

La rilevanza del diritto tributario nel processo penale concernente illeciti fiscali.

di *Stefano Dorigo*

SOMMARIO: 1. Introduzione. - 2. L'utilizzabilità nel procedimento penale degli elementi istruttori acquisiti nel corso della verifica fiscale. - 3. Segue: l'utilizzabilità in sede penale dei documenti scambiati mediante strumenti di cooperazione fiscale internazionale. - 4. L'influenza di istituti tributari sull'esercizio della potestà giurisdizionale penale. - 5. Il rapporto tra le sanzioni. - 6. Osservazioni conclusive.

1. Introduzione.

Il tema del rapporto tra procedimento tributario e procedimento penale è ormai da tempo ampiamente arato, sia in dottrina che in giurisprudenza¹; dunque, parrebbe difficile aggiungere qualcosa di rilevante, specie in presenza di una chiara disciplina dettata dal legislatore. Il D.Lgs. 74/2000, infatti, contiene tre norme che si occupano di delineare i contorni della questione: si tratta dell'art. 19, che enuncia il principio di specialità²; dell'art. 20 che impone la non sospensibilità dei procedimenti penale e tributario per la reciproca pendenza³; e dell'art. 21, il quale

¹ Per un'ampia panoramica dell'evoluzione del reciproco rapporto tra i due sistemi, cfr. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996; e DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993.

² Secondo la norma, "quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale". Sulla specialità, senza pretesa di esaustività, si rinvia a Su tale disposizione, cfr. per tutti Ardito F. – Musco E., *Diritto penale tributario*, 2^a ed., Bologna, 2013, p. 335 ss.; e CARINCI, "Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio e crisi del sistema", in *Rassegna tributaria*, 2015, p. 499 ss. Sebbene il medesimo principio non sia stato espressamente enunciato nel decreto sulle sanzioni amministrative tributarie, per quanto previsto nella legge delega, è tuttavia opinione diffusa che esso si applichi comunque, per effetto dell'operatività nel sistema tributario dell'art. 9 della Legge n. 689/1981, che lo enuncia in generale con riguardo al cumulo tra sanzione penale e sanzione amministrativa. Sul punto, cfr. DEL FEDERICO, (voce) "Violazioni e sanzioni in materia tributaria", in *Enciclopedia Giuridica*, Roma, 2001, p. 1 ss. Un autore ha osservato che il mancato esercizio della delega sul punto ha tratto origine dalla ancora non realizzata (allora) revisione dei reati tributari, ciò che avrebbe condotto a serie difficoltà applicative (GIOVANNINI, "Principio di specialità, illecito tributario e responsabilità dell'ente", in *Rivista di Diritto Tributario*, 2001, Parte I, p. 861).

³ L'art. 20 stabilisce che "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".

sospende l'esecuzione delle sanzioni amministrative irrogate in relazione ad un fatto che rileva anche penalmente, finché il procedimento penale non sia definito con archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che escluda la rilevanza penale del fatto⁴. Dal complesso di tali norme emerge la scelta del legislatore del 2000 per un sistema nel quale i due procedimenti, penale e tributario, debbano scorrere paralleli e sostanzialmente distinti, ciascuno con proprie regole autonome, secondo il modello che è stato definito del "doppio binario"⁵. L'autonomia dei procedimenti dovrebbe trovare una sintesi al momento della concreta applicazione della sanzione, secondo una logica di tendenziale unicità della stessa in favore della sanzione speciale, ovvero quella penale⁶. Tanto è vero che la sanzione tributaria, ai sensi dell'art. 21 appena citato, dovrebbe arrestarsi almeno fino a che non risulti chiaro che il procedimento penale è destinato a concludersi in senso favorevole all'imputato⁷.

La realtà non pare del tutto allineata all'astratta configurazione normativa; l'evoluzione più recente mostra al contrario che sia il legislatore che la giurisprudenza incrementano le occasioni di contatto tra i due procedimenti, permettendo che si realizzi un'influenza reciproca più o meno marcata a seconda

⁴ Il primo comma dell'art. 21 dispone che "l'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato"; aggiunge poi il comma successivo che, comunque, dette sanzioni "non sono eseguibili (...) salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto".

⁵ Sul "doppio binario" e sulla sua graduale attenuazione si veda MARELLO, "Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario", in *Rivista di diritto tributario*, 2013, p. 269 ss.; e PISTOLESI, "Crisi e prospettive del principio del 'doppio binario' nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio penale", in *Rivista di diritto tributario*, 2014, I, p. 29 ss.

⁶ Sebbene l'art. 19 non specifichi i criteri in base ai quali si debba svolgere il giudizio di specialità, pure la dottrina sembra da tempo orientata a considerare speciale la sanzione penale, per effetto della previsione nella fattispecie di elementi, appunto, specializzanti quale ad esempio la soglia di imposta evasa. Si fronteggiano, al riguardo, due tesi interpretative. La prima, predica la specialità dei delitti tributari sugli illeciti amministrativi «in ragione della presenza degli elementi specializzanti del dolo specifico di evasione e (per talune fattispecie) delle soglie di punibilità» (GENNAI, TRAVERSI, *I delitti tributari. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011, p. 242). La seconda, al contrario, postula che la disposizione speciale sia sempre quella amministrativa (FERRAZZANI, CARTONI, "Rapporto di specialità tra sanzione amministrativa e sanzione penale introdotto dalla legge 662 del 1996. Prima applicazione", in *Il Fisco*, 1999, p. 4512 ss.). Vi è, peraltro, chi sostiene l'impossibilità di una soluzione unica, dovendosi viceversa compiere una valutazione caso per caso (MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, Milano, 2003, p. 230). Uno studioso, in particolare, ha osservato che «sarà compito degli operatori giuridici esaminare i casi concreti e verificare quale delle disposizioni che regolano lo stesso in astratto, sia applicabile definendo quale delle disposizioni in esame presenti elementi aggiuntivi o specificanti rispetto all'altra». Cfr. MONFREDA, *La riforma del diritto penale tributario. L'introduzione del principio di specialità*, Matelica, 2006, p. 57.

⁷ Una panoramica dell'assetto positivo vigente e delle problematiche ad esso sottese si trova effettuata da MANONI, "Riflessioni sul rapporto tra sistema penale e sistema tributario", in *Rassegna tributaria*, 2014, p. 1034 ss.

dei contesti. Ciò si è verificato ad esempio, a livello sostanziale, con la disciplina sul raddoppio dei termini in presenza di violazioni fiscali costituenti reato, peraltro oggi abrogata⁸; con la regolamentazione della deduzione dei costi da reato, che viene fatta dipendere dalle valutazioni assunte in sede penale⁹; ed ancora con l'estensione ai reati fiscali del novero dei delitti presupposto del riciclaggio e dell'autoriciclaggio¹⁰. In tutti questi casi, la scelta del legislatore è stata nel senso di attenuare l'autonomia dei due procedimenti consentendo che la disciplina sostanziale dell'uno sia fatta dipendere in qualche modo da quanto emerso nell'altro.

Al di là di tali situazioni, ciò che emerge è che è proprio l'ordinario svolgimento dei due procedimenti che manifesta, specialmente in conseguenza di una prassi giurisprudenziale che va consolidandosi, fenomeni di contatto sempre più frequenti ed incisivi. La vastità della questione impone, in questa sede, di assumere il punto di vista del diritto penale in modo da verificare in che modo il relativo procedimento sia influenzato dalle risultanze del procedimento o del processo tributario¹¹. A tal fine, conviene dividere la trattazione in tre aree tematiche: quella concernente il procedimento istruttorio; quella relativa più propriamente al processo; ed infine quella concernente l'esecuzione della pena e, quindi, il rapporto con l'eventuale sanzione tributaria.

2. L'utilizzabilità nel procedimento penale degli elementi istruttori acquisiti nel corso della verifica fiscale.

La prima questione che si pone riguarda i limiti dell'utilizzo in sede penale degli

⁸ Per una ragionata ricostruzione del regime del raddoppio dei termini, si vedano NUSSI, "Il 'raddoppio' dei termini per l'accertamento", in *Rassegna tributaria*, 2015, p. 473 ss.; e MARELLO, "Raddoppio dei termini per l'accertamento e crisi del 'doppio binario'", in *Rivista di diritto tributario*, 2010, III, p. 85 ss. Sulle problematiche intertemporali sollevate dall'abrogazione della norma, si può rinviare al commento di FARRI, "Raddoppio dei termini: la storia continua", in *www.rivistadirittotributario.it*.

⁹ Secondo la disciplina introdotta nel 2012, i costi direttamente sostenuti per il compimento di un'attività costituente illecito non sono deducibili, qualora il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale ovvero il giudice abbia emesso decreto che dispone il giudizio. Qualora, tuttavia, il procedimento sia archiviato, essi tornano fiscalmente deducibili. Si veda, tra gli altri, FRANSONI, "La disciplina dei costi da reato: vizi di merito e problemi di metodo", in *Rassegna tributaria*, 2015, p. 447 ss.; e TUNDO, "Indeducibilità dei costi da reato: i difficili rapporti fra processo penale e tributario", in *Corriere tributario*, 2012, p. 1682 ss.

¹⁰ Sul punto si rinvia a ROBERTO CORDEIRO GUERRA, "Reati fiscali e riciclaggio", in *Rivista di diritto tributario*, 2013, p. 1163 ss.

