

Sulla rilevanza delle presunzioni tributarie nel procedimento cautelare reale e nell'accertamento del fatto di reato.

di *Matteo Picotti*

CASSAZIONE PENALE, SEZ. III, 5 OTTOBRE 2018 (UD. 22 MAGGIO 2018), N. 44562
PRESIDENTE CAVALLO, RELATORE ANDRONIO

Sommario: **1.** Premessa. Le presunzioni legali tributarie e il processo penale. Il regime del c.d. “doppio binario” sanzionatorio. – **2.** Il fatto nel caso in commento. Frode fiscale e dichiarazioni infedeli, ex artt. 2 e 4 d.lgs. 74/2000. – **3.** La questione di diritto controversa: il regime probatorio indiziario delle presunzioni tributarie. – **4.** Il “diverso” regime dell'accertamento cautelare reale oggetto della pronuncia. – **5.** Conclusione. Le presunzioni tributarie e il ragionevole dubbio.

1. Premessa. Le presunzioni legali tributarie e il processo penale. Il regime del c.d. “doppio binario” sanzionatorio.

La corte di cassazione, con la sentenza in commento, ribadisce un principio soventemente trascurato dalla corti di merito e dai giudici territoriali in tema di presunzioni legali tributarie e loro valore di prova.

L'esame del tema posto all'attenzione dei giudici supremi viene sostanzialmente incentrato sul problematico rapporto, da sempre stridente, fra processo penale e accertamento (presuntivo) tributario. La questione, ampia e con significativi risvolti pratici, ha dato adito, sin dall'origine del “dualismo” fra sanzione tributaria e sanzione penale, a numerosi quanto spesso incoerenti soluzioni di “chiusura” dell'ordinamento giuridico, a partire dal tema della c.d. “pregiudizialità” tributaria, fino a giungere alla riflessione più pregnante che deve (dovrebbe) scaturire dal commento della sentenza in esame: l'assoluta insufficienza, nell'accertamento della responsabilità penale del contribuente-imputato, delle presunzioni legali tributarie quali elementi di prova del fatto di reato oltre ogni ragionevole dubbio di cui all'art. 533 c.p.p., inteso non solo quale regola di giudizio ma come regola probatoria effettiva.

Difatti, già la suprema corte di cassazione, annullando una sentenza di condanna della corte di secondo grado milanese, aveva avuto modo di ribadire come “le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono costituire di per sé fonte di prova diretta della commissione del reato”.

Anche la recente riforma dei c.d. reati “tributari”, ad opera del d.lgs. 158/2015, del resto, pare aver confermato l’attuale sistema del “doppio binario” sanzionatorio.

Sul punto, infatti, come già evidenziato da autorevoli voci della dottrina, “Il legislatore italiano non ha rinunciato al bis in idem sanzionatorio (rappresentato dalla comminatoria di sanzioni penali e amministrative), ma - sulla scia della sentenza della Corte EDU 4 marzo 2014, Grande Stevens - ha riscritto il sistema sanzionatorio amministrativo, così da riaffermare che le sanzioni amministrative tributarie non rappresentano affatto un deficit di tutela degli interessi finanziari UE, ma un diverso modo di sanzionare peraltro chiaramente consentito da Direttive comunitarie”¹.

2. Il fatto nel caso in commento. Frode fiscale e dichiarazioni infedeli, ex artt. 2 e 4 d.lgs 74/2000.

La pronuncia della suprema corte prende adito dalle vicende fiscali portate all’attenzione del tribunale del riesame di Locri, chiamato a giudicare la legittimità di un provvedimento di sequestro preventivo emesso dal G.i.p. presso il medesimo Tribunale, relativa a sei condotte di evasione fiscale (plurime contestazioni ex artt. 2 e 4 d.lgs 74/2000). Il procuratore della repubblica presso il tribunale di Locri, difatti, impugnava il provvedimento in oggetto, ritenendo non corretto l’orientamento, effettivamente innovativo, del medesimo giudice, che aveva accolto, pur parzialmente, l’impugnazione dell’indagato in relazione alla non applicabilità delle presunzioni legali tributarie relative ai versamenti sui conti correnti del professionista/imprenditore stabilite dall’art., 32, comma 1, n. 2), D.P.R. n. 600 del 1973 e art. 51, comma 2, n. 2). D.P.R. n. 633 del 1972.

