

Sezione VI

I PROFILI PROCEDIMENTALI

Capitolo 33

IL DOPPIO BINARIO PENALE-TRIBUTARIO E IL TRANSITO DELLE PROVE DAL PROCEDIMENTO PENALE AL PROCEDIMENTO E AL PROCESSO TRIBUTARI

di Livia Salvini

Sommario: 1. Il sistema del doppio binario. – 2. La sentenza penale e il decreto di archiviazione nel giudizio tributario. – 2.1. Il giudicato penale. – 2.2. La sentenza non definitiva. – 2.3. La sentenza di patteggiamento. – 2.4. Il decreto di archiviazione. – 3. Circolazione probatoria tra procedimento penale e procedimento e processo tributari. – 3.1. Le fonti. – 3.2. L'autorizzazione dell'A.G. penale. – 3.3. Tipologie di atti trasmissibili. – 3.4. Efficacia probatoria degli atti trasmissibili. – 3.4.1. Documenti. – 3.4.2. Dichiarazioni verbali del contribuente e di terzi. – 3.4.3. Documentazione bancaria e finanziaria. – 3.4.4. Consulenze e perizie. – 3.4.5. Indagini difensive. – 3.4.6. Intercettazioni.

1. IL SISTEMA DEL DOPPIO BINARIO

Il D.Lgs. n. 74/2000, oltre ad individuare le fattispecie di reato in materia di imposte sui redditi ed IVA, detta le regole generali, di carattere sia sostanziale che processuale, del sistema penale-tributario per la repressione di tali illeciti. Sistema che, per quanto qui interessa, poggia sui seguenti principi:

- non possono essere applicate sia la sanzione amministrativa che quella penale «*per lo stesso fatto*» e si applica quindi la disposizione “speciale” (c.d. “principio di specialità” – art. 19);
- i procedimenti e i processi tributari iniziano e si svolgono indipendentemente da quelli penali (c.d. principio del “doppio binario” – art. 20);
- in applicazione di tali principi, il procedimento di irrogazione della sanzione amministrativa si svolge nei modi e nei tempi ordinariamente previsti dalle norme

fiscali e solo la riscossione coattiva della sanzione resta sospesa fino all'esito definitivo del giudizio penale (art. 21).

Questa disciplina, che riguarda il versante tributario, si combina, dal versante penale, con la regola posta dall'art. 479 c.p.p. Essa 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 e fino a che la questione non sia stata decisa con sentenza passata in giudicato. Tuttavia, la sospensione è consentita solo se la legge non pone limitazioni alla prova della situazione soggettiva controversa. Come chiaramente emerge dai contributi di questo volume, la legge fiscale sostanziale, nonché quella procedimentale e processuale¹, pongono numerose limitazioni alla prova, *in primis* consentendo l'uso di presunzioni a favore dell'A.F.: di qui la inapplicabilità della sospensione del processo penale *ex art. 479 cit.* ed il completamento, lato penale, della disciplina del doppio binario processuale. Nell'originaria disciplina dei reati fiscali contenuta nella L. n. 516/1982, poi sostituita dal D.Lgs. n. 74/2000, 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 sistema attuale una tale deroga non è più presente², e ciò induce a ritenere che non vi sia alcun vincolo per il giudice tributario derivante dal giudicato esterno penale³. Una conferma di ciò viene dall'art. 654 c.p.p., per il quale la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione ha efficacia nel giudizio civile o amministrativo in cui si discute dei medesimi fatti purché – ancora una volta – non vi siano limitazioni alla prova della situazione soggettiva controversa; limitazioni che, come si è detto, 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 in cui si intende far valere tale giudicato. Circostanza, questa, che raramente nel giudizio tributario si verifica, essendo infrequente la costituzione di parte civile dell'A.F.

¹ La recente introduzione della testimonianza quale mezzo di prova acquisibile dal giudice tributario (art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992 come modificato dalla L. n. 130/2022) non ha sostanzialmente mutato i termini della questione; ed infatti, l'utilizzabilità delle presunzioni nel procedimento e nel processo tributari è di per sé sufficiente ad escludere l'applicabilità del giudicato esterno penale *ex art. 654 c.p.p.*, come emerge chiaramente anche dalla giurisprudenza sul tema (v. nota 3).

² La legge delega per la riforma fiscale (L. n. 111/2023) ha previsto, all'art. 20, di "rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi". Sostanzialmente si prevede un ripristino di quanto già disposto dalla L. n. 516/1982, ma – non del tutto logicamente – solo *in bonam partem*.

