ In giurisprudenza, cfr. Cass. pen., sez. III, sentenza 24 aprile 2020 n. 12859; Cass. pen., sez. III, sentenza 25 gennaio 2016, n. 3098. La tesi, in dottrina, è sostenuta da V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, Milano, 2000, p. 116; A. TRAVERSI-S. GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Giuffrè, Milano, 2000, p. 125; E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, Bologna, 2010, p. 249; PERINI, voce "*Reati tributari*", cit., p. 499. Tale ricostruzione è condivisa anche dalle Sezioni Unite (cfr. Cass. pen., Sez. Un., 28 marzo 2013, n. 37424). Altra parte della dottrina e della giurisprudenza ritiene invece che la soglia di punibilità abbia natura di condizione obiettiva di punibilità (art. 44 c.p.); per tutte, cfr. Cass. pen., Sez. III, 23 giugno 2011, n. 25213, con nota di C. RENZETTI, *La natura giuridica delle soglie di punibilità nei reati tributari*, in *Cass. pen.*, 2013, p. 285.

elemento costitutivo del fatto di reato²⁸⁹. In tali circostanze, può dunque parlarsi di *abolitio criminis* parziale²⁹⁰.

6.2.3. Attuazione del principio *tempus regit actum* nel procedimento amministrativo-tributario.

Sotto il secondo profilo, come pacificamente ritenuto in dottrina e in giurisprudenza, gli atti del procedimento di accertamento tributario, al pari della generalità degli atti amministrativi, soggiacciono al principio *tempus regit actum*²⁹¹; principio fondante, prima ancora che del procedimento e dell'atto, dello stesso potere amministrativo. È l'esercizio del potere infatti – che si dispiega nel procedimento e si esprime definitivamente nell'atto che lo conclude – a dover essere costantemente subordinato alle norme che nel tempo ne regolano l'attuazione e gli effetti, anche in omaggio al principio di legalità dell'azione amministrativa²⁹².

Per pacifica giurisprudenza, la corretta applicazione del principio *tempus regit actum* comporta così che l'Amministrazione, per individuare le norme applicabili all'atto da emanare, deve considerare anche le modifiche normative intervenute durante il procedimento che conduce all'emissione dell'atto stesso. La conseguenza è che la legittimità del provvedimento adottato al termine di un procedimento amministrativo deve essere valutata con riferimento alla disciplina vigente al tempo in cui è stato adottato il provvedimento finale piuttosto che a quello dell'avvio del procedimento²⁹³. Lo *ius superveniens* reca d'altronde una diversa valutazione degli interessi pubblici, sicché la P.A. non può non tener conto delle modifiche normative *medio tempore* intervenute, pena la violazione dello stesso principio di legalità²⁹⁴.

Il procedimento amministrativo-tributario è dunque soggetto alla normativa in vigore al momento della sua conclusione e, più precisamente, al momento «della

²⁸⁹ Il tema verrà più approfonditamente analizzato nel capitolo III, § 2.7 “*Soglie di punibilità*”.

²⁹⁰ V. Cass. pen., Sez. III, sentenza 2 marzo 2018, n. 10810.

²⁹¹ V., per tutti, G.A. MICHELI, voce *Legge (Diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XXIII, Milano, 1973, p. 1092, secondo cui “*di regola quindi, se la legge non dispone altrimenti, ognuno degli atti del procedimento è disciplinato dalla legge del tempo in cui esso è compiuto (tempus regit actum) anche se esso fa parte di un più ampio contesto*”. Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Utet, Torino, 2012, p. 304. In giurisprudenza, *ex multis*, cfr. Cass. civ., Sez. trib., sentenze 18 dicembre 2006, n. 27074; 27 agosto 2001, n. 11274. Sul principio *tempus regit actum* nel diritto amministrativo, v., *ex pluribus*, F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Dike Giuridica, Roma, 2009, p. 1102; R. GAROFOLI-G. FERRARI, *Manuale di diritto amministrativo*, Neldiritto, Roma, 2010, p. 515.

²⁹² R. VILLATA-G. SALA, voce *Procedimento amministrativo*, in *Digesto (disc. pubbl.)*, XI, Utet, Torino, 1996.

²⁹³ Cfr. Cons. Stato, Sez. V, 10 aprile 2018, sent. n. 2171; Cons. Stato, Sez. IV, 14 gennaio 2016, sent. n. 83; Cons. Stato, Sez. IV, 8 agosto 2016, sent. 3536.

²⁹⁴ Per tutte, cfr. Cons. Stato, Sez. V, 23 ottobre 2014, n. 5249.

produzione degli effetti dell'atto»²⁹⁵ che lo conclude (ergo, nel contesto dell'accertamento, al momento della notifica dell'avviso di accertamento, nelle sue varie forme).

A tale regola, peraltro, non può farsi eccezione neanche nell'ipotesi in cui lo *ius superveniens* sia intervenuto dopo il completamento dell'intera istruttoria procedimentale, ma prima dell'adozione dell'avviso di accertamento²⁹⁶. La fase istruttoria è, infatti, solo una fase interna al procedimento e preparatoria all'emissione dell'atto finale; in quanto tale, essa ha la mera funzione di precostituire la situazione giuridica necessaria affinché possano legittimamente venire ad esistenza gli atti che la presuppongono e, cioè, gli atti destinati a produrre gli effetti finali cui quel procedimento è demandato. Pertanto, anche se al sopravvenire della nuova normativa la fase istruttoria si fosse conclusa, ma l'atto conclusivo non fosse ancora stato emanato/notificato, tale normativa troverebbe applicazione al procedimento e all'atto che lo conclude²⁹⁷.

Da quanto fin qui esposto consegue che l'Amministrazione finanziaria è tenuta a verificare la sussistenza dei presupposti per l'esercizio del potere impositivo alla data di produzione degli effetti dell'atto finale del procedimento accertativo, ossia al momento della notifica dell'avviso di accertamento.

Poiché il primo di tali presupposti è la pendenza dei termini per l'esercizio di tale potere (*i.e.*, per la notifica dell'avviso)²⁹⁸, consegue altresì che, al momento

²⁹⁵ F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., p. 1102.

²⁹⁶ Cons. Stato, Sez. IV, sentenza 13 aprile 2016, n. 1450.

²⁹⁷ Si pensi, per esempio, all'emissione di un processo verbale di constatazione: il p.v.c., in quanto strumento demandato a riepilogare le ispezioni e le rilevazioni eseguite – nonché le richieste fatte al contribuente e le risposte ricevute – a seguito di un accesso, ispezione o verifica, assume il ruolo di documento con funzione istruttoria, che riepiloga gli elementi di prova raccolti nel corso di una verifica (per effetto dell'art. 52 d.P.R. n. 633/1972, cui rinvia altresì il comma 1 dell'art. 33 d.P.R. n. 600/1973). Gli organi verificatori, tuttavia, hanno esclusivamente un potere di rilevamento e raccolta dei dati e delle informazioni emerse nel corso dell'accesso, restando la valutazione di tali elementi di prova riservata, in via esclusiva, all'Agenzia delle Entrate, unica titolare del potere di accertamento. Pertanto, l'emissione di un p.v.c., in quanto fase eventuale e, comunque, meramente istruttoria del procedimento di accertamento, è irrilevante ai fini dell'individuazione di quel *tempus* che deve, per l'appunto, reggere l'*actum* finale e, cioè, l'atto impositivo. Del resto, il materiale probatorio raccolto non è necessariamente funzionale all'emanazione del successivo avviso di accertamento, ben potendo l'ufficio accertatore, anche in base alle risultanze del contraddittorio con il contribuente, archiviare il verbale (cfr. F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, p. 467; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia, tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 813; M. PIERRO, *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 115).

²⁹⁸ Parte della dottrina qualifica la pendenza del termine di decadenza come presupposto dell'atto di accertamento (A. FANTOZZI, voce *Accertamento tributario*, in *Enc. g. Treccani*, 1988, p. 22; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Giappichelli, Torino, 2009, p. 213) o del potere di accertamento (R. SCHIAVOLIN, *Art. 43 (Termini per l'accertamento)*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, III, *Accertamento e sanzioni*,

della notifica dell'avviso di accertamento, l'Agenzia delle Entrate deve verificare l'eventuale sussistenza delle condizioni che le consentono di avvalersi del termine "raddoppiato" di cui al comma 132 della legge n. 208/2015. Pertanto, se la violazione oggetto dell'emanando avviso non è più oggettivamente suscettibile di denuncia, in quanto ormai priva di rilievo penale, l'Agenzia deve fare applicazione dei soli termini ordinari, considerando eventualmente esaurito il proprio potere in caso di intervenuta scadenza di questi ultimi.

In quest'ottica, non assume rilievo l'ipotetico inoltro della notizia di reato all'Autorità giudiziaria, operato allorquando il fatto assumeva ancora rilevanza penale. Si è visto infatti che, secondo la Corte costituzionale, il "raddoppio" dei termini non consegue alla presentazione della denuncia; piuttosto, in presenza di violazioni integranti una fattispecie di reato di cui al d.lgs. n. 74/2000, la riconducibilità del fatto al reato è, di per sé, elemento costitutivo dell'esercizio, entro termini più ampi, del potere di accertamento.

Appare dunque logico concludere nel senso dell'illegittimità, per intervenuta decadenza, degli avvisi di accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA notificati avvalendosi del termine "raddoppiato" a partire dalla data di entrata in vigore della descritta parziale depenalizzazione degli illeciti tributari, ove l'Amministrazione abbia fondato l'applicazione del "raddoppio" dei termini sulla contestazione di violazioni tributarie che (solo) prima della riforma, integravano una fattispecie di reato di cui al d.lgs. n. 74/2000, per divenire meri illeciti amministrativi al momento della notifica dell'atto impositivo.

Il principio pare trovare sostegno nella giurisprudenza di legittimità, la quale – in relazione alla diversa ipotesi in cui, dopo aver annullato in via di autotutela l'avviso di accertamento, l'amministrazione finanziaria ha ridotto l'importo della pretesa impositiva, facendo venir meno la soglia di punibilità – ha affermato che "la soglia di rilevanza penale del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, relativo al raddoppio dei termini dell'accertamento, va [...] valutata con riferimento al momento in cui è stata commessa la violazione ed effettuato l'accertamento" (Cass. civ., Sez. V, ord. 30 giugno 2016, n. 13483, e Cass. n. 29616/2017). La Suprema Corte ha, dunque, stabilito che la rilevanza penale dell'illecito, che consente l'operatività del "raddoppio" dei termini, deve sussistere in due distinti momenti, e cioè:

Cedam, Padova, 2011, p. 275); altra dottrina considera invece la tardività dell'emissione dell'avviso come causa dell'estinzione della pretesa tributaria (P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – parte generale*, Giuffrè, Milano, 2007, p. 328). In ogni caso, secondo la giurisprudenza (per tutte, cfr. Cass. civ., Sez. Un., sentenza 5 ottobre 2004, n. 19854), la decadenza dell'azione di accertamento non estingue il potere impositivo ma ne rende illegittimo l'esercizio; illegittimità da far valere in sede giurisdizionale mediante la tempestiva impugnazione dell'atto impositivo (salvo l'esercizio del potere di autotutela) (cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Cedam, Padova, 2008, p. 365; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Giuffrè, Milano, 2005, p. 56).

1. nel “momento in cui è stata commessa la violazione”: tale puntualizzazione vale a chiarire che se, al momento della commissione dell’illecito fiscale, quest’ultimo non assume rilevanza penale, alias non “comporta obbligo di denuncia”, non può aversi, a monte, alcun raddoppio dei termini;

2. e nel “momento in cui è stat[o] [...] effettuato l’accertamento”, ossia allorché l’amministrazione esercita il potere impositivo, in linea con il citato principio *tempus regit actum*, la cui corretta applicazione comporta che l’amministrazione, per individuare le norme applicabili all’atto da emanare, deve far riferimento alla disciplina vigente al tempo in cui è adottato il provvedimento. Dovendo l’amministrazione verificare in tale data la sussistenza dei presupposti per l’esercizio del potere impositivo, primo tra tutti la pendenza dei termini per l’accertamento, va da sé che in tale momento essa deve altresì verificare l’eventuale sussistenza delle condizioni che le consentono di avvalersi del termine “raddoppiato”, considerando spirato tale termine se, a quella data, non sussistono i presupposti per la sua applicazione²⁹⁹.

Da ultimo, con ordinanza interlocutoria 20 agosto 2021, n. 23274, la Sez. VI della Cassazione è intervenuta proprio in merito alla questione in esame (“in cui la soglia di punibilità della condotta imputabile al contribuente è stata variata dalla sopravvenienza di una riforma della norma incriminatrice, che ha elevato l’ammontare della imposta evasa ai fini della consumazione del reato tributario”). La Corte ha rinviato alla Sezione tributaria rilevando che “allorché la rilevanza penale dell’inadempienza agli obblighi tributari assurga ad elemento costitutivo di una norma amministrativa, occorre chiedersi se l’eventuale modifica *in melius* della norma incriminatrice possa o meno esplicare efficacia retroattiva (*ex art. 2, comma 2 c.p.*) anche nel procedimento diretto all’accertamento della violazione tributaria, nel senso di inibire o caducare i riflessi conseguenti alla qualificazione originaria della fattispecie concreta, nel cui consolidamento – ai fini dell’esercizio della potestà impositiva – l’amministrazione finanziaria aveva fatto affidamento”.

L’ordinanza, oltre che per la chiara delineazione delle posizioni in dibattito, offre un ulteriore spunto di interesse ove, come riportato, riassume, pur con espressione generica, in termini di “affidamento” la posizione dell’amministrazione circa l’avvenuto raddoppio (*illo tempore*) del termine di accertamento³⁰⁰. La considerazione attiene alla possibilità di configurare effettivamente un “affi-

²⁹⁹ La tesi riportata nel testo è stata più diffusamente recepita dalla giurisprudenza di merito (CTR Lazio, Sez. n. 11, sentenza 29 novembre 2019, n. 6700/11/19, confermativa di CTP Roma, sentenza 21 febbraio 2018, n. 4320/18).

³⁰⁰ In altro inciso la Cassazione riassume efficacemente i dubbi di parte erariale circa l’effetto di annullamento “*ex post*” del raddoppio che si avrebbe in caso di *abolitio criminis* “anche quando l’amministrazione finanziaria, confidando sul tenore vigente *ratione temporis* della norma tributaria, abbia adottato l’atto impositivo soltanto dopo l’entrata in vigore della modifica apportata alla norma penale”.

damento” della parte pubblica del rapporto d’imposta, la quale, appunto, si troverebbe improvvisamente lesa nelle sue “aspettative” di pieno esercizio del potere di accertamento allorquando interviene la norma penale di riforma. Invero, in questa sede pare sufficiente ricordare che, ai sensi del combinato disposto dell’art. 97 comma 2 Cost. e dell’art. 1 della legge n. 241/1990, la PA trova nella legge presupposti, limiti e fini dei propri poteri (c.d. principio di legalità). Pertanto, le sopravvenienze legislative (ri)fondano e (ri)delimitano per definizione detti poteri. In altri termini, l’amministrazione deve conformarsi alla legge in vigore al momento in cui essa esercita il proprio potere in quanto articolazione, sul piano amministrativo, di quello stesso Stato che, nella sua veste di legislatore, ha adottato il nuovo assetto normativo. Ne deriva che, in caso di avvenuta *abolitio criminis*, l’amministrazione trova nella “derubricazione” dei fatti oggetto di accertamento non già una lesione di una propria posizione giuridica ma il nuovo fondamento (in senso limitativo) del proprio potere³⁰¹. Non sembrano ricorrere dunque i presupposti per l’applicazione del principio *tempus regit actionem*³⁰²⁻³⁰³.

³⁰¹ Ciò pare tanto più vero allorquando, come avvenuto nel caso di specie, l’*abolitio criminis* intervenga prima della scadenza del termine ordinario di accertamento e, dunque, l’ufficio sia ancora in tempo a notificare l’avviso.

³⁰² In base a tale principio il paradigma di validità del provvedimento amministrativo è da rinvenirsi nella legge vigente al momento dell’avvio del procedimento, con la conseguente inapplicabilità della sopravvenienza normativa. Sul tema, la dottrina amministrativistica (cfr., ad es., P.L. PORTALURI, *La regola estrosa: note su procedimento amministrativo e ius superveniens*, in www.giustizia-amministrativa.it, 2013) evidenzia come applicazione di tale principio costituisca un’eccezione alla regola generale *tempus regit actum* e trovi fondamento nella valutazione ponderativa, posta in essere dal giudice amministrativo, degli interessi coinvolti nella specifica vicenda. È noto, tuttavia, che la “ponderazione degli interessi”, propria della discrezionalità amministrativa è per lo più preclusa sia nel procedimento che, soprattutto, nel processo tributario, ove vengono tipicamente in rilievo posizioni giuridiche di diritto soggettivo (del privato contribuente).

³⁰³ La medesima Sezione VI, con ord. n. 24206 dell’8 settembre 2021, non ha ritenuto di doversi porre analoghi interrogativi e pare aver manifestato un orientamento *tranchant* in favore della rilevanza meramente “storica” dei presupposti dell’obbligo di denuncia e del conseguente raddoppio dei termini. La controversia sottoposta all’attenzione della Corte tuttavia traeva origine dalla contestazione di violazioni, per l’anno d’imposta 2005, ricadenti nelle fattispecie di cui agli artt. 4, 5, 8 e 10 del Decreto. È importante notare che, come emerge solo dalla lettura della sentenza di appello, nel caso di specie l’Amministrazione aveva notificato l’atto accertativo prima dell’entrata in vigore della riforma dei reati tributari che ha portato “sotto-soglia” la fattispecie ai fini della punibilità *ex art. 4 cit.* Pertanto, in base al principio *tempus regit actum*, la legittimità del provvedimento impositivo non era toccata dall’*abolitio criminis* parziale. La riforma ha peraltro confermato la rilevanza del caso *ex art. 5*, stante la soglia inferiore oltre, ovviamente, a non tangere l’astratta rilevanza della vicenda ai fini degli artt. 8 e 10, che neppure prevedono una soglia di punibilità. La Cassazione ha dunque correttamente cassato la sentenza di appello che aveva valorizzato l’intervento di *abolitio criminis* al momento del giudizio (anziché prima della notifica dell’atto impositivo) ma ha corredato la propria decisione – che richiama i consueti già citati precedenti della Corte – con affermazioni che, oltre ad eccedere le esigenze di risoluzione del caso di specie, se interpretate letteralmente si porrebbero in conflitto (anche) con i sopra riportati precetti della giurisprudenza costituzionale. La Corte afferma infatti che “unico presupposto necessario e sufficiente per il raddoppio dei termini di

6.2.4. *Non raddoppiabilità dei termini di accertamento della Robin Hood Tax.*

Le medesime considerazioni valgono in relazione all'accertamento dell'addizionale IRES per il settore energetico (c.d. Robin Hood Tax), stante la declatoria di incostituzionalità operata dalla Corte cost., sentenza 13 gennaio 2015, n. 10, per violazione degli artt. 3 e 53 Cost. Per effetto di tale pronuncia, infatti, qualunque violazione commessa ai fini della Robin tax è divenuta priva di rilevanza penale, in quanto è venuto meno il nucleo essenziale della condotta prevista dal richiamato art. 2 d.lgs. n. 74/2000 (e dalle altre fattispecie di reato connesse alla violazione della disciplina di tale imposta), ossia la presentazione di una dichiarazione fraudolenta ai fini della citata imposta. Costituisce invero *ius receptum* il principio per cui il venir meno, per effetto della declatoria di incostituzionalità, della norma extrapenale – quale quella di natura “tributaria” istitutiva della Robin tax – che concorre a determinare la condotta penalmente rilevante determini il medesimo effetto retroattivo di abrogazione della fattispecie di reato sancito dall'art. 2 comma 2 c.p. (v. art. 673 c.p.p.; cfr. Cass. pen., sentenza n. 9482/2005). Con la conseguenza per cui il riscontro di asserite violazioni ai fini della disciplina della Robin tax non può in nessun caso determinare l'integrazione dei presupposti dell'obbligo di denuncia in capo all'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 331 c.p.p. e, dunque, legittimare il “raddoppio” del termine di accertamento.

Né assume rilievo che la Corte costituzionale abbia sancito che la dichiarazione

decadenza è proprio l'astratta ipotizzabilità del fumus di un reato al momento dei fatti e non la sua effettiva sussistenza, non rivestendo rilevanza ai fini del raddoppio dei termini la circostanza, valutabile solo ex post, che il reato di cui all'art. 4 cit. probabilmente non è stato integrato perché non si è raggiunta la soglia minima di punibilità, non essendo necessario che il reato sia effettivamente configurabile [...] essendo invece che lo sia nella ragionevole prospettazione dell'Ufficio al momento dei fatti”. Tale affermazione invero è di per sé ben condivisibile, posto che certo non può esserci “raddoppio” se al momento dei fatti neppure l'amministrazione rileva i presupposti oggettivi per la presentazione di una denuncia penale. Preme tuttavia ribadire quello che – non essendo necessario in ragione della rilevata peculiarità della fattispecie sottoposta al suo giudizio – la Cassazione non aggiunge, ossia che la “ragionevole prospettazione dell'Ufficio” circa la ricorrenza del fatto-reato deve sussistere non solo “al momento dei fatti” (ad esempio, quando è stata presentata la dichiarazione infedele), ma anche in quello in cui questi esercita l'azione di accertamento, ossia alla notifica dell'avviso impositivo. Se così non fosse, la pronuncia in commento si porrebbe in contrasto sia con il citato precedente della medesima Corte (ord. 13483/2016), secondo cui i presupposti del raddoppio devono sussistere anche nel momento in cui viene effettuato l'accertamento, sia con la stessa ratio del “raddoppio”. Il ricorso al termine “raddoppiato” si giustifica infatti solo in presenza di gravi violazioni suscettibili di sanzione penale, rispetto alle quali il legislatore ha avvertito l'esigenza di concedere all'amministrazione un tempo più ampio per l'accertamento. Ciò tramite un rinvio mobile all'intero *corpus* del d.lgs. n. 74/2000 da cui consegue che, come ben espresso dalla sopra riportata ord. int. n. 23274/2021, “la rilevanza penale dell'inadempienza agli obblighi tributari assurga ad elemento costitutivo di una norma amministrativa”. Ne deriva che, al venir meno del presupposto della rilevanza penale della condotta, dovrebbe venir meno alla radice il presupposto del raddoppio dei termini. Cfr. G. PANZERA da EMPOLI, *Interventi in chiaroscuro della Cassazione sui presupposti del raddoppio dei termini di accertamento: tempus regit actum aut actionem?*, in Tax news, Supplemento online alla *Rivista trimestrale di diritto tributario*, dicembre 2021.

di incostituzionalità della Robin tax operi solo *pro futuro*, ossia “a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione della presente decisione” in G.U. Tale (molto discussa in dottrina) decisione della Corte è, infatti, destinata ad esplicare effetti solo con riferimento all’obbligo di corrispondere l’imposta riferita ai periodi d’imposta precedenti alla dichiarazione d’incostituzionalità della Robin tax, ma non è, viceversa, idonea ad intaccare l’operatività dei principi sanciti dall’art. 2 c.p. e dalla giurisprudenza della Suprema Corte in tema di successioni di leggi penali nel tempo³⁰⁴.