Si richiama nell’impugnazione della procura proprio il principio posto a base del decreto applicativo del sequestro, secondo cui le presunzioni legali previste dalle norme tributarie hanno un valore indiziario sufficiente, in mancanza di elementi di segno contrario, a giustificare l’applicazione della misura cautelare reale. Nella medesima impugnazione si lamenta che il Tribunale ha ritenuto non operante la presunzione relativa fissata dalla prima delle disposizioni richiamate, secondo cui i prelevamenti e gli importi riscossi dai conti bancari sono considerati come ricavi anche per i professionisti.

3. La questione di diritto controversa: il regime probatorio indiziario delle presunzioni tributarie.

Secondo la suprema corte, preso atto dell’orientamento maggioritario delle sezioni civili, “resta invariata la presunzione legale posta dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32. con riferimento ai versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo, sicché questi è onerato di provare in modo analitico l’estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili, essendo venuta meno, all’esito della

¹ Cfr. P. CORSO, Reati tributari: il legislatore italiano autonomo rispetto agli obblighi comunitari, in Ipsa Quotidiano, 17 ottobre 2015;

sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale limitatamente al prelevamenti sui conti correnti.”

Più ampio, è il tema delle presunzioni legali, come già affermato dai giudici di legittimità, le quali possono assumere solo il valore di “dati di fatto” non suscettibili, in quanto tali, di assurgere a valore di prova, ex artt. 187 c.p.p. e segg., nel procedimento penale.

L’orientamento indicato dalla suprema corte, del resto, è conforme alle precedenti pronunce di legittimità² e all’orientamento della prevalente dottrina³, più rigoroso e attento alla evidente differenza di accertamento del fatto sussistente nel rito tributario, rispetto al giudice penale⁴.

Secondo l’orientamento dottrinale ora espresso, è giocoforza evidente come il sistema delle presunzioni legali e, più in generale, della prova previsto dal legislatore in ambito tributario non possa minimamente conciliarsi, allo stato attuale, con il diverso regime probatorio previsto del codice di procedura penale.

In tale ottica più generale basterà ricordare come i rapporti fra processo penale e processo tributario, oggi disciplinati dagli artt. 2 e 3 del c.p.p., nonché, nello specifico, dalla “novella” legislativa di cui al noto art. 20, d.lgs. 74/2000, rimasto inalterato anche a seguito della recente riforma di cui al d.lgs. 158/2015, prevedevano, fino alla disciplina del codice di procedura penale antecedente, ai sensi del “vecchio” art. 20 c.p.p. abrogato, la possibilità, per il giudice penale, quantomeno da un punto di vista astratto, di rimettere la questione pregiudiziale particolarmente complessa al giudice tributario (d’ufficio).

Difatti, già con la riforma di cui alla legge 7 agosto 1982, n. 516, il legislatore aveva operato un radicale cambiamento nel modello sanzionatorio delle condotte tipiche, venendo a cadere, in principalità, quale elemento costitutivo del reato tributario, la centralità della ricostruzione e dell’accertamento dell’imposta effettivamente evasa⁵.

²*Ex multis*, Cass., sez. III, 16 luglio 2015 n. 30890 pubblicata su *lex24*, Cass., sez. III, 16 gennaio 2015, n. 2006, *ibid.*, Cass., sez. III, 9 settembre 2014, n. 37302, su *Il sole 24 Ore*, *Mass. Repertorio Lex 24*).

³A. GAITO, a cura di, *La prova penale*, UTET, Torino, 2008, pag. 258: “*I principi fondamentali sottesi al diritto delle prove penali, da un lato, l’autonomia tra processo penale e procedimento tributario, dall’altro, lavorano nel senso di escludere l’operatività, nel processo penale, di tali presunzioni*”. A. PERRONE, *Fatto fiscale e fatto penale: parallelismi e convergenze*, Cacucci Editore, Bari, 2012, pag. 318; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Cedam, Padova, 2013, pag. 421.