³ Affermazione pacifica in giurisprudenza: cfr. tra le più recenti, con richiami ai precedenti, Cass., sez. trib., n. 29193/2019; Cass., sez. trib., n. 4645/2020; Cass., sez. trib., n. 27814/2020; Cass., sez. trib., n. 25962/2022.

Ne consegue che il giudice tributario, pur trattando degli stessi fatti oggetto del procedimento penale, può giungere a conclusioni autonome, eventualmente anche contrastanti con quelle raggiunte in sede penale, né è vincolato dalle imputazioni formulate in sede penale⁴.

2. LA SENTENZA PENALE E IL DECRETO DI ARCHIVIAZIONE NEL GIUDIZIO TRIBUTARIO

2.1. Il giudicato penale

Se, in base al principio del doppio binario, è pacifico che il giudicato penale, vertente sui medesimi fatti di cui si tratta nel processo tributario, non ha alcun affetto vincolante di giudicato esterno in quest'ultima sede, è anche pacifico che esso può legittimamente influire sul libero convincimento del giudice ex art. 116 c.p.c. Ciò naturalmente vale per sia per il giudicato di condanna, sia per quello di assoluzione. Lo stesso deve ritenersi – fatte salve le peculiarità del caso – per il decreto di archiviazione del G.I.P.

E, anche nella prospettiva di una futura impugnazione dell'atto impositivo, pure nel corso del procedimento tributario di controllo ed accertamento può essere naturalmente addotta, dall'una o dall'altra parte, la pronuncia adottata in sede penale, fermo restando che essa non ha efficacia vincolante.

È infatti opinione consolidata della giurisprudenza tributaria⁵ che la sentenza penale irrevocabile, pur non avendo alcun effetto "automatico", deve essere presa in considerazione come fonte di prova dal giudice tributario. Questi, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne⁶ la rilevanza nell'ambito della contestazione fiscale in cui detta sentenza sarebbe destinata ad operare. Il giudice può dunque anche discostarsi dalle relative risultanze, purché le valuti in confronto con le risultanze istruttorie emerse in sede tributaria. Tale conclusione di carattere generale naturalmente vale anche laddove la formula assolutoria penale escluda la sussistenza del fatto.

Consegue da tale orientamento giurisprudenziale che può ritenersi censurabile, dinanzi la Corte di Cassazione, 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 nel processo tributario. Così come risulta viziata una sentenza che non

⁴ Per approfondimenti, tra i contributi più recenti: GIANONCELLI S., *Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*, in *Riv. Dir. Finanziario*, 2019, p. 177 ss.; COMELLI A., *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in *Diritto penale dell'economia*, diretto da CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., tomo I, Milano, 2019, p. 1271 ss. In giurisprudenza, tra le tante, oltre alle sentenze già citate v.: Cass., sez. trib., n. 34055/2022; Cass., sez. trib., n. 35721/2022; Cass., sez. trib., n. 37012/2022.

⁵ V. *retro* nota 2.

⁶ Peraltro, anche in modo implicito: Cass., sez. trib., n. 25962/2022. Si v. questa sentenza anche per un utile esame delle censure ammissibili in sede di legittimità avverso una sentenza di merito con riguardo alla (mancata) valutazione delle risultanze penali.

prenda affatto in considerazione il giudicato penale, ove la parte che ne ha interesse lo abbia addotto in giudizio, depositando anche il relativo provvedimento.

2.2. La sentenza non definitiva

Il tema degli effetti nel processo tributario si pone, di norma, con riferimento alle sentenze passate in giudicato, alla luce dell'art. 654 c.p.p. Tuttavia, una volta esclusa la loro efficacia di giudicato esterno con riferimento ai fatti accertati, nulla osta evidentemente a che il convincimento del giudice si basi anche su fatti che emergono da una sentenza non passata in giudicato: semplicemente, essi saranno di norma dotati di minore rilevanza probatoria⁷.

2.3. La sentenza di patteggiamento

Qualche ulteriore considerazione va fatta sugli effetti, nel processo tributario, della sentenza penale di patteggiamento (applicazione della pena su richiesta ex art. 444 c.p.p.). Naturalmente anche questa sentenza non ha valenza di giudicato esterno; tuttavia essa – nelle pronunce della giurisprudenza – gode di una sorta di efficacia "rafforzata", derivante dal fatto che l'accordo dell'imputato viene inteso, nella sostanza, come una ammissione di colpevolezza. Pertanto, con orientamento consolidato, la Cassazione afferma che una tale sentenza «costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere 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»⁸.