¹¹ Sulla opposta questione dell'influenza del procedimento penale e delle sue acquisizioni in sede fiscale, si può rinviare a TESAURO, "Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale", in *Rassegna tributaria*, 2015, p. 323 ss.; e MARCHESELLI, "La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario", *ibid.*, 2009, p. 83 ss.

elementi istruttori acquisiti nel procedimento tributario e, segnatamente, nel corso della verifica fiscale. Va precisato che il problema il più delle volte neppure si pone, laddove – ed è il caso più frequente – la verifica fiscale sia preceduta da quella di polizia giudiziaria e sia dunque il Pubblico ministero ad autorizzare l'uso nel procedimento fiscale degli elementi istruttori emersi in sede penale. Tuttavia, non è escluso che lo scenario opposto si possa concretizzare, con la verifica fiscale che permette l'emersione di elementi di un reato tributario e conseguente traslazione degli stessi nel procedimento tributario. Non è un caso che tale eventualità sia stata espressamente contemplata dal legislatore, il quale ha appunto disciplinato il conseguente dovere di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. in capo ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria.

Ebbene, in questo contesto si pone il problema del travaso nel procedimento penale di dichiarazioni del contribuente rese o di documenti forniti nel corso della verifica fiscale, quindi generalmente in assenza delle garanzie proprie del procedimento penale medesimo. Accade infatti che, sia laddove sia destinatario di un invito¹², sia ancor più quando è assoggettato all'avvio di una verifica, il contribuente non sia in grado di conoscere quali rilievi potranno essergli mossi e dunque se vi è il rischio che essi possano condurre ad imputargli una evasione superiore alle soglie di rilevanza penale. Di talché, molti dei diritti che nell'ambito di una indagine penale gli sarebbero senz'altro riconosciuti finiscono per non assumere rilevanza nel corso della fase amministrativa.

Si può fare l'esempio del diritto alla *privacy*, ovvero a che l'intromissione degli inquirenti nella sfera individuale del soggetto sia non solo limitata a quanto strettamente necessario, ma sia preceduta dall'autorizzazione degli organi dell'Amministrazione a ciò preposti. In sede di verifica fiscale, l'accesso domiciliare è correttamente subordinato all'autorizzazione del Pubblico ministero, ma tale garanzia non opera per l'accesso nei locali ove il contribuente svolge la propria attività economica, a ciò bastando la mera autorizzazione del capo dell'Ufficio procedente¹³. La limitazione pare piuttosto rilevante, specie se si pone mente al fatto che presso la sede di attività del contribuente potrebbero rinvenirsi sia documenti relativi a terzi, sia documenti tutelati da segreto professionale o industriale, come tali meritevoli di un trattamento particolarmente attento. Peraltro, la disciplina tributaria non pare adeguatamente tenere conto di questi profili, con la conseguenza che potrebbero essere trasmessi al Pubblico ministero per l'utilizzo in

¹² Ci si riferisce agli inviti previsti dall'art. 32, primo comma, n. 2, del DPR 600/1973, secondo il quale l'ufficio può “*invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti (...)*”.

¹³ La disciplina si rinviene, per le imposte dirette, nel primo comma dell'art. 33 D.P.R. 600/1973, il quale richiama e rende applicabile quanto disposto in materia di IVA dall'art. 52 del D.P.R. 633/1972. Su tale disciplina, cfr. GALLO, “*Constatazione dei reati tributari: poteri degli uffici finanziari e della Guardia di finanza e limiti al loro esercizio*”, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 1991, p. 40 ss.

sede penale elementi per i quali il contribuente non è stato in grado di tutelare in modo stringente la propria posizione.

Altro profilo di criticità riguarda il diritto all'assistenza tecnica del contribuente anche nella fase di verifica tributaria. È pur vero che all'avvio di una attività di verifica – anche in attuazione di quanto stabilito nello Statuto dei diritti del contribuente¹⁴ - i funzionari procedenti hanno il dovere di informare il contribuente medesimo della possibilità di farsi assistere da un professionista abilitato. Tuttavia, tale avvertimento non pare sufficiente, nell'ottica del possibile futuro utilizzo in sede penale degli elementi acquisiti, considerando che si tratta di una mera facoltà del contribuente, in assenza del cui esercizio la verifica si svolge egualmente; che l'assistenza potrebbe essere garantita da un soggetto che è privo di competenze legali e non sarebbe quindi abilitato a svolgere le medesime funzioni nel corso di un accesso di polizia giudiziaria¹⁵; ed infine che, laddove la verifica si svolga a tavolino, quindi senza accesso presso i locali utilizzati dal contribuente, un simile avvertimento neppure viene formulato, come di regola accade laddove sia notificato dall'Ufficio un invito a fornire spiegazioni o documenti ai sensi del già citato art. 32, comma 2, del D.P.R. 600/1973.

Al di là di tali, pur rilevanti aspetti, il vero *punctum dolens* della disciplina tributaria sulle acquisizioni istruttorie risiede nella mancata previsione del diritto del contribuente a tacere, quindi a non fornire né spiegazioni né documenti laddove da ciò possano trarsi argomenti a suo sfavore. In un'ottica puramente fiscale, siffatta mancanza potrebbe rivelarsi ragionevole, considerato l'immanente dovere di leale cooperazione tra contribuente ed Amministrazione finanziaria nella determinazione dell'effettiva capacità contributiva del primo. Tuttavia, nell'ipotesi in cui gli esiti di detta attività siano destinati all'utilizzo in sede penale la situazione appare tutt'altro che tranquillizzante. Ciò, in particolare, alla luce della specifica disciplina tributaria, la quale stabilisce espressamente che le notizie e i fatti non adottati ed i documenti non esibiti in risposta ad una richiesta dei verificatori non possono più essere utilizzati a favore del contribuente né in sede amministrativa né nel corso del processo¹⁶. Si tratta di una disposizione che limita oltremodo il diritto

¹⁴ L'art. 12, comma 2, della legge 212/2000 (c.d. *Statuto dei diritti del contribuente*) stabilisce che “quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche”.

¹⁵ Si deve infatti ricordare che, allo stato, la difesa del contribuente dinanzi alle commissioni tributarie può essere affidata non solo a legali, ma anche a commercialisti e ad altri professionisti che non potrebbero patrocinare dinanzi alle magistrature ordinarie.

¹⁶ Ci si riferisce all'art. 32, comma 4, del D.P.R. 600/1973, il quale sancisce che “le notizie ed i dati non adottati, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa”.

di difesa del contribuente, imponendogli una immediata e completa *disclosure* della propria strategia difensiva, con evidenti ricadute anche rispetto alla posizione nel possibile futuro giudizio penale. Sembra, in altri termini, che il diritto a tacere, secondo il brocardo *nemo tenetur se detegere*, possa essere aggirato nel contesto di un processo penale che attinga alle risultanze di una verifica fiscale, valendo in tale ultimo ambito una regola affatto opposta.

Sul punto, si rivela sorprendente che la giurisprudenza penale, solitamente attenta a tutelare la posizione del contribuente imputato, manifesti un atteggiamento ondivago. Così, accanto a pronunce che assumono un atteggiamento maggiormente tutelante nei confronti del contribuente¹⁷, ve ne sono invece altre che dichiarano utilizzabili nel processo penale gli elementi acquisiti in sede di verifica fiscale, ancorché senza le garanzie proprie di quello. La tesi che si trova formulata per pervenire ad una simile conclusione si fonda sulla possibilità di scindere, nell'ambito appunto della verifica, una fase propriamente amministrativa, che si dipanerebbe fino al momento in cui non divenga chiaro che l'evasione contestabile è al di sopra della soglia di rilevanza penale; ed una, invece, successiva a tale momento, nel corso della quale le garanzie a favore del contribuente dovrebbero essere ben maggiori al fine di consentire il travaso degli elementi raccolti nella probabile sede penale¹⁸. Questo orientamento interpretativo desta senza dubbio delle perplessità, dal momento che rischia di attribuire alla discrezionalità dei funzionari procedenti in sede fiscale l'applicazione o meno degli *standard* di tutela valevoli nella successiva fase penale. Il momento nel quale si percepiscono elementi oggettivi indicativi di una evasione sopra soglia è, infatti, nelle mani dei verificatori, ai quali spetta il compito di valutare la portata dei documenti e delle altre evidenze in relazione al *quantum* dell'imponibile sottratto ad imposizione e, quindi, dell'imposta recuperabile.

D'altra parte, vi è il rischio che prevalga una lettura che collega solo al termine della verifica, e dunque in sostanza alla notifica del processo verbale di constatazione, la possibilità di valutare in modo completo le risultanze dell'istruttoria amministrativa, con la conseguenza che – salvo casi eclatanti – tutte

¹⁷ Cass., sezione III penale, sent. 4919/15 del 3 febbraio 2015, afferma che le modalità di cui all'art. 220 disp. att.c.p.p. “*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*”.

¹⁸ La tesi esposta nel testo si trova sostenuta da Cass., sezione III penale, sent. 43552 del 20 ottobre 2014. In essa si legge che dall'art. 220 disp. att. c.p.p. si evince che “*l'obbligo non ricorre quando, ancora, non sono emersi elementi di colpevolezza nei confronti di chi è sottoposto all'atto ispettivo o di vigilanza*”, con la conseguenza che “*la parte di documento compilata prima dell'insorgere degli indizi ha sempre efficacia probatoria ed è utilizzabile, mentre non lo è quella redatta successivamente qualora non siano state rispettate le disposizioni del codice di rito*”.

le acquisizioni precedenti il PVC sarebbero utilizzabili in sede penale in quanto effettuate prima dell'emersione di indizi di evasione penalmente rilevante. Una situazione, questa, che di fatto eliminerebbe in pressoché tutti i casi ogni possibile tutela del contribuente in vista di un futuro procedimento penale basato sugli elementi acquisiti in sede fiscale.