⁴E.MUSCO, *Diritto penale tributario*, III edizione, Milano, Giuffrè, 2002, pag. 532, ove si afferma che il rapporto fra processo penale e processo tributario è definibile come un “regime del doppio binario imperfetto”. *Cfr.* sul punto A. TRAVERSI, *I Rapporti tra processo penale e processo tributario (dopo l’entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale)* in *Il Fisco*, 35, 1990, pag. 5614.

⁵ *Cfr.* AA.VV. *La riforma dei reati tributari*, a cura di C.Nocerino e S. Putinati, Giappichelli, Torino, 2015, pagg. 391,392, ove si afferma chiaramente come “con la legge 7 agosto 1982, n. 516, il legislatore mutò radicalmente l’impostazione fino ad allora seguita. Se fino ad allora i reati tributari erano strutturati per lo più come reati di danno, in

Ciò non avrebbe più reso indispensabile il mantenimento del sistema della “pregiudizialità” tributaria precedentemente in vigore, come stabilito dall’art. 12 l. 7 agosto 1982, n. 516: “in deroga a quanto disposto dall’articolo 3 del codice di procedura penale, il processo tributario non può essere sospeso...”

Pare del resto evidente come, a seguito dell’entrata in vigore del “nuovo” codice di rito, fondato sul modello accusatorio (attenuato), l’incompatibilità fra le presunzioni legali tributarie⁶, cardini del regime probatorio del processo tributario⁷, le due diverse discipline della prova hanno intrapreso strade del tutto diverse, seppur parallele⁸.

Proprio a causa del diverso regime probatorio vigente nel rito tributario rispetto al codice di procedura penale non vi è nemmeno, di conseguenza, alcun vincolo di accertamento del fatto derivante dal passaggio in giudicato della sentenza penale. È proprio l’art. 654 c.p.p. a porre, ancora una volta, quale elemento imprescindibile al riconoscimento dell’efficacia extra-penale delle sentenza di condanna o assoluzione l’espressa condizione che “la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa”.

cui la determinazione dell’imposta evasa rappresentava un elemento costitutivo della fattispecie, con la riforma del 1982, c.d. “*Manette agli evasori*”, il legislatore delineò i reati tributari, sanzionando condotte propedeutiche all’evasione” e, dunque, secondo l’Autore “veniva quindi meno uno dei motivi che avevano indotto il legislatore a prevedere la pregiudizialità tributaria”.

⁶In tema di presunzioni legali anche in ambito tributario si è soliti distinguere presunzioni legali relative, ove l’ente impositore si limita alla dimostrazione del fatto base del meccanismo presuntivo, dalle presunzioni legali assolute ove, come noto, non è ammessa prova contraria, e che equiparano, ai fini processuali di accertamento dell’illecito tributario, il fatto “noto” a quello, per l’appunto presunto.

Esempi di presunzioni legali relative possono consistere nella presunzione di residenza dei soggetti che si siano trasferiti in Paesi muniti di fiscalità privilegiata, ex art. 2, co. 2-*bis* del TUIR, la presunzione di imponibilità dei capitali depositati nei c.d. “paradisi fiscali” esenti dalla normativa sul monitoraggio fiscale, ex art. 12 d.l. 78/2009. Ancora, altri esempi di presunzioni legali relative tributarie si rinvencono nella disciplina dei capitali detenuti all’estero ma non dichiarati, ove vi è una presunzione di “fruttuosità” dei medesimi, ai sensi dell’art. 6, del d.l. 167/1990. Infine, un orientamento giurisprudenziale oramai costante ha individuato quale effettiva presunzione legale (relativa) l’imponibilità del valore delle operazioni bancarie effettuate da una persona giuridica senza che l’operazione individuata abbia trovato adeguato riscontro nella contabilità del medesimo ente soggetto alla disciplina come previsto dal combinato disposto degli artt. 32 D.P.R. 600/1973 e art. 51 del D.P.R. 633/1972.