2.4. Il decreto di archiviazione

Per quanto attiene infine il decreto di archiviazione emesso in sede penale, anch'esso può essere addotto dal contribuente quale prova dell'insussistenza dei fatti contestati, ma – avverte la Cassazione – il fatto che il giudice tributario sia sempre tenuto ad operare una valutazione critica delle circostanze fattuali emerse nel giudizio penale vale «a maggior ragione quando il provvedimento emesso nel procedimento penale sia, come nel caso in esame, un decreto di archiviazione ex art. 408 c.p.p., il quale, a differenza della sentenza pronunciata all'esito del dibattimento, non dà luogo ad alcuna preclusione, non rientrando nemmeno tra i provvedimenti dotati di autorità di cosa giudicata giusta il disposto dell'art. 654 c.p.p.»⁹.

⁷ Su tutti gli aspetti da ultimo trattati v. Cass., sez. trib., n. 29193/2019.

⁸ Cass., sez. trib., n. 34579/2019, ove richiami ai precedenti. V. anche Cass., sez. trib., n. 30807/2022 che ha ritenuto legittimo un accertamento fondato solo sulla sentenza di patteggiamento (per truffa aggravata), ferma restando naturalmente la facoltà del contribuente di fornire nel giudizio tributario prove a proprio favore; la sentenza, in quanto già nota al contribuente, può anche non essere allegata all'accertamento. Sul tema v. MANONI E., *Le sentenze penali di patteggiamento costituiscono elementi probatori da valutare nel giudizio tributario*, in *Fisco* 2018, p. 3545 ss.

⁹ Cass., sez. trib., n. 25962/2022.

3. CIRCOLAZIONE PROBATORIA TRA PROCEDIMENTO PENALE E PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTARI

3.1. Le fonti

Il principio del doppio binario e quello di specialità non ostano alla circolazione probatoria dall'ambito penale a quello tributario (e viceversa), nel rispetto dei limiti e delle regole proprie di ciascun processo. Né vi è alcuna disposizione che regoli questo aspetto nel D.Lgs. n. 74/2000. La materia è dunque disciplinata solo dalle norme tributarie procedurali, le quali prevedono espressamente, a determinate condizioni, l'utilizzabilità ai fini fiscali di elementi di prova provenienti dal procedimento penale¹⁰.

In particolare, gli artt. 63, comma 1, D.P.R. n. 633/1972 e 33, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, nel quadro della collaborazione tra la Guardia di finanza e gli uffici fiscali ai fini dell'acquisizione e del reperimento di elementi utili ai fini dell'accertamento e per la repressione delle violazioni in materia di IVA e imposte sul reddito, prevedono che – previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria che può essere concessa anche in deroga all'art. 329 c.p.p. – 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.

Innanzitutto, dunque, si dovrà esaminare il tema dell'autorizzazione dell'A.G. penale e delle conseguenze del suo mancato rilascio; successivamente verranno esaminate le principali tipologie di materiale probatorio che, in virtù delle norme citate, può essere acquisito ed utilizzato in sede di accertamento e quindi di processo tributari. Materiale che – è appena il caso di precisare – pur nella sua variegata accezione, deve comunque essere di natura documentale per essere utilizzato nell'ambito tributario, nel quale possono trovare ingresso solo documenti scritti¹¹.

Gli artt. 63 e 33 citt. 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

¹⁰ Le norme di seguito citate nel testo consentono la trasmissione di tali elementi di prova, mentre la facoltà dell'A.F. di impiegarli ai fini dell'accertamento dovrebbe essere prevista dalle disposizioni che disciplinano i metodi di accertamento; disposizioni che indicano anche, per ciascun metodo, le fonti di prova utilizzabili. In particolare, gli artt. 54, D.P.R. n. 633/1972 e 39, D.P.R. n. 600/1973 consentono agli uffici di utilizzare prove acquisite nell'esercizio di poteri diversi da quelli previsti nelle norme tributarie (ivi compresi quelli provenienti dal procedimento penale) solo ai fini dell'accertamento induttivo. Tuttavia la giurisprudenza, nel suo consolidato orientamento panprocessualistico, non ha mai valorizzato questo dato letterale, benché non privo di fondamento sistematico, consentendo di utilizzare le prove in questione per ogni tipo di accertamento. Sul riferimento all'art. 63 cit. quale norma che consente/impone al giudice tributario di valutare gli elementi probatori provenienti dal procedimento penale, v. Cass., sez. trib., n. 32185/2019. Sull'utilizzabilità di prove atipiche nel processo tributario (nella specie, perizie di parte), tra le altre Cass., sez. trib., n. 18838/2020; Cass., sez. trib., n. 18297/2022. In dottrina, tra gli altri, COMELLI A., *La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, p. 2033 ss. e spec. p. 2043 ss.