Un profilo solo in parte connesso a quello appena accennato è, poi, quello che riguarda la valenza probatoria del PVC nel procedimento penale relativo ai fatti in quella sede rilevati. Il processo verbale di constatazione rappresenta un documento i cui contenuti, in punto di fatto, dovrebbe essere confermati in dibattimento dal funzionario estensore. Difatti, è prassi comune che quest'ultimo sia chiamato dalla pubblica accusa a deporre in dibattimento al fine di confermare le attività svolte e gli accertamenti effettuati. Tuttavia, il PVC ha in ogni caso una autonoma valenza nel processo penale, quale indizio che può orientare, dunque senza rilevanza decisiva, il convincimento del giudice. Naturalmente, laddove quest'ultimo intenda dare risalto a quanto recato in un processo verbale di constatazione, è tenuto a darne specifica motivazione in sentenza, oltre tutto dando conto dell'autonoma valutazione compiuta in merito agli elementi ivi descritti¹⁹. Si tratta di una posizione coerente con una finalità garantista, capace tra l'altro in qualche modo di depotenziare i rischi connessi alla problematica in precedenza esposta, dal momento che, quand'anche la fase amministrativa si sia svolta senza che al contribuente sia stato possibile accedere alle tutele tipiche dell'indagato, sopravvive comunque il potere del giudice penale di sottoporre le relative acquisizioni al proprio potere valutativo, ciò che pare in grado di recuperare, peraltro forse un po' tardivamente, una situazione di maggiore rispetto della *rule of law*.

3. Segue: l'utilizzabilità in sede penale dei documenti scambiati mediante strumenti di cooperazione fiscale internazionale.

Un problema interpretativo si pone, peraltro, in relazione all'eventuale utilizzo dei dati ottenuti a seguito di scambio di informazioni nell'ambito del procedimento penale connesso con l'eventuale reato (fiscale o meno: si pensi al caso del riciclaggio di proventi di un delitto fiscale) che detti dati potrebbero avere rivelato²⁰. Ora, la norma delle convenzioni contro le doppie imposizioni che disciplina lo scambio di informazioni impone che i dati scambiati siano utilizzati dalle autorità dello Stato che li riceve solo a fini tributari e non possano, invece,

¹⁹ Sostiene la giurisprudenza che – con riferimento al PVC – il giudice non debba limitarsi “a constatarne l'esistenza” ma “proceda a specifica, autonoma valutazione degli elementi in esso descritti comparandoli con quelli eventualmente acquisiti aliunde” (Cass., sezione III penale, sent. 24319 del 10 giugno 2014).

²⁰ La problematica si trova analizzata da CORDEIRO GUERRA, “Criminalità economica e paradisi fiscali”, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 2016, p. 349 ss.

essere posti a base di indagini o di procedimenti di natura penale: ciò in quanto, per tali ultimi fini, è necessario che le autorità giudiziarie facciano ricorso alle ben più garantiste procedure rogatorie.

Il tenore della disposizione convenzionale evidenzia come le informazioni scambiate sulla base di essa possano essere impiegate, nello Stato ricevente, solo per i procedimenti, anche giurisdizionali, che concernano l'accertamento e la riscossione delle imposte: quindi, l'impiego è consentito all'amministrazione finanziaria, per l'accertamento o la riscossione, ovvero dall'autorità giudiziaria tributaria investita dei ricorsi del contribuente e incaricata di valutare la fondatezza del recupero di imposta. Appare evidente che la norma abbia inteso prendere in considerazione tutte le possibili fasi lungo le quali si dipana il recupero di maggiori imposte, riferendosi tra l'altro ad istituti ben noti alla dottrina ed alla prassi tributaria: l'*accertamento* richiama la fase amministrativa di indagine e successiva emissione dell'atto con cui si contestano maggiori imposte; la *riscossione* si riferisce alla fase in cui il tributo viene incamerato dall'amministrazione finanziaria a seguito del pagamento del contribuente; *le procedure ed i procedimenti* si riferiscono a quelle fasi a composizione variabile nelle quali si può dipanare lo svolgimento del rapporto d'imposta, segmenti antecedenti al contenzioso e connotati il più delle volte dal tentativo del contribuente di addivenire ad una definizione concordata del maggior carico fiscale (ad esempio mediante un accertamento con adesione); *le decisioni di ricorsi*, infine, riguardano la fase del giudizio che si conclude con una pronuncia dell'autorità giudiziaria sulla debenza o meno del tributo richiesto dall'amministrazione finanziaria.

Dunque, la norma convenzionale richiama istituti che si collocano tutti nel contesto della delimitazione e dell'attuazione del rapporto d'imposta, trovando una specifica definizione propria del diritto tributario. E, del resto, che ciò debba essere è confermato dalle regole interpretative proprie di questi strumenti internazionali e, segnatamente, dall'art. 3, par. 2, del Modello OCSE (generalmente riprodotto in ciascuna delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni vigenti) secondo il quale "*per l'applicazione della convenzione da parte di uno Stato contraente, le espressioni non diversamente definite hanno (...) il significato ad esse attribuito dalla legislazione di detto Stato relativa alle imposte oggetto della Convenzione*". Ne consegue che, laddove il trattato usi, come nel caso, espressioni tecniche proprie del diritto tributario, è alla definizione che esse ricevono in tale branca del diritto nello Stato parte che bisogna guardare per individuarne l'esatto significato. Nessuno spazio pare residuare, dunque, per un utilizzo automatico delle informazioni medesime nell'ambito di un procedimento o di un processo penale.

Tanto è vero che il Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, nella versione adottata nel 2012, suggeriva agli Stati "*che desiderino estendere i fini per i quali essi possono utilizzare le informazioni scambiate*" di far riferimento a specifici strumenti internazionali di assistenza giudiziaria in materia penale ovvero, in alternativa, di aggiungere un paragrafo all'art. 26 delle Convenzioni che

verranno a stipulare che così recita: “*Nonostante quanto precede, le informazioni ricevute da uno Stato contraente possono essere utilizzate per altri fini quando tale utilizzo sia consentito secondo le leggi di entrambi gli Stati e la competente autorità dello Stato fornitore lo autorizzi*”. Oggi, a seguito delle modifiche introdotte nel 2014, la formula non è più prevista come facoltativa, ma fa parte integrante del testo dell’art. 26, par. 2, del Modello. Si ammette, quindi, l’utilizzo delle informazioni in altri ambiti – tipicamente in quello penale – ma lo si subordina ad una autorizzazione espressa dello Stato che quelle informazioni ha trasmesso.

Non è un caso che il Commentario alla norma in questione abbia ritenuto opportuno sottolineare che tale nuovo paragrafo “*consente la condivisione di informazioni fiscali da parte delle autorità fiscali dello Stato ricevente con altri organi di polizia o autorità giudiziarie in quello Stato su certe materie rilevanti (ad esempio per combattere il riciclaggio (...))*”, subordinandone in ogni caso l’operatività alla formulazione di una richiesta in tal senso da parte dell’autorità richiedente ed al consenso espresso dell’autorità richiesta²¹.

Una conferma di quanto si viene dicendo si ha con riferimento alla Convenzione di Strasburgo sulla reciproca assistenza in materia fiscale. Essa, all’art. 4, par. 1, stabilisce che «the Parties shall exchange any information, in particular as provided in this section, that is foreseeably relevant for the administration or enforcement of their domestic laws concerning the taxes covered by this Convention». Dunque, anche la norma della convenzione multilaterale limita l’utilizzo delle informazioni scambiate solo all’ambito puramente tributario, escludendone l’impiego automatico in contesti diversi.

Ciò peraltro è chiaramente confermato nel Rapporto esplicativo (*Explanatory Report*) che costituisce un allegato alla Convenzione. Il par. 8 del Rapporto, infatti, così recita: «L’art. 1 definisce l’oggetto della Convenzione, che è l’assistenza amministrativa tra Stati nella materia fiscale. Questa assistenza comprende tutte le attività di mutua assistenza in ambito fiscale che possono essere poste in essere dalle autorità pubbliche, comprese le autorità giudiziarie, e che non riguardano il diritto penale. L’attività di organi giudiziari svolta sulla base del diritto penale e finalizzata alla repressione di illeciti penali commessi in ambito fiscale non rientra, perciò, nell’ambito di applicazione del presente strumento. Ogni informazione o assistenza di cui organi giudiziari possano aver bisogno al fine di giudicare e punire illeciti penali in ambito fiscale devono perciò essere ottenute sulla base delle

²¹ In questo senso il par. 12.3. della versione 2014 del Commentario all’art. 26 del Modello OCSE, che appare particolarmente rigido nella circolazione extra-fiscale delle informazioni scambiate al fine di non snaturare l’istituto, concepito in ottica tipicamente fiscale, e soprattutto di non esporre il contribuente a conseguenze incompatibili con il diritto di difesa al medesimo necessariamente dovuto.

convenzioni per l'assistenza reciproca in materia»²².

Anche per la Convenzione di Strasburgo, quindi, l'utilizzabilità in sede penale di informazioni scambiate a fini fiscali non è affatto automatica, anzi è in linea di principio esclusa salvo l'espressa e preventiva autorizzazione delle autorità trasmittenti. Il principio, come si vede, è dunque identico a quello che emerge nel contesto applicativo delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Per quanto gli Stati europei, una simile conclusione trova ove ve ne fosse bisogno conferma, oltre che nel tenore delle convenzioni appena analizzate, anche avendo riguardo alla pertinente normativa dell'Unione europea. Già la dir. 77/799/CE sulla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette all'art. 7 (rubricato "*clausola di segretezza*") affermava infatti che le informazioni scambiate «non devono essere utilizzate in nessun caso per fini diversi da quelli fiscali». Vi era, quindi, un divieto assoluto di travasare in un qualsiasi procedimento penale le risultanze dello scambio tributario di informazioni, dovendosi a tal fine fare riferimento semmai ad altri strumenti internazionali *ad hoc*.