6.3. Sindacato del giudice tributario e “derubricazione” amministrativa della fattispecie.

Il tema sopra esaminato si intreccia con quello dell’attuazione del presidio posto dalla Corte costituzionale (sent. n. 247/2011 cit.) a tutela del diritto alla difesa del contribuente, secondo cui, come detto, il giudice tributario deve accertare “se l’amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate”. Se la verifica dei presupposti del raddoppio si esaurisse “al momento dei fatti” senza che assumesse alcun rilievo l’esercizio dell’azione accertativa, tale presidio resterebbe infatti inattuabile. Solo il momento dell’esercizio dell’azione accertativa pare poter esprimere quell’“agire con imparzialità” cui pone riferimento il giudice delle leggi, non avendo di converso rilievo ai fini del raddoppio neppure la presentazione della denuncia; per cui, se la suddetta verifica si esaurisse “al momento dei fatti”, non vi sarebbe a ben vedere alcuna azione – imparziale o meno – da accertare.

Il tema del sindacato ad opera del giudice tributario circa l’“agire” dell’amministrazione finanziaria viene in particolare rilievo nel caso oggetto dell’ordinanza della Sezione VI della Cassazione n. 24787 del 15 settembre 2021. A fronte infatti di una contestazione di inesistenza di talune operazioni rilevanti ai fini IRES, IRAP e IVA mossa dagli organi istruttori, l’ufficio accertatore derubricava la fattispecie in termini di mera “antieconomicità”, poiché il corrispettivo pattuito per la loro realizzazione sarebbe risultato sproporzionato rispetto alla struttura imprenditoriale dei contraenti. Ciononostante, l’ufficio si era avvalso del “raddoppio” del termine di accertamento (anche ai fini IRAP), stante l’avvenuta presentazione della denuncia e l’avvio dell’azione penale, pur risoltasi con l’assoluzione con formula piena del rappresentante della contribuente.

Dopo il primo grado sfavorevole alla parte privata, la CTR Liguria (sent. n. 1052/06/2019) riteneva fondata l’eccezione di decadenza dell’azione di accerta-

³⁰⁴ Il principio è stato riconosciuto dalla CTP di Roma con sentenza 9 luglio 2018, n. 13821/18, intervenuta in merito all’impugnazione di avvisi di accertamento notificati nel 2016 (*ergo, post* Corte cost. sentenza n. 10/2015) con riferimento ad una frode fiscale asseritamente perpetrata in annualità i cui termini ordinari di accertamento erano ormai “scaduti”.

mento in quanto l’Agenzia delle Entrate aveva posto a fondamento giuridico della pretesa azionata “la supposta antieconomicità delle operazioni, rilievo questo che non legittima il raddoppio dei termini per l’adozione dell’accertamento”.

La Sezione VI della Cassazione ha accolto la proposta del relatore di considerare manifestamente fondato il successivo ricorso dell’Agenzia delle Entrate. La Corte ha in particolare ritenuto che sia nel pvc, sia nell’avviso di accertamento – oltre ai profili di mera “*antieconomicità*” della condotta tenuta dalla Società, come tale non rilevante penalmente – sarebbero stati indicati elementi “*sintomatici della falsità delle fatturazioni*”. In quest’ottica la Corte afferma che la CTR avrebbe “*completamente trascurato di apprezzare tali obiettivi elementi per valutare se al tempo in cui sono state formulate le ipotesi investigative vi fossero serie prospettive idonee a condurre all’accertamento di fatti di reato [...] tali da giustificare la denuncia penale*”. Di conseguenza, a giudizio della Corte, si rende necessario “*un nuovo esame della questione del raddoppio dei termini*” ad opera di altra sezione della medesima CTR (salva la decadenza dall’azione di accertamento ai fini IRAP per insussistenza di violazioni di detta imposta penalmente perseguibili).

Nel caso di specie, poiché è la stessa amministrazione ad aver ritenuto che la fattispecie concreta non integrasse gli estremi di una condotta penalmente rilevante, parrebbe logico far conseguire, indipendentemente dall’avvenuto inoltro della denuncia da parte dei verificatori: 1) il riconoscimento, da parte della stessa amministrazione procedente, dell’insussistenza del presupposto costitutivo del raddoppio e, dunque, l’auto-certificazione dell’“uso pretestuoso e strumentale” della disciplina in esame; 2) l’ultroneità di qualsiasi accertamento da parte del giudice tributario circa “la sussistenza dei presupposti dell’obbligo di denuncia”, essendo, per l’appunto, detti presupposti esclusi dalla stessa Agenzia. D’altronde, intanto pare poter assumere rilievo il giudizio prognostico (“*prognosi postuma*”) richiesto dalla Corte costituzionale in quanto l’Agenzia delle Entrate abbia riscontrato, al momento della notifica dell’atto impositivo, fatti comportanti l’obbligo di denuncia penale.

D’altra parte, come già detto, la *ratio* del raddoppio è stata individuata dalla stessa Corte costituzionale nell’“obiettivo di attribuire agli uffici tributari [e non, dunque, agli organi ausiliari, n.d.r.] maggior tempo per accertare l’effettiva capacità del soggetto passivo d’imposta quando ciò sia giustificato dalla non arbitraria ipotizzabilità, ai sensi dell’art. 331 c.p.p., di violazioni gravi e di più difficile controllo”. Qualora gli stessi “uffici tributari” qualifichino i fatti come privi di rilevanza penale, andrebbe esclusa la ragione giustificante – anche sotto il profilo costituzionale – la possibilità di fruire di un termine di accertamento più ampio e, cioè, la sussistenza di una violazione che appare “grave e di più difficile controllo” in quanto, per l’appunto, astrattamente riconducibile, in base ad una valutazione “non arbitraria”, ad un illecito penale³⁰⁵.

³⁰⁵ In ogni caso, la Cassazione, senza affrontare la questione del momento in cui deve essere va-

7. Efficacia del giudicato.

7.1. Giudicato penale nel processo tributario.

In base al principio del doppio binario³⁰⁶, appare pacifico che il giudicato penale, vertente sui medesimi fatti di cui si tratta nel processo tributario, non abbia alcun affetto vincolante in quest'ultima sede. E ciò naturalmente vale per il giudicato sia di condanna, che di assoluzione.

Tuttavia, alcune considerazioni merita la questione se – e soprattutto in che termini e a quali condizioni – il giudicato possa influire sul convincimento del giudice.

È opinione consolidata della giurisprudenza tributaria che la sentenza penale irrevocabile può essere presa in considerazione come fonte di prova dal giudice tributario, il quale, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta sentenza è destinata ad operare³⁰⁷; il giudice può anche discostarsi dalle relative risultanze, purché le valuti in relazione alle diverse risultanze istruttorie emerse in sede tributaria. Ciò tanto più che – come si è già rilevato – i mezzi probatori ammessi nei due processi divergono: ad esempio, in sede tributaria possono essere impiegate presunzioni inutilizzabili in sede penale. Questa conclusione di carattere generale naturalmente vale anche laddove la formula assolutoria penale escluda la sussistenza del fatto.

Consegue da tale orientamento giurisprudenziale che, in linea di massima, può

lutata la sussistenza di una fattispecie di reato per cui ricorre l'«obbligo di denuncia» ex art. 331 c.p.p. ai fini dell'operatività del «raddoppio», con l'ordinanza citata si limita ad affermare che esso coinciderebbe con il «tempo in cui sono state formulate le ipotesi investigative». Ciò tuttavia senza chiarire se trattasi del momento in cui è stata avviata la verifica, quello di notifica del pvc ovvero quello della successiva autonoma istruttoria dell'ufficio accertatore ovvero ancora, come affermato dalla citata Cass. n. 13483/2016, se i presupposti del reato debbano ricorrere in due momenti: quello dei fatti e quello della notifica dell'accertamento. A ben vedere, la sezione sesta non ha neppure enunciato un chiaro principio di diritto da seguire ai fini dell'applicazione delle disposizioni sul raddoppio, essendosi piuttosto limitata a demandare al giudice del rinvio un riesame dei fatti di rilievo, così come riepilogati in motivazione. È auspicabile che la sezione tributaria, cui la citata ordinanza interlocutoria n. 23274/2021 ha rinviato la questione, faccia chiarezza.

³⁰⁶ E a seguito della non riproposizione, nel Decreto n. 74/2000, dell'art. 12 legge n. 516/1982 il quale prevedeva che la sentenza irrevocabile, di condanna o di proscioglimento, pronunciata in sede penale avesse, con riferimento ai fatti materiali oggetto del giudizio penale, autorità di cosa giudicata nel processo tributario. V. *retro* § 2. *Ratione temporis* fa applicazione di tale regola, per quanto implicitamente, e non dell'attuale sistema Cass. civ., Sez. trib., ord. 22 settembre 2021, n. 25632, per la quale «l'accertamento di fatto, effettuato in sede penale, vincola il giudice civile» (e quindi anche quello tributario) laddove sia accertato «che i fatti in ordine ai quali si è pronunciato il giudice penale, con sentenza irrevocabile, sono i medesimi di cui si controverte in sede tributaria».

³⁰⁷ Tra le altre, Cass. civ., Sez. trib., 22 maggio 2015, n. 10578; Cass. civ., Sez. trib., 12 gennaio 2017, n. 573; Cass. n. 21694/2020, cit.

ritenersi censurabile per difetto di motivazione, in sede di legittimità, una sentenza che si fondi solo sul giudicato penale, senza valutare se i fatti con esso accertati siano confermati o invece smentiti dalle prove addotte in sede fiscale.

Il tema degli effetti nel processo tributario si pone, di norma, con riferimento alle sentenze passate in giudicato; ciò in quanto esso viene esaminato alla luce dell'art. 654 c.p.p. che appunto si occupa di tali effetti e che, come si è visto, è inapplicabile alla nostra materia³⁰⁸. Peraltro, una volta che si sia appurato che i fatti accertati in sede penale possono – al massimo – valere ai fini del convincimento del giudice tributario, nulla osta evidentemente a che ciò accada anche per quelli che emergono da una sentenza non passata in giudicato: semplicemente, essi saranno di norma dotati di minore rilevanza probatoria³⁰⁹.

Per quanto attiene i profili procedurali, si deve osservare che la produzione della sentenza penale (definitiva) nel processo tributario è soggetta alle ordinarie regole, che consentono dunque tale produzione anche nel secondo grado del giudizio. Più articolata invece la questione dell'ammissibilità della produzione dinanzi la Corte di Cassazione. Recentemente la Corte³¹⁰ ha precisato che *ex art. 372 c.p.c.* non può essere prodotta per la prima volta in Cassazione una sentenza penale irrevocabile qualora con essa si intenda introdurre questioni di fatto, non conoscibili nel giudizio di legittimità. È invece ammissibile la produzione qualora si voglia far valere l'improcedibilità, improponibilità o comunque l'estinzione del giudizio per violazione dei principi unionali (nella specie, il principio del *ne bis in idem*).

7.2. Sentenze penali di patteggiamento nel processo tributario.

Nel solco dei ricordati principi, ma con qualche peculiarità, si pongono gli effetti della sentenza penale di applicazione della pena su richiesta *ex art. 444 c.p.p.* (c.d. patteggiamento) nel processo tributario in cui si discute dei medesimi fatti³¹¹. La peculiarità, che in sostanza pare consistere in una efficacia esterna "rafforzata" di tale sentenza nonostante la sommarietà della cognizione devoluta in caso di accordo al giudice penale, sta nel fatto che l'accordo dell'imputato viene inteso, nella sostanza, come una ammissione di colpevolezza.

Pertanto, con orientamento ventennale, e quindi del tutto consolidato, viene applicato dalla Cassazione anche in sede tributaria – così come in altre materie, ad esempio il diritto del lavoro – il principio per cui una tale sentenza «costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda di-

³⁰⁸ Da ultimo, Cass. civ., Sez. trib., ord. 13 dicembre 2021, n. 39541.

³⁰⁹ Su tutti gli aspetti da ultimo trattati v. Cass. civ., Sez. trib., 12 novembre 2019, n. 29193.

³¹⁰ Cass. n. 21694/2020, cit.

³¹¹ Sul patteggiamento per i reati tributari v. *infra* § 8.

sconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione»³¹².

7.3. Giudicato tributario nel processo penale.

In base ai medesimi principi ora ricordati³¹³, analoghe conclusioni valgono per il caso inverso, e cioè quanto agli effetti del giudicato tributario nel processo penale. In particolare, le sentenze tributarie irrevocabili possono essere acquisite agli atti del procedimento penale ai sensi dell'art. 238-*bis* c.p.p. e sono liberamente valutabili dal giudice.

8. Patteggiamento e limiti all'accesso.

8.1. Norma e sua legittimità costituzionale.

L'art. 13-*bis* comma 2 d.lgs. n. 74/2000 (rubricato «circostanze del reato») dispone che «per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2».

La “circostanza di cui al comma 1” è rappresentata dall'estinzione del debito tributario, comprese sanzioni amministrative ed interessi, mediante integrale pagamento – prima della dichiarazione di apertura del dibattimento – degli importi dovuti, «anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie».

La disposizione in commento non era originariamente contenuta all'interno del d.lgs. n. 74/2000, ma è stata introdotta dall'art. 2 comma 36-*vicies semel* lett. m) d.l. n. 138/2001, che lo aveva momentaneamente collocato all'art. 13 comma 2-*bis* del predetto decreto legislativo³¹⁴. L'attuale geografia normativa e l'attuale formula-

³¹² Recentemente, Cass. civ., Sez. trib., 30 dicembre 2019, n. 34579, ove richiami ai precedenti. Sul tema v. E. MANONI, *Le sentenze penali di patteggiamento costituiscono elementi probatori da valutare nel giudizio tributario*, in *Fisco*, 37, 2018.

³¹³ Sulla coincidenza dei risultati dei principi e delle norme applicabili ai casi in esame, A. COMELLI, *Rapporti*, cit., 1274 ss.

³¹⁴ «Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2».

zione del meccanismo sono state successivamente tracciate in occasione della revisione del sistema sanzionatorio penal-tributario compiuta con il d.lgs. n. 158/2015.

Già all'interno dell'iniziale legge delega n. 205/1999 – con la quale il governo venne delegato ad emanare un decreto legislativo recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto –, era stata espressamente contemplata l'esigenza, *ex art. 9 comma 2 lett. e)*, di «prevedere meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno».

Questa, quindi, la *ratio legis* dell'art. 13-*bis* comma 2, che può essere inteso come un completamento dell'obiettivo originariamente prefissato dalla legge delega: introdurre meccanismi processuali che facilitassero o, per meglio dire, incentivassero il risarcimento del danno all'Erario, anche attraverso istituti di carattere premiale. Il tutto è stato tradotto nella regola secondo cui, a fronte di una imputazione per un reato tributario, per poter accedere all'applicazione della pena su richiesta delle parti e godere dei relativi benefici di legge, è necessario aver prima interamente pagato il debito tributario.

La documentazione dei lavori parlamentari risalente alla prima introduzione della disposizione (d.l. n. 138/2011) ne dava giustificazione spiegando che «l'intervento normativo in esame incrementerà l'efficacia dissuasiva delle disposizioni contenute nel d.lgs. n. 74/2000 con un significativo impatto sui comportamenti dei contribuenti»³¹⁵. Altri spunti interpretativi non vengono forniti né dalla relazione illustrativa al d.lgs. n. 158/2015³¹⁶ – che, in riferimento alla norma in commento, appare alquanto scarna –, né dai relativi lavori parlamentari, dai quali però si ricava che la formulazione finale della norma è stata redatta in accoglimento di specifico parere reso dalle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato del 5 agosto 2015, al fine di escludere anche il caso in cui i debiti tributari sono stati estinti prima dell'apertura del dibattimento in primo grado pure a seguito di procedure di conciliazione e di accertamento con adesione ovvero di ravvedimento operoso³¹⁷.

La norma in questione venne, fin da subito, fatta oggetto di forti sospetti di incostituzionalità da parte della dottrina. In via preliminare, a tale meccanismo venivano anzitutto mosse alcune critiche di carattere generale:

– con tale disposizione, di fatto, l'esercizio di un diritto spettante all'imputato *ex lege* (richiedere il patteggiamento ai sensi degli artt. 444 ss. c.p.p.) viene subordinato ad un adempimento di carattere economico palesemente estraneo ed avulso dalle finalità proprie del processo penale;

³¹⁵ Scheda di lettura, n. 535/1, 30 settembre 2011 – Camera dei deputati – XVI Legislatura – Dossier di documentazione.

³¹⁶ Cfr. *Relazione illustrativa* – Schema di decreto legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio.

³¹⁷ Cfr. *Revisione del sistema sanzionatorio, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 18 (art. 8, co. 1, L.23/2014)*, Dossier – XVII Legislatura, novembre 2015, p. 20.

– in aggiunta a ciò, la norma avrebbe precluso la possibilità di beneficiare degli effetti deflattivi riconnessi al ricorso all’istituto del patteggiamento, così incidendo negativamente sulla efficienza del funzionamento della giustizia penale³¹⁸.

Inoltre, venivano, come detto, adombrati profili di possibile illegittimità costituzionale, in quanto la disposizione avrebbe violato «l’art. 3 Cost., determinando un’irragionevole disparità di trattamento tra soggetti imputati del medesimo reato, a seconda delle loro condizioni economiche, nonché l’art. 24 Cost., limitando il diritto di difesa dell’imputato non abbiente», il quale avrebbe subito ingiustamente la preclusione alla possibilità di accedere al patteggiamento per motivi legati meramente alla sua impossibilità di pagare il debito erariale³¹⁹.

Le perplessità della dottrina erano state condivise dalla giurisprudenza di merito, secondo la quale il meccanismo in parola avrebbe determinato, quale conseguenza, che gli imputati di delitti tributari sarebbero stati assoggettati ad un trattamento irragionevolmente deteriore rispetto a quello riservato agli imputati di altri reati, anche di maggiore gravità e commessi contro lo Stato o altri enti pubblici, – per cui l’accesso al patteggiamento non incontra analogo ostacolo – quali la truffa per il conseguimento di erogazioni pubbliche *ex art. 640-bis c.p.*, la malversazione a danno dello Stato *ex art. 316-bis c.p.* e l’indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato *ex art. 316-ter c.p.*³²⁰. Ancora, ben avrebbe potuto verificarsi che un imputato maggiormente meritevole venisse trattato, sempre irragionevolmente, in modo peggiore rispetto a chi, senza alcuno sforzo personale, si trovasse, per esempio, ad essere beneficiario di un pagamento effettuato in suo favore da una persona giuridica di cui lo stesso aveva, in precedenza, la legale rappresentanza³²¹. Altri giudici, poi, avevano esteso, con ampia ed articolata motivazione, i dubbi di incostituzionalità anche ad ulteriori norme della Costituzione, fra cui gli artt. 10 e 77³²². Infine, si ribadiva che «subordinare la possibilità di accesso al rito speciale di cui all’art. 444 c.p.p. all’estinzione del debito tributario costitutivo delle fattispecie disciplinate dal d.lgs. n. 74/2000 altro non vuol dire che subordinare tale modo di esercizio del diritto di difendersi alla situazione di maggiore o minore prosperità dell’imputato»³²³.

³¹⁸ In questi termini: A. PERINI-C. SANTORIELLO, *I reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2015, p. 57.

³¹⁹ R. AMADEO, *sub art. 13-bis*, in C. NOCERINO-S. PUTINATI, *La riforma dei reati tributari*, Giappichelli, Torino, 2015, p. 342.

³²⁰ C. SANTORIELLO, *Reati di omesso versamento: ammissibile il patteggiamento senza pagamento del debito tributario*, in *Fisco*, 2018, n. 34, p. 1-3284.

³²¹ Trib. Treviso, ord. 20 gennaio 2015, in G.U., 1° serie speciale, n. 35, 2 settembre 2015, p. 63.

³²² Trib. Torino, Ufficio G.I.P., ord. 15 dicembre 2014, in G.U., 1° serie speciale, n. 13, 1° aprile 2015, p. 100.

³²³ Trib. La Spezia, Ufficio G.I.P., ord. 3 dicembre 2013, in G.U., 1° serie speciale, 20 agosto 2014, p. 7.

Senonché, le aspettative di incostituzionalità della norma sono state totalmente disattese dalla Consulta, la quale ha sancito, al contrario, la piena legittimità costituzionale del meccanismo oggi contenuto nell'art. 13-*bis* comma 2³²⁴.

Con ampia ed articolata motivazione, la Corte costituzionale ha fatto leva sulla discrezionalità del legislatore, la quale, se basata su apprezzamenti di politica criminale, può essere sindacata solo laddove debordi in manifesta irragionevolezza ed arbitrio. Nel caso di specie, la soluzione normativa scelta dal legislatore è stata ritenuta compatibile con gli artt. 3 e 24 Cost., in quanto la Corte, con precedenti pronunce, aveva già stabilito che «qualunque norma che imponga oneri patrimoniali per il raggiungimento di determinati fini risulta diversamente utilizzabile a seconda delle condizioni economiche dei soggetti interessati a conseguirli. Non per questo solo, tuttavia, essa è costituzionalmente illegittima. Ciò avviene esclusivamente in due ipotesi: da un lato, quando ne risulti compromesso l'esercizio di un diritto che la Costituzione garantisce a tutti paritariamente (...); dall'altro, quando gli oneri imposti non risultino giustificati da ragioni connesse a circostanze obiettive, così da determinare irragionevoli situazioni di vantaggio o svantaggio». Secondo la Consulta, nessuna delle due ipotesi ricorre nel caso della norma scrutinata:

– da un lato, «il generale interesse pubblico (oltre che della persona offesa) all'eliminazione delle conseguenze dannose del reato, anche per il suo valore sintomatico del processo di ravvedimento del reo – interesse che giustifica le disparità di trattamento indotte dal citato art. 62, numero 6), prima parte, cod. pen. (...) – si coniuga, infatti, nel frangente, allo specifico interesse alla integrale riscossione dei tributi evasi»;

– dall'altro, «è ben vero che, per reiterata affermazione di questa Corte, la facoltà di chiedere i riti alternativi – quando è riconosciuta – costituisce una modalità, tra le più qualificanti ed incisive (...), di esercizio del diritto di difesa (...), ma è altrettanto vero che la negazione legislativa di tale facoltà in rapporto ad una determinata categoria di reati non vulnera il nucleo incompressibile del predetto diritto».