¹¹ MARCHESELLI A., *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rass. tributaria*, 2009, p. 84.

poteri di polizia giudiziaria» (come Carabinieri o Polizia di Stato). Anche l'art. 36, D.P.R. n. 600/1973¹², che disciplina la comunicazione di informazioni rilevanti ai fini fiscali da parte di organi giurisdizionali o ispettivi, prevede che l'inoltro debba avvenire tramite la Guardia di Finanza.

Prima facie potrebbe quindi ritenersi che non sia ammessa la trasmissione agli uffici fiscali con modalità che non prevedano il passaggio attraverso la Guardia di Finanza e che ove ciò invece avvenga si determini un vizio dell'attività amministrativa suscettibile di ridondare nella illegittimità dell'atto impositivo che si fondi sugli elementi probatori irregolarmente trasmessi.

Ad una più approfondita riflessione non sfugge tuttavia il fatto che il mero ricorso ad una diversa modalità di trasmissione del materiale probatorio non può costituire una forma di illegittima acquisizione del materiale stesso, ma – al più – una semplice irregolarità. Ciò, in quanto la *ratio legis* del "passaggio obbligato" attraverso la Guardia di Finanza, di cui parlano gli artt. 33 e 63 citati, dovrebbe essere unicamente quella di consentire un incrocio tra i dati probatori provenienti dal procedimento penale o da altri procedimenti amministrativi o giurisdizionali con quelli che già si trovano presenti sulle banche dati della Guardia di finanza stessa, anche al fine di eventuali, ulteriori approfondimenti. A ciò si aggiunga che – come si dirà subito – la giurisprudenza tributaria di legittimità ha un orientamento nettamente svalutativo di ogni restrizione o condizione normativamente posta al transito dei dati dall'ambito penale a quello tributario.

3.2. L'autorizzazione dell'A.G. penale

Come si è detto, gli artt. 63 e 33 citt. prevedono che la trasmissione (e quindi, anche l'utilizzo¹³) in sede tributaria del materiale probatorio acquisito in sede penale debba essere autorizzata dall'autorità giudiziaria procedente in sede penale e che tale autorizzazione possa essere concessa anche in deroga all'art. 329 c.p.p.¹⁴. Il soggetto legittimato a concedere tale autorizzazione è il pubblico ministero, il quale – secondo il sistema processualpenalistico – ha il potere di disporre in materia di segreto istruttorio.

¹² «I soggetti pubblici incaricati istituzionalmente 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, a causa o nell'esercizio delle loro funzioni, vengono a conoscenza di fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie devono comunicarli direttamente ovvero, ove previste, secondo le modalità stabilite da leggi o norme regolamentari per l'inoltro della denuncia penale, al comando della Guardia di finanza competente in relazione al luogo di rilevazione degli stessi, fornendo l'eventuale documentazione atta a comprovarli».

¹³ V. *retro* nota 9.

¹⁴ Per il quale «gli atti d'indagine compiuti dal pubblico ministero e dalla polizia giudiziaria, le richieste del pubblico ministero di autorizzazione al compimento di atti d'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».

Nonostante questa chiarissima previsione, la giurisprudenza tributaria ha negato la necessità della previa autorizzazione, svalutando il dettato normativo sia sotto il profilo sostanziale che sotto quello formale.

Sotto il profilo sostanziale, dopo un primo periodo in cui l'interpretazione della Cassazione si era mostrata garantista nei confronti del contribuente (e rispettosa del dato normativo), affermando la necessità dell'autorizzazione¹⁵, si è venuto formando l'orientamento opposto, che può ritenersi assolutamente consolidato. Ora la giurisprudenza pacificamente afferma la piena utilizzabilità dei dati provenienti dal procedimento penale, anche in assenza dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria. Tale assenza, infatti, non coinvolgerebbe l'efficacia probatoria della documentazione trasmessa e non inficerebbe perciò la validità dell'atto impositivo.

Le argomentazioni a favore di questa tesi si fondano su due pilastri.

Il primo è che – per orientamento del tutto consolidato a livello generale – nel procedimento e nel processo tributari l'acquisizione illegittima non impedisce l'utilizzo delle prove, tranne nel caso in cui tale acquisizione abbia compresso diritti costituzionalmente garantiti (l'inviolabilità del domicilio; la tutela della persona)¹⁶. Pertanto, la violazione degli artt. 63 e 33 citt., laddove richiedono la previa autorizzazione, non inficia la trasmissione e la utilizzabilità del materiale probatorio riveniente dal procedimento penale.