Il quadro non è mutato neppure successivamente, atteso che l'art. 16 della dir. 2011/16/UE, che ha sostituito quella appena menzionata a partire dal 1° gennaio 2013, chiarisce che «con l'autorizzazione dell'autorità competente dello Stato membro che comunica le informazioni a norma della presente direttiva e soltanto nella misura consentita dalla legislazione dello Stato membro dell'autorità competente che riceve le informazioni, le informazioni e i documenti ricevuti a norma della presente direttiva possono essere utilizzati per fini diversi da quelli previsti al paragrafo 1 [l'amministrazione e la riscossione delle imposte contemplate dalla direttiva, n.d.r.]. Tale autorizzazione è concessa se le informazioni possono essere utilizzate per fini analoghi nello Stato membro dell'autorità competente che comunica le informazioni».

Emerge, quindi, da tutti gli strumenti internazionali analizzati la preoccupazione degli Stati circa l'esigenza che le informazioni scambiate mediante gli strumenti della cooperazione fiscale internazionale non possano esser utilizzati al di fuori delle procedure riguardanti le imposte se non previa autorizzazione dello Stato che le ha fornite: ciò soprattutto al fine di evitare che dati raccolti per fini diversi possano trovare ingresso nel procedimento penale aggirando le rigorose norme che

²² Come emerge dal testo riportato, la preoccupazione della Convenzione è di mantenere nell'alveo delle convenzioni per l'assistenza in materia penale, connotate da elevati *standard* di tutela procedimentale e sostanziale, la circolazione e l'utilizzo delle informazioni rilevanti per un procedimento penale appunto. Per una panoramica delle principali questioni attinenti alle forme di tutela nel contesto di una procedura di assistenza internazionale in materia penale, si rinvia a CIAMPI, *L'assunzione di prove all'estero in materia penale*, Padova, 2003.

in quel contesto sono volte a tutelare il soggetto coinvolto che vede minacciata la propria libertà personale²³.

In questo senso si è mossa, di recente, la giurisprudenza di merito. Il Tribunale di Firenze, posto di fronte alla richiesta di ammissione di documenti pervenuti in Italia dalle autorità fiscali di un altro Stato in esecuzione delle procedure previste dalla pertinente convenzione contro le doppie imposizioni, l'ha respinta affermando, a nostro avviso correttamente, che *“nel caso in discorso rileva uno scambio ‘spontaneo’ di informazioni nel contesto di cooperazione amministrativa svoltasi esclusivamente nel settore fiscale in attuazione di un regolamento che espressamente prevede il divieto di utilizzazione ad altri fini, assoluto nel testo delle convenzioni e che solo nella richiamata enunciazione del commentario al Modello OCSE è proposto di consentire subordinatamente a precise condizioni”*²⁴. Appare significativa, oltre al merito della pronuncia che si colloca in un orizzonte di garanzia per il contribuente che sia anche imputato, la valorizzazione della prassi internazionale rappresentata dal commentario al modello OCSE, atto come noto non vincolante ma spesso, come in questo caso, valorizzato attesa la sua particolare autorevolezza²⁵.

Una tesi più permissivista, che talvolta è stata adombrata valorizzando una peraltro un po' semplicistica interpretazione letterale, è quella che sostiene che oggetto del divieto sarebbero solo le informazioni, intese come note redatte dall'amministrazione finanziaria dello Stato fornitore che riassumono l'esito delle attività istruttorie svolte, mentre ne rimarrebbero esclusi i documenti veri e propri, che non sarebbero qualificabili come informazioni essendone semmai il mero contenitore.

Di conseguenza, mentre le relazioni dell'amministrazione finanziaria estera soggiacerebbero al regime convenzionale di utilizzabilità, anche con riferimento alla rappresentazione di fatti e documenti che esse conterrebbero, viceversa i documenti in quanto tali (fatture, fax, estratti bancari, verbali societari) ne sarebbero sottratti ed il loro regime di utilizzabilità potrebbe essere più ampio e con esso la circolazione anche tra autorità non tributarie dei medesimi documenti.

²³ Cfr. sul punto DORIGO, MASTELLONE, “Lotta alla criminalità economica. L'influenza delle iniziative internazionali ed europee sull'ordinamento penale e tributario italiano”, in *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale* (a cura di Amatucci e Cordeiro Guerra), Roma, 2016, p. 597 ss.

²⁴ Tribunale di Firenze, sez. II penale, ord. 3 dicembre 2014, inedita.

²⁵ Sull'interpretazione del Modello OCSE, con particolare riguardo alla natura e alla funzione del Commentario, cfr. CORDEIRO GUERRA, “Le fonti consuetudinarie e pattizie del diritto tributario internazionale”, in *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 115 ss.; DOUMA, ENGELEN (a cura di), *The legal status of the OECD commentaries*, Amsterdam, 2008; LANG, BRUGGER, “The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation”, in *Australian Tax Forum*, 2008, p. 95 ss.; MELIS, “L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio”, in *Rassegna Tributaria*, 1995, p. 1966 ss.

La tesi non appare convincente nella misura in cui trascura completamente l'elaborazione internazionale che, proprio in seno all'OCSE, si è consolidata in merito all'effettiva portata del termine "informazioni". Il "Manuale dell'OCSE sull'attuazione delle norme sullo scambio di informazioni a fini fiscali" del 2006²⁶ delinea, anche con esempi, in che modo i due Stati tra i quali intercorre il flusso informativo devono comportarsi al fine di prestarsi la più efficace cooperazione secondo le pertinenti convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni. Ivi, nel descrivere le attività di raccolta delle informazioni demandate allo Stato richiesto, si specifica che queste informazioni possono in certi casi «essere già a disposizione dell'amministrazione fiscale» e si fa l'esempio di "dichiarazioni fiscali"²⁷: già in questo passaggio emerge una identificazione tra informazioni (*genus*) e documenti, nel caso le dichiarazioni dei redditi (*species*).

Ancora più chiaramente il successivo par. 18 fa il caso in cui le informazioni scambiate consistano in documenti appunto e, ai fini della traduzione, specifica che «se documenti come contratti sono acclusi e non possono essere tradotti, le parti rilevanti di questi documenti devono essere evidenziate» dall'autorità trasmittente. Significativa, poi, la lista-tipo di ciò che dovrebbe essere incluso nella risposta ad una richiesta di scambio di informazioni: vi figura infatti «l'informazione richiesta, incluse copie dei documenti (ad es. verbali, contratti, fatture)»²⁸. L'OCSE, nell'interpretare la latitudine della nozione di informazione ai fini dell'applicazione della disciplina sullo scambio di informazioni, equipara espressamente ad essa i documenti, i quali quindi non solo fanno parte a pieno titolo della nozione medesima ma proprio per questo possono essere utilizzati nei limiti imposti dalla disciplina convenzionale.

4. L'influenza di istituti tributari sull'esercizio della potestà giurisdizionale penale.

L'ulteriore profilo di influenza del procedimento penale riguarda l'utilizzo, in tale ambito, di istituti propri del diritto tributario e l'individuazione degli eventuali vincoli che il giudice penale può incontrare nell'interpretazione ed applicazione degli stessi alla fattispecie che gli è sottoposta. Si tratta, in sostanza, di investigare se il diritto penale richiami *in toto* le elaborazioni che l'ordinamento di origine, ovvero quello tributario, ha effettuato con riferimento a tali istituti; ovvero se disponga di un margine di autonoma valutazione, in ipotesi idoneo a pervenire ad

²⁶ "Manual On The Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes. Module 1: Exchange of Information On Request", approvato dal Comitato affari fiscali dell'OCSE il 23-1-2006.

²⁷ Par. 17.

²⁸ Par. 20, n. 3

interpretazioni differenti da quelle cui è giunta l'Amministrazione finanziaria o il giudice tributario sulla medesima fattispecie.

In effetti, la prassi giurisprudenziale recente evidenzia una sempre più marcata autonomia della giurisprudenza penale, la quale non esita a utilizzare concetti ed istituti del diritto tributario al di là dell'ambito applicativo loro proprio nell'ordinamento di origine al fine di pervenire a determinati risultati. Emblematica di siffatto indirizzo è la giurisprudenza della Cassazione penale con riguardo alla ricostruzione della residenza fiscale delle società al fine di provare fattispecie di esteroinvestizione societaria idonee a configurare il delitto di omessa dichiarazione in capo agli amministratori di fatto o di diritto²⁹. Essa valorizza a tale proposito un criterio di effettività, secondo il quale la sede di una società va collocata, al di là del profilo formale (luogo di incorporazione, sede legale), nello Stato nel quale l'ente manifesta oggettivi e sostanziali collegamenti, di tipo organizzativo ed economico³⁰. Ciò che conta, secondo questa giurisprudenza che trova un esemplare compendio nella pronuncia sul caso *Dolce & Gabbana*, non è neppure il luogo ove si formano le direttive strategiche per il funzionamento della società, dovendosi piuttosto guardare a dove questa effettivamente agisce nello svolgimento della propria funzione economica ed è come tale riconoscibile dai terzi³¹.

Ebbene, per corroborare una simile conclusione, che appare peraltro condivisibile in un'ottica tributaria³², la Cassazione valorizza un diverso istituto del diritto tributario, ovvero la stabile organizzazione, per dimostrare come anch'essa renda palese la scelta del legislatore di privilegiare i collegamenti con l'ordinamento che si sostanziano in elementi oggettivi ed attinenti allo svolgimento dell'attività tipica dell'ente. Non sfugge come un simile approccio desti qualche perplessità, atteso che la stabile organizzazione riguarda i soggetti non residenti e, quindi, costituisce nozione antitetica a quella di residenza³³. Tuttavia, la vicenda appare rilevante in

²⁹ Sottolinea le problematiche dell'accertamento della rilevanza penale dell'*esteroinvestizione* BAGAROTTO, "La rilevanza penale degli accertamenti in materia di residenza ed esteroinvestizione", in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2015, p. 301 ss.

³⁰ Sulla giurisprudenza della Cassazione che individua i criteri di collocamento della sede sostanziale delle società, sia consentito rinviare a DORIGO, *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione Europea*, Padova, 2012.