È interessante notare come, in tempi recenti, la dottrina abbia riproposto profili di illegittimità costituzionale della norma, sotto il diverso versante della violazione del principio di specialità *ex* art. 19 d.lgs. n. 74/2000 e, di conseguenza, del divieto di *bis in idem* sostanziale. In estrema sintesi, «il dettato normativo di cui all'art. 13-*bis*, comma 2» si porrebbe «in netto contrasto con le due norme sopra citate, in quanto comporta inevitabilmente il cumulo di entrambe le sanzioni: quella penale e quella amministrativa-tributaria». Infatti, nel momento in cui il contribuente, per accedere al patteggiamento, sia costretto a pagare l'intero debito

³²⁴ Corte cost., 14 maggio 2015, dep. 28 maggio 2015, n. 95.

tributario, comprensivo di interessi e sanzioni, sarebbe evidente che egli «si trovi sostanzialmente nella situazione di dover scontare due pene per lo stesso fatto: da un lato, il debito tributario comprensivo di sanzioni (...) dall'altro, la sanzione penale risultante dal patteggiamento». Tutto ciò – si è sostenuto – determinerebbe un contrasto con l'art. 117 comma 1 Cost., in relazione all'art. 4 prot. 7 CEDU³²⁵.

Altra censura sollevata nei confronti della disposizione in questione – già all'epoca della sua prima introduzione con il d.l. n. 138/2011 – era relativa al fatto che la stessa fosse riferita a tutti i reati contenuti nel d.lgs. n. 74/2000, compresi quelli che *non* comportano alcuna evasione d'imposta³²⁶. Tale incongruenza potrebbe essere forse superata, in via interpretativa, individuando nella presenza del debito tributario una sorta di condizione per la applicazione della norma³²⁷.

8.2. Pagamento del debito tributario.

Fino al 2018, la giurisprudenza di legittimità considerava pacificamente la causa di esclusione oggettiva dal patteggiamento, di cui all'art. 13-*bis* comma 2, come «riferita alla generalità dei reati in materia tributaria previsti dal citato decreto legislativo n. 74 del 2000»³²⁸.

Una prima “svolta” arriva ad aprile 2018, quando la Corte di Cassazione dà inizio ad un'opera di “riperimetrazione” dell'ambito applicativo dell'art. 13-*bis* comma 2. In dettaglio, la Corte, con quella prima pronuncia, ha stabilito che «poiché il pagamento del debito tributario, da effettuarsi entro la dichiarazione di apertura del dibattimento (...) rappresenta, in via radicale e pregiudiziale, causa di non punibilità dei reati *ex artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater*, lo stesso non può logicamente, allo stesso tempo e per le stesse ipotesi, fungere anche da presupposto di legittimità di applicazione della pena che, fisiologicamente, non potrebbe certo riguardare reati non punibili»³²⁹.

In altre parole, la Corte ha ritenuto di accedere all'unica interpretazione in grado di evitare «una insanabile contraddizione interna del sistema», la quale, peraltro, era già stata segnalata, *in nuce*, dalla relazione dell'Ufficio del Massimario all'indomani dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 158/2015.

³²⁵ A. PALASCIANO-G. PALASCIANO, *Profili di illegittimità costituzionale del patteggiamento subordinato al pagamento del debito tributario*, in *Fisco*, 2019, 37, p. 1-3545 ss.

³²⁶ R. AMADEO, *sub art. 13-bis*, in C. NOCERINO-S. PUTINATI, *La riforma dei reati tributari*, Giappichelli, Torino, 2015, p. 343.

³²⁷ A. LANZI-P. ALDOVANDRI, *L'illecito tributario*, Cedam, Padova, 2001, p. 90.

³²⁸ Cass. pen., Sez. III, 12 gennaio 2018, n. 5448, in *Guida dir.*, 2018, 17, p. 84.

³²⁹ Cass. pen., Sez. III, 12 aprile 2018, n. 38684. Da notare come, in molte pronunce, la Corte faccia riferimento, in modo generico, all'art. 10-*quater*, ma il riferimento corretto debba ritenersi unicamente quello di cui alla ipotesi del comma 1 di detta norma, anche per le ragioni esposte più avanti.

Detta sentenza è stata accolta con entusiasmo dai primi commentatori, che hanno lodato la motivazione della Corte come «ragionamento di esemplare chiarezza»³³⁰.

La Corte di cassazione ha poi ulteriormente esteso l'ambito di applicazione del proprio ragionamento. Premesso il richiamo alla sentenza n. 38684/2018, la Corte ha ricordato come «L'art. 13, comma 2, dispone poi che i reati *ex artt. 4 e 5*, non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali». Di conseguenza, le stesse conclusioni tratte per gli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, dovrebbero valere anche con riferimento ai delitti di cui agli artt. 4 e 5 (dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione), «per i quali parimenti è previsto che il ravvedimento operoso costituisca causa di non punibilità e dunque non può configurare una condizione per accedere al rito alternativo del patteggiamento». Non solo, ma anche con riferimento al delitto di cui all'art. 10 d.lgs. n. 74/2000 (occultamento o distruzione delle scritture contabili), «non appare decisiva la mancata verifica della condizione richiesta dall'art. 13-*bis*, comma 2», in quanto trattasi di reato che non è ancorato all'esistenza di un profitto o di un danno erariale quantificabili, né prevede un meccanismo automatico di irrogazione di una sanzione amministrativa». Insomma, sia pur in forza di ragioni giuridiche differenti, tanto per i delitti dichiarativi di cui agli artt. 4 e 5, quanto per quello di cui all'art. 10, l'accesso al patteggiamento non richiede la preliminare verifica giudiziale sull'esistenza del ravvedimento operoso o sull'estinzione del debito tributario³³¹. Anche in questo caso, la dottrina ha accolto positivamente la pronuncia, sostenendo che la Cassazione stesse proseguendo «la sua meritoria opera di ridimensionamento della sfera applicativa della previsione di cui all'art. 13-*bis* d.lgs. 74/2000». Anzi, si è addirittura sostenuto che il principio di diritto statuito do-

³³⁰ C. SANTORIELLO, *Reati di omesso versamento: ammissibile il patteggiamento senza pagamento del debito tributario*, in *Fisco*, 2018, n. 34, p. 1-3284.

³³¹ Cass. pen., Sez. III, 23 novembre 2018, n. 10800. Secondo tale orientamento, le alternative essenzialmente sono due: (i) o l'imputato provvede, entro l'apertura del dibattimento, al pagamento del debito a seguito del ravvedimento operoso o della dichiarazione emessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (ovviamente ravvedimento o presentazione della dichiarazione che intervengano prima della formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o di inizio di procedimento penale) così ottenendo la causa di non punibilità per i reati *ex artt. 4, 5, 10-bis, 10-ter e 10-quater*; (ii) oppure non provvede ad alcun pagamento, restando così impregiudicato il diritto di chiedere il patteggiamento per i medesimi reati (cfr.: Cass. pen., Sez. III, 22 ottobre 2019, n. 48029).

vrebbe valere anche per il reato di cui all'art. 8 d.lgs. n. 74/2000, in quanto anche tale ultimo delitto non prevede «l'esistenza di un profitto immediatamente individuabile in capo al contribuente infedele»³³².

Sempre nel corso del 2018, la cassazione ha però precisato che il ragionamento illustrato non sarebbe estensibile fino al punto da ricomprendere l'ipotesi di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74/2000, in quanto «l'art. 13, né al comma 1, né al comma 2, configura» l'integrale pagamento del debito tributario «come causa di non punibilità» del delitto predetto, «con la conseguenza che tale principio non può trovare applicazione nel caso di specie»³³³.

Il quadro giurisprudenziale si è ulteriormente complicato nel 2019. Con una prima pronuncia, la Cassazione – entrando in contrasto con il precedente n. 55498/2018 – ha stabilito, in accoglimento del ricorso del Procuratore Generale, che «per il delitto di cui all'art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000, dunque, la possibilità di richiedere il patteggiamento è necessariamente subordinata, laddove possibile, al ravvedimento operoso (...) e, in ogni caso, all'integrale estinzione del debito per imposte sui redditi e/o sul valore aggiunto, compresi interessi e sanzioni amministrative, riferito alle annualità oggetto di accertamento ed in relazione alle quali la condotta illecita è stata tenuta»³³⁴.

Successivamente, la Cassazione ha ribadito che, per i reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater*, nonché 4 e 5 d.lgs. n. 74/2000, il pagamento del debito tributario da effettuarsi non può fungere da presupposto di legittimità per l'accesso al patteggiamento, per le stesse motivazioni già chiarite con la sentenza n. 38684/2018³³⁵.

Ma il contrasto giurisprudenziale si è acuito con ulteriore sentenza, con la quale, cambiando orientamento ed entrando in collisione con gli altri precedenti, la Corte ha affermato che, se da un lato va ribadita l'inapplicabilità della condizione ostativa al patteggiamento *ex art. 13-bis* comma 2, per i reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* comma 1, «diversamente deve ritenersi con riferimento ai reati di cui [agli] artt. 4 e 5»³³⁶.

³³² C. SANTORIELLO, *Omessa dichiarazione e occultamento di scritture contabili: sì al patteggiamento anche senza pagamento del debito erariale*, in *Fisco*, 2019, 15 p. 1-1463. Posizione ribadita in: C. SANTORIELLO, *Omesso versamento degli acconti IVA: applicabile il patteggiamento senza versamento integrale dell'IVA*, in *Fisco*, 2019, 46, p. 1-4461.

³³³ Cass. pen., Sez. III, 16 ottobre 2018, n. 55498. In dottrina, v. il commento di: C. SANTORIELLO, *Niente patteggiamento per i delitti dichiarativi in caso di mancata estinzione del debito*, in *Fisco*, 2019, 4, p. 1-385.

³³⁴ Cass. pen., Sez. III, 26 febbraio 2019, n. 14600.

³³⁵ Cass. pen., Sez. III, 12 aprile 2019, n. 41133; Cass. pen., Sez. III, 22 ottobre 2019, n. 48029. Si segnalano, solo con riferimento agli omessi versamenti ed in senso conforme, anche: Cass. pen., Sez. III, 12 luglio 2019, n. 44515; Cass. pen., Sez. III, 17 maggio 2019, n. 39328.

³³⁶ Cass. pen., Sez. III, 2 ottobre 2019, n. 47287. V.: A. FOTI, *Pagamento del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento: causa di non punibilità o accesso al patteggiamento?*, in *Dir. & Giust.*, 2019, 212, p. 11. In dottrina, v. anche: S. SERVIDIO, *Infedele e omessa dichiarazione IVA e*

Ulteriori spunti di riflessione sono imposti dalla riforma compiuta con il d.l. n. 124/2019 (convertito dalla legge n. 157/2019), che ha inserito anche gli articoli 2 e 3 all'interno del comma 2 dell'art. 13, ovvero sia fra quelli potenzialmente coperti dalla causa di non punibilità. Di conseguenza, l'impostazione seguita dalla giurisprudenza con alcune sentenze precitate³³⁷ potrebbe persino essere applicata nelle ipotesi di patteggiamento per i reati di cui agli artt. 2 e 3 d.lgs. n. 74/2000, ora – come detto – inclusi nel catalogo di cui all'art. 13. Tale ipotesi interpretativa ha ricevuto un autorevole avallo dall'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione³³⁸, rispetto al quale i primi commenti dottrinali hanno espresso posizioni eterogenee³³⁹.

Da ultimo, la cassazione ha ammesso la creazione di un “doppio regime” in forza del quale il pagamento del debito tributario si configura come causa di non punibilità per i reati di cui agli artt. 4, 5, 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, e come circostanza attenuante ad effetto speciale per i restanti reati, oltre che come presupposto per poter accedere al patteggiamento. In dettaglio, tale differenziazione di disciplina non presenterebbe profili di irragionevolezza, bensì sarebbe giustificata dal diverso disvalore penale dei reati di cui agli artt. 2, 3 e 10-*quater* comma 2 (connotati dal compimento da parte del contribuente di qualificati artifici finalizzati ad ingannare il fisco e, di conseguenza, più gravemente puniti), nonché dal fatto che i reati *ex artt.* 8, 10 e 11 sono caratterizzati dall'assenza di evasione fiscale per il loro autore (i primi due) e dalla natura di reato a consumazione anticipata (il terzo)³⁴⁰.

patteggiamento penale, in *l'IVA*, 2020, 4, p. 42; V. CITRARO, *Reati di omessa o infedele dichiarazione: la Cassazione chiarisce il rapporto tra la non punibilità per il pagamento del debito tributario e l'accesso al rito del “patteggiamento”*, in *Cass. pen.*, 6, 2020, p. 2448.

³³⁷ Il riferimento è, fra le altre, a: *Cass. pen.*, Sez. III, 22 ottobre 2018, n. 48029.

³³⁸ Cfr. la relazione dell'Ufficio del Massimario a cura di L. GIORDANO: *La legge 19 dicembre 2019, n. 157 di conversione del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, “disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili”*: *Profili penalistici*, in *Corte Suprema di Cassazione, Ufficio del Massimario e del Ruolo, Servizio Penale, Relazione su novità normativa*, 9 gennaio 2020, pp. 21-22 (consultabile su www.cortedicassazione.it).

³³⁹ Non sembra sollevare criticità di sorta: G. VARRASO, *Decreto fiscale e riforma dei reati tributari. Le implicazioni processuali*, in *Dir. pen. proc.*, 3, 2020, pp. 335-336. Cfr., invece, con alcune riserve, che si ritiene di condividere: A. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 3, 2020, p. 316: l'autore nota infatti che «se ... vi è un automatismo tra pagamento del debito tributario e non punibilità in relazione ai delitti di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000, lo stesso non può dirsi in relazione agli artt. 2, 3, 4 e 5, ove è ben possibile che il pagamento non renda non punibile l'autore, nel caso in cui il ravvedimento o la dichiarazione ultratardiva siano presentati dopo la conoscenza formale dell'inizio di accessi ispezioni, verifiche o di un procedimento penale; in tali ipotesi, dunque, è ben possibile che il legislatore abbia richiesto il pagamento come condizione per accedere al rito, senza alcuna contraddizione con la tipizzazione della causa di non punibilità, cioè senza porre un divieto assoluto di patteggiamento per i reati dichiarativi».

³⁴⁰ In definitiva, il diverso assetto dell'art. 13-*bis* d.lgs. n. 74/2000, a seconda del reato tributario

A fronte dell'ingarbugliato quadro giurisprudenziale – sul quale torneremo in chiusura –, la dottrina ha assunto posizioni piuttosto variegate.

Da un lato, anche alla luce della riforma compiuta dalla legge n. 157/2019, si è sostenuto che potrebbe farsi ricorso al rito del patteggiamento: «a) sempre per i reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater*, comma 1 (...) b) sempre per i reati di cui agli artt. 8 e 10, mancando in questi casi un profitto ed un risparmio di imposta, sulla cui base determinare le somme da versare all'erario, c) per i reati di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5 (...) solo in presenza di un pagamento del debito tributario, con la precisazione che se tale adempimento avvenga prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, allora si avrà l'estinzione dell'illecito»³⁴¹. Dall'altro, è stata suggerita una particolare opzione ermeneutica: «ritenere che qualora l'imputato di uno dei reati di cui all'art. 13, comma 1, d.lgs. 74/2000 (10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater*) paghi interamente il proprio debito tributario nei modi e nei tempi previsti dalla legge, beneficerà di una pronuncia di proscioglimento, mentre qualora non paghi, o comunque non estingua il debito nei modi previsti, andrà incontro alla preclusione sancita dall'art. 13-*bis*, comma 2, d.lgs. n. 74/2000 e, pertanto, non potrà patteggiare»³⁴².

È da ricordare, in particolare, il punto di vista di coloro i quali nutrono «perplexità sulla relazione tra la deroga all'art. 13-*bis* individuata dalla Suprema Corte e la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma secondo, per i reati di infedele ed omessa dichiarazione»³⁴³, ed è sicuramente auspicabile un intervento chiarificatore delle sezioni unite che possa portare ordine nel caotico quadro giurisprudenziale attualmente esistente.

Detto tutto ciò, si potrebbe ritenere che l'orientamento espresso dalla Cassazione sia eccessivamente estensivo e tale da condurre, di fatto, ad una sostanziale disapplicazione del meccanismo introdotto all'art. 13-*bis* comma 2, non in linea con la *ratio legis* dell'istituto, come sopra ricostruita secondo gli intendimenti del

in esame, sarebbe pienamente giustificato e ragionevole. Cfr. Cass. pen., Sez. III, 29 novembre 2019, n. 13901. V. anche: Cass. pen., Sez. III, 13 dicembre 2019, n. 15218. Da segnalare anche ulteriore pronuncia, con cui la Suprema Corte ha valutato una questione di legittimità costituzionale relativa alla contrarietà agli artt. 24 e 3 Cost. dell'art. 13 d.lgs. n. 74/2000 (nella parte in cui quest'ultimo non include anche l'ipotesi del pagamento rateale), ritenendo non irragionevole la scelta del legislatore di determinare un termine perentorio per l'estinzione del pagamento (Cass. pen., Sez. III, 15 maggio 2020, n. 15218).

³⁴¹ C. SANTORIELLO, *Omessa o infedele dichiarazione: applicabile il patteggiamento dopo il pagamento del debito fiscale*, in *Fisco*, 4, 2020, p. 1-367.

³⁴² A. PALASCIANO-G. PALASCIANO, *Profili di illegittimità costituzionale del patteggiamento subordinato al pagamento del debito tributario*, in *Fisco*, 2019, 37, p. 1-3545 ss.

³⁴³ D. COSTA, *Reati tributari: il patteggiamento senza estinzione del debito fiscale esteso anche ai delitti di dichiarazione infedele, omessa presentazione della dichiarazione e occultamento e distruzione delle scritture contabili ex artt. 4, 5 e 10 D.lgs. 74/2000*, in *Giur. pen. web*, 2019, 4.

legislatore, e come peraltro tratteggiata anche dalla sentenza della Corte cost. n. 95/2015. Non a caso, infatti, alcuni autori hanno ravvisato una criticità nelle pronunce “estensive” di legittimità prima passate in rassegna, consistente nell’«effetto parzialmente abrogativo della norma in questione, come tale confliggente con l’art. 15 delle “disposizioni sulla legge in generale”» (...); «non può infatti ritenersi che il legislatore del 2015, introducendo la locuzione “fatte salve le ipotesi di cui all’art. 13, commi 1 e 2”, abbia inteso escludere dallo sbarramento dell’art. 13-bis, comma 2, d.lgs. 74/2000, alcune fattispecie fra quelle previste dal decreto in esame». Si tratterebbe, in definitiva, di ritornare ad un’interpretazione più aderente al dato letterale della norma, così da evitare imprevedibili effetti distorsivi del sistema e meglio rispettare la *ratio legis*»³⁴⁴. Interpretazione che, peraltro, la Cassazione sembra aver da ultimo recuperato³⁴⁵.

A questo proposito, vale la pena ricordare come, in precedenti pronunce, proprio la Cassazione avesse espresso un atteggiamento particolarmente rigoroso e severo nell’applicazione del meccanismo normativo in questione.

Ci si era chiesti, in dettaglio, se l’accesso al patteggiamento fosse consentito in presenza di un piano di rateazione già concordato tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria, sia pur non ancora interamente adempiuto nei vari pagamenti. La risposta, sul punto, è nettamente negativa. Infatti, «riconoscere la possibilità di accedere al rito alternativo in presenza di un mero piano di rateizzazione sarebbe in contrasto con la *ratio*» legislativa, che è quella di premiare «una condotta che porti un concreto ed effettivo beneficio in termini patrimoniali a favore dell’Erario»³⁴⁶.

Va detto che, nelle più recenti pronunce giurisprudenziali, comunque, lo scenario sembra essersi abbastanza stabilizzato e il quadro ermeneutico almeno un po’ chiarito.

La Suprema Corte ha preso atto che l’orientamento interpretativo creatosi sull’argomento non fosse affatto univoco, ma ha chiarito come l’indirizzo più recente abbia introdotto una netta distinzione tra la disciplina prevista per i reati di cui all’art. 13 comma 1 e quella prevista per i reati dichiarativi (richiamati dal comma 2 della stessa disposizione). Per questi ultimi, infatti, l’«adempimento del debito tributario, delle sanzioni e degli interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, varrà (...) a ridurre il disvalore penale del fatto, consentendo (...) di

³⁴⁴ C. MARIANI, *Patteggiamento subordinato al pagamento del debito tributario: nessuna deroga per i delitti di cui all’art. 13 d.lgs. 74/2000*, in *Dir. pen. cont.*, 8 marzo 2019.

³⁴⁵ Cass. pen., Sez. III, 24 giugno 2020, n. 26529. Nel caso di specie, la Corte di merito aveva emesso sentenza ex art. 444 c.p.p. in relazione ad una ipotesi di frode ex art. 2 d.lgs. n. 74/000 senza verificare il pagamento del debito tributario. La Cassazione ha annullato senza rinvio.

³⁴⁶ C. SANTORIELLO, *Reati di omesso versamento: ammissibile il patteggiamento senza pagamento del debito tributario*, in *Fisco*, 2018, n. 34, p. 1-3284. In giurisprudenza, si veda la motivazione, particolarmente complessa ed approfondita, di: Cass. pen., Sez. III, 28 settembre 2016, n. 40314.

accedere al rito del patteggiamento». Tale diversa conclusione è giustificata proprio dalla diversa disciplina dei due gruppi di reati, nonché dalla maggiore gravità di quelli dichiarativi³⁴⁷. Da ultimo, la Suprema Corte ha ulteriormente confermato l'assoluta impossibilità di definire il giudizio con il rito del patteggiamento, in mancanza dell'integrale pagamento del debito erariale, con riferimento ai reati di cui agli artt. 2 e 8 d.lgs. n. 74/2000³⁴⁸. Resta, comunque, auspicabile un intervento delle Sezioni Unite, pur in assenza (forse) di un vero e proprio insanabile contrasto ermeneutico, stante il permanere della eterogeneità delle pronunce sul tema³⁴⁹.

8.3. Definizione agevolata della pretesa fiscale.

Una questione interpretativa potrebbe porsi con riferimento a particolari procedure deflattive del contenzioso tributario, che comportino sì il pagamento del debito tributario, ma non quello di sanzioni ed interessi. Come ripetuto più volte, l'accesso al patteggiamento ex art. 13 comma 2, richiede il ricorrere della circostanza di cui al comma 1 della stessa norma, e quindi l'estinzione del debito tributario, «mediante integrale pagamento», «comprese sanzioni amministrative e interessi», «anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie». *Quid iuris*, nell'ipotesi in cui il contribuente / indagato paghi integralmente il debito tributario, ma attraverso una procedura conciliativa che, ad esempio, eviti il pagamento di sanzioni ed interessi?