Quale presunzione legale assoluta può citarsi, fra le più note, la disciplina della c.d. trasparenza nell’imputazione automatica degli utili, ex art. 5 TUIR, o, sempre nel medesimo ambito, in relazione alla presunzione di distribuzione prioritaria degli utili disciplinata dall’art. 47, co. 1, del TUIR.

⁷ Come noto, nel rito tributario vi è anche l’esclusione radicale della prova testimoniale (e mediante giuramento), esclusione giudicata conforme a Costituzione dal giudice delle leggi: C. Cost., ord. n. 76 del 1989 in giurcost.org.

⁸G.GIULIANI, Uno sguardo al nuovo codice di procedura penale con l’ottica del tributarista in Boll. Trib. 1988, pag. 1844; S. GALLO – G.GALLO, La legge penale e processuale tributaria, Milano, 1994, pag. 426. G.POLLARI, Diritto penale e diritto processuale penale tributario, Milano, 1995, pag. 217.

Ancora, sul punto, come sottolineato anche da autorevole dottrina⁹, la disciplina dettata dall'art. 479 c.p.p., ove si prevede il sostanziale divieto di sospensione del dibattimento per le questioni particolarmente complesse di diritto tributario, evidenzia anche in questo caso la diversità del regime probatorio, ostativo alla commistione fra riti.

Anche la riforma di cui al d.lgs. 74/2000, pur mutando nuovamente il quadro delle condotte punibili dal legislatore in ambito tributario-penale, seguiva la strada del “doppio binario” sanzionatorio, poiché, grazie all'art. 20 d.lgs. cit., si sosteneva *apertis verbis* l'autonomia non solo del processo penale rispetto a quello tributario, ma anche l'autonomia del procedimento amministrativo di accertamento fiscale.

Pertanto, si può affermare come il processo penale e il processo tributario siano ormai ermetici a interferenze reciproche, proprio a causa del diverso regime probatorio.

Ciò detto, è necessario ora soffermarsi, più specificamente, sul rapporto sussistente fra le presunzioni legali tributarie ed il regime probatorio attualmente vigente nel processo penale.

Difatti, accennato nei termini sopra indicati il rapporto (o, meglio, il non rapporto) fra i due riti, la questione più pregnante, come già anticipato, oggetto dell'intervento caducante della sentenza in esame, concerne nello stabilire se le presunzioni legali tributarie possano assumere o meno valore di prova del fatto di reato nel procedimento penale e, in caso di risposta affermativa, con quali limiti ermeneutici.

Proprio secondo la maggioritaria giurisprudenza già citata, si deve partire dal principio secondo cui il giudice penale non potrà utilizzare, ai fini della prova del fatto, il meccanismo della mancata prova contraria per poter accertare il fatto “fiscale” posto alla base dell'imputazione a carico del contribuente-imputato, pur con alcune eccezioni e/o corollari.

Del resto, il suddetto principio era già stato affermato dalla suprema corte anche in materia di c.d. “estero-vestizione”¹⁰, ove la corte di cassazione ha avuto modo di ribadire, pur come inciso, in una nota sentenza (il noto caso “Dolce&Gabbana”)¹¹, la non trasferibilità in sede penale delle presunzioni tributarie.

⁹A. TRAVERSI, La difesa del contribuente nel processo penale tributario, Giuffrè, Milano, 2014:

¹⁰L'estero-vestizione è prevista, a livello normativo, dall'art. 73, co. 3, T.U.I.R., ove è sancito che “ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato”.

Afferma inoltre, sul punto, la corte suprema come “il comma 5 bis dello stesso T.U.I.R., introdotto dall'art. 35, co. 13 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla l. 4 agosto 2006 n. 248, ad integrazione dei criteri sostanziali di collegamento di società costituite all'estero alla residenza fiscale in Italia, inserisce una presunzione relativa, che determina l'inversione dell'onere della prova a carico delle società estere, che detengono partecipazioni di controllo in società italiane, gestite ovvero controllate, anche indirettamente, da parte di soggetti di imposta italiani”.