³¹ Cass., sezione III penale, sent. 43809 del 30 ottobre 2015, con nota di CORSO, "Ne bis in idem", elusione fiscale e concorso nel reato tributario secondo la sentenza "Dolce e Gabbana", in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2016, p. 66 ss.

³² In generale sulla residenza delle persone giuridiche, si vedano MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999; e MELIS, *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi*, Roma, 2008.

³³ L'ordinamento italiano, facendo applicazione del criterio *worldwide*, sottopone come noto ad imposizione i soggetti fiscalmente residenti per i redditi ovunque prodotti nel mondo; e quelli non residenti, al contrario, per i soli redditi originati da fonti situate nel nostro ordinamento. Nel caso dei soggetti esercenti attività di impresa, si pone la questione del trattamento fiscale dei redditi che essi, qualora residenti in un'altra giurisdizione, producano in Italia. Le imprese, infatti, pur essendo enti unitari il più delle volte agiscono – e, dunque, producono base imponibile – in una pluralità di mercati; con la conseguenza che

quanto mette in evidenza la peculiarità dell'approccio penalistico a concetti propri del diritto tributario, improntato su una autonoma attribuzione di significato finalizzata al raggiungimento di uno scopo, per il quale non si esita a manipolare anche nozioni che nel diritto tributario non potrebbero mai assolvere a tale funzione.

Venendo più nel dettaglio, si può osservare come un simile orientamento si manifesti con riferimento a varie problematiche.

La prima di queste attiene alla rilevanza che le presunzioni tributarie possono avere per provare l'illecita evasione e quindi l'integrazione della fattispecie penale³⁴. La posizione *tralatizia* non sembrerebbe lasciare adito ad alcun dubbio al riguardo: le presunzioni, siccome pervengono a ritenere sussistente un fatto ignoto sulla base di un sillogismo logico che procede da un fatto noto, non offrono in sede penale quella certezza "ogni ragionevole dubbio" che deve invece presiedere al giudizio di colpevolezza. Di talché, come ribadito anche di recente dalla giurisprudenza di legittimità, tali presunzioni, abbondanti nel diritto tributario ove sono funzionali ad agevolare l'attività di ricostruzione dell'imponibile da parte dell'Amministrazione finanziaria, possono valere solo in quel contesto, mentre non rilevano nel giudizio penale nel quale spetta all'accusa fornire una prova diretta dei fatti oggetto dell'imputazione³⁵. Una posizione, questa, condivisa anche dallo stesso legislatore tributario, che talvolta specifica come le presunzioni in via di introduzione siano vevoli "*solo a fini penali*"³⁶.

Si assiste, tuttavia, anche in questo ambito ad un allentamento delle regole fin qui

occorre delineare un concetto che consenta di distribuire in modo adeguato l'esercizio del potere impositivo tra i vari ordinamenti in ipotesi interessati da questo fenomeno. Ad un siffatto obiettivo risponde la nozione di stabile organizzazione, la quale perciò serve per garantire l'imposizione in Italia di redditi prodotti da soggetti non residenti. Ne consegue che, da un punto di vista teorico, residenza e stabile organizzazione sono due concetti antitetici. Sulla sovrapposizione giurisprudenziale dei due concetti, cfr. MELIS, "Le interrelazioni tra le nozioni di residenza fiscale e stabile organizzazione: problemi ancora aperti e possibili", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2014, Parte I, p. 29 ss.

³⁴ Per una panoramica aggiornata degli orientamenti sul punto cfr. MASTELLONE, "L'utilizzo delle presunzioni tributarie nel processo penale", in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2015, p. 451 ss.

³⁵ "L'accertamento presuntivo, ammesso in sede tributaria, non può trovare ingresso in sede penale, in quanto il giudice è tenuto a verificare la sussistenza della violazione a mezzo di specifiche indagini che possano far luce sulla fondatezza o meno della tesi accusatoria" (Cass., sezione III penale, sent. 6823 del 17 febbraio 2015). Nello stesso senso si può citare anche Cass., sezione III penale, sent. 5490 del 6 febbraio 2009 ("*ai fini dell'accertamento in sede penale, deve darsi prevalenza al dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario*").

³⁶ Ci riferisce, tra le altre, alla presunzione secondo la quale capitali detenuti in Stati non collaborativi (c.d. *black listed*) in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale si presumono, salvo prova contraria, costituiti con redditi sottratti ad imposizione in Italia (art. 12, comma 2, D.L. 78/2009). Tale norma specifica, appunto, che la presunzione vale "*solo a fini fiscali*".

seguite, a riprova di un sempre più incalzante dialogo tra i due settori dell'ordinamento, quello fiscale e quello penale. Così, la Cassazione ha affermato che in certi casi le presunzioni tributarie possono essere tenute in considerazione dal giudice penale, il quale può considerarne gli esiti come indizi da sottoporre peraltro ad autonomi riscontri senza necessariamente dover seguire le valutazioni seguite dagli uffici finanziari³⁷. Questa posizione prosegue, peraltro, un atteggiamento che pare diffondersi in generale nel diritto processuale penale³⁸, ma appare criticabile nella misura in cui, con riferimento alla materia tributaria, finisce per allentare le maglie del giudizio concernente la sussistenza del fatto, tipicamente l'evasione sopra soglia, ed allo stesso tempo alimentare l'incertezza del contribuente. Questi, infatti, nel momento in cui tiene la condotta che viene a porsi sotto l'imperio della norma tributaria contemplante la presunzione, sa ciò che l'Amministrazione finanziaria potrà pretendere da lui al fine di fornire la prova contraria, ma – a maggior ragione se la norma dichiara espressamente di valere solo a fini tributari – non è posto in grado di prefigurarsi scenari di tipo penale. La diversa valutazione che, *ex post* ed in contrasto con la lettera della disposizione tributaria, può essere effettuata dal giudice penale va in senso contrario all'esigenza di tipicità della fattispecie penale e, in definitiva, alla legittima tutela del contribuente.

Problematiche analoghe si pongono con riguardo alla determinazione dell'imposta evasa³⁹. Si tratta di una indagine fondamentale nel processo penale, attenendo alla sussistenza stessa del reato nel caso in cui esso dipenda dal superamento della soglia di imposta non pagata. Ebbene, l'orientamento prevalente attribuisce, ancora una volta, al giudice penale un potere di determinazione di tale ammontare in via autonoma rispetto a quanto stabilito in sede tributaria. La tesi interpretativa che si trova più volte esposta dalla Cassazione è che l'unico limite che grava sul giudice penale riguarda il *quantum* di imposta oggetto di recupero mediante l'avviso di accertamento notificato dall'ufficio finanziario: al di sopra di tale importo non è consentito ad esso spingersi. Tuttavia, laddove la pretesa sia stata successivamente ridimensionata o in sede giudiziale oppure all'esito delle speciali procedure

³⁷ Si veda quanto di recente affermato dalla Cassazione, ovvero che il giudice “*in mancanza di elementi oggettivi – documenti, deposizioni testimoniali, ecc. – non può ignorare la cosiddetta prova logica e neppure le presunzioni secondo la normativa tributaria, avvalendosi, in tal caso, dei dati ontologici, processualmente acquisiti, con una libera valutazione ai fini probatori anche sulla base di regole di esperienza, senza rimettersi alle valutazioni effettuate da parte degli uffici finanziari*” (Cass., sezione III penale, sent. 23489 del 5 giugno 2014).

³⁸ Si pensi, ad esempio, al ruolo crescente della prova logica per la prova dei delitti presupposto del riciclaggio. La Cassazione ritiene che non sia necessaria la prova diretta di tali delitti funzionali al riciclaggio, essendo sufficiente la mera prova logica della provenienza delittuosa delle utilità oggetto delle operazioni contestate o altrimenti che essi risultino, sulla base degli elementi di fatto, almeno astrattamente configurabili. Si veda, tra le altre, Cass., sezione penale, sent. 495 del 15 ottobre 2008.

³⁹ Sul punto, si veda PERUZZA, “Il ruolo del procedimento tributario nella determinazione dell'imposta evasa ai fini del giudizio penale”, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2015, p. 509 ss.

deflattive di adesione o conciliazione previste nell'ordinamento tributario, il giudice penale si mantiene libero di determinare l'ammontare dell'imposta evasa discostandosi da tali approdi, con il solo vincolo di fornire al riguardo adeguata motivazione nella sentenza⁴⁰. Tale orientamento sembra coerente sia con il sistema del doppio binario che impronta come detto il nostro sistema penale-tributario nonché con la radicale diversità di mezzi istruttori che connotano il processo penale rispetto a quello tributario⁴¹, ciò che può giustificare l'attribuzione al giudice del processo penale di un margine di apprezzamento diverso.

Vi è, tuttavia, da considerare che il tecnicismo della materia fiscale, specie per quanto attiene alla determinazione della base imponibile, mal si concilia con la valutazione che un organo non tecnico, quale è il giudice penale, può compiere in materia, salvo che non si avvalga di un proprio consulente. Da questo punto di vista, l'Amministrazione finanziaria pare il soggetto più indicato a compiere la ricognizione dell'effettivo livello di evasione posto in essere da contribuente: ciò anche in ragione del principio di indisponibilità del rapporto tributario, il quale esclude in radice che la determinazione cui si pervenga all'esito di uno dei procedimenti deflattivi del contenzioso previsti dal legislatore fiscale sia difforme dall'effettiva capacità contributiva del soggetto⁴².