Pare potersi propendere per una soluzione ermeneutica che consenta di accedere al rito alternativo anche in una ipotesi di tal fatta. Anzitutto, con riferimento alle «speciali procedure conciliative» di cui parla la legge, è stato evidenziato che la formula impiegata «è volutamente aperta, al fine di consentire l'adattamento automatico del disposto normativo ed eventuali nuovi istituti di futura introduzione»³⁵⁰. In secondo luogo, la stessa Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'istituto della definizione agevolata delle controversie tributarie ha l'esigenza di «ridurre – come più volte auspicato dalla Corte di Cassazione – l'ingente quantità di ricorsi pendenti in materia tributaria, che attengono prevalentemente ai giudizi in cui è parte l'Agenzia delle Entrate»³⁵¹.

Di conseguenza, laddove la procedura di definizione agevolata della contro-

³⁴⁷ Cass. pen., Sez. III, 12 gennaio 2021, n. 9083.

³⁴⁸ Cass. pen., Sez. III, 26 maggio 2021, n. 28950. Cfr. inoltre C. SANTORIELLO, *Reati fiscali, patteggiamento e previo pagamento del debito tributario: tanto rumor per nulla...*, in *Corr. trib.*, fasc. 7, 2021, p. 703.

³⁴⁹ Cass. pen., Sez. III, 26 marzo 2021, n. 11620.

³⁵⁰ R. AMADEO, in C. NOCERINO-S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, Giappichelli, Torino, 2015.

³⁵¹ Agenzia delle Entrate, circolare n. 22/E, 28 luglio 2017.

versia tributaria risulti sostanzialmente *omogenea* rispetto agli ulteriori strumenti deflattivi del contenzioso tributario (si pensi, a titolo esemplificativo, alla procedura c.d. della rottamazione delle cartelle *ex d.l. n. 50/2017*), non vi dovrebbe essere alcun ostacolo a consentire l'accesso al patteggiamento una volta che il debito tributario sia stato saldato, nell'ammontare normativamente previsto dalla procedura deflattiva medesima, anche se non comprensivo di sanzioni ed interessi. Una soluzione di tal fatta, peraltro, risulta già essere stata accolta dalla giurisprudenza di merito³⁵².

9. *Reati fiscali quali reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti ex d.lgs. n. 231/2001.*

Il d.lgs. n. 231/2001 ha introdotto un peculiare sistema normativo, che coniuga tratti dell'ordinamento penale e di quello amministrativo, così configurando un innovativo *tertium genus*, che è stato ritenuto pienamente compatibile con i principi costituzionali³⁵³. Come noto, la responsabilità dell'ente è fondata sulla commissione di uno dei c.d. reati-presupposto, contenuti all'interno di un elenco tassativo stilato dagli artt. 24 ss. del decreto. Tale elenco – che, all'indomani della introduzione della responsabilità degli enti, contemplava poche ipotesi di reato, quali concussione, induzione indebita a dare o promettere utilità e corruzione – è stato poi, nel corso degli anni, progressivamente esteso, sino a ricomprendere un gran numero di ipotesi delittuose. Tuttavia, per lungo tempo i reati tributari hanno continuato a rimanere esclusi dal catalogo dei reati presupposto. In altre parole, per quasi vent'anni responsabilità dell'ente e reati tributari sono rimasti mondi separati, che si toccavano solo in via indiretta.

Le occasioni di contatto tra le due sfere normative – e di relativa discussione – erano sorte principalmente in relazione a due questioni.

La prima riguardava la possibilità di procedere a confisca per equivalente *ex art. 19 comma 2 d.lgs. n. 231/2001* sul presupposto della commissione, nell'interesse o a vantaggio dell'ente, di reati tributari. La giurisprudenza di legittimità, premesso che gli artt. 24 ss. non inserivano i reati fiscali tra le fattispecie in grado di giustificare l'adozione della confisca per equivalente, aveva ritenuto che il sequestro preventivo ad essa funzionale non avrebbe potuto essere disposto su beni immobili appartenenti ad una persona giuridica, laddove si procedesse per reati

³⁵² In tal senso, proprio in materia di rottamazione delle cartelle: Trib. Milano, Ufficio G.I.P., decreto di archiviazione 31 maggio 2018, *inedito*.

³⁵³ Cass. pen., Sez. VI, 12 febbraio 2016, n. 11442, in *Guida dir.*, 2016, 17, p. 62; Cass. pen., Sez. Un., 24 aprile 2014, n. 38343, in *Cass. pen.*, 2015, 2, p. 426, con nota di Summerer.

commessi dal suo legale rappresentante. Con la precisazione, però, che a conclusioni diverse si sarebbe potuto giungere nell'ipotesi in cui la struttura societaria costituisse un "apparato fittizio" utilizzato dall'imputato per commettere gli illeciti. Posizione che, peraltro, era stata criticata da parte della dottrina, secondo la quale l'estraneità dei reati tributari al novero dei reati-presupposto non avrebbe comunque potuto determinare la inapplicabilità alle persone giuridiche della confisca per equivalente di cui all'art. 322-ter c.p.³⁵⁴.

Altro nodo problematico era rappresentato dal fatto se i reati tributari potessero in qualche modo essere "recuperati" nell'alveo della responsabilità degli enti allorquando costituissero i reati-fine dell'illecito di associazione per delinquere di cui all'art. 416 c.p., reato presupposto ex art. 24-ter d.lgs. n. 231/2001. Vari orientamenti si erano registrati sul tema. Da un lato, si erano espresse soluzioni possibiliste³⁵⁵. Dall'altro, si era chiaramente affermato che andasse escluso che la responsabilità "amministrativa" degli enti potesse essere ricollegata a reati diversi da quelli espressamente indicati negli artt. 24 ss. del decreto, per il solo fatto che essi costituissero reati-fine di quello di associazione per delinquere³⁵⁶. Si era osservato, infatti, che la contestazione del delitto associativo, avente ad oggetto reati-fine estranei al catalogo dei reati presupposto, avrebbe di fatto costituito una violazione del principio di tassatività del sistema sanzionatorio del decreto 231³⁵⁷.

Ciò premesso, in dottrina si era acceso un vivace dibattito in merito alla opportunità di includere i reati previsti dal d.lgs. n. 74/2000 all'interno del catalogo dei reati presupposto della responsabilità degli enti.

Si erano contrapposte due fazioni interpretative diametralmente opposte tra loro, l'una pienamente favorevole all'ingresso dei reati tributari nel novero dei reati presupposto, l'altra assolutamente contraria. In estrema sintesi, i fautori della tesi contraria fondavano principalmente (anche se non esclusivamente) la loro interpretazione sul fatto che l'inserimento dei reati tributari nell'alveo dei reati presupposto avrebbe generato, *de facto*, una inutile duplicazione (o, addirittura, triplicazione) di sanzioni, a fronte della gravità del sistema sanzionatorio tributario,

³⁵⁴ D. POTETTI, *Sulla compatibilità della confisca tributaria (per equivalente) dei beni sociali con l'art. 27, comma 1, Cost.*, in *Cass. pen.*, 2013, p. 309; P. CORSO, *Esclusa la confisca sui beni sociali per i reati tributari del legale rappresentante commessi nell'interesse dell'ente*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 2553 ss. Per una panoramica complessiva: S. BELTRANI, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, in *Rivista231*, 2013, 3, p. 222 ss.

³⁵⁵ Cass. pen., Sez. III, 27 marzo 2013, n. 24841.

³⁵⁶ Cass. pen., Sez. VI, 20 dicembre 2013, n. 3635, in *Arch. nuov. proc. pen.*, 2014, 3, p. 296.

³⁵⁷ «... il reato associativo si trasformerebbe, infatti, in una disposizione "aperta", dal contenuto elastico, potenzialmente idonea a ricomprendere nel novero dei reati presupposto qualsiasi fattispecie di reato, con il pericolo di una ingiustificata dilatazione dell'area di potenziale responsabilità dell'ente collettivo». Così: Cass. pen., Sez. VI, 24 gennaio 2014, n. 3653. Per approfondimenti, v.: A. ROSSI, *Riflessioni sulla responsabilità degli enti per associazioni per delinquere e reati-fine in materi agroalimentare*, in *Arch. pen.*, 2018, 3.

nonché sul fatto che, in ambito penale, già vi fosse una forma di sanzione per l'ente in relazione a reati tributari commessi nel suo interesse, ovvero il sequestro del profitto dell'evasione³⁵⁸.

I fautori della tesi favorevole, all'opposto, sostenevano come, *in primis*, non vi fossero ragioni ostative all'inserimento dei delitti tributari nell'elenco dei reati presupposto. Inoltre, ritenevano che vi fossero svariate valutazioni che ne suggerivano, invece, l'adozione, tutte essenzialmente riconducibili ad una maggiore efficienza ed efficacia repressiva e dissuasiva del sistema³⁵⁹.

Sul versante legislativo, si era confermata la "spinta" estensiva, essendo state avanzate proposte di espansione del catalogo dei reati presupposto, tali da abbracciare anche i delitti di cui al d.lgs. n. 74/2000. In particolare, può ricordarsi come la commissione ministeriale di riforma del decreto n. 231/2001 (c.d. Commissione Greco) avesse proposto l'inserimento, tra i reati presupposto, delle fattispecie di cui agli artt. 2 comma 1, 8, 5 e 10 d.lgs. n. 74/2000³⁶⁰, nonché come una proposta di legge (21 maggio 2014, n. 2400) avesse suggerito l'introduzione di un nuovo art. 25-terdecies concernente le sanzioni applicabili alle persone giuridiche per i reati tributari³⁶¹.

Forti preoccupazioni, a fronte della prospettiva di una ulteriore estensione dei reati presupposto, erano state espresse dal mondo dell'industria e dell'imprenditoria, che aveva paventato il rischio di "sovraccaricare" il sistema sanzionatorio verso le imprese, imponendo a queste ultime un onere di aggiornamento del modello organizzativo pressoché impraticabile, così rendendolo peraltro anche poco efficace³⁶².

³⁵⁸ La tesi contraria era stata espressa, con maggior vastità di argomentazioni e con il maggior approfondimento, da: C. SANTORIELLO, *I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero dell'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati fiscali*, in *Arch. pen.*, 2017, 1. Tra i sostenitori della tesi contraria: E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, Bologna, 2016, p. 34 ss.; I. CARACCIOLI, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Riv. 231*, 2007, 1, p. 155 ss.; F. D'ARCANGELO, *La responsabilità degli enti per i delitti tributari dopo le SS.UU. 1235/2010*, in *Riv. resp. amm. soc. enti*, 2011, 4, p. 125 ss. Per una tesi originale: A. INGRASSIA-S. CAVALLINI, *Brevi riflessioni sulla relazione tra il d.lgs. 231/2001 e i reati tributari: poenae non sunt multiplicanda sine necessitate*, in *Riv. resp. amm. soc. enti*, 3, 2016, p. 109.

³⁵⁹ P. IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Rivista231*, 2007, 3, p. 7; A. PERINI, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali*, in *Riv. resp. amm. soc. enti*, 2006, 2, p. 79; O. MAZZA, *Il caso Unicredit al vaglio della cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a svantaggio della società*, in *Dir. pen. cont. online*; L. DELLA RAGIONE, *Sul sequestro per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse*, in *Dir. pen. cont. online*.

³⁶⁰ P. IELO, *Commissione Greco: dall'usura alla frode verso una più ampia responsabilità degli enti*, in *Guida dir.*, 2010, 1, p. 22.

³⁶¹ G. TARTAGLIA POLCINI, *L'inserimento dei delitti tributari nel catalogo dei reati presupposto per la responsabilità degli enti*, in *Riv. resp. amm. soc. enti.*, 2, 2019.

³⁶² Si veda la circolare n. 19867 del 12 giugno 2015: M. RUPIC-C. STRAZZERI-S. STRAZZERI, *Autoriciclaggio: i timori di Confindustria e la posizione di Asso 231*, in *Asso231.it*, 29 luglio 2015.

In giurisprudenza, si era invece osservato come l'assenza dei reati tributari dal catalogo dei reati presupposto fosse irrazionale e costituisse un evidente vuoto all'interno del sistema sanzionatorio del d.lgs. n. 231/2001. Sul punto, erano intervenute le sezioni unite della Corte di Cassazione, secondo cui «la stessa logica che ha mosso il legislatore nell'introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti» sarebbe risultata «non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati presupposto nel d.lgs. 231 del 2001, considerato che, nel caso degli enti, il rappresentante che ponga in essere la condotta materiale riconducibile a quei reati non può che aver operato proprio nell'interesse ed a vantaggio dell'ente medesimo». Ancora, si era osservato come tutto ciò avrebbe seriamente depotenziato l'istituto della confisca per equivalente *ex* d.lgs. n. 231/2001, poiché sarebbe stato possibile «attraverso l'intestazione alla persona giuridica di beni non direttamente riconducibili al profitto del reato, sottrarre tali beni alla confisca per equivalente, vanificando o rendendo più difficile la possibilità di recupero di beni pari all'ammontare del profitto di reato, ove lo stesso sia stato occultato e non vi sia disponibilità di beni in capo agli autori del reato»³⁶³.

Il dibattito, in dottrina, era stato poi ravvivato da ulteriori interventi del legislatore. L'introduzione, all'interno del codice penale, del delitto di autoriciclaggio (art. 648-*ter*.1 c.p.p.) diede nuovo impulso alla discussione intorno all'introduzione dei reati tributari tra i reati presupposto, in quanto pose l'accento sulla necessità di implementare il sistema di gestione del rischio fiscale da parte dell'ente, attraverso una revisione del modello organizzativo, che, a quel punto, non avrebbe potuto non tener conto, sia pur indirettamente, dei delitti *ex* d.lgs. n. 74/2000³⁶⁴. Pure la riforma dei reati tributari, compiuta con il d.lgs. n. 158/2015, intervenuta anche sulla confisca del profitto ricavato dal reato tributario, nonché sugli effetti favorevoli – sul piano processuale penale – derivanti dal pagamento debito tributario, aveva dato adito a riflessioni sui relativi riflessi 231³⁶⁵.

A valle di tutte queste diatribe interpretative, il quadro normativo ha subito uno scossone, da parte del legislatore europeo, con la pubblicazione della nuova

³⁶³ Secondo le Sezioni Unite, peraltro, tale irrazionalità non avrebbe potuto essere rimossa sollevando una questione di legittimità costituzionale, in quanto, per costante giurisprudenza costituzionale, l'art. 25 comma 2 Cost., avrebbe ostato ad una pronuncia additiva che comportasse effetti costitutivi o peggiorativi della responsabilità penale, trattandosi di interventi riservati in via esclusiva alla discrezionalità del legislatore. Cfr.: Cass. pen., Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10561, Gubert.

³⁶⁴ A titolo esemplificativo, cfr.: G. DE SIMONE, *Il reato di autoriciclaggio e la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti*, in *Rivista231*, 2017, 1; M. MONTERISI-D. TOMEI, *Impatti "231" dei reati tributari tra modifiche normative e gestione del rischio fiscale*, in *Rivista231*, 2016, 1.

³⁶⁵ G. AMATO, *Riforma dei reati tributari: la confisca del "profitto" tra impegno del contribuente a pagare il debito tributario e aggravidità dei beni sociali*, in *Rivista231*, 2016, 1; N. PISANI, *Impegno al pagamento del debito tributario ai sensi dell'art. 12-bis, d.lgs. 74/2000: riflessioni sulla natura giuridica della confisca in materia tributaria*, in *Rivista231*, 2017, 1.

“direttiva PIF”. Quest’ultima nasce dalla proposta di direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio UE relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione mediante il diritto penale, dell’11 luglio 2012, la quale, a sua volta, prendeva le mosse «dalla constatazione che le presunte frodi ammonterebbero a non meno di 600 milioni di Euro all’anno e che, nei diversi Stati membri, non sussistesse un livello di tutela equivalente e sufficientemente deterrente»³⁶⁶. Era, insomma, necessario aggiornare la precedente Convenzione sulla Protezione degli Interessi Finanziari (PIF) del 1995. L’aggiornamento venne finalmente realizzato con la direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017³⁶⁷. La nuova c.d. direttiva PIF, in estrema sintesi, stabiliva norme «minime riguardo alla definizione di reati e di sanzioni in materia di lotta contro la frode e altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell’Unione»³⁶⁸.

In altre parole, la direttiva PIF aveva introdotto un obbligo di criminalizzazione, in capo alla persona giuridica, limitato alle “gravi frodi IVA”, secondo la definizione che ne veniva data agli artt. 3 comma 2 lett. d) e 2 comma 2, della direttiva medesima³⁶⁹. A quel punto, il legislatore italiano si trovava obbligato, entro il termine previsto per il recepimento della direttiva, ad adeguare il quadro normativo italiano a quanto previsto a livello europeo.

L’obbligo di matrice europea è stato adempiuto mediante l’art. 39 comma 2 d.l. n. 124/2019, convertito in legge n. 157/2019, che ha introdotto, all’interno del d.lgs. n. 231/2001 un nuovo art. 25-*quinqüesdecies*. Tale ultima disposizione di nuovo conio, al comma 1, introduce, nel novero dei reati presupposto che possono far scattare la responsabilità “amministrativa” dell’ente, alcuni dei delitti previsti dal d.lgs. n. 74/2000, e segnatamente:

- art. 2 comma 1 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), in relazione al quale è prevista la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;
- art. 2 comma 2-*bis* (ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fat-

³⁶⁶ A. SCARCELLA, *La nuova direttiva PIF: una prima lettura delle novità e delle sanzioni (... anche contro l’ente responsabile di frode lesiva degli interessi finanziari dell’UE)*, in *Rivista231*, 2017, 4.

³⁶⁷ *Direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017 relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione mediante il diritto penale*, testo consultabile su: www.eur-lex.europa.eu.

³⁶⁸ A. SCARCELLA, *La nuova direttiva PIF: una prima lettura delle novità e delle sanzioni (...anche contro l’ente responsabile di frode lesiva degli interessi finanziari dell’UE)*, in *Rivista231*, 2017, 4.

³⁶⁹ La direttiva PIF aveva sollevato letture parzialmente critiche da parte di diversi autori. A titolo esemplificativo: S. MARIA RONCO, *Responsabilità dell’ente per gli illeciti tributari: considerazioni alla luce del principio del ne bis in idem e della direttiva n. 2017/1371 del 5 luglio 2017*, in *Rivista231*, 2018, 3; E. BASILE, *Brevi note sulla nuova direttiva PIF. Luci e ombre del processo di integrazione UE in materiale penale*, in *Dir. pen. cont.*, 2013, p. 63 ss.

ture o altri documenti per operazioni inesistenti con ammontare degli elementi passivi fittizi inferiore a euro centomila), per cui è prevista la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

– art. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), in relazione al quale è prevista la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

– art. 8 comma 1, (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), per il quale si applica la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

– art. 8 comma 2-*bis* (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importo inferiore a euro centomila), per cui è prevista la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

– art. 10 (occultamento o distruzione di documenti contabili) sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

– art. 11 (sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte), per cui si applica la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

Inoltre, il comma 2 dell'art. 25-*quinqüesdecies* ha introdotto una specifica circostanza aggravante: se, in seguito alla commissione di uno dei delitti tributari appena elencati, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.

Infine, in base alla previsione del comma 3 dell'art. 25-*quinqüesdecies*, la commissione dei predetti reati tributari comporta anche la applicazione delle sanzioni interdittive previste dall'art. 9 comma 2 lett. c), d) ed e) d.lgs. n. 231/2001, ovverosia il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione (salvo che per ottenere le prestazioni di pubblico servizio), l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi, il divieto di pubblicizzare beni o servizi³⁷⁰.

All'indomani della riforma, in dottrina si sono levate voci fortemente critiche, nell'ambito dei primi commenti resi sulla disposizione in questione³⁷¹.

In primo luogo, è stato acutamente osservato che «la tensione sottesa ai temi che ne sono a fondamento ha avuto un inedito risvolto normativo proprio con il decreto legge che» ha introdotto la riforma legislativa in commento. Infatti, essendo la stessa destinata ad avere efficacia a partire dalla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legge di conversione, si è generata una vera e propria «torsione nella logica normativa del decreto legge, per sua natura destinato a produrre effetti anticipatori rispetto all'ordinario procedimento di produzione legislativa»³⁷².

³⁷⁰ *Relazione su novità normativa*, in *Corte Suprema di Cassazione, Ufficio del massimario e del ruolo – Servizio Penale*, 9 gennaio 2020, p. 22-23.

³⁷¹ Tra i primi commenti, v.: R. BRICCHETTI, *Il decreto fiscale diventa legge: un nuovo tentativo di "lotta" all'evasione attraverso il diritto penale*, in *Ilpenalista.it*, 8 gennaio 2020; F. DI VIZIO, *La nuova disciplina penale in materia tributaria dopo la conversione del DL Fiscale: i reati riformati*, in *Pluris. Quotidiano online*, 23 dicembre 2019.

³⁷² G. RUTA, *La riforma dei reati tributari, una prima lettura*, in *Quest. giust.*, 23 dicembre 2019.

Ancora, si è giustamente rilevato che, nel nuovo sistema penale tributario come disciplinato all'interno del d.lgs. n. 231/2001, diventa assolutamente cruciale il tema relativo al pagamento del debito tributario. Solo pagando il debito tributario, infatti, l'ente potrà accedere al patteggiamento, in forza di quanto previsto dall'art. 63 comma 1 d.lgs. n. 231/2001, secondo cui l'ente non può patteggiare laddove vi sia una preclusione, in tal senso, per l'imputato (che discenderebbe dall'art. 13-bis comma 2 d.lgs. n. 74/2000³⁷³). Solo pagando il debito tributario, l'ente potrà mettersi al riparo dalle sanzioni interdittive (secondo quanto previsto dall'art. 17 d.lgs. n. 231/2001)³⁷⁴.

Ciò detto, un primo punto di particolare criticità riguarda il perimetro di estensione della riforma, che è stato (giustamente) ritenuto troppo vasto rispetto a quelle che erano le originali finalità della Direttiva PIF. Infatti, se gli obblighi di matrice europea imponevano la riforma solo con riferimento alle imposte impattanti sulle finanze europee e che attenevano a condotte commesse con sistemi fraudolenti transfrontalieri (soprattutto l'IVA), il legislatore italiano è andato ben oltre, prescindendo da detto carattere transfrontaliero e includendo reati tributari connessi all'evasione di imposte sui redditi che fuoriescono dalla competenza della Unione Europea. Al contrario – e in modo paradossale – il legislatore non ha invece inserito nell'elenco dei nuovi reati presupposto il delitto di cui all'art. 10-*quater* comma 2 d.lgs. n. 74/2000, che rientra pacificamente tra gli "illeciti di frode" che offendono gli interessi finanziari dell'Unione³⁷⁵.