Il secondo pilastro argomentativo, parzialmente sovrapponibile al primo, partendo dall'esistenza del principio del doppio binario e dalla conseguente riferibilità delle norme che regolano il processo tributario e quello penale solo al rispettivo ambito di applicazione, afferma che 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 principio proprio del solo procedimento penale e non costituisce, invece, principio generale dell'ordinamento giuridico. L'interesse tutelato dalla norma che richiede l'autorizzazione è infatti 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 tributario¹⁷. 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 di un processo penali non determina la

¹⁵ Tra le altre, Cass., sez. I civ., n. 918/1997.

¹⁶ Cass., sez. trib., ord. n. 673/2019; Cass., sez. trib., ord. n. 17405/2021.

¹⁷ «L'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, richiesta dal D.P.R. 29.9.1973, n. 600, art. 33, comma 3, per la trasmissione, agli uffici delle imposte, dei documenti, dati e notizie acquisiti dalla Guardia di finanza nell'ambito di un procedimento penale, è posta a tutela della riservatezza delle indagini penali, non dei soggetti coinvolti nel procedimento medesimo o di terzi, con la conseguenza che la mancanza dell'autorizzazione, se può avere riflessi anche disciplinari a carico del trasgressore, non tocca l'efficacia probatoria dei dati trasmessi, né implica l'invalidità dell'atto impositivo adottato sulla scorta degli stessi», né ancora costituisce violazione dell'art. 24 Cost. (Cass., sez. trib. n. 20647/2021, ove citazioni di precedenti; come detto, si tratta di giurisprudenza del tutto consolidata).

inutilizzabilità degli elementi probatori, rendendo invalidi gli atti del suo esercizio o l'atto di accertamento che su di essi si fonda.

Anche dal punto formale la posizione della giurisprudenza di legittimità svaluta del tutto il dettato normativo, poiché non richiede, a pena di nullità, che l'autorizzazione – ove esistente – sia allegata all'atto di accertamento¹⁸.

3.3. Tipologie di atti trasmissibili

Alla luce di quanto sin qui illustrato, non sembrano porsi particolari questioni per quanto attiene le tipologie di atti trasmissibili da una sede procedimentale all'altra: 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. Né assume rilevanza il fatto che le indagini siano poi sfociate in un procedimento penale e quindi che la loro valenza probatoria sia stata vagliata dal giudice penale.

Tutti questi atti sono trasmissibili in quanto gli artt. 33 e 63 c.p.p. hanno ad oggetto gli atti acquisiti e formati dalla polizia giudiziaria, con esclusione di tutti gli altri atti che abbiano invece una fonte "giudiziaria" (sia inquirente, sia giudicante), ma questi ultimi sono comunque oggetto dell'art. 36 c.p.p. che consente (o meglio impone) tra gli altri, agli organi giurisdizionali penali, inquirenti 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.

3.4. Efficacia probatoria degli atti trasmissibili

3.4.1. Documenti

Secondo l'art. 234 c.p.p. «è consentita l'acquisizione di scritti o di altri documenti che rappresentano fatti, persone o cose mediante la fotografia, la cinematografia, la fonografia o qualsiasi altro mezzo». In termini generali, non sembrano porsi sul tema particolari questioni: si tratta di documenti che possono essere trasmessi dal procedimento penale ed essere utilizzati in quello tributario.

Il progresso tecnologico rende la categoria della prova documentale soggetta a continue evoluzioni e pone nuove problematiche. Si pensi ai messaggi di posta elettronica, agli sms, ai sistemi di messaggistica istantanea come *whatsapp* o altri. Tutto questo materiale può liberamente 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

¹⁸ Cass., sez. trib., ord. n. 31635/2019.

ai sensi dell'art. 234 c.p.p., sicché la loro acquisizione non costituisce attività di intercettazione» e la loro acquisizione è legittima anche in assenza dell'apparecchio dal quale è avvenuto il loro invio¹⁹. Ad essi non si applica dunque la disciplina delle intercettazioni, di cui si tratterà oltre.

Più complesso può invece essere il caso in cui i dati informatici siano contenuti su di una pagina stampata, senza le garanzie, ad esempio, di una copia forense (si pensi a *screenshot* dello schermo 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»²⁰. Tuttavia, l'orientamento più recente è in senso opposto e afferma l'ammissibilità di tale categoria di documenti, ammettendo quale prova documentale anche fotogrammi scaricati da *internet*. In particolare, «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»²¹.