⁴⁰ Nella pronuncia resa in un contenzioso che riguardava un noto attore, la Suprema Corte – dopo aver ricordato che “il giudice penale non è vincolato all'accertamento del giudice tributario, ma non può prescindere dalla pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria” – ha affermato che “l'accertamento con adesione e ogni forma di concordato fiscale si collocano sul crinale della distinzione appena tracciata: c'è un'iniziale pretesa tributaria che poi viene ridimensionata non già dal giudice tributario, ma da un atto negoziale concordato tra le parti dell'accordo”. Pertanto, “il giudice penale non è vincolato all'imposta così accertata, ma per discostarsi dal dato quantitativo risultante dall'accertamento con adesione o dal concordato fiscale per tener conto invece dell'iniziale pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria al fine della verifica della soglia di punibilità (...), occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta” (Cass., sezione IV penale, sent. 7615 del 18 febbraio 2014).

⁴¹ Come noto, nel processo tributario (art. 7 del D.Lgs. 546/1992) non è ammessa la prova testimoniale, nonostante si stia diffondendo l'uso da parte di entrambi gli attori processuali di dichiarazioni scritte che il giudice può valutare come indizi. Sul divieto, cfr. RUSSO, “Problemi della prova nel processo tributario”, in *Rassegna tributaria*, 2000, p. 375 ss.; TESAURO, “Giusto processo e processo tributario”, *ibid.*, 2006, p. 309 ss.; e ZIZZO, “Il regime delle prove e il giusto processo”, *ibid.*, 2013, p. 475 ss. Quanto all'ammissibilità dell'utilizzo di dichiarazioni scritte, si vedano gli scritti di COMELLI, “Le dichiarazioni di terzi sono elementi indiziari liberamente valutabili dal giudice tributario”, in *Corriere tributario*, 2013, p. 637 ss.; e PAPARELLA, “Le dichiarazioni dei terzi e la prova testimoniale. Profili sistematici”, in *Il processo tributario* (a cura di Della Valle, Ficari e Marini), Padova, 2008, p. 213 ss.

⁴² Sull'indisponibilità del rapporto di imposta pare sufficiente rinviare a FALSITTA, “Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»”, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario* (a cura di La Rosa), Milano, 2008, p. 45 ss.; RUSSO, “Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie”,

Da questo punto di vista, desta perplessità la tendenza, manifestata in alcune pronunce, a svilire la rilevanza, ai fini della configurazione del reato, delle procedure di adesione o conciliazione che il contribuente può concludere con l'Ufficio⁴³. Non di rado, infatti, il ricorso ad esse viene concepito dal contribuente come un sacrificio necessario per evitare che il recupero di imposta sfoci in un procedimento penale. Detto altrimenti, questi è indotto a definire il proprio debito fiscale con il pagamento di un importo a titolo di imposta e di sanzioni, rinunciando a far valere le proprie ragioni dinanzi alla competente Commissione tributaria, con la prospettiva di evitare il procedimento penale nel caso in cui l'imposta rideterminata nel procedimento amministrativo scenda al di sotto della soglia di rilevanza penale. Nel momento in cui il giudice penale si dichiara libero di non riconoscere l'importo condiviso tra l'ufficio ed il contribuente e ritiene quindi che l'imposta dovuta sia superiore a quella ivi stabilita e superiore alla soglia, non solo si viene a contraddire un risultato che anche per l'ente creditore è quello corretto e conforme alla capacità contributiva dell'individuo⁴⁴, ma ancor prima se ne frustra il legittimo affidamento.

L'atteggiamento della giurisprudenza penale, secondo cui vi è la libertà del giudice di rideterminare autonomamente istituti e concetti del diritto tributario, appare ancor più preoccupante al cospetto dell'evoluzione recente della nozione di abuso del diritto. Il testo dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, introdotto nel 2015 in attuazione della delega fiscale⁴⁵, nell'intento di porre fine ad una risalente disputa giurisprudenziale, ha affermato che le condotte di abuso non hanno rilevanza penale⁴⁶. Non sfugge come la formulazione della norma lasci

ibid., p. 110 ss.; e VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001.

⁴³ MASTROIACOVO, "Riflessi penali delle definizioni consensuali tributarie e riflessi fiscali delle definizioni bonarie delle vertenze penali", in *Fisco e reato* (a cura della Società fra gli studiosi di diritto tributario), Pisa, 2016, p. 105 ss.

⁴⁴ Nella sentenza citata in nota 34 *retro* si coglie in modo evidente l'errore di prospettiva in cui si pone la Cassazione penale. Esso consiste nell'assimilare le forme di definizione tra amministrazione finanziaria e contribuente in funzione deflattiva del contenzioso ad un "accordo negoziale", quando invece trattasi pur sempre di una forma di realizzazione vincolata della giusta imposizione conformemente all'art. 53 della Costituzione.

⁴⁵ Sulla nuova norma, senza pretesa di esaustività, si vedano CONTRINO, MARCHESELLI, "Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale 'riformato'", in *Corriere tributario*, 2015, p. 3787 ss.; FIORENTINO, "L'art. 10-bis e il coordinamento delle norme antielusive nazionali", in *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale* (a cura di Amatucci e Cordeiro Guerra), Roma, 2016, p. 31 ss.; GALLO, "La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale", in *Rassegna tributaria*, 2015, p. 1315 ss.; GIOVANNINI, "Elusione fiscale, abuso del diritto e sanzione", in *Rivista della Guardia di Finanza*, 2015, p. 663 ss.; SCUFFI, "La codificazione dell'abuso del diritto secondo il d.lgs. n. 128/2015", in *Rivista di diritto tributario*, 2015, p. 249 ss.; ZIZZO, "La nozione di abuso nel nuovo art. 10-bis dello statuto dei diritti del contribuente", in *Corriere giuridico*, 2015, p. 1337 ss.

⁴⁶ Art. 10-bis, comma 13, della legge 212/2000, secondo cui "le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie". Su tale indubbia novità,

spazio a numerosi interrogativi pratici, essendo essa fondata sul concetto di non punibilità che sembra lasciar ferma l'integrazione del fatto tipico e, per di più, non esclude *a priori* che sul conseguente profitto (inteso come risparmio di imposta) possano essere configurate – e contestate – fattispecie di riciclaggio ed autoriciclaggio⁴⁷. Ma al di là di ciò, vi è il concreto rischio che, esercitando i poteri autonomi di cui si è detto sopra, l'autorità giudiziaria pervenga ad una riqualificazione delle condotte che l'Amministrazione finanziaria aveva ricondotto all'abuso, contestandone la riconducibilità ad una fattispecie penal-tributaria e dunque assoggettando il contribuente al processo. Una situazione, questa, che pare implicitamente emergere da una recente pronuncia della Cassazione, nella quale una condotta descritta in modo del tutto coerente con la definizione di abuso del diritto è stata ricondotta ad una sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte di cui all'art. 11 del D.Lgs. 74/2000⁴⁸, e che può essere alimentata dalla prassi degli uffici finanziari, di cui si vedono già alcuni casi, di inoltrare comunque denuncia di reato alla competente Procura pur a fronte di avvisi di accertamento basati sul citato art. 10-bis della legge 212/2000.

Pur dando atto, nel rispetto della diversità delle giurisdizioni, della circostanza che il giudice penale deve avere gli strumenti per recepire criticamente quanto ritenuto dai competenti uffici in ambito fiscale, occorrerebbe un maggior coordinamento, in questo settore, tra i due settori, che non dovrebbero agire come fossero compartimenti stagni: i casi che si sono brevemente richiamati mostrano, infatti, che un atteggiamento di tal genere rischia di produrre effetti indesiderabili, soprattutto con riguardo alla garanzia del contribuente anche nella sua veste di indagato/imputato.

Da questo punto di vista, sarebbe auspicabile che il legislatore realizzasse strumenti di dialogo tra le due giurisdizioni, superando la tendenziale irrilevanza del

cfr. SAMMARTINO, "Sanzionabilità dell'elusione fiscale", in *Rassegna tributaria*, 2015, p. 403 ss.; e DI SIENA, "La criminalizzazione dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto. Un caso irrisolto della giurisprudenza penale tributaria", in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2015, p. 333 ss. Una delle prime applicazioni pratiche della nuova disposizione da parte della Suprema Corte si rinviene nella sent. 40272 del 7 ottobre 2015.

⁴⁷ Ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 648 c.p., al quale fa rinvio il comma 4 dell'art. 648-bis, "le disposizioni di questo articolo si applicano anche quando l'autore del delitto, da cui il denaro o le cose provengono, non è imputabile o non è punibile ovvero quando manchi una condizione di procedibilità riferita a tale delitto".

⁴⁸ Nella sentenza 15449/2015, la Suprema Corte ha affermato che il dolo della sottrazione fraudolenta "si rinviene nella volontà dell'agente di sottrarsi al pagamento delle imposte che superino la soglia prevista e richiede la dimostrazione della strumentalizzazione della causa tipica negoziale o l'abuso dello strumento giuridico utilizzato". Vi sarebbe dunque una correlazione tra finalità abusiva, consistente nella manipolazione di un istituto formalmente lecito al di fuori della sua causa tipica, e integrazione della fattispecie di cui all'art. 11 del D.Lgs. 74/2000. Su tale pronuncia e sulle problematiche che solleva, si rinvia ad altro contributo nella presente raccolta.

giudicato tributario in sede penale sancita dall'art. 479 c.p.p.⁴⁹. Bisogna considerare che quella tributaria è la sede più adeguata per la determinazione di quegli elementi (base imponibile, imposta evasa, regimi speciali di imposizione) che possono poi rilevare in sede penale; di talché, pur nella diversità dei sistemi probatori vigenti nei due ambiti⁵⁰, si dovrebbe consentire al giudice penale di tenere in considerazione, quanto meno come prova documentale, non solo la sentenza tributaria passata in giudicato, ai sensi dell'art. 238-bis c.p.p.; ma anche gli atti del procedimento amministrativo, in particolar modo quelli pre-contenziosi nei quali l'originaria pretesa dell'Amministrazione finanziaria può venire a meglio determinarsi, anche con la collaborazione del contribuente, pure in relazione alla configurabilità degli elementi richiesti dalla norma penale.