Altro limite evidente della riforma è stato considerato la mancata ricomprensione tra i reati presupposto dell'art. 5 d.lgs. n. 74/2000, che, sulla base della esperienza concreta di questi anni, risulta essere una figura delittuosa assolutamente centrale nel diritto penale tributario, posto che evasioni di ammontare elevatissimo vengono spesso realizzate da enti esterovestiti o dotati di stabile organizzazione nel territorio dello Stato³⁷⁶.

Tale critica viene peraltro estesa alla mancata ricomprensione anche del delitto di dichiarazione infedele *ex art.* 4 d.lgs. n. 74/2000, di talché può forse trarsi la conclusione secondo cui, di fatto, «paiono non pienamente rispettati gli obblighi sovranazionali di incriminazione»³⁷⁷.

³⁷³ Salvo quanto osservato circa la portata applicativa di questa norma (alla luce della recente giurisprudenza di legittimità) nel paragrafo dedicato al patteggiamento ed ai relativi limiti all'accesso, cui si rinvia.

³⁷⁴ G. RUTA, *La riforma dei reati tributari, una prima lettura*, in *Quest. giust.*, 23 dicembre 2019.

³⁷⁵ C. SANTORIELLO, *Riforma tributaria: una prima riflessione sulla responsabilità degli enti*, in *Rivista231*, 2020.

³⁷⁶ Ciò rappresenterebbe, dunque, un vero e proprio *deficit* di comprensione di alcuni dei più gravi fenomeni di evasione fiscale, i quali avrebbero invece imposto una più rigorosa risposta sanzionatoria. Così: G. RUTA, *La riforma dei reati tributari, una prima lettura*, in *Quest. giust.*, 23 dicembre 2019.

³⁷⁷ S. FINOCCHIARO, *In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge*

Già nella prospettiva *de iure condendo*, si era colto come queste prime osservazioni critiche fossero destinate ad essere superate da un successivo intervento del legislatore, finalizzato ad ampliare il novero dei reati presupposto, includendovi anche dichiarazione infedele, omessa dichiarazione e indebita compensazione³⁷⁸.

Tale intervento legislativo si è concretizzato con la diramazione, in data 6 luglio 2020, dello «schema di decreto legislativo recante norme di attuazione della direttiva (ue) 2017/1371 relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'unione mediante il diritto penale». Di particolare interesse la relazione illustrativa allegata al predetto schema, secondo la quale la necessaria integrazione del perimetro di responsabilità delle persone giuridiche da delitto tributario anche alle fattispecie di dichiarazione infedele, di omessa dichiarazione e di indebita compensazione, rimane comunque vincolata al ricorrere delle condizioni applicative della direttiva:

- la commissione del fatto in parte in territorio di altro Stato membro;
- un'imposta sul valore aggiunto evasa di almeno dieci milioni di euro.

Inoltre, è stato ritenuto opportuno specificare la disposizione di legge, prevenendo la necessità che i suddetti reati-presupposto siano commessi «nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri»³⁷⁹.

Il tutto ha visto la luce con la pubblicazione del d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75³⁸⁰, il cui art. 5 comma 1 lett. c), prevede che, all'art. 25-*quiquiesdecies* d.lgs. n. 231/2001, è inserito, dopo il comma 1, un comma 1-*bis*, in forza del quale «in relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro» si applicano le seguenti sanzioni pecuniarie:

- la sanzione pecuniaria fino a trecento quote, per il delitto *ex art.* 4 d.lgs. n. 74/2000;
- la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote, per il delitto *ex art.* 5 d.lgs. n. 74/2000;

157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti, in *Sist. pen. online*, 7 gennaio 2020.

³⁷⁸ Il Parlamento ha infatti emanato una apposita legge delega (n. 117/2019) per il recepimento della Direttiva PIF. Non a caso, sul finire di gennaio 2020 ha iniziato a circolare uno schema di decreto legislativo attuativo della predetta legge delega, che amplia il catalogo dei reati presupposto nei termini sopra detti. Cfr.: A.M. DELL'OSSO, *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 3, p. 328.

³⁷⁹ In tal modo, si è provveduto ad eliminare l'originario e più generico riferimento alla circostanza che le condotte delittuose risultassero poste in essere anche «anche in parte in territorio di altro Stato membro dell'Unione europea» (cfr. relazione illustrativa, pag. 8).

³⁸⁰ G.U. n. 177 del 14 luglio 2020, n. 75, vigente al 30 luglio 2020.

– la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote, per il delitto di indebita compensazione *ex art. 10-quater d.lgs. n. 74/2000*.

Ciò premesso, la critica maggiore alla riforma ha riguardato il fatto che la estensione della responsabilità delle persone giuridiche *ex decreto n. 231/2001* ai reati tributari sia stata strutturata in modo tale da porsi in possibile (*rectius*, probabile) conflitto con il principio del *ne bis in idem* sostanziale³⁸¹.

Si è osservato, infatti, come, secondo l'attuale formulazione dell'art. 25-*quiesdecies*, l'ente, il quale abbia tratto un vantaggio dalla evasione fiscale commessa nel suo interesse, potrà essere sanzionato in due diversi sedi, quella fiscale e quella penale (*ex d.lgs. n. 231/2001*). In tale ipotesi, «pare difficile escludere che la società, in relazione ad una medesima vicenda, venga ad essere sottoposta a un duplice processo di natura penale – ed eventualmente sanzionata due volte con misure repressive di carattere criminale»³⁸². Si è parlato, addirittura, di un sistema normativo che conduce, di fatto, verso il “*tris in idem*”, a fronte delle sanzioni amministrative pecuniarie applicate in sede tributaria, la sanzione detentiva applicata nei confronti della persona fisica e le sanzioni *ex d.lgs. n. 231/2001*³⁸³.

Il problema non è dato da quello che la riforma ha disposto, ma piuttosto da quello che il legislatore non ha fatto: non ha introdotto alcuna norma di coordinamento delle diverse sanzioni applicabili alla persona giuridica. Le critiche al “silenzio” del legislatore sono state particolarmente dure, in quanto, per risolvere la questione in partenza, sarebbe stato sufficiente un semplice meccanismo di raccordo tra le diverse sanzioni pecuniarie, in modo analogo a quanto già fatto con l'art. 187-*terdecies* TUF in materia di *market abuse*. Non avendo invece fatto nulla di tutto ciò, «sembra difficile negare, in relazione agli enti, una possibile lesione del divieto di *bis in idem*»³⁸⁴.

Tutto ciò premesso, e posto che la dottrina sembra concordare, in modo univoco, su di una possibile lesione del principio del *ne bis in idem* sostanziale³⁸⁵, è

³⁸¹ A. PALASCIANO-G. PALASCIANO, *Reati tributari tra i presupposti della responsabilità amministrativa degli enti*, in *Fisco*, 2019, 43, pp. 1-4133 ss.

³⁸² Contro una simile conclusione, peraltro, non si potrebbe nemmeno obiettare che non si possa richiamare il divieto di *bis in idem* in relazione allo svolgimento di due procedimenti, uno dei quali (quello tributario) sicuramente di natura non penale. Così: C. SANTORIELLO, *Riforma tributaria: una prima riflessione sulla responsabilità degli enti*, in *Rivista231*, 2020.

³⁸³ F.M. MAGNELLI, *Sulla (in)compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transazionale del ne bis in idem: tra proporzionalità e 231*, in *Giur. pen. web*, 2019, 12, p. 14.

³⁸⁴ A.M. DELL'OSSO, *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 3, p. 331.

³⁸⁵ «... a fronte della natura penale della responsabilità dell'ente ai sensi del d.lgs. 231 del 2001, risulta amplificato il rischio che si applichino due sanzioni punitive per la società ai sensi degli artt. 11, d.lgs. n. 472 del 1997 e 9 ss., d.lgs. 231 del 2001», cfr.: G. VARRASO, *Decreto fiscale e riforma dei reati tributari. Le implicazioni processuali*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 3, pp. 344-345.

possibile che, nelle prime applicazioni pratiche del nuovo dettato normativa – in assenza di un intervento correttivo del legislatore sul punto – vengano sollevate questioni di legittimità costituzionale dell'art. 25-*quinquiesdecies*, in relazione agli artt. 649 c.p.p., 117 Cost. e 4 prot. n. 7 CEDU³⁸⁶, anche se la motivazione dell'ordinanza di remissione dovrebbe essere particolarmente puntuale ed approfondita, stante le recenti pronunce della Consulta sul tema³⁸⁷.

In conclusione, è utile evidenziare come la migliore dottrina abbia colto tre principali profili di rilievo nella nuova responsabilità degli enti da reati tributari. In primo luogo, si è sostenuto – con impostazione pienamente condivisibile – che la particolare intensità dolosa dei reati presupposto previsti dall'art. 25-*quinquiesdecies* dovrebbe, almeno in linea teorica, riservare il relativo trattamento punitivo solo ed esclusivamente alle c.d. società criminali, ovverosia a quelle persone giuridiche che, in piena consapevolezza, facciano della evasione fiscale una vera e propria «scelta politica»³⁸⁸. In seconda battuta, si è, però, altrettanto giustamente osservato che l'estensione dei reati tributari alle persone giuridiche potrebbe condurre a problematiche applicative non di poco momento. In particolare, dirompente potrebbe rilevarsi l'applicazione dell'art. 8 comma 1 lett. a) d.lgs. n. 231/2001, secondo cui «la responsabilità dell'ente sussiste anche quando l'autore del reato non è stato identificato», soprattutto in relazione all'ipotesi delittuosa di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture relative ad operazioni inesistenti di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74/2000. In tale ultima ipotesi, infatti, «è ben possibile che l'utilizzo delle fatture sia avvenuto da parte degli organi apicali senza sapere della loro falsità e ciò in quanto trattasi di costi riferiti ed a settori operativi che non rientrano nel suo diretto controllo», ma detta argomentazione rischierebbe di risultare completamente irrilevante rispetto alla responsabilità della persona giuridica³⁸⁹.

In ultimo luogo, si deve sottolineare come il pubblico ministero potrà chiedere il sequestro, ai sensi del combinato disposto dagli artt. 321 comma 2 c.p.p. e 53 commi 1 e 2 d.lgs. n. 231/2001, di «tutti i beni nella disponibilità della società, anche se non legati da alcun vincolo pertinenziale con il reato presupposto, società che non può più considerarsi terzo estraneo al reato»³⁹⁰. Ciò rende particolar-

³⁸⁶ Corte cost., 24 gennaio 2018, n. 43; V. anche: Trib. Monza, ord. 30 giugno 2016, in *G.U.* 23 novembre 2016, 1° serie speciale, 47, p. 32; S. CONFALONIERI, *Ne bis in idem e reati tributari: il tribunale di Monza solleva eccezione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. Quale possibile destino della questione pendente, dopo la pronuncia A. e B. contro Norvegia?* in *Dir. pen. cont. online*, 5 dicembre 2016; A. GALLUCCIO, *Ne bis in idem e reati tributari: la Consulta restituisce gli atti al giudice a quo perché tenga conto del mutamento giurisprudenziale intervenuto con la sentenza A. e B. contro Norvegia?*, in *Dir. pen. cont. online*, 13 marzo 2018.

³⁸⁷ Corte cost., 15 luglio 2019, dep. 24 ottobre 2019, n. 222.

³⁸⁸ C. SANTORIELLO, *Riforma tributaria: una prima riflessione sulla responsabilità degli enti*, cit.

³⁸⁹ C. SANTORIELLO, *Riforma tributaria: una prima riflessione sulla responsabilità degli enti*, cit.

³⁹⁰ G. VARRASO, *Decreto fiscale e riforma dei reati tributari. Le implicazioni processuali*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 3, pp. 340-341.

mente delicato il tema dell'obbligatorietà di accertamenti patrimoniali mirati, necessari per evitare che il sequestro diventi, nella pratica, uno strumento applicato in modo sproporzionato ed irragionevole.

In questo nuovo quadro normativo, in considerazione dei rilevanti profili di rischio (anche di naturale cautelare reale) e di proliferazione delle sanzioni che gravano sulle persone giuridiche a fronte di reati tributari "presupposto", diventa veramente centrale – dal punto di vista processuale penale, si potrebbe dire addirittura di vitale importanza – la tematica della *corporate tax governance* mediante *compliance* integrata. L'aggiornamento dettagliato del modello organizzativo, l'oculata redazione di *policies* interne finalizzate alla rilevazione ed alla gestione del rischio fiscale, nonché alla illustrazione della strategia tributaria della società o del gruppo societario ovvero alle procedure di collaborazione con le Autorità fiscali, anche in coordinamento con altri "rami" della *compliance* aziendale (si pensi, a titolo esemplificativo, alle *policies* in materia di *whistleblowing*³⁹¹), diventano adempimenti essenziali in ottica difensiva *ex d.lgs. n. 231/2001*.

Infine, nella prassi potrebbero profilarsi potenziali conflitti di interessi (e di strategia processuale) tra la posizione della persona fisica e quella della persona giuridica, entrambe indagate in relazione ad un reato tributario al quale sia applicabile una causa di non punibilità. Si pensi, ad esempio, ad un ravvedimento operoso avviato dalla persona fisica, che non abbia però effetti sulla persona giuridica (v. *amplius infra* Cap. III, § 12.3.5).

Tali potenziali conflitti paiono, peraltro, conseguenze di una più generale incoerenza sistematica tra il diritto penale tributario riferito alle persone fisiche, ispirato ad una logica premiale/riscossiva, e il diritto penale tributario delle persone giuridiche, connotato invece da una responsabilità pressoché "automatica" e da un apparato sanzionatorio oggettivamente molto afflittivo³⁹².

10. *Riflessi penali della cooperative compliance.*

Il regime di adempimento collaborativo – c.d. *cooperative compliance* – è stato introdotto e disciplinato, dal legislatore, agli artt. 3 ss. d.lgs. n. 128/2015. Si

³⁹¹ In materia di *tax whistleblowing*, si veda l'interessante contributo di: G. MARINO, *Il tax whistleblowing: dal contrasto all'evasione fiscale internazionale alla prevenzione della pianificazione fiscale aggressiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 4, p. 1347.

³⁹² In questi termini, nonché per una interessante prospettiva di riforma, si rinvia a: C. TODINI, *L'inclusione dei reati tributari fra i reati presupposto del Decreto 231 e il divieto di bis* in idem: *quali possibili soluzioni?*, in *Rass. trib.*, 3, 2021, p. 731 ss. Peraltro, le istanze di ripensamento complessivo dell'apparato sanzionatorio previsto dal d.lgs. n. 231/2001 e del suo funzionamento trascendono il campo del diritto penale tributario e sono molto più ampie, con ricadute veramente rilevanti. Per una riflessione sul tema, con ulteriori richiami bibliografici: E. FUSCO, *231 e investigazioni interne all'ente*, in *Arch. nuov. proc. pen.*, 6, 2021, p. 459 ss.

tratta di un sistema finalizzato a «promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti», nonché a prevenire e risolvere «controversie in materia fiscale» con quei contribuenti che siano «dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o le finalità dell'ordinamento tributario».

Sulla scorta di tale dettato normativo, l'Agenzia delle Entrate ha emanato una serie di provvedimenti attuativi e di circolari chiarificatrici:

- anzitutto, le «disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128», del 14 aprile 2016³⁹³;
- in secondo luogo, la circolare n. 38/E del 16 settembre 2016³⁹⁴, avente ad oggetto «chiarimenti su quesiti e dubbi» inerenti gli artt. 3 ss. d.lgs. n. 128/2015;
- infine, il provvedimento del 26 maggio 2017, riguardante «disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo»³⁹⁵.

Si è giustamente osservato come il regime di adempimento collaborativo non sia affatto una monade, bensì vada letto ed interpretato in una logica sistematica, ovvero sia in connessione con le ulteriori innovazioni normative finalizzate alla creazione di sistema di *tax compliance* da attuare assieme alla amministrazione finanziaria³⁹⁶. Per dirla in una sola battuta, «l'idea di fondo» è quella di «predispone un *set* di norme che consenta al contribuente e all'Amministrazione di “accordarsi prima” sulla corretta applicazione delle disposizioni fiscali»³⁹⁷.

La *cooperative compliance* è concetto che affonda le sue radici nella dottrina giuridica tedesca e che è stato ampiamente elaborato, con molti anni di anticipo rispetto all'Italia, in ambito OCSE, in cui è stato dettagliato ed investigato mediante svariati gruppi di studio e rapporti³⁹⁸.

La dottrina ha ampiamente commentato il sistema di adempimento collaborativo, soffermandosi soprattutto sui profili meno chiari del dettato normativo, sugli aspetti di carattere procedurale, nonché, pur accogliendo con favore il carattere fortemente innovativo della nuova disciplina, spesso censurando il relativo ambito

³⁹³ Consultabile sul sito internet: www.agenziaentrate.gov.it.

³⁹⁴ Consultabile sul sito internet: www.agenziaentrate.gov.it.

³⁹⁵ Consultabile sul sito internet: www.agenziaentrate.gov.it.

³⁹⁶ Sull'argomento, *ex multis*, cfr.: F. GALLO, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Rass. trib.*, 2014, 6, p. 10949; C. ROMANO-L. CHIODAROLI, *Regime di adempimento collaborativo: la risposta all'incertezza nei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Corr. trib.*, 2015, 20, p. 1540.

³⁹⁷ M. LEO, *Cooperative compliance: una strada lunga e impervia*, in *Fisco*, 2016, 38, p. 1-3616.

³⁹⁸ M. LEO, *Cooperative compliance: una strada lunga e impervia*, in *Fisco*, 2016, 38, p. 1-3616.

applicativo, ritenuto ancora troppo ristretto sotto il profilo soggettivo³⁹⁹.

Se si volesse tentare di riassumere, in estrema sintesi, i principali passaggi di cui si compone la procedura di adempimento collaborativo, si potrebbe schematizzarli nel modo seguente:

- le persone giuridiche dotate dei requisiti soggettivi previsti dalla normativa devono essere in possesso di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno⁴⁰⁰;

- la domanda di accesso al regime di adempimento collaborativo va presentata alla Direzione Centrale Accertamento della Agenzia delle Entrate, secondo le modalità indicate da quest'ultima. La domanda dovrà riportare determinate informazioni e dovrà essere corredata da apposita documentazione entro trenta giorni dalla presentazione dell'istanza;

- una volta che la procedura è aperta, ha inizio una serie di varie incombenze, fra le quali particolare rilievo riveste la determinazione delle soglie di materialità (quantitativa e qualitativa) delle fattispecie rispetto alle quali si vogliono attivare i doveri di collaborazione e trasparenza. Tale rilievo dipende dal fatto che, dalla determinazione predetta, deriva – anche tenuto conto del settore di *business* in cui opera la società – la definizione del perimetro degli obblighi di comunicazione;

- l'Amministrazione finanziaria e il contribuente possono raggiungere una particolare forma di accordo, che concerne unicamente gli aspetti di *cooperative compliance*, denominato «accordo di adempimento collaborativo», vincolante per le parti nel periodo di imposta interessato nonché per quelli successivi.

Detto tutto ciò, si tratta ora di valutare quali effetti l'adesione al regime di adempimento collaborativo possa determinare, per una persona giuridica e per i

³⁹⁹ In questa sede, a fronte del vastissimo panorama di contributi dottrinali intervenuti sull'argomento, ci si limita a richiamare: G. ALBANO, *Regime dell'adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale*, in *Corr. trib.*, 2015, 35, p. 2653; C. MELILLO, "Regime di adempimento collaborativo" e monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 6, p. 10963; M. RAVERA-B. SANTACROCE, *Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella "Cooperative Compliance": impatti operativi per i gruppi d'impresa*, in *Corr. trib.*, 2016, 47, p. 3601; G. ALBANO, "Cooperative compliance": l'Agenzia scioglie i dubbi, in *Corr. trib.*, 2016, 40, p. 3051; G. ALLEVATO, *La "cooperative compliance" italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali*, in *Corr. trib.*, 2016, 41, p. 3168; B. FERRONI, *Cooperative compliance, un regime sempre più attrattivo per le grandi imprese*, in *Fisco*, 2017, n. 25, p. 1-2407; B. FERRONI, *Imprese multinazionali e cooperative compliance*, in *Fisco*, 2017, 3, pp. 1-207; F. PISTOLESI, *Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell'adempimento collaborativo*, in *Corr. trib.*, 2017, 30, p. 2412.

⁴⁰⁰ Secondo i chiarimenti forniti dalla Agenzia delle Entrate, i requisiti essenziali di tale sistema sono: (i) strategia fiscale, chiara e documentata, nella quale siano indicati gli obiettivi dei vertici aziendali in relazione alla variabile fiscale; (ii) ruoli e responsabilità, attribuiti chiaramente secondo criteri di separazione dei compiti; (iii) procedure; (iv) monitoraggio; (v) adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno; (vi) relazione agli organi di gestione.

suoi rappresentanti, rispetto ad eventuali profili di responsabilità penale connessi a reati tributari.

Anzitutto, va notato come l'art. 6 d.lgs. n. 128/2015 preveda alcuni effetti di natura premiale per le imprese che intendono aderire al regime di adempimento collaborativo. In particolare, al comma 2, è previsto che «l'adesione al regime comporta (...) per i contribuenti una procedura di interpello preventivo», rispetto alla quale l'Agenzia delle Entrate è tenuta a rispondere in termini particolarmente brevi (c.d. interpello abbreviato). Ancora, al comma 3, è previsto che, per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, qualora l'Agenzia non condivida la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà, non possono comunque essere applicate in misura superiore al minimo editale, ed ogni caso la loro riscossione è sospesa fino alla definitività dell'accertamento.

Il comma 4 aggiunge che, in caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente abbia aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema adottato.

Tale ultima disposizione è stata fatto oggetto di osservazioni critiche, in quanto, di fatto, la disciplina del regime di adempimento collaborativo non risolve in alcun modo il nodo delle sanzioni penali, lasciando in piedi una «incertezza normativa sulle possibili conseguenze sanzionatorie penali che contrasta notevolmente con la *ratio* ispiratrice dell'istituto, volto proprio a rispondere a quelle esigenze di certezza e di stabilità giuridica a cui sono sensibili le imprese»⁴⁰¹.

Insomma, residua pur sempre, anche in pieno regime di *cooperative compliance*, un rischio sanzionatorio penale cui la società rimane esposta. Sul tema, è interessante la posizione assunta dalla associazione fra le società italiane per azioni⁴⁰², secondo cui «*in re ipsa* non possono emergere profili di responsabilità sanzionatoria di tipo penale nei confronti delle imprese in regime di *compliance* che abbiano provveduto alla tempestiva comunicazione dei rischi fiscali»; in altre parole, il rischio penale potrebbe «sussistere solo laddove il contribuente sia intenzionalmente venuto meno agli obblighi della *compliance* ponendo in essere dei comportamenti omissivi» particolarmente gravi, tali da far venire automaticamente meno la procedura di adempimento collaborativo. Si tratterebbe, cioè, solo ed esclusivamente di vere e proprie “frodi fiscali”. Al netto di questa ipotesi, viene in sostanza sostenuta – non senza ragioni – una sorta di “incompatibilità logica” tra permanere del regime di *compliance* e comunicazione di *notitia criminis* per reati tributari.