3.4.2. Dichiarazioni verbali del contribuente e di terzi

L'utilizzo delle spontanee dichiarazioni (artt. 350, comma 7, e 494 c.p.p.) e delle dichiarazioni rese, sotto forma di interrogatorio (art. 64 c.p.p.), dall'indagato o dall'imputato nel corso del procedimento penale è ammesso dalla giurisprudenza tributaria, anche quando il contenuto delle dichiarazioni abbia natura confessoria, salva come sempre la valutazione da parte del giudice di merito della relativa valenza probatoria: valenza che peraltro può essere di piena prova e non solo di mero indizio, come è invece per le dichiarazioni di terzi²².

È piuttosto frequente, specie con riferimento a contestazioni di coinvolgimento in "frodi carosello", la trasmissione e l'utilizzo in sede fiscale di dichiarazioni rese da terzi (sommarie informazioni testimoniali ex art. 351 c.p.p.; testimonianze ex artt. 194 ss.

¹⁹ Cass., sez. III pen., n. 29426/2019; Cass., sez. III pen., n. 39529/2022.

²⁰ Cass., sez. V pen., n. 35511/2010.

²¹ Cass., sez. V pen., n. 8736/2018: «si è recentemente ritenuto che i fotogrammi scaricati dal sito internet "Google Earth", costituiscano 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 15.9.2017 Rv. 271313). (...) 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)». V. anche Cass., sez. IV pen., n. 20109/2021.

²² Cass., sez. trib., n. 6031/2022: «Nell'ambito del principio espresso dall'art. 116 c.p.c., il giudice tributario ben può apprezzare discrezionalmente gli elementi probatori acquisiti dalla confessione resa in sede penale dall'imputato, ricorrente avverso l'atto impositivo, e ciò al fine di trarne non solo semplici indizi ma anche valore di prova esclusiva (Cass., sez. 5, 11.6.2003, n. 9320; Cass., sez. 5, 5.5.2001, n. 9876)». Nello stesso senso Cass., sez. trib., n. 20647/2021.

c.p.p.)²³. Sul tema si è pronunciata la Corte Costituzionale, la quale ha precisato che sebbene la prova testimoniale sia (o meglio, all'epoca fosse²⁴) un mezzo istruttorio espressamente precluso dall'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992, tale limitazione probatoria non comporta l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi, in quanto si tratta di un atto di natura documentale²⁵, che può quindi trovare legittimamente ingresso nel processo tributario quale prova atipica.

È tuttavia importante sottolineare che tali dichiarazioni hanno valore probatorio meramente indiziario e sono perciò inadeguate a costituire il fondamento esclusivo della decisione²⁶.

Naturalmente in tutti i casi indicati le dichiarazioni – del contribuente o di terzi – sono veicolate nel procedimento o nel processo tributari in forma documentale.

3.4.3. Documentazione bancaria e finanziaria

La Corte costituzionale è intervenuta anche sul tema 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. La pronuncia su questo specifico tema si colloca nel più ampio quadro esaminato dalla Corte²⁷ della circolazione del materiale probatorio

²³ Si noti, al riguardo, che le dichiarazioni rese dal legale rappresentante di una società possono essere utilizzate ai fini fiscali per l'accertamento nei confronti della società quali dichiarazioni di terzi: v. Cass., sez. trib., n. 6031/2022.

²⁴ La nota questione della natura meramente processuale ovvero sostanziale del divieto di testimonianza nel processo tributario (questione risolta dalla Corte Costituzionale nel senso della natura processuale) dovrebbe ormai ritenersi superata dalla neo introdotta ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, su cui v. nota 1. L'utilizzo della prova testimoniale nel processo tributario consente eventualmente di acquisire dichiarazioni idonee a confutare quelle rese nel corso del procedimento di controllo, bilanciando così la posizione delle parti.

²⁵ Corte cost. n. 18/2000. Particolarmente interessanti ai nostri fini i seguenti passi della motivazione: «La limitazione probatoria stabilita dall'art. 7, comma 4, del decreto legislativo 31.12.1992, n. 546, non comporta poi (...) l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale. Va infatti considerato che le dichiarazioni di cui si tratta – rese al di fuori e prima del processo – sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale, che è necessariamente orale e di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio. (...) La possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente, in un processo nel quale quest'ultimo non può avvalersi, per contestarne l'efficacia probatoria, della prova testimoniale, non è d'altro canto in contrasto né con il principio di eguaglianza né con il diritto di difesa del contribuente medesimo. Il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è, infatti, solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione. Si tratta, dunque, di un'efficacia ben diversa da quella che deve riconoscersi alla prova testimoniale e tale rilievo è sufficiente ad escludere che l'ammissione di un mezzo di prova (le dichiarazioni di terzi) e l'esclusione dell'altro (la prova testimoniale) possa comportare la violazione del principio di "parità delle armi". Ciò non vuol dire, peraltro, che il contribuente non possa, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale.»