5. Il rapporto tra le sanzioni.

Vi è un ultimo profilo che merita di essere approfondito. Esso attiene alla fase diremmo esecutiva, dunque al rapporto tra le sanzioni relative ai medesimi fatti. Non è questa la sede per ripercorrere i termini del dibattito, alimentato negli ultimi anni dalle prese di posizione della giurisprudenza internazionale⁵¹, in merito al *ne bis in idem* e dunque ai possibili limiti concernenti l'applicazione di sanzioni penali

⁴⁹ La disposizione del codice di rito, coerentemente con il sistema delineato dall'art. 20 del D.Lgs. 74/2000, esclude la sospensibilità del giudizio penale laddove sorga questione pregiudiziale devoluta alla competenza di altra giurisdizione nel caso in cui in essa sussistano limitazioni alla prova della situazione soggettiva controversa. Ciò che, come già accennato, si verifica sempre con riguardo al giudizio tributario nel quale l'art. 7 del D.Lgs. 546/1992 non ammette la prova testimoniale e neppure il giuramento.

⁵⁰ Di particolare interesse, nel senso indicato, è Cass., sezione III penale, sent. 14855 del 18 aprile 2012, secondo la quale “*il recepimento, da parte del giudice penale, dell'accertamento del fatto emergente da una sentenza irrevocabile pronunciata in esito al processo tributario (caratterizzato da limitazioni alla prova) deve ritenersi consentito (...), ma deve accompagnarsi (...) ad una verifica della compatibilità degli elementi su cui si fonda con le risultanze del processo penale*”.

⁵¹ Si allude all'orientamento interpretativo esplicitato in Corte Edu, Seconda Camera, ricorsi riuniti nn. 18647/10, 18663/10, 18668/10 e 18698/10 *Grande Stevens and others v. Italy*, laddove la Corte di Strasburgo ha ritenuto che, attesa la natura afflittiva e, quindi, sostanzialmente punitiva delle sanzioni comminate dalla CONSOB per violazione delle norme sulla trasparenza dei mercati, un cumulo tra queste e quelle penali violasse il principio fondamentale del *ne bis in idem*. Per un approfondito commento alla sentenza *Grande Stevens*, si rinvia a GIOVANNINI, “Il *ne bis in idem* per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico”, in *Rassegna Tributaria*, 2014, p. 1164 ss. In successive pronunce, specificamente riguardanti vicende tributarie, l'orientamento è stato ribadito: così è accaduto, ad esempio, nella sentenza 20 maggio 2014, ricorso n. 11828/11, *Nykänen v. Finland*. Anche la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha di recente seguito il medesimo indirizzo interpretativo. Cfr. CGUE, Grande Sezione, 26 febbraio 2013, causa C-617/10 *Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*. Per un commento a tale pronuncia, cfr. DORIGO, “Il rapporto tra sanzione tributaria e sanzione penale secondo la Corte di Giustizia e i possibili effetti sull'ordinamento italiano”, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2013, Parte IV, p. 204 ss.

ed amministrative alla stessa fattispecie⁵². Quel che si può osservare, al riguardo, è che permane uno scollamento tra gli indirizzi provenienti dall'Unione europea e dal sistema della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e l'atteggiamento della giurisprudenza interna, la quale ammette il cumulo sanzionatorio sulla base di una diversa ricostruzione della fattispecie in ambito penale rispetto a quello tributario. Pacifico che le sanzioni tributarie, quando assumono determinati caratteri, manifestano una sostanza punitiva che le rende assimilabili a quelle penali⁵³, vi è discordanza in merito alle conseguenze che ne scaturiscono.

La giurisprudenza europea ne fa discendere un generale divieto di cumulo, solo all'apparenza conforme al principio di specialità domestico in quanto fondato non, come richiede l'art. 19 del D.Lgs. 74/2000, sulla prevalenza della sanzione speciale, bensì su un fattore temporale, ovvero che una delle due sanzioni, penale o tributaria, sia stata nel frattempo oggetto di un giudizio divenuto definitivo⁵⁴. La Cassazione italiana, al contrario, privilegia finora una lettura assai più restrittiva, che ammette la cumulabilità delle sanzioni. In particolare, con una serie di sentenze inaugurata dalle pronunce "gemelle" del 2013⁵⁵ – essa ha ritenuto che la specialità non sia invocabile (e, quindi, sanzione penale e sanzione tributaria siano cumulabili) nel caso in cui il fatto caratterizzante l'illecito amministrativo sia solo una parte del fatto costitutivo "*dell'illecito maggiore, richiedente a sua volta ulteriori requisiti e caratterizzato da un diverso tempo di realizzazione*"⁵⁶. Si tratta,

⁵² Sulla posizione della dottrina relativamente alla giurisprudenza della Corte Edu in tema di *ne bis in idem*, si rinvia a CESARI, "Illecito penale e tributario. Il principio del *ne bis in idem* alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e di Cassazione", in *Rivista di Diritto Tributario*, 2014, Parte IV, p. 74 ss.; DI GIUSEPPE, "Il *ne bis in idem* alla luce degli effetti della sentenza Grande Stevens", in *Rassegna Tributaria*, 2014, p. 1440 ss.; PODDIGHE, "Il divieto di *ne bis in idem* tra procedimento penale e procedimento tributario secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: il caso *Nykänen v. Finland* e le possibili ripercussioni sul sistema repressivo tributario interno", in *Rivista di Diritto Tributario*, 2014, Parte IV, p. 104 ss.; D'ANGELO, "Ne bis in idem e sanzioni tributarie: precisazioni dalla Corte EDU", in *Rassegna Tributaria*, 2015, p. 270 ss.; GIOVANNINI, "La Corte EDU ribadisce il divieto di doppia sanzione e la Cassazione rinvia alla Consulta", in *Corriere Tributario*, 2015, p. 905 ss.

⁵³ Cfr. per tutti AMATUCCI, "I principi della proporzionalità e del *ne bis in idem* nel sistema sanzionatorio tributario", in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2015, p. 415 ss.

⁵⁴ Il punto è efficacemente rilevato da GIOVANNINI, "Il *ne bis in idem* per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico", in *Rassegna tributaria*, 2014, p. 1164 ss.

⁵⁵ Si tratta delle sentenze n. 37424 e n. 37425 depositate il 12 settembre 2013. Per alcuni commenti, cfr. Caraccioli I., *Riflessioni sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, vol. 23, n. 11/2013, Parte III, p. 253 ss.; Icolari M.A., *Il diritto penale tributario tra "particolarismo" e principi generali della disciplina sanzionatoria*, in *Rassegna Tributaria*, vol. 57, n. 6/2014, p. 1382 ss.

⁵⁶ Nel caso di specie, la Cassazione era chiamata a giudicare la possibile applicazione concorrente dei reati di omesso versamento di IVA e ritenute (artt. 10 *bis* e *ter* del D.Lgs. n. 74/2000) e delle sanzioni amministrative corrispondenti (art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997). Secondo le sentenze richiamate, tra i due illeciti vi sarebbe un rapporto "*non di specialità, ma di progressione: la fattispecie penale (...) costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa e, pur contenendo necessariamente quest'ultima (...), la*

dunque, di una interpretazione che, ammettendo la concorrente applicazione delle due sanzioni laddove vi sia un nucleo comune di fatti materiali ed un *surplus* fattuale proprio solo di uno dei due illeciti, viene ad estendere oltremodo le situazioni di duplice sanzionabilità di una medesima fattispecie⁵⁷.

Appare significativo che, ancora di recente, la Corte EDU sia tornata sul tema, in relazione proprio al rapporto tra sanzioni tributarie e pena criminale, solo apparentemente allargando le maglie della sua precedente interpretazione. Nella sentenza *A e B contro Norvegia* del 15 novembre 2016⁵⁸, i giudici di Strasburgo hanno affermato che una concorrenza di sanzioni penali e sanzioni tributarie formalmente amministrative ma in realtà afflittive al pari delle prime non conduce ad una violazione del *ne bis in idem* laddove i due sistemi sanzionatori siano integrati tra loro, nel senso che il legislatore li abbia sin dall'inizio intesi come due parti di un unitario sistema punitivo⁵⁹. Nel delineare le circostanze valorizzabili al fine del giudizio sulla sussistenza o meno dell'integrazione, la Corte EDU ha tra l'altro fatto riferimento alla possibilità che il giudice penale tenga in considerazione la sanzione già applicata in sede fiscale al fine di determinare il concreto ammontare della pena irrogabile⁶⁰.

Vi è dunque ribadita, in sottofondo, la medesima filosofia delle precedenti pronunce, che tanto scalpore hanno destato, ovvero che un cumulo *tout court* delle

arricchisce di elementi essenziali (dichiarazione annuale, soglia, termine allungato) 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 amministrativo".

⁵⁷ In Cass. pen., Sez. Un., 12 settembre 2013, n. 37424, si legge che la soluzione proposta non si porrebbe in contrasto con gli orientamenti espressi dalla Corte di Giustizia UE proprio in *Åkerberg Fransson*, dal momento che quest'ultima avrebbe espresso un principio, quello del *ne bis in idem*, che «*si riferisce solo ai procedimenti penali e non può, quindi, riguardare l'ipotesi dell'applicazione congiunta di sanzione penale e sanzione amministrativa*». Alla luce dell'esame che si è in precedenza svolto, una simile affermazione appare non corretta, dal momento che secondo la Corte di Giustizia UE ciò che rileva è non il *nomen* della sanzione bensì il suo effettivo carattere afflittivo, che ben può essere proprio anche di sanzioni amministrative.

⁵⁸ Cause riunite 24130/11 e 29758/11. Per un primo commento alla sentenza, cfr. CUCCHIARA, "Corte EDU. Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia tributaria: negata la violazione dell'art. 4, Prot. 7 alla Convenzione", in *giurisprudenzapenale.com*.