⁴⁰¹ B. FERRONI, *Imprese multinazionali e cooperative compliance*, in *Fisco*, 2017, 3, pp. 1-207.

⁴⁰² Cfr.: ASSONIME, *Note e studi – Imprese multinazionali: aspetti societari e fiscali*, 2016, 17, pp. 81-82, consultabile su www.assonime.it.

Se è indiscutibile che l'accesso al regime di adempimento collaborativo non determina alcuna forma di "protezione assoluta" dalla trasmissione di comunicazione di notizia di reato tributario alla Procura della Repubblica e da conseguenti profili di responsabilità penale, è altrettanto vero che la scelta di seguire tale particolare procedura attenua fortemente il rischio penale-tributario. Ciò che resta da comprendere è in quali termini giuridici tale "attenuazione" possa essere inquadrata.

Anzitutto, va ricordato che, sotto il profilo del sistema sanzionatorio penale, l'originaria legge delega prevedeva espressamente «l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata» (previsione poi non recepita nel d.lgs. n. 128/2015). La normativa va quindi interpretata anche alla luce di quella che era la *ratio legis* dell'intervento legislativo.

Ciò detto, un possibile parallelo può forse essere tracciato rispetto alle considerazioni che la dottrina ha svolto in merito all'istituto dell'interpello. Adempimento collaborativo e interpello sembrano infatti ispirati ad una comune finalità di certezza nei rapporti giuridici tra cittadino e pubblica amministrazione, nonché ad una comune impostazione di "trasparenza e dialogo" tra contribuente e Fisco (non a caso, proprio una peculiare forma di interpello è introdotta dallo stesso d.lgs. n. 128/2015). Se è vero che l'interpello costituisce uno strumento volto ad attuare i principi di chiarezza, imparzialità, affidamento e cooperazione che informano lo Statuto del contribuente, nonché di prevenire l'insorgere di controversie tributarie, pare possa affermarsi con certezza che il regime dell'adempimento collaborativo si muove nello stesso *humus* giuridico di fondo.

Su questi presupposti, possono allora recuperarsi alcune delle considerazioni che la dottrina aveva sviluppato con riferimento agli "effetti penali" dell'interpello⁴⁰³. In questa sede, è possibile richiamare due orientamenti interpretativi principali:

da un lato, l'orientamento secondo cui l'accesso all'interpello potrebbe essere valutato ai sensi dell'art. 51 comma 1 c.p., in base al quale «l'esercizio di un diritto o l'adempimento di un dovere imposto da una norma giuridica o da un ordine legittimo della pubblica autorità, esclude la punibilità». Ci si troverebbe, infatti,

⁴⁰³ Sugli effetti penali delle diverse tipologie di interpello si è scritto moltissimo. In questa sede, ci si limita a ricordare: O. CUCUZZA, *L'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 e la riforma del sistema penale tributario*, in *Fisco*, 1998, 12, p. 3708; E. GRASSI, *Il diritto di interpello e l'esimente ad esso connessa, secondo il disegno di legge delega per la riforma del diritto penale tributario*, in *Fisco*, 1998, 12, p. 8638; I. CARACCIOLI, *Interpello "ordinario" ed interpello "speciale": diversi effetti penali e necessità di coordinamento*, in *Fisco*, 2000, 41, p. 12375; S. CAPOLUPO, *Interpello e responsabilità penali*, in *Fisco*, 2000, 22, p. 7094; F. GALLO, *Rilevanza penale dell'evasione*, in *Rass. trib.*, 2001, 2, p. 321; I. CARACCIOLI, *Gli effetti penali dell'"interpello ordinario" dopo il regolamento e dopo la circolare*, in *Fisco*, 2001, 26, p. 8958; A. DELLO IACOVO, *Interpello, non punibilità e riserva di legge: verso un diritto penale "ministeriale"?*, in *Fisco*, 2000, 24, p. 8590; E. MASTROGIACOMO, *Gli effetti penali dell'interpello disapplicativo (art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973)*, in *Fisco*, 2004, 16, pp. 1-2456.

nell'ambito di colui che esercita un diritto soggettivo, o meglio le facoltà legittime che sono il contenuto di un diritto soggettivo⁴⁰⁴;

dall'altro, pur non integrando una causa di non punibilità, il parere reso a seguito dell'interpello potrebbe incidere sul dolo in sede di valutazione giudiziaria, nel senso di escluderlo⁴⁰⁵.

Ora, ritenendo preferibile accedere a quest'ultima opzione ermeneutica⁴⁰⁶, e considerando – come anticipato *supra* – estensibili tali valutazioni anche al regime della *cooperative compliance*, si potrebbe concludere che, come del resto discusso dalla quasi totalità della dottrina intervenuta sull'argomento, l'accesso al regime di adempimento non potrebbe non essere valutato dal giudice penale ai fini dell'accertamento dell'elemento soggettivo del reato. Anzi, se un simile discorso è valido per l'interpello, dovrebbe valere in modo “rafforzato” per l'adempimento collaborativo, trattandosi di procedura più articolata e complessa, che pone oneri assai significativi sulle spalle del contribuente.

Si potrebbe persino ipotizzare una forma di presunzione di assenza di dolo (superabile solo in presenza di specifici elementi fattuali di segno contrario), in forza di un mero argomento di carattere logico: se un contribuente decide di aderire alla procedura di adempimento collaborativo, bisognerebbe partire dal presupposto che non era sua intenzione violare alcuna norma tributaria.

Ad analoga presunzione si potrebbe giungere seguendo un diverso percorso interpretativo. Autorevole dottrina ha evidenziato che, con il sistema di *cooperative compliance*, ci si trova nello «stesso solco della nota disciplina dettata dal d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, che controbilancia l'attribuzione alle società e agli enti della responsabilità dei reati (...) commessi nel loro interesse e a loro vantaggio, con l'approntamento di modelli di controllo interni (diretti) a esonerare l'impresa dalle relative sanzioni»⁴⁰⁷. Di conseguenza, se l'approntamento del modello di adempimento collaborativo è assimilabile all'approntamento del modello *ex d.lgs. n. 231/2001*, si potrebbe sostenere – tentando di mutuare e adattare il sistema di attribuzione della responsabilità previsto da tale ultimo testo normativo – che il contribuente/imputato dovrebbe andare esente da responsabilità (per assenza dell'elemento soggettivo del reato), laddove dimostri di avere adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, un funzionante modello di *tax compliance*

⁴⁰⁴ I. CARACCIOLI, *Sull'inquadramento penale delle varie specie di interpello*, in *Fisco*, 2004, 37, pp. 1-6378.

⁴⁰⁵ G. IZZO, *Esclusione del dolo per effetto di interpello e pareri dell'amministrazione finanziaria*, in *Fisco*, 2000, 21, pp. 1-8003.

⁴⁰⁶ Considerare applicabile la causa di giustificazione di cui all'art. 51 comma 1 c.p. sembra astrattamente possibile solamente nel caso in cui, paradossalmente, il contribuente commetta il reato tributario *nella esecuzione* del parere chiesto e reso alla Amministrazione finanziaria.

⁴⁰⁷ F. GALLO, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 6, p. 10947.

in regime di adempimento collaborativo. È stato evidenziato, infatti, che «la trasparenza e la collaborazione dalla parte privata nel contraddittorio instaurato con l’Agenzia non possono che ritenersi logicamente incompatibili con il dolo indispensabile al perfezionamento del reato tributario, e vieppiù con il dolo di evasione previsto dalla maggior parte delle fattispecie delittuose disciplinate dal decreto n. 74/00»⁴⁰⁸. Ciò varrà, a maggior ragione, con riferimento ai reati di frode, in cui il dolo raggiunge, per definizione, la sua massima intensità. Si noti come, peraltro, l’efficacia esimente della adozione di un valido sistema di gestione e controllo del rischio fiscale sia stata espressamente riconosciuta anche dalla Guardia di Finanza⁴⁰⁹.

11. *Illeciti penali e componenti reddituali: profili procedurali.*

11.1. *Proventi da attività illecita e “costi da reato”.*

Le norme fiscali in due casi si occupano espressamente del trattamento, ai fini delle imposte sul reddito, di componenti correlate a illeciti penali. In primo luogo, prevedendo che la natura illecita (anche penale) dell’attività svolta dal contribuente non elide l’imponibilità delle componenti positive (ricavi, plusvalenze, ecc.) che derivano da tali attività. In secondo luogo, prevedendo che i c.d. “costi da reato” non siano deducibili ai fini della determinazione della base imponibile.

In particolare, l’art. 14 comma 4 legge n. 537/1993 ha previsto che nelle categorie di reddito di cui all’art. 6 TUIR «devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale». L’art. 14 cit. è stato interpretato autenticamente dall’art. 36 comma 34-*bis* d.l. n. 233/2006, per il quale i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all’art. 6 cit., sono comunque tassabili, in quanto considerati come redditi diversi.

Questa disposizione, che ha sancito – secondo alcuni, in modo innovativo, secondo altri in via di conferma di quanto già desumibile dalle norme in materia di imposte sui redditi – la tassabilità dei redditi di fonte illecita, ha dato luogo a numerose questioni interpretative e di legittimità sotto il profilo fiscale⁴¹⁰. Per quan-

⁴⁰⁸ S. GIANONCELLI, *Cooperative compliance e tutela penale dell’interesse fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, fasc. 3, p. 270.

⁴⁰⁹ COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA, circolare 1 settembre 2020, n. 216816 – *Modifiche alla disciplina dei reati tributari e della responsabilità amministrativa degli enti*, par. 4.

⁴¹⁰ V. per tutti P. BORIA, *La nozione di reddito ed il regime dei proventi illeciti nel sistema delle imposte dirette*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 2015, 3. In giurisprudenza, da ultimo, Cass. civ., Sez. trib., ord. 26 novembre 2021, n. 36892.

to interessa invece i rapporti tra profili fiscali e profili penali, si deve rilevare che l'art. 14 comma 4, attiene aspetti sostanziali, mentre non ha rilevanti aspetti procedurali⁴¹¹: riguarda infatti propriamente l'ambito sostanziale⁴¹² il fatto che la tassabilità delle componenti positive venga meno qualora esse siano state assoggettate a sequestro o confisca ed attiene certamente a tale ambito anche la questione della rilevanza di tali redditi ai fini della configurabilità del reato di infedele dichiarazione di cui all'art. 4 Decreto (su tutti tali aspetti v. Cap. VI, § 4.2.3.).

Per quanto attiene i c.d. “costi da reato”, la fonte normativa è costituita dalla stessa legge n. 537/1993, la quale all'art. 14 comma 4-*bis* ha previsto che, ai fini delle imposte sul reddito, «non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente⁴¹³ utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi».

⁴¹¹ Sotto quest'ultimo profilo la norma dispone che «in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per qualsiasi reato da cui possa derivare un provento o vantaggio illecito, anche indiretto, le competenti autorità inquirenti ne danno immediatamente notizia all'Agenzia delle entrate, affinché proceda al conseguente accertamento». Non consta, peraltro, che questa norma trovi frequente applicazione.

⁴¹² Più precisamente, in questo caso il “fatto penale” rilevante ai fini fiscali sotto il profilo sostanziale è costituito dalla pronuncia di un giudice penale: cfr. G. FRANSONI, *Rilevanza processuale penale del “fatto fiscale” e rilevanza processuale fiscale del “fatto penale”*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 2016, I, 1.

⁴¹³ Nella versione originaria e fino all'entrata in vigore del d.l. n. 16/2012 – la norma citata prevedeva l'indeducibilità di tutte le spese “*riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato*”. Appare evidente la più ampia portata del concetto di “riconducibilità” ad un fatto penalmente illecito rispetto al vigente requisito della strumentalità diretta: nel primo caso, venivano attratti nell'alveo dell'indeducibilità tutti i costi che, in una qualche misura, presentavano un collegamento – anche meramente indiretto ed incidentale – con la realizzazione di un illecito penale. La scelta legislativa sottesa a tale impostazione è stata consapevolmente indirizzata a porre un segno di discontinuità e una netta cesura con la previgente versione della norma in senso inequivocabilmente più restrittivo. Per l'analisi dell'attuale testo normativo, v. per tutti A. CARINCI, *La nuova disciplina dei costi da reato: dal superamento del doppio binario alla dipendenza rovesciata (con diversi dubbi e numerose incongruenze)*, in *Rass. trib.*, 6, 2012, p. 1459 ss.

Come è evidente, questa norma presenta articolati profili di interazione tra fattispecie e procedimento tributari e procedimento penale, profili che saranno qui oggetto di esame.

Per quanto concerne invece gli aspetti più strettamente sostanziali, essi riguardano l'applicazione degli artt. 2 (se i costi documentati da fatture soggettivamente inesistenti siano deducibili, anche alla luce della norma in esame⁴¹⁴) e 4 (se la deduzione dei “costi da reato” integri il reato di infedele dichiarazione). Si noti subito, a quest'ultimo proposito, che l'art. 14 comma 4-*bis* fa riferimento, per escludere la deducibilità dei costi ad essi direttamente riferibili, a reati di qualsiasi natura, purché si tratti di delitti non colposi. Tra questi reati sono dunque astrattamente compresi anche i reati tributari: prima delle modifiche apportate, nel 2015, alla configurazione del reato di infedele dichiarazione di cui all'art. 4 Decreto era quindi possibile che, discendendo dalla commissione di un reato fiscale l'indeducibilità dei costi ad esso direttamente riferibili⁴¹⁵, si configurasse “a cascata” un ulteriore reato fiscale consistente appunto nella infedele dichiarazione. Attualmente deve ritenersi che in ogni caso – e perciò di qualunque natura sia il delitto non colposo commesso dal contribuente – dalla indeducibilità dei costi non possa in nessun caso conseguire un reato *ex art.* 4 Decreto⁴¹⁶.

11.2. *Profili procedurali della disciplina dei “costi da reato”.*

La disciplina della indeducibilità dei “costi da reato” ha da sempre evidenziato notevoli complessità ed incertezze applicative, essenzialmente dovute al fatto che, come emerge subito dalla lettura della norma, essa cerca, si può dire, di “gettare un ponte sul doppio binario” che caratterizza i rapporti tra procedimento e processo tributari da un versante e processo penale dall'altro⁴¹⁷. Da un lato, infatti, il le-

⁴¹⁴ V. Cap. IV, § 4.2.5.

⁴¹⁵ Per maggiore concisione, si designerà come «diretta riferibilità» dei costi al reato, il concetto indicato dal legislatore con l'espressione «i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo» e come “reato presupposto”, gli «atti o attività qualificabili come delitto non colposo».

⁴¹⁶ V. Cap. VI, § 4.2.1.

⁴¹⁷ Come si è rilevato *retro*, di “doppio binario” si parla, solitamente, a proposito dei rapporti tra procedimento e processo tributari da un lato e processo penale promosso per i medesimi fatti. Non vi è dubbio, tuttavia, che si tratti di un principio che può trovare un più vasto ambito di applicazione, essendo fondato su principi di carattere generale: ciò accade in questo caso, in cui la indeducibilità del costo è correlata, in termini di diretta riferibilità, alla commissione di un delitto non colposo di qualsiasi natura. In questo caso, il principio del doppio binario viene derogato a favore del versante penale, il che ha fatto parlare di una vera e propria “pregiudiziale penale” (F. PISTOLESI, *Crisi e prospettive del principio del “doppio binario” nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio penale*, in *Riv. dir. trib.* 1, 2014, p. 28 ss.): in realtà, dovrebbe ritenersi che non tanto si trat-

gislatore tributario si preoccupa di “anticipare” l’indeducibilità, operante sul versante fiscale, rispetto al definitivo accertamento della sussistenza del reato cui i costi direttamente si riferiscono; ciò per consentire al contribuente che ha dedotto i costi di utilizzare – se lo ritiene – lo strumento del “ravvedimento operoso” al fine di recuperare tali costi a tassazione e per consentire all’Amministrazione finanziaria – ove il contribuente non abbia ritenuto di ravvedersi – un tempestivo esercizio dell’azione di accertamento. Dall’altro, si preoccupa di consentire al contribuente di “recuperare” la mancata deduzione (o il recupero a tassazione) dei costi qualora si accerti definitivamente che il reato presupposto non sussiste: la difficoltà concettuale e pratica di tale riconciliazione di risultati – doverosa in termini di legittimità e di equità del sistema fiscale – sta nella vasta gamma di variabilità dei possibili svolgimenti ed esiti del procedimento e del processo tributari relativi alla indeducibilità e del processo penale sul reato presupposto, a fronte della espressa menzione, da parte del legislatore, solo di alcuni di essi.

A complicare ulteriormente questo quadro contribuisce il fatto che potrebbero sussistere dubbi sulla perimetrazione della fattispecie dalla quale discende la indeducibilità del costo. Ed infatti, in dottrina alcuni ritengono che tale fattispecie sia integrata esclusivamente dalla riferibilità del costo al compimento di un’attività illecita, il che non consentirebbe al contribuente di godere dell’effetto “favorevole” delle relativa deduzione⁴¹⁸ e ritengono conseguentemente che la relazione creata dalla norma tra ambito tributario e ambito penale attenga esclusivamente il piano procedimentale e processuale; altri, in misura nettamente prevalente⁴¹⁹, ritengono invece che, oltre a tale diretta riferibilità, è necessario che il pubblico ministero abbia esercitato l’azione penale e ritengono quindi che la relazione creata dalla norma attenga il piano sostanziale. Nella prima prospettiva, è sufficiente che il costo sia riferibile ad un reato affinché esso sia indeducibile, mentre nella seconda prospettiva, in difetto dell’esercizio dell’azione penale, il costo è comunque deducibile, benché esso sia direttamente riferibile al reato. Queste diverse impostazioni di fondo hanno conseguenze concrete, e non meramente teoriche, come si vedrà subito.

Innanzitutto, va chiarito che – secondo quella che si è detto essere l’impostazione prevalente in dottrina – si deve attribuire alla norma in esame natura sanzionatoria⁴²⁰. Ed infatti, in questa ottica è assolutamente pacifico, sotto il profilo

ti di una pregiudiziale, attinente il profilo processuale, ma di una configurazione della fattispecie (v. oltre nel testo) che è integrata dalla – ipotizzata – rilevanza penale di quel comportamento del contribuente per il quale i beni e servizi sono stati utilizzati.

⁴¹⁸ A. GIOVANNINI, *Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi*, in *Rass. trib.*, 3, 2011, p. 609 ss.

⁴¹⁹ Tra i molti: G. FRANSONI, *La disciplina dei costi da reato: vizi di merito e problemi di metodo*, in *Rass. trib.* 2, 2015, p. 447 ss.; A. CARINCI, *op. loc. cit.*

⁴²⁰ Ponendosi tra l’altro, sotto tale profilo, problemi di compatibilità con il principio del *ne bis in idem*. Le questioni affrontate nel testo, tra cui quella della natura sanzionatoria della disposizione e quella dell’orientamento “etico” del principio di capacità contributiva, sono state sollevate da una

tributario, che la circostanza che il costo si riferisca a beni utilizzati per commettere il reato presupposto non elide il nesso di inerenza che lega il costo medesimo all'attività dell'impresa: nesso che legittima la deduzione di tale costo in base ai principi generali in materia di reddito di impresa. L'attività imprenditoriale, anche se illecita, è comunque ontologicamente un'attività che dà luogo a proventi tassabili, come del resto espressamente prevede l'art. 14 comma 4 legge n. 537/1993 cit. introdotto, non per caso, contestualmente alla norma ora in esame. Dunque i costi sostenuti per lo svolgimento di tale attività dovrebbero essere deducibili. Se il legislatore, con l'art. 14 comma 4-*bis*, ora in esame ne vieta la deducibilità nel caso in cui il costo sia direttamente riferibile ad un reato non colposo, è dunque appunto in via di sanzione⁴²¹⁻⁴²²; sanzione applicabile, seppure in modo reversibile, nel momento in cui viene esercitata l'azione penale.

Sotto questo profilo, l'orientamento purtroppo consolidato della Cassazione penale è da respingere *in toto*, nel presupposto – di cui già si è detto *retro* – che il principio del doppio binario non può assolutamente giustificare che la configurazione della fattispecie di reato tributario prescindendo dall'applicazione delle norme e dei principi fiscali. Così, non può in alcun modo condividersi la singolare opinione per cui l'inerenza del costo, che ne consente la deducibilità, non dipende dalla relazione oggettiva tra il bene o servizio acquistato e l'attività dell'impresa, ma dipende invece da una circostanza soggettiva, cioè dalla consapevolezza che il contribuente abbia della illiceità della propria condotta⁴²³. E neanche può condividersi l'affermazione che la norma in commento sarebbe meramente procedimentale, attenendo il solo ambito dell'accertamento fiscale, senza avere portata sostanziale⁴²⁴: come si è cercato di chiarire, essa infatti espressamente incide sul diritto del contribuente alla deduzione del costo sostenuto.

interessante ordinanza di rimessione alla Corte costituzionale da parte della CTR Veneto, con ord. 11 aprile 2011, n. 127. Il legislatore è intervenuto nel 2012 (v. *retro* nt. 395) restringendo la portata applicativa della norma e con ord. 16 luglio 2012, n. 190 la Corte costituzionale ha rimesso gli atti al giudice remittente. Le questioni non sono state più riproposte sebbene anche il testo attuale non sia immune da critiche sostanzialmente analoghe.

⁴²¹ Va anche rilevato che se il costo direttamente riferibile ad un illecito penale fosse di per sé indeducibile (come ritiene una dottrina minoritaria ma anche, come si vedrà subito, la Cassazione penale) in base al principio di inerenza, davvero non si comprenderebbe perché – in via di eccezione favorevole al contribuente – la norma in esame consenta invece la deduzione qualora si tratti di delitto colposo, ovvero di reato contravvenzionale. Ed ancora, non si comprenderebbe perché la portata della indeducibilità prevista dalla norma sia condizionata dai soli reati di competenza dell'Autorità giudiziaria italiana, come risulta evidente dai richiami al nostro codice di procedura penale.

⁴²² La natura sanzionatoria è esclusa dalla Relazione al d.l. n. 16/2012.

⁴²³ Così, ad esempio, Cass. pen., Sez. III, 30 agosto 2017, n. 39541. È evidente invece che il carattere non colposo del reato presupposto non ha effetti sull'inerenza, ma costituisce un elemento che integra la fattispecie di irrogabilità della sanzione (fiscale) costituita dalla indeducibilità.