²⁶ Giurisprudenza costante: tra le molte, recentemente v. Cass., sez. trib., n. 20647/2021; Cass., sez. trib., n. 32185/2019. In dottrina, per approfondimenti, COMELLI A., *Dichiarazioni di terzi, inammissibilità della prova testimoniale e presunzioni semplici, ai fini del processo tributario*, in *Corriere trib.*, 2019, p. 434.

²⁷ Corte cost. 14.2.2002, ord. n. 33.

attinente i rapporti bancari e finanziari dall'ambito penale a quello tributario e viceversa, circolazione che è stata ritenuta legittima in quanto non lesiva del diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost.

Pertanto detta documentazione è stata ritenuta pienamente trasmissibile dal procedimento penale ed utilizzabile nel procedimento tributario e la Corte ne ha anche riconosciuto il pieno valore probatorio nei seguenti termini: «la prospettazione del remittente, secondo cui alla documentazione bancaria dovrebbe attribuirsi valenza probatoria inferiore, nei limiti cioè di una presunzione semplice, quando detta documentazione sia acquisita in sede penale e quindi trasferita in sede tributaria, si risolverebbe in una irragionevole differenza di disciplina rispetto al caso in cui la documentazione predetta sia acquisita direttamente in sede tributaria, e in un ingiustificato favore per il contribuente proprio nei casi in cui si ipotizza una più grave ipotesi di evasione, suscettibile di dar luogo a responsabilità penale»²⁸.

3.4.4. Consulenze e perizie

Trasmissibili dal procedimento penale ed utilizzabili in ambito tributario debbono ritenersi anche la consulenza tecnica di parte (art. 233 c.p.p.) e la perizia (che può presentarsi in varie fasi processuali, dall'incidente probatorio ex art. 392 c.p.p. alla fase dibattimentale ex art. 508 c.p.p.). Come si è rilevato *retro*, le consulenze e perizie debbono ritenersi pacificamente ammissibili quali prove atipiche nel processo tributario²⁹. Particolare cautela di valutazione richiederà, per ovvie ragioni, la consulenza tecnica di parte (sia del pubblico ministero, sia del difensore)³⁰, mentre maggiore affidamento, sotto il profilo probatorio, dovrebbe dare 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.

3.4.5. 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

²⁸ Si rinvia al Cap. IV per approfondimenti sulla valenza probatoria in sede fiscale della documentazione bancaria e finanziaria acquisita ai sensi degli artt. 32, comma 1, n. 2), D.P.R. n. 600/1973 e 51, comma 2, n. 2), D.P.R. n. 633/1972.

²⁹ V. nota 9.

³⁰ È appena il caso di rilevare che, nel processo tributario, la perizia di parte del contribuente non ha dignità probatoria inferiore agli elementi posti a base dell'atto impugnato. Osserva lapidariamente, a questo proposito, Cass., sez. trib., n. 18838/2020: «Neppure è corretto affermare che esse sono prive di valore probatorio perché provengono dalla parte: se così fosse, bisognerebbe considerare prive di valenza probatoria tutte le valutazioni di natura sostanzialmente peritale introdotte dall'ente impositore avvalendosi dei propri Uffici tecnici.».

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 ministero³¹.

3.4.6. Intercettazioni

Le intercettazioni trovano ingresso nel procedimento penale per alcuni reati tributari, tra i quali l'emissione di fatture per operazioni inesistenti e la dichiarazione fraudolenta; potrebbero quindi essere utilizzate come fonte di prova ai fini delle corrispondenti contestazioni fiscali. Tuttavia, come accade per tutti i mezzi probatori qui considerati, esse possono transitare nel procedimento e nel processo tributari anche se effettuate nel corso di indagini per reati di altro tipo.

Esse costituiscono, come noto, un mezzo di ricerca della prova tra i più invasivi del sistema delle indagini preliminari, disciplinato dagli artt. 266 ss. c.p.p. e subordinato a rigorose condizioni di ammissibilità, autorizzazione, conservazione ed utilizzazione. Per stabilire se ed entro quali limiti le relative risultanze possano confluire nel procedimento tributario deve essere considerato 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».