⁵⁹ Afferma la Corte EDU che "*art. 4 of Protocol 7 does not exclude the conduct of dual proceedings, even to their term, provided that certain conditions are fulfilled*". In particolare, "*the Respondent State must demonstrate convincingly that the dual proceedings have been sufficiently closely connected in substance and in time*", ovvero che "*they have been combined in an integrated manner so as to form a coherent whole*" (par. 130).

⁶⁰ Si vedano i vari criteri elencati nel par. 132 della sentenza, ove si enfatizza in particolare quello secondo cui "*the sanction imposed in the proceedings which become final first is taken into account in those which become final last, so as to prevent that the individual concerned is in the end made to bear an excessive burden (...)*".

sanzioni comporta conseguenze spropositate per il contribuente e deve perciò essere evitato: occorre, perciò, che il legislatore realizzi le condizioni per una proporzionata convivenza tra i due sistemi sanzionatori, che presi nel loro complesso non possono generare effetti sanzionatori eccessivi.

In quest'ottica, ci si può chiedere se il sistema sanzionatorio italiano sia o meno conforme a tale indirizzo. Appare chiaro che la scelta per il doppio binario, effettuata dal legislatore del 2000, non consentendo quella integrazione di cui parla la sentenza *A e B*, pare porsi al di fuori dei principi ivi enunciati. D'altra parte, la prassi - cui si è accennato - favorevole al superamento della separazione tra i procedimenti potrebbe essere letta proprio nel senso della realizzazione pretoria di un sistema integrato.

Per quanto di interesse, questo dibattito dovrebbe a nostro avviso spostarsi a monte ed investire piuttosto il modo con cui il nostro ordinamento ricostruisce la sanzione tributaria in relazione a quella penale. È noto, infatti, che la scelta del legislatore del 1997 fu quella di disciplinare il sistema sanzionatorio tributario in coerenza con la caratterizzazione tipica delle sanzioni penali; dunque, fu prevista una sanzione che obbedisse ai medesimi principi di personalità, colpevolezza ed imputabilità ivi codificate⁶¹. Logico corollario di questa scelta fu la preferenza per un sistema improntato a sanzioni "mobili", ovvero proporzionate all'entità del tributo, ma in misura variabile tra il minimo e il massimo edittale, proprio per consentire che l'irrogazione in concreto fosse calibrata sulla valutazione della situazione soggettiva dell'agente. La specialità ed il doppio binario, poi, si incaricavano di condurre all'applicazione in concreto di una sola delle due sanzioni che, per quanto diversamente nominate, apparivano espressione di un medesimo disegno punitivo.

Ebbene, la situazione è nel tempo mutata, non nelle norme che tali sono rimaste, quanto piuttosto nella prassi applicativa⁶². Così, in ambito fiscale, la personalità della sanzione è nel tempo evaporata, a favore di un meccanismo che irroga in modo pressoché automatico la sanzione nel minimo edittale in connessione con un recupero di imposta⁶³. Nessuno spazio è dunque serbato per la valutazione della rimproverabilità in concreto della condotta del contribuente e, quindi, per una graduazione consapevole della misura sanzionatoria in omaggio ai sopra detti principi. Del resto, è appena il caso di rilevare che in ogni caso il sistema presenta una chiara anomalia nel momento in cui riserva agli stessi uffici finanziari, e non al giudice, la determinazione in concreto della sanzione applicabile.

⁶¹ L'evoluzione in senso personalistico del sistema sanzionatorio tributario è delieata da CORDEIRO GUERRA, "Il principio di personalità", in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario* (a cura di Giovannini, Di Martino e Marzaduri), Milano, 2016, II, p. 1439 ss.

⁶² PIERRO, "L'uso premiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità", in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2014, p. 679 ss.

⁶³ Lo nota CORDEIRO GUERRA, *op. ult. cit.*, p. 1458.

Da questo punto di vista, allora, si manifesta l'anomalia del vigente apparato sanzionatorio, il quale non esclude – anzi, il più delle volte ammette – un cumulo punitivo in relazione al medesimo fatto di evasione, giustapponendo una sanzione penale, limitativa della libertà personale e determinata secondo i principi della personalità della pena, ed una tributaria, consistente in un obbligo pecuniario, applicata quale mero accessorio del tributo ed a prescindere dalla valutazione della condotta dell'agente.

Occorrerebbe, allora, ripensare, come da tempo suggerito da attenta dottrina⁶⁴, un sistema che così com'è è del tutto insoddisfacente; ed optare per una delle due alternative in astratto ipotizzabili: la prima, che riserva al solo sistema penale la repressione delle condotte di evasione, chiarendo che la sanzione pecuniaria amministrativa è un accessorio del tributo avente funzione *lato sensu* risarcitoria e come tale determinata in misura fissa e tendenzialmente di importo contenuto; la seconda, che invece ammette la convivenza tra sanzioni penali e sanzioni tributarie aventi funzione penale, ma avendo cura di realizzare una alternatività tra di esse per evitare eccessi punitivi. Al di là delle questioni, tutte da approfondire in primo luogo a livello teorico, legate alle implicazioni procedurali che un simile sistema inevitabilmente pone⁶⁵, vi è da registrare che una chiara opzione nel senso della seconda opzione è stata espressa in sede di attuazione della recente delega fiscale, ove il legislatore delegato – pur nel contesto di una “revisione” ben lontana dalla “riforma” che sarebbe stata necessaria – ha riconosciuto l'esigenza di riservare la sanzione penale solo ai casi più gravi, dove maggiore è l'allarme sociale, riservando all'armamentario amministrativo la punizione per gli atti di evasione più lievi⁶⁶. In concreto, tuttavia, non si sono superati i problemi più risalenti, atteso che anche nei casi di maggiore gravità il concorso tra sanzione penale e quella tributaria permane ed è dato quasi per scontato.

Una situazione, questa, che appare suscettibile di critica non soltanto con riguardo alle sollecitazioni internazionali, peraltro sempre più nitidamente stagliate dalla giurisprudenza della Corte EDU; ma ancor più avendo riferimento alla tutela dell'individuo, che in conseguenza di un illecito tributario rischia di subire una punizione ben più grave di quella che può ritenersi ammissibile in un moderno

⁶⁴ Ancora CORDEIRO GUERRA, *op. ult. cit.*, p. 1459.

⁶⁵ Mentre nel sistema punitivo penale la sanzione viene graduata ed inflitta dall'autorità giudiziaria, infatti, in ambito tributario questa determinazione spetta in prima battuta ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria – quindi ad una delle parti del rapporto – e solo in seguito ed eventualmente è in grado di intervenire il giudice.

⁶⁶ La Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio ha affermato il principio secondo cui l'intervento normativo si prefigge di “*ridurre l'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza, quella penale, ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale*”. Conseguentemente, l'obiettivo perseguito è stato quello di “*riservare all'impianto sanzionatorio amministrativo la repressione di quelle condotte che si connotano, in linea di principio, per un disvalore diverso e minore*”.

sistema di diritto.

6. Osservazioni conclusive.

La ricognizione che si è svolta evidenzia come il nostro sistema, superata l'impostazione positivamente assunta dal legislatore nel D.Lgs. 74/2000, trovi attualmente un assetto non del tutto chiaro. Il crescente dialogo tra procedimento tributario e procedimento penale, che si è analizzato sul versante dell'influenza del primo sul secondo, viene a realizzarsi per opera di non coordinati interventi giurisprudenziali, i quali impediscono di individuare un armonico equilibrio tra la giusta esigenza di garantire che il processo penale possa accertare le responsabilità dei singoli anche avvalendosi degli elementi acquisiti in sede tributaria e la necessità contrapposta che i diritti del contribuente non siano compressi proprio nella fase, più delicata, nella quale questi assume la veste di indagato o imputato.

Vi è, dunque, l'urgenza di un intervento del legislatore che, preso atto del superamento delle ragioni che avevano portato alla scelta del doppio binario nel 2000 ed alla luce delle influenze sovranazionali⁶⁷, ripensi in modo complessivo ed unitario la questione, magari nel contesto di una non più differibile riforma del sistema sanzionatorio in ambito tributario⁶⁸, ponendo così dei chiari limiti sostanziali e procedurali al travaso di elementi istruttori acquisiti nella fase di verifica fiscale nel processo penale; nonché alla libertà del giudice penale di interpretare istituti propri del diritto tributario anche in contrasto con quanto ritenuto dai competenti uffici. Ne dovrebbe scaturire un assetto nel quale, fermi i limiti di utilizzabilità in sede penale di materiale non assunto con le dovute garanzie per il contribuente, il dialogo tra le diverse autorità avvenga sulla base di un elevato grado di coordinamento e soprattutto rispettando le competenze tecniche delle une e delle altre, in modo da evitare di pervenire a soluzioni opposte in relazione alla medesima fattispecie ed a minare, in conseguenza, la fiducia nel rispetto dei principi costituzionali sui quali si fonda l'obbligazione d'imposta in tutte le sue componenti.

⁶⁷ *Contra* LA ROSA, "Orientamenti e disorientamenti in tema di rapporti tra norme penali e tributarie", in *Rivista di diritto tributario*, 2016, I, p. 429 ss., secondo il quale "la reciproca indipendenza dei procedimenti e processi penali e tributari costituisce la premessa sistematica che può oggi meglio consentire l'adeguato soddisfacimento delle diverse finalità rispettivamente sottese alle une ed alle altre discipline" (p. 431).

⁶⁸ Lo auspica MARELLO, *op. cit.*, p. 289, il quale afferma che "in un periodo in cui la retorica del legislatore ritorna incessantemente sul ruolo centrale della lotta all'evasione nella funzione di re-equilibrio finanziario, va affermato che la riforma dell'apparato punitivo è, allora, una delle prime priorità da affrontare".