⁴²⁴ In base a questa ricorrente affermazione la Cassazione penale ha tra l'altro escluso che condotte poste in essere prima dell'entrata in vigore dell'attuale, più restrittiva, versione dell'art. 4 in

La radicale difformità della giurisprudenza penale rispetto alla corretta ricostruzione della fattispecie fiscale è del resto evidente non solo sulla base della prevalente dottrina, ma anche dell'opinione della stessa Amministrazione Finanziaria⁴²⁵ nonché, soprattutto, della sezione tributaria della Corte di Cassazione, la quale decisamente nega che la consapevolezza della partecipazione ad un'attività illecita influisca sull'inerenza e dunque sulla deducibilità⁴²⁶.

Venendo ora al concreto funzionamento della norma, si deve in primo luogo soffermare l'attenzione sugli atti e provvedimenti del procedimento penale da essa individuati quali elementi che integrano la indeducibilità dei costi. Essi sono: l'esercizio dell'azione penale da parte del P.M., l'emissione del decreto che dispone il giudizio *ex art.* 424 c.p.p., l'emissione della sentenza di non luogo a procedere *ex art.* 425 c.p.p. fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'art. 157 c.p.

Per quanto attiene l'esercizio dell'azione penale – la cui previsione, frutto della novella del 2012, è evidentemente funzionale ad un vaglio preventivo⁴²⁷ della sussistenza del reato presupposto –, esso si concreta nella richiesta di rinvio a giudizio *ex art.* 416 c.p.p., oppure nella formulazione dell'imputazione nei procedimenti speciali previsti per il giudizio direttissimo (art. 449 c.p.p.), per il giudizio immediato (art. 453 c.p.p.), per l'applicazione della pena su richiesta delle parti nel corso delle indagini preliminari (art. 447 c.p.p.) e per il decreto penale di condanna (art. 459 c.p.p.). In base alla formulazione letterale della norma in esame, che fa appunto riferimento all'esercizio dell'azione penale, dovrebbe ritenersi che l'eventuale sentenza di non luogo a procedere, finché non definitiva, non consenta di ripristinare il regime di deducibilità. Per quanto concerne poi le altre due ipotesi cui la norma fa riferimento ai fini della indeducibilità, e cioè l'emanazione del decreto che dispone il giudizio e la sentenza di non luogo a procedere fondata sulla prescrizione, va rilevato che non è chiaro il motivo della loro espressa menzione, dal momento che esse seguono l'avvio dell'azione penale che già di per sé, come si è detto, comporta la indeducibilità⁴²⁸.

L'indeducibilità del costo, determinata dall'avvio dell'azione penale, viene meno, secondo la norma in esame, in una serie di casi individuati, vale a dire: sen-

materia di infedele dichiarazione potessero considerarsi depenalizzate in base al principio del *favor rei*. V., tra le altre, Cass. pen., Sez. III, 16 ottobre 2012, n. 40559.

⁴²⁵ Cfr. circolare Ag. Entrate, 26 settembre 2005, n. 42/E che qualifica correttamente la indeducibilità come sanzione e conferma che i costi in questione sarebbero deducibili in base al principio di inerenza, laddove non si applicasse la norma in commento.

⁴²⁶ Recentemente, Cass. civ., Sez. trib., ord. 2 dicembre 2021, n. 37974; Cass. civ., Sez. trib., 21 febbraio 2020, n. 4645; Cass. civ., Sez. trib., 30 ottobre 2018, n. 27466, ove ampi richiami ai precedenti. V. *amplius* sul punto Cap. IV, § 4.2.5.

⁴²⁷ Non è quindi sufficiente che sia stata inoltrata denuncia all'Autorità giudiziaria *ex artt.* 331 e 347 c.p.p., potendo questa essere oggetto di archiviazione.

⁴²⁸ Per approfondimenti v. A. CARINCI, *La nuova disciplina*, cit.

tenza definitiva di assoluzione (art. 530 c.p.p.), sentenza definitiva di non luogo a procedere (art. 425 c.p.p.) non fondata sulla prescrizione, sentenza definitiva di non doversi procedere per mancanza di una condizione di procedibilità (art. 529 c.p.p.). In questi casi, dispone il comma 4-*bis*, compete al contribuente il rimborso dell'imposta versata in conseguenza dell'ineducibilità nonché dei relativi interessi⁴²⁹. Si noti, al riguardo, che tale previsione sembrerebbe derogare implicitamente al disposto dell'art. 654 c.p.p., in quanto attribuisce efficacia esterna al giudicato penale anche in difetto della costituzione di parte civile dell'Amministrazione finanziaria nel giudizio penale e benché in sede tributaria vi siano limitazioni alla prova della situazione soggettiva controversa⁴³⁰. Particolarmente incisiva in termini di irrazionalità del sistema pare la possibile non coincidenza delle parti del giudizio penale e di quello tributario, non solo con riguardo all'Amministrazione finanziaria, ma – soprattutto – con riguardo al contribuente in tutti i casi in cui esso sia diverso da una persona fisica. Ed infatti, la società o ente si troverebbe definitivamente esposto al recupero di imposta ovvero fruirebbe del rimborso in dipendenza dell'esito di un giudizio penale promosso nei confronti della persona fisica agente, al quale esso non ha partecipato⁴³¹.

I molti nodi del sistema vengono al pettine nel caso di prescrizione del reato presupposto. La norma in commento infatti esclude che la sentenza definitiva che dichiara la prescrizione dia diritto al rimborso, e ciò è comprensibile dal momento che una tale sentenza non si pronuncia sulla sussistenza del reato presupposto. A questo proposito si aprono due teoriche possibilità: o si ritiene che il giudice tributario non possa, in nessun caso e dunque neanche in questo, accertare *incidenter tantum* la sussistenza del reato presupposto, o al contrario si ritiene che egli – almeno in questo caso a tutela dei principi costituzionali di difesa, di ragionevolezza e di capacità contributiva – possa effettuare tale accertamento. Invero, in sede penale è ben possibile rinunciare alla prescrizione chiedendo l'accertamento del fatto *ex art. 157 c.p.* ed in questo caso una eventuale pronuncia di assoluzione dispiega i suoi effetti favorevoli ai fini del rimborso. Tuttavia, si deve rilevare in proposito che, da un lato, il sistema creato dalla norma in commento comprimebbe la libertà di scelta dell'imputato, e dall'altro che il contribuente, laddove sia

⁴²⁹ Poiché, come si è detto, la ineducibilità ed il conseguente recupero di imposta dovrebbero avere natura sanzionatoria, non dovrebbero essere coerentemente irrogate al contribuente che abbia dedotto i costi sanzioni amministrative per infedele dichiarazione. Tuttavia, poiché per prassi invalsa l'Agenzia delle Entrate (v. circolare 3 agosto 2012, n. 32/E) irroga anche tali sanzioni, coerentemente afferma anche che esse debbono essere rimborsate in uno con l'imposta e gli interessi.

⁴³⁰ Così A. CARINCI, *La nuova disciplina*, cit.

⁴³¹ Si può osservare che tale irrazionalità permane anche laddove si ritenga – probabilmente in termini più corretti – che il legislatore non tanto ha ritenuto di attribuire efficacia esterna al giudicato penale, quanto ha ritenuto necessario prendere atto del *venir meno* di un elemento costitutivo della ineducibilità, vale a dire l'esistenza del reato presupposto.

una società o un ente, si vedrebbe automaticamente esposto alle conseguenze della scelta di un diverso soggetto, cioè dell'imputato. Anche la soluzione alternativa di consentire, solo in questo caso, la cognizione incidentale del giudice tributario⁴³² appare assai difficilmente praticabile, non fosse altro che per la limitatezza dei poteri istruttori di tale giudice e del divieto di testimonianza. Si verifica, insomma, una *impasse* assai difficilmente risolvibile⁴³³.

Rientra invece certamente nella cognizione del giudice tributario l'accertamento del rapporto di diretto utilizzo tra gli acquisti di beni e servizi ai quali il costo si riferisce e il comportamento in cui si concreta il reato presupposto. Pertanto, un atto di accertamento con il quale si recuperano a tassazione i costi sulla base della norma in esame è certamente impugnabile dal contribuente sotto questo profilo, in attesa della conclusione del giudizio penale.

Per quanto attiene infine il diritto del contribuente al rimborso di quanto versato in relazione alla indeducibilità del costo nell'ipotesi di sentenza penale assolutoria, va rilevato che esso spetta non solo in caso di sentenza non definitiva del giudice tributario ma, come opportunamente riconosce l'Agenzia delle Entrate⁴³⁴, anche laddove il contribuente abbia spontaneamente rettificato la dichiarazione originaria avvalendosi del c.d. "ravvedimento operoso" ed anche a seguito di istituti di definizione agevolata della pretesa tributaria, quale l'acquiescenza, l'adesione all'accertamento, la conciliazione giudiziale. Deve coerentemente ritenersi che il rimborso spetti anche ove l'imposta e le sanzioni siano state versate a seguito di sentenza tributaria definitiva⁴³⁵, poiché il peculiare meccanismo delineato dalla norma sembra idoneo a superare, così come ogni ordinario effetto ricollegabile alla definizione del rapporto tributario, anche l'efficacia del giudicato⁴³⁶.

⁴³² Ai sensi dell'art. 2 comma 3 d.lgs. n. 546/1992.

⁴³³ Secondo una parte della dottrina (G. FRANSONI, *La disciplina*, cit.) e l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 32/E cit.) laddove fosse dichiarata la prescrizione il rimborso sarebbe comunque precluso (senza possibilità di devolvere la questione al giudice tributario).

⁴³⁴ Circolare n. 32/E cit.

⁴³⁵ Così ASSONIME, circolare 28 settembre 2012, n. 25.

⁴³⁶ È appena il caso di rilevare che ove si ritenesse che la definitività della sentenza osta al rimborso, dovrebbe necessariamente ritenersi che la pendenza del processo penale sul reato presupposto costituisca causa di sospensione del processo tributario in base ad una interpretazione estensiva dell'art. 39 comma 1-bis d.lgs. n. 546/1992, per il quale «la commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa». Stante l'incertezza che caratterizza il tema ora in esame appare comunque opportuno che tale sospensione sia richiesta dal difensore.

12. Costituzione di parte civile dell'A.F. nel processo penale.

12.1. Parti eventuali e parti necessarie. Danneggiato e persona offesa.

Come noto, nell'alveo del processo penale, accanto a quelle che sono usualmente definite parti necessarie (pubblico ministero e imputato) – le quali rappresentano, per così dire, lo “schema minimo di processo penale”⁴³⁷ – possono comparire anche altre parti, dette eventuali (la cui presenza non è “necessaria” per la celebrazione del processo), di cui è esempio paradigmatico la parte civile.

Al fine di inquadrare compiutamente detta categoria di parte eventuale, è necessario premettere una distinzione di fondo, ovverosia quella intercorrente tra persona offesa dal reato e danneggiato dal reato. La persona offesa è il titolare dell'interesse giuridico protetto, anche in modo non prevalente, dalla norma incriminatrice che si assume sia stata violata dal reato⁴³⁸. Per individuare la persona offesa, quindi, occorre fare riferimento alla norma penale sostanziale ed accertare quale sia l'interesse oggetto della tutela penale. Vi sono reati mono-offensivi (che ledono o mettono in pericolo un solo, determinato bene giuridico), a fronte dei quali si avrà quindi una sola persona offesa, e reati pluri-offensivi (che ledono o mettono in pericolo più beni giuridici contemporaneamente), a fronte dei quali si avranno invece tante persone offese quante sono i beni giuridici protetti dalla norma che si assume esser stata violata.

Il soggetto che ha subito un danno in conseguenza del reato è, invece, il c.d. danneggiato. Questi è dunque il titolare del diritto al risarcimento del danno provocato dal reato. La relativa azione risarcitoria può essere esercitata alternativamente in sede civile ovvero in sede penale. In tale ultima ipotesi, il danneggiato si costituisce parte civile nel processo penale.

Ora, il più delle volte, danneggiato e persona offesa coincidono, ma tale coincidenza, per quanto usuale, non è né scontata, né automatica, ben potendovi essere casi in cui la persona offesa dal reato non abbia subito un danno e non sia, quindi, legittimata alla costituzione di parte civile nel processo penale. Si pensi, a titolo esemplificativo, ad una ipotesi di truffa (art. 640 c.p.), in cui la vittima della frode è sia persona offesa, sia danneggiato. Si pensi, invece, ad una ipotesi di furto (art. 624 c.p.) nel corso del quale venga danneggiato il portone di ingresso di un condominio; il singolo condomino vittima del furto è persona offesa e danneggiato, mentre il condominio è soltanto danneggiato ma non persona offesa.

⁴³⁷ D. SIRACUSANO-A. GALATI-G. TRANCHINA-E. ZAPPALÀ, *Diritto processuale penale*, Giuffrè, Milano, 2018, p. 133.

⁴³⁸ Ad esempio, nel reato di calunnia, il bene giuridico tutelato in modo prevalente è l'amministrazione della giustizia, tuttavia la giurisprudenza tende a considerare anche il soggetto calunniato quale persona offesa – P. TONINI, *Manuale di procedura penale*, Giuffrè, Milano, 2007, p. 130.

Al ruolo di persona offesa e danneggiato corrispondono posizioni processuali profondamente diverse. Infatti, il codice di procedura penale italiano, con una scelta alquanto singolare, ha conferito alla persona offesa un ruolo strettamente “penalistico”, mentre al danneggiato – che si costituisca parte civile – ha riconosciuto un ruolo meramente “civilistico”⁴³⁹. Questa *summa divisio* di ruoli ha un significativo riverbero in termini di diritto processuale: di fatto, nella fase delle indagini preliminari è soltanto la persona offesa dal reato a trovare tutela e ad essere destinataria di incisivi diritti e poteri di iniziativa. Dopo il termine delle indagini preliminari e la formulazione della imputazione (quindi dopo l’esercizio dell’azione penale), la situazione si capovolge: il danneggiato (costituito parte civile) assume un ruolo estremamente attivo, mentre la persona offesa (che non sia costituita parte civile) ha poteri di iniziativa limitatissimi e non partecipa al processo.

In via esemplificativa, nella fase delle indagini preliminari la persona offesa ha diritto di essere informata del compimento di accertamenti tecnici irripetibili (art. 360 c.p.p.), ha diritto a ricevere l’informazione di garanzia (art. 369 c.p.p.), può sollecitare e ha diritto di partecipare all’udienza di incidente probatorio (artt. 394 e 401 c.p.p.), ha diritto di essere informata della richiesta di archiviazione (se ne ha fatto esplicita domanda) e di presentare opposizione (artt. 408 e 410 c.p.p.). Dopo l’esercizio dell’azione penale, invece, la persona offesa non costituita parte civile può solo presentare memorie ed indicare elementi di prova.

Il danneggiato, nella fase delle indagini preliminari, non è titolare né di diritti, né di poteri di iniziativa. Dopo l’esercizio dell’azione penale, invece, se costituito parte civile, il danneggiato può partecipare al giudizio con tutti i diritti e i poteri delle altre parti processuali.

12.2. Costituzione di parte civile.

L’intervento del danneggiato dal reato che avanzi la propria pretesa risarcitoria (o restitutoria) all’interno del processo penale si attua mediante la c.d. costituzione di parte civile. L’art. 74 c.p.p. dispone infatti che «l’azione civile per le restituzioni e per il risarcimento del danno di cui all’art. 185 del codice penale può essere esercitata nel processo penale dal soggetto al quale il reato ha recato il danno ovvero dai suoi successori universali, nei confronti dell’imputato e del responsabile civile». Le norme successive (artt. 75 ss. c.p.p.) dettano in dettaglio la disciplina della costituzione di parte civile, di cui – in questa sede – ci limitiamo a richiamare brevemente i tratti salienti. La costituzione di parte civile deve avvenire «per l’udienza preliminare» (espressione, invero, non molto precisa, interpretata

⁴³⁹ La singolarità della scelta del legislatore del 1988 deriva dalla decisione di abbandonare tanto la tradizione italiana, quanto il modello “francese” da cui deriva – cfr. P. TONINI, *Manuale di procedura penale*, cit., p. 138.

nel senso che il danneggiato non deve necessariamente attendere l'inizio dell'udienza per costituirsi⁴⁴⁰) o, successivamente, nella fase degli atti introduttivi del dibattimento, sino a quando non siano stati compiuti gli accertamenti relativi alla regolare costituzione delle parti (termini posti a pena di decadenza *ex art. 79 c.p.p.*). Altra questione riguarda, invece, il termine entro il quale la costituzione di parte civile va effettuata per evitare la prescrizione del relativo diritto: dalla connotazione civilistica dell'istituto, la giurisprudenza ha tratto la conseguenza che, in proposito, potrebbe valere il termine di cinque anni dal giorno in cui il reato è stato commesso⁴⁴¹.

La costituzione di parte civile avviene attraverso il deposito di una apposita dichiarazione in forma scritta, la quale deve rispettare, a pena di inammissibilità, gli stringenti requisiti formali e contenutistici elencati dall'art. 78 c.p.p. L'azione risarcitoria o restitutoria può così essere esercitata direttamente in sede penale, ovvero può essere trasferita in tale sede dopo essere stata già proposta innanzi al giudice civile (il trasferimento dell'azione comporta rinuncia agli atti del giudizio civile e il giudice penale provvede sulle spese del procedimento civile – i rapporti tra giudizio penale e giudizio civile sono disciplinati dall'art. 75 c.p.p.).

Una volta effettuata, la costituzione di parte civile produce i suoi effetti in ogni stato e grado del processo (art. 76 c.p.p.) e, di conseguenza, non è necessario ripeterla per ogni successiva fase processuale. Alla costituzione di parte civile possono opporsi il pubblico ministero, l'imputato e il responsabile civile, richiedendone l'esclusione. La costituzione, infine, può essere sempre revocata o in modo *espresso* (mediante esplicita dichiarazione in tal senso) ovvero in modo *tacito* (laddove la parte civile non presenti le conclusioni al termine del processo di primo grado ovvero promuova l'azione davanti al giudice civile).

12.3. *Tema della tipologia di danno risarcibile.*

La costituzione della parte civile presuppone, escluso il caso della mera richiesta restitutoria, che sia identificabile un danno di cui chiedere il risarcimento nella sede del processo penale. La norma di riferimento è rappresentata dall'art. 185 comma 2 c.p., in base al quale «ogni reato, che abbia cagionato un danno patrimoniale o non patrimoniale, obbliga al risarcimento il colpevole e le persone che, a norma delle leggi civili, debbono rispondere per il fatto di lui».

Trattasi di disposizione con riferimento alla quale il panorama dottrinale e giurisprudenziale è sterminato. Per quanto rileva in questa sede, è utile ricordare che, nel processo penale, è considerata risarcibile ogni voce di danno prevista dal-

⁴⁴⁰ D. SIRACUSANO-A. GALATI-G. TRANCHINA-E. ZAPPALÀ, *Diritto processuale penale*, cit., p. 139.

⁴⁴¹ Cass. pen., 2 febbraio 2011, n. 14460, Nanni; cfr. M. CHIAVARIO, *Diritto processuale penale*, 6ª ed., Utet, Torino, p. 222.

l'ordinamento civile, che risulti essere conseguenza dell'illecito penale. Pertanto, qualsiasi tipologia di danno, comunque denominato o determinato, rientra nell'alveo dell'art. 185 comma 2 c.p., tanto per il c.d. danno patrimoniale, quanto per il c.d. danno non patrimoniale⁴⁴².

La giurisprudenza ha conosciuto, sull'argomento, una evoluzione particolarmente impetuosa e significativa. Vi è stato, infatti, un primo periodo storico – che può dirsi oggi completamente superato – in cui la giurisprudenza considerava azionabile e risarcibile in sede penale unicamente il danno che fosse “conseguenza immediata e diretta” del reato, utilizzando come criterio ermeneutico di riferimento il *dictum* dell'art. 1223 c.c. Di tal guisa, alcune pronunce erano giunte ad escludere la costituzione di parte civile nel processo penale con riferimento al danno mediato o indiretto.

Questa vecchia impostazione – si diceva – è però oggi completamente superata. Già in sede civilistica, tanto la dottrina, quanto la giurisprudenza ne avevano messo in discussione il presupposto normativo ed interpretativo. Da un lato, si era osservato come l'art. 1223 c.c. facesse riferimento esclusivamente alla necessità di un nesso di causalità tra fatto e danno e che la locuzione “conseguenze immediate e dirette” non andasse affatto interpretata in senso letterale⁴⁴³. Dall'altro, la giurisprudenza civile, allo stesso modo, ha pacificamente affermato che, ai fini del risarcimento del danno, deve sicuramente procedersi alla ricerca del collegamento tra il fatto e le sue conseguenze dannose, ma che il dettato dell'art. 1223 c.c. va inteso nel senso che la risarcibilità deve essere estesa ai danni mediati ed indiretti, perché costituiscono effetti normali del fatto illecito, secondo il criterio della c.d. regolarità causale⁴⁴⁴.

Anche la dottrina penalistica è pressoché granitica nel richiamarsi a questi principi di diritto e a sostenere, con riferimento all'interpretazione dell'art. 185 c.p. in relazione all'art. 1223 c.c., che tale ultima disposizione non vada interpretata alla lettera e che debba, invece, ritenersi pienamente risarcibile anche il danno mediato, purché esso sia inserito all'interno di una regolare serie causale⁴⁴⁵. Per quanto riguarda la giurisprudenza, tanto quella di merito, quanto quella di legittimità risultano allineate su posizioni comuni. Si è infatti rilevato, in termini molto chiari, come la limitazione del danno risarcibile in sede penale al solo danno che sia conseguenza immediata e diretta del reato, non trova alcun fondamento né nell'art. 185 c.p., né nell'art. 2043 c.c., né in altre disposizioni processuali: l'unica

⁴⁴² A. ANCESCHI, *La costituzione di parte civile nel processo penale*, Giappichelli, Torino, 2008, p. 10.

⁴⁴³ G. CIAN-A. TRABUCCHI, *Commentario breve al codice civile*, Cedam, Padova, 2004, p. 1175.

⁴⁴⁴ Cass. civ., Sez. III, 31 maggio 2003, n. 8828; v. anche: Cass. civ. n. 2356/2000; Cass. civ. n. 5913/2000; Cass. civ., Sez. Un., n. 9556/2002.