Tuttavia, con il consueto ragionamento, la giurisprudenza tributaria da tempo ammette l'utilizzo delle intercettazioni ai fini probatori, affermando che l'art. 270 c.p.p. è inapplicabile in ambito fiscale. 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»³². La Cassazione afferma dunque la piena utilizzabilità nel processo tributario delle intercettazioni telefoniche ed ambientali disposte in un procedimento penale, con la conseguenza che, sul punto, non è configurabile alcuna violazione in relazione all'onere della prova e al principio del giusto processo; tuttavia, le circostanze che emergono dalle intercettazioni non sono suscettibili di fornire piena prova, ma assumono valore solo indiziario e vanno dunque valutate unitamente ad altri elementi probatori³³.

³¹ *Ex multis*: Cass., sez. V pen., n. 23068/2020.

³² Cass., sez. trib., n. 2916/2013.

³³ Cass., sez. trib., n. 32185/2019. SOLARI F., *Sull'utilizzabilità ai fini fiscali delle intercettazioni, anche illegittimamente assunte, contro il contribuente non più indagato*, in *Riv. tel. dir. tributario*, 2020, p. 245 ss. Le intercettazioni vengono pacificamente ritenute ammissibili anche dalla più recente giurisprudenza tributaria: v. tra le altre Cass., sez. trib., n. 32259/2022; Cass., sez. trib., n. 31201/2022.

Ed invero, la Cassazione a SS.UU. aveva già affermato che i limiti di utilizzabilità previsti dall'art. 270 c.p.p. valgono unicamente nei procedimenti penali³⁴.

Nonostante le contrarie affermazioni della Cassazione, la inutilizzabilità nel giudizio tributario delle intercettazioni deve ritenersi certa ed assoluta se le intercettazioni sono dichiarate inutilizzabili, ex art. 271 c.p.p., direttamente in sede penale. In particolare quest'ultima norma prevede che «risultati delle intercettazioni non possono essere utilizzati qualora le stesse siano state eseguite fuori dei casi consentiti dalla legge o qualora non siano state osservate le disposizioni ...» in materia di autorizzazione all'intercettazione e di modalità di captazione. 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 (...) declaratoria di inutilizzabilità e non considerare, ai fini della decisione, materiale probatorio che appariva, all'origine, utilizzabile»³⁵.

Ed invero, il ragionamento della Cassazione tributaria³⁶ che in tema di intercettazioni ripete il consueto ragionamento sulla irrilevanza in sede fiscale della illegittimità dell'acquisizione delle prove si scontra con almeno due elementi: il primo è che la inutilizzabilità sancita dall'art. 271 c.p.p. è assoluta, tanto da comportare la distruzione delle intercettazioni illegittimamente acquisite (art. 271, comma 3); il secondo è che la stessa giurisprudenza tributaria ha sempre riconosciuto che la lesione dei diritti tutelati dalla Costituzione costituiscono un limite invalicabile all'utilizzo in sede fiscale di prove illegittimamente acquisite³⁷, ed è evidente la connessione con i diritti fondamentali della persona (art. 15 Cost.) della captazione di conversazioni.

³⁴ Cass., SS.UU. civ., n. 27292/2009. Quanto detto nel testo deve naturalmente misurarsi con la più recente giurisprudenza della Cassazione penale in materia di utilizzabilità delle intercettazioni nei procedimenti connessi (Cass., SS.UU. pen., n. 51/2020 e successive sentenze delle sezioni semplici, tra cui Cass., sez. V pen., n. 1757/2021), giurisprudenza il cui esame esula dal tema di questo contributo. In queste occasioni la Corte si è occupata dell'utilizzo all'interno del procedimento penale, ma sulla base di rigorosi principi generali di tutela della persona. È stato rilevato in dottrina che se le intercettazioni trovano dei limiti di utilizzabilità all'interno dei procedimenti penali, a maggior ragione esse non dovrebbero essere utilizzabili al di fuori dei procedimenti penali, in cui la minore rilevanza degli interessi tutelati non giustifica l'utilizzo di un mezzo probatorio talmente invasivo rispetto ai diritti della persona: MARCHESSELLI A., *op. loc. cit.*

³⁵ CORSO P., *Inutilizzabilità delle intercettazioni nel processo penale e ricadute in sede tributaria*, in *Corriere trib.*, 2010, p. 1698 ss.

³⁶ Cass., sez. trib., n. 32185/2019.

³⁷ V. *retro* par. 3.2.