¹¹Cfr. cass., sez. II, 28 febbraio 2012, n. 7739 in Riv. Giur. Trib., 2012, pag. 381.

Difatti, secondo quest'ultima pronuncia, “i principi fondamentali in tema di prove sono quelli del libero convincimento del giudice (art. 192, co. 1, c.p.p.), della libertà della prova (art. 189 c.p.p.), della valenza probatoria degli indizi soltanto se gravi, precisi e concordanti (art. 192, co. 2 c.p.p.)”.

Pare dunque evidente che la giurisprudenza, con orientamento pressoché stabile, si sia attestata sulla impossibilità, per il giudice penale, di poter ritenere provato un fatto di reato “fiscale” sulla base dell'automatismo presuntivo vigente in materia tributaria.

Sul punto la dottrina è concorde nel ritenere i due sistemi probatori certamente “ermetici”, nel senso di “escludere del tutto l'operatività, nel processo penale, di tali presunzioni”¹².

Tuttavia, la questione non pare possa affermarsi risolta, in modo così perentorio, dalla giurisprudenza. Difatti, come evidenziato anche dal tenore della decisione in commento, se pur valido il principio generale ora espresso - nel senso di escludere, in linea generale, che le presunzioni legali poste in ambito tributario possano avere validità di prova in senso stretto degli elementi direttamente attinenti al fatto di reato ex art. 187 c.p.p. - non pare altrettanto definito, all'interno del panorama giurisprudenziale di legittimità, il regime probatorio effettivo di tali presunzioni.

A tal proposito è doveroso evidenziare un primo e più risalente orientamento che riteneva come l'accertamento del reato tributario potesse autonomamente fondarsi sulle presunzioni legali tributarie (quantomeno quelle relative) purché il giudice, a supporto del proprio libero convincimento, apprestasse una “congrua motivazione in ordine all'attendibilità circa l'esito degli accertamenti presuntivi operati dalla polizia tributaria”¹³.

¹²cfr. sul punto, E.M. CATALANO, in A. GAITO, a cura di, *La prova penale*, Volume Primo, UTET giuridica, Milano, 2008, pag. 258. L'autrice afferma come vi sia unanimità di vedute, sul punto: “Giurisprudenza e dottrina appaiono concordi in questo senso. Peraltro, alcune pronunce inquadrano decisamente tra gli indizi le presunzioni tributarie (Cass. 1.2.1996, CP, 1997) e le sottopongono alla regola del giudizio di cui all'art. 192, co. 2 c.p.p...”

¹³Cfr. cass., sez. III, 20 ottobre 1995, n. 11223, massima pubblicata in Cass. Pen., 1996, pag. 3471: “L'accertamento induttivo compiuto dagli uffici finanziari rappresenta un valido elemento di indagine per stabilire se vi sia stata evasione e se la stessa abbia raggiunte le soglie determinate dalla l. 7 agosto 1982, n. 516. A tal fine, però, è indispensabile che il giudice non arresti il proprio esame alla constatazione dell'esistenza di detto accertamento e ad un apodittico richiamo di uno dei singoli dati posti a fondamento del medesimo, ma proceda ad una specifica valutazione di tutti gli estremi tenuti in considerazione dall'ufficio finanziario e di ogni altro eventuale indizio acquisito, sicché deve ripercorrere in modo chiaro e puntuale, anche se sintetico, prima l'apprezzamento di ognuno di essi ed esprimere successivamente una valutazione globale di questi ultimi, rendendo inoltre chiari i passaggi delle motivazioni da lui adottata, per consentire di verificare la esistenza effettiva e la sua coerenza logica (fattispecie in tema di omessa dichiarazione dei redditi).”