⁴⁴⁵ Per tutti, si veda: E. DOLCINI-G. GATTA, *Codice penale commentato*, Ispoa, Milano, 2015, p. 2440.

condizione è l'esistenza di un nesso di causalità tra fatto-reato e danno, *ex artt.* 40 e 41 c.p., ma non necessariamente in termini di rapporto eziologico immediato, risultando così risarcibile anche un danno che sia «conseguenza logica e normale» del reato «secondo un criterio di regolarità causale della condotta»⁴⁴⁶. Non vi sarebbe ostacolo alcuno, quindi, al riconoscimento anche del danno indiretto e mediato, purché lo stesso rappresenti un «effetto normale dell'azione dell'autore del reato», in base al principio della causalità adeguata⁴⁴⁷. Non si rinvencono oscillazioni nella giurisprudenza penale di legittimità: se il danno mediato o indiretto è il frutto una sequela “normale” di eventi che originano dal fatto-reato, tale sequela è significativa dell'esistenza di un legame giuridicamente rilevante tra il fatto e il danno medesimi e, di conseguenza, quest'ultimo è pienamente risarcibile⁴⁴⁸. Si è così coniata la definizione di “danno eziologicamente riferibile all'azione od omissione del soggetto attivo del reato”, come quella che qualifica e identifica il danno risarcibile in sede penale: espressione che trova applicazione ogni qual volta il fatto determini uno stato di cose tale per cui, senza le stesse, il danno non si sarebbe verificato⁴⁴⁹.

Svolta questa ampia premessa, necessaria per inquadrare e commentare correttamente la questione, si deve ora rispondere al seguente interrogativo: nel processo penale avente ad oggetto un reato tributario, è ammessa la costituzione di parte civile dell'Agenzia delle Entrate? E, in caso affermativo, per quali voci di danno?

12.4. *Costituzione di parte civile dell'Amministrazione finanziaria nei processi per reati tributari.*

Si cominci con il dire che l'argomento in questione ha trovato scarsissima trattazione in sede dottrinale, mentre in giurisprudenza il quadro – che era altrettanto scarno fino a qualche anno fa – si è recentemente popolato di pronunce interessanti, ma, come vedremo, non sempre del tutto condivisibili.

Va subito messo in chiaro un aspetto: secondo la Cassazione penale, non vi sono dubbi che la persona offesa, nei reati tributari, sia da identificarsi nella Agenzia delle Entrate, anche se ciò non esclude che possano esservi altri soggetti, diversi dalla Agenzia, danneggiati dai medesimi reati e pertanto legittimati alla costituzione⁴⁵⁰.

⁴⁴⁶ Trib. Roma, Ufficio G.I.P., 7 novembre 2012, in *Giur. mer.*, 2013, 9, p. 1962.

⁴⁴⁷ Corte Assise Milano, Sez. I, ord. 26 novembre 2011.

⁴⁴⁸ Cass. pen., Sez. V, 20 luglio 2007, n. 29342; Cass. pen., Sez. II, 15 giugno 2010, n. 23046.

⁴⁴⁹ Cass. pen., Sez. I, 21 ottobre 2014, n. 46084; Cass. pen., Sez. VI, 17 marzo 2015, n. 11295. In dottrina, una efficace sintesi è stata fatta da: C. QUAGLIERINI, *Le parti private diverse dall'imputato e l'offeso dal reato*, a cura di G. Ubetis-G.P. Voena, Milano, 2003, pp. 38-39.

⁴⁵⁰ Cass. pen., Sez. III, 18 novembre 2019, n. 3458. Nel caso di specie, la Cassazione ha riconosciuto che la persona giuridica, amministrata dall'imputato di reato tributario, la quale «lamentò un

Così esprimendosi, di fatto, la Cassazione sembra dare assolutamente per assodato che l’Agenzia delle entrate sia tanto persona offesa dal reato tributario (e quindi titolare del bene giuridico protetto dalla norma incriminatrice *ex d.lgs. n. 74/2000*), quanto soggetto danneggiato e quindi legittimato a costituirsi parte civile.

È interessante notare come, anche sotto la vigenza del vecchio sistema penal-tributario – rappresentato dalla legge n. 516/1982 – la Corte di Cassazione avesse pienamente ammesso la costituzione di parte civile dell’Amministrazione finanziaria. Il danno risarcibile veniva identificato non nel debito di imposta, ma nel costo del personale e delle strutture impiegate nell’attività di controllo e di accertamento⁴⁵¹. Motivazione francamente singolare: sulla base della stessa, si dovrebbe allora ammettere che i Vigili del Fuoco siano legittimati alla costituzione di parte civile contro l’imputato di incendio doloso o colposo, per i costi sostenuti nello spegnere le fiamme.

In ogni caso, tale principio di diritto era stato inizialmente affermato da una isolata pronuncia, la quale aveva lapidariamente statuito che «l’Agenzia delle entrate è legittimata alla costituzione di parte civile al fine di ottenere il risarcimento dei danni derivanti dalle violazioni penali tributarie»⁴⁵². La motivazione di tale sentenza, però, non forniva alcuno sviluppo argomentativo, limitandosi ad enunciare, in modo laconico, il predetto assunto. La Corte, ad esempio, non precisava in alcun modo quali fossero i “danni” derivanti dalle violazioni penali tributari, di cui l’Agenzia avrebbe potuto chiedere il risarcimento. A ben vedere, tuttavia, il principio in questione non rappresenta una novità, in quanto il medesimo può ritenersi essere stato implicitamente affermato in varie occasioni dalla giurisprudenza di legittimità, anche se più genericamente riferito alla “amministrazione finanziaria”⁴⁵³.

Per quanto concerne gli aspetti “formali” della costituzione di parte civile dell’Agenzia delle Entrate, inoltre, è utile ricordare come non dovrebbe trovare applicazione la legge 3 gennaio 1991, n. 3, art. 1 comma 4, che prevede che la costituzione di parte civile dello Stato nei procedimenti penali deve essere autorizzata dal Presidente del Consiglio dei Ministri⁴⁵⁴.

danno di immagine, per il discredito conseguente alla condanna del proprio rappresentante, e un danno patrimoniale, a causa del sorgere della obbligazione di pagamento degli interessi e delle sanzioni derivanti dalle condotte illecite, è legittimata a costituirsi parte civile nei confronti dello stesso».

⁴⁵¹ Cfr.: Cass. pen., Sez. III, n. 5554/1991; Cass. pen., Sez. III, n. 7338/1993.

⁴⁵² Cass. pen., Sez. III, 14 luglio 2010, n. 35456, in *Cass. pen.*, 2011, 9, p. 3172.

⁴⁵³ «In materia di reati tributari, qualora sia stato dichiarato il fallimento del responsabile dell’illecito penale, la domanda di ammissione al passivo da parte dell’esattoria comunale produce gli effetti della domanda giudiziale e il provvedimento del giudice delegato di accertamento del passivo fallimentare non preclude all’amministrazione finanziaria di trasferire l’azione civile nel processo penale, mediante la costituzione di parte civile»; così: Cass. pen., Sez. III, 13 dicembre 1991, n. 1066, Bonomo. V. anche: Cass. pen., Sez. III, 22 aprile 1991, n. 5554, Luciani; Cass. pen., Sez. III, 27 novembre 1979, n. 1516, Massucco.

⁴⁵⁴ Cass. pen., Sez. II, 24 novembre 2010, n. 43302.

L'ammissibilità della costituzione di parte civile della Agenzia delle entrate, a fronte di reati tributari, si ritrova peraltro nel tessuto motivazionale di altre decisioni⁴⁵⁵, ma è nel 2013 che la Cassazione ha dedicato una prima, articolata motivazione al tema. Il caso esaminato dalla corte era complesso. Il giudice di primo grado aveva condannato tutti gli imputati, in solido, al risarcimento dei danni arrecati alla Agenzia delle Entrate, costituita parte civile, sia in termini di danno patrimoniale, sia in termini di danno non patrimoniale. Il danno patrimoniale era stato commisurato in misura pari all'importo delle fatture contestate come false nel capo di imputazione (art. 2 d.lgs. n. 74/2000), mentre il danno non patrimoniale era stato qualificato come danno di immagine. In sede di appello, invece, la decisione veniva parzialmente riformata e contro di essa proponeva ricorso (anche) la parte civile Agenzia delle Entrate. Ciò premesso, la Corte parte del presupposto che un danno non patrimoniale (danno di immagine, ma anche danno morale) può sussistere ogni qual volta l'efferatezza della azione criminosa e la notorietà del fatto delittuoso siano tali da determinare, nell'opinione pubblica, la convinzione dell'inadeguatezza dell'azione di vigilanza degli organismi pubblici. Ora, la Corte considera assolutamente pacifico che possa configurarsi, in favore dell'Agenzia, un danno patrimoniale risarcibile, che non necessariamente coincide con il l'importo del tributo evaso. Ciò che viene discusso, invece, è il sussistere di un danno all'immagine dell'ente. La cassazione considera approfonditamente, per rispondere, la sentenza della Corte cost. n. 355/2010⁴⁵⁶, superando detta pronuncia e fornendo una interpretazione più estesa. La Cassazione argomenta che non vi possono essere dubbi sul fatto che la domanda risarcitoria per la compromissione dell'immagine dell'amministrazione possa essere proposta anche dinanzi ad un organo giurisdizionale diverso dalla Corte dei Conti e fuori dal perimetro di un giudizio per responsabilità amministrativa *ex art. 103 Cost.* La conclusione che viene tratta è che «il danno all'immagine della PA, sia esso perseguito dinanzi alla Corte dei Conti o davanti ad altra A.G., va configurato come danno patrimoniale da 'perdita di immagine', di tipo contrattuale, avente natura di danno-conseguenza (...) si tratta, in particolare, di un danno conseguente alla grave perdita di prestigio ed al grave detrimento dell'immagine e della personalità pubblica che, anche se non comporta una diminuzione patrimoniale diretta, è tuttavia suscettibile di valutazione anche sotto il profilo della spesa necessaria al ripristino del bene giu-

⁴⁵⁵ Cass. pen., Sez. fer., 1° agosto 2013, n. 35729.

⁴⁵⁶ Sentenza con la quale la Corte costituzionale ha rigettato le censure di illegittimità costituzionale sollevate con riferimento alla norma di cui al d.l. n. 78/2009, art. 17 comma 30-ter, convertito in legge n. 102/2009, ai sensi del quale le procure della Corte dei Conti esercitano l'azione per il risarcimento del danno all'immagine nei soli casi e nei modi previsti dalla legge 27 marzo 2001, n. 97, art. 1. Secondo il *dictum* della Consulta, soltanto nelle ipotesi in cui ricorrano alcuni specifici reati compiuti dal pubblico dipendente, sarebbe in astratto ipotizzabile una lesione dell'immagine pubblica. In tutti gli altri casi, invece, tale possibilità sarebbe da escludere.

ridico lesa»⁴⁵⁷. Si è quindi ritenuto sussistente il danno all'immagine della pubblica amministrazione anche in presenza di reati comuni, *ma sempre* posti in essere da appartenenti alla amministrazione medesima. Così motivando, la Corte annullava senza rinvio limitatamente alla condanna degli imputati al risarcimento del danno *non* patrimoniale in favore dell'Agenzia. Riassumendo: la cassazione negava che l'Agenzia avesse diritto ad ottenere il risarcimento di un danno all'immagine a fronte della commissione di reati tributari.

Vero è che, in altra pronuncia, la Corte aveva in realtà asserito che «in tema di reati tributari, l'Agenzia delle Entrate costituita parte civile ha diritto al risarcimento sia del danno patrimoniale – che non coincide con la mera misura dell'imposta evasa, ma deve tener conto anche del danno funzionale rappresentato dallo sviamento e turbamento dell'attività di accertamento tributario – che del danno morale – inteso come pregiudizio alla credibilità nei confronti di tutti i consociati dell'organo accertatore»⁴⁵⁸. Ma è altrettanto vero che tale principio non sembrava più trovare spazio nella giurisprudenza, allineata nel non ammettere la risarcibilità del danno all'immagine⁴⁵⁹.

È interessante notare, inoltre, come la questione abbia avuto una parte di rilievo anche nella nota vicenda “Dolce & Gabbana”, nel corso della quale è stata affrontata per ben quattro volte (in primo grado, in secondo grado e due volte in Cassazione). Nella prima pronuncia⁴⁶⁰ – con cui la Cassazione aveva annullato il non luogo a procedere disposto dal giudice per l'udienza preliminare nei confronti degli imputati – la Cassazione ha ampiamente trattato l'argomento. Partendo da pronuncia delle Sezioni Unite civili⁴⁶¹, la corte ha ritenuto che, con la istituzione dell'Agenzia delle Entrate, si sia verificata una successione a titolo particolare della stessa nei poteri e nei rapporti giuridici strumentali all'adempimento dell'obbligazione tributaria, che ne giustifica la relativa legittimazione *ad causam* e *ad processum*. Al termine di una lunga ricostruzione sistematica, la Cassazione ha considerato l'Agenzia delle “parte esclusiva” del processo tributario e, di conseguenza, la sola legittimata a costituirsi parte civile in relazione all'adempimento di obbligazioni tributarie⁴⁶².

⁴⁵⁷ Cass. pen., Sez. III, 12 dicembre 2013, n. 5481.

⁴⁵⁸ La già ricordata: Cass. pen., Sez. fer., 1° agosto 2013, n. 35729.

⁴⁵⁹ Cass. pen., Sez. III, 20 maggio 2014, n. 52752.

⁴⁶⁰ Cass. pen., Sez. II, n. 28 febbraio 2012, n. 7739. Per un approfondito commento a tale pronuncia, si rinvia a: L. SALVINI, *A margine della sentenza “Dolce & Gabbana”: la costituzione di parte civile dell'amministrazione finanziaria*, Relazione al Convegno *L'abuso del diritto tra «diritto» e «abuso»*, Macerata, 29-30 giugno 2012, organizzato dalla Fondazione Antonio Uckmar per i «Venerdì di diritto e pratica tributaria».

⁴⁶¹ Cass. civ., Sez. Un., 14 febbraio 2006, n. 3116.

⁴⁶² Molto critica, invero, la dottrina a commento della pronuncia: L. SALVINI, *op. loc. cit.*

Ciò detto, in primo grado, il Tribunale di Milano⁴⁶³ aveva ritenuto che, per le condotte in relazione alle quali veniva pronunciata condanna, risultava comunque pagato l'importo delle imposte (ancorché non risultasse se il debito tributario dovesse ritenersi interamente estinto), di conseguenza, il danno poteva ritenersi limitato essenzialmente «al danno morale, non tanto, ovviamente, per l'esposizione a legittime critiche in merito agli accertamenti, quanto per il pregiudizio che condotte particolarmente maliziose cagionano alla funzionalità del sistema di accertamento ed alla tempestiva percezione del tributo». Ciò, in considerazione del fatto che l'evasione era stata realizzata attraverso mediante la predisposizione di un assetto societario che aveva reso particolarmente arduo il controllo. In sede di appello⁴⁶⁴, la Corte richiamava i principi stabiliti dalla giurisprudenza di legittimità con la sentenza n. 35729/2013 ed affermava che era necessario considerare come la vicenda avesse riguardato un consistente recupero d'imposta «a carico di contribuenti ben noti al pubblico con inevitabili riflessi sull'attenzione mediatica». Spettava alla parte civile Agenzia delle Entrate, quindi, quanto meno il risarcimento del danno morale, correlato «alla funzionalità del sistema di accertamento ed alla tempestiva percezione del tributo», anche in considerazione del fatto che l'attività di accertamento aveva richiesto grande dispendio di risorse e «qualificata applicazione di energie professionali, dovendo superare il formale apparato predisposto dal contribuente ed appurare la reale natura dell'attività» della società oggetto di verifica.

Tali argomentazioni venivano però totalmente ribaltate dalla Corte di Cassazione⁴⁶⁵. Secondo la Suprema Corte, infatti, le motivazioni rese tanto dal Tribunale, quanto dalla Corte di Appello erano assolutamente apodittiche nel definire l'asserito danno patito dall'Agenzia delle Entrate come di natura "morale", per due ordini di ragioni:

– anzitutto, perché, in tal modo, esso si identificherebbe col dispendio di energie e risorse fisiologicamente spese dall'Agenzie nello svolgimento dei propri compiti istituzionali;

– in secondo luogo, perché si tratta di una voce di danno affatto coincidente con il "danno non patrimoniale", come inteso dalle sezioni civili della Corte Suprema⁴⁶⁶.

La Corte, inoltre, ha precisato che il "danno non patrimoniale" risarcibile è rappresentato da qualsiasi conseguenza pregiudizievole di un fatto illecito, la quale, non prestandosi ad una valutazione monetaria, non può essere oggetto di risarcimento, bensì di "riparazione", come accade nel caso del diritto all'immagine, alla reputazione o alla identità. Inoltre, tanto può parlarsi di danno all'immagine,

⁴⁶³ Trib. Milano, Sez. II pen., 19 giugno 2013.

⁴⁶⁴ App. Milano, Sez. II, sentenza 30 aprile 2014, n. 3534.

⁴⁶⁵ Cass. pen., Sez. III, 24 ottobre 2014, n. 43809.

⁴⁶⁶ *Ex multis*: Cass. civ., Sez. III, 3 marzo 2000, n. 2367.

in quanto vi sia stata una diminuzione della considerazione della persona giuridica o dell'ente, «sia sotto il profilo della incidenza negativa che tale diminuzione comporta nell'agire delle persone fisiche che ricoprono gli organi» dell'ente, e quindi nel suo agire, «sia sotto il profilo della diminuzione della considerazione da parte dei consociati in genere o di settori o categorie di essi con le quali» l'ente di norma interagisca. Così argomentando, insomma, la Corte non negava affatto l'esistenza di un danno risarcibile alla parte civile Agenzia delle Entrate, a fronte di reati tributari, ma ne delineava i confini in termini difformi rispetto a quanto fatto dai giudici di merito.

Un po' di chiarezza è stata fatta in tempi recenti, quando la giurisprudenza ha tracciato un solco netto tra danno morale e danno di immagine. Da un lato, infatti, è stato chiarito che il danno morale, non patrimoniale, è pienamente risarcibile anche nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, sia a fronte di reati finanziari, sia a fronte di reati tributari, con l'affermazione del principio di diritto per cui «è legittima la condanna in sede penale al risarcimento del danno morale patito dall'amministrazione finanziaria in conseguenza di un reato tributario, danno consistente nella lesione di interessi non economici aventi comunque rilevanza sociale, ai quali è finalizzata l'azione» dell'Agenzia stessa. Distinta voce di danno è, invece, quella del danno all'immagine, il quale – se pur cumulabile, in astratto, con il danno morale – può essere risarcito, per la Pubblica Amministrazione, solo qualora derivi dalla commissione di reati posti in essere da soggetti appartenenti alla p.a. medesima⁴⁶⁷. Non risultano, infine, più recenti sentenze che si siano pronunciate in modo difforme⁴⁶⁸.

È appena il caso di evidenziare come, nella giurisprudenza di merito, la questione paia talvolta liquidata in modo assai sbrigativo⁴⁶⁹, talaltra in modo assai discutibile con riferimento al danno risarcibile, considerato coincidente, ai sensi degli artt. 2059 c.c. e 185 c.p., nel danno all'immagine della amministrazione finanziaria, consistente nella «intervenuta negativa percezione sociale dell'attività dell'amministrazione, nonché nella sua diminuzione di credibilità, in ambito nazionale ed internazionale, del sistema tributario nel suo complesso, conseguente alla commissione del fatto di reato»⁴⁷⁰.

Volendo tirare le fila della elaborazione giurisprudenziale, si potrebbe schematizzare quanto segue:

– l'Agenzia delle Entrate è pacificamente considerata tanto persona offesa, quanto danneggiata dai reati tributari (le sono pertanto essere riconosciuti pienamente tanto i pregnanti diritti attribuiti alla persona offesa prima dell'esercizio dell'azione penale, quanto quelli del danneggiato del reato dopo il promovimento di quest'ultima);

⁴⁶⁷ Cass. pen., Sez. III, 6 giugno 2017, n. 38932.

⁴⁶⁸ Cfr., sia pur su questione diversa: Cass. pen., Sez. III, 18 novembre 2019, n. 3485.

⁴⁶⁹ Trib. Benevento, 28 dicembre 2012.

⁴⁷⁰ Trib. Milano, Sez. I, 26 ottobre 2012, in *Danno e resp.*, 2013, 8-9, con nota di Di Vetta.

– è, di conseguenza, pienamente ammissibile la costituzione di parte civile dell’Agenzia delle Entrate in processi penali aventi ad oggetto reati tributari.

Insomma, tutto si gioca sul terreno della esatta qualificazione giuridica del danno risarcibile. Terreno sul quale, come risulta dal panorama giurisprudenziale sopra tratteggiato, pare permanere grande incertezza.

In primo luogo, si ritiene debba essere radicalmente esclusa la risarcibilità di un danno patrimoniale, che sicuramente non potrebbe coincidere con il tributo evaso (pena un autentico “corto-circuito” logico e giuridico), ma che non potrebbe nemmeno coincidere con lo “sviamento” dell’attività di accertamento tributario (la polizia giudiziaria può forse agire quale parte civile per chiedere il risarcimento del danno patrimoniale provocato da reati di furto o rapina che abbiano “sviato” l’attività di controllo e prevenzione dei reati contro il patrimonio?).

Ciò detto, da un lato, si ritiene di condividere le pronunce che hanno escluso il sussistere di un danno all’immagine della pubblica amministrazione – e quindi dell’Agenzia delle Entrate – a fronte della commissione di reati tributari; impostazione che, peraltro, risulta essere quella avallata dalla giurisprudenza più recente, in quanto un danno all’immagine propriamente detto si potrebbe verificare unicamente quando il fatto-reato sia commesso da un soggetto appartenente alla stessa pubblica amministrazione. Dall’altro, però, non convince appieno nemmeno l’ammissibilità di un danno risarcibile in favore della Agenzia, identificato nella lesione degli interessi di rilievo sociali ai quali è finalizzata e preposta l’azione dell’Agenzia medesima. Se infatti si identifica in questi termini il danno penalisticamente risarcibile in favore di un ente pubblico preposto alla repressione degli illeciti penali, si dovrebbe allora per assurdo ritenere sempre ammissibile la costituzione di parte civile – ad esempio – della Polizia di Stato o dell’Arma dei Carabinieri quando siano commessi reati contro il patrimonio o la persona, o della Guardia di Finanza a fronte di reati societari o finanziari, o del Corpo Forestale dello Stato a fronte di una ipotesi di incendio doloso o di inquinamento. Non sono forse anch’essi soggetti pubblici la cui azione è finalizzata alla prevenzione ed all’accertamento di determinate categorie di illeciti? Un’altra domanda – in chiave critica – sorge spontanea e mette fortemente in discussione il ragionamento della Suprema Corte: il ripristino della legalità – rappresentato proprio dall’accertamento dell’illecito nella sede del processo penale – non è invece esso stesso manifestazione di efficienza della pubblica autorità⁴⁷¹? Si ritiene necessario (e auspicabile), insomma, un profondo ripensamento della questione.

⁴⁷¹ Interessanti spunti in questo senso sono ripresi anche da: F. BONCOMPAGNI, *Legittimazione a costituirsi parte civile nel processo penale per i reati di ostacolo alle funzioni di vigilanza delle autorità pubbliche*, in *Giur. pen. web*, 2016, 10, p. 16.