Viceversa, l'orientamento più recente e maggioritario ritiene che l'unico regime probatorio delle presunzioni legali tributarie debba esclusivamente essere individuato nella disciplina della prova indiziaria, ex art. 192, co. 2 c.p.p.¹⁴

Si entra, dunque, grazie al secondo orientamento ora richiamato, nel campo tipico delle c.d. “prove indirette”, ovvero “quelle [prove] che non hanno direttamente ad oggetto il fatto da provare, bensì un altro fatto, dal quale il giudice potrà risalire al primo solo attraverso un'operazione mentale di tipo induttivo, fondata sulle regole della logica o su massime di esperienza”.¹⁵ All'opposto, vi è, come noto, la categoria delle c.d. prove dirette, ovvero anche definite prove “rappresentative” del fatto di reato, pur nei limiti previsti dall'art. 187 c.p.p.¹⁶

In tema di criteri di valutazione della prova della prova indiretta o indiziaria, il giudice, pur avendo quale unico criterio decisionale il principio del “libero convincimento”, come noto dal dettato letterale dell'art. 192, co. 1 c.p.p., è comunque sottoposto al limite legale posto, nel caso specifico, dall'art. 192, co. 2, c.p.p., ove si escludono dal novero degli elementi utilizzabili dal giudicante quelli di natura indiziaria, salvo che essi siano gravi, precisi e concordanti. Tale previsione legislativa comporterà non solo un onere motivazionale aggiuntivo (e vincolato) al libero convincimento raggiunto, ma, oltremodo, imporrà al giudicante una selezione di quegli elementi, di natura indiziaria, di per sé esclusi, che tuttavia presentino le tre caratteristiche indicate dall'art. 192, co. 2, c.p.p. (la gravità, la precisione e la concordanza).¹⁷

¹⁴Cfr., *ex multis*, cass., 13 maggio 2014, n. 19595, in lex 24; sez. III, 23 gennaio 2013, n. 7078 Piccolo, ove è stato chiaramente stabilito dal giudice di legittimità che per l'accertamento del reato di omessa dichiarazione, ex art. 5 d.lgs 74/2000 non è sufficiente ritenere provata la condotta di omessa dichiarazione sulla base della sussistenza della presunzione ex art. 32, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, relativa alla presunzione di imputazione a ricavo degli accreditati operati sul conto corrente dell'impresa. Del medesimo tenore anche cass., sez. III, 4 aprile 2013, n. 19709, in Il Sole 24 ore, Quotidiano, 2013.

¹⁵V. GREVI, in G. CONSO; V.GREVI, M.BARGIS, Compendio di procedura penale, Cedam, Padova, 2014, pag. 324. Viceversa, le c.d. “prove dirette” vengono definite come “quelle prove che si riferiscano, immediatamente, al *thema probandum* principale, quale risulta dall'art. 187”.

¹⁶ Cfr. C. ZAZA, Il ragionevole dubbio nella logica della prova penale, Giuffrè, Milano, 2008, pag. 81, per una maggiore analisi del rapporto fra prova diretta e prova indiretta: “il diverso profilo del rapporto fra l'elemento di prova e ed il fatto da provare costituisce il parametro della distinzione fra *prova diretta* e *prova indiretta*, che assegna alla seconda espressione la funzione definitoria rispetto agli indizi. Tale distinzione riscuote notevole consenso quale unica in grado di cogliere una reale e significativa differenziazione fra gli elementi di prova; ed in questo senso è entrata nell'uso comune anche nella giurisprudenza. Dietro questa apparente concordanza di opinioni si individuano però due diverse concezioni, attinenti a quello che si pone indubbiamente come il dato qualificante della distinzione; ossia il significato dei predicati indicativi della natura diretta o indiretta della prova. Si tratta all'evidenza di concetti di relazione; un elemento può essere definito diretto o indiretto solo con riguardo ad una determinata entità di riferimento. La distinzione dipende dunque dalla definizione di questa entità...”.

¹⁷*loc. ult. cit.*, sui limiti normativi del libero convincimento del giudice: “In tema di valutazione degli elementi di prova, il principio del libero convincimento del giudice

Ebbene, proprio con la decisione in commento viene quindi ribadito che le presunzioni legali tributarie non possono che attestarsi, semmai, a mero elemento indiziario, di per sé escluso, a norma dell'art. 192, co. 2 c.p.p., dal novero degli elementi di prova utilizzabili dal giudice per formare il proprio "libero convincimento" "oltre ogni ragionevole dubbio", criterio, quest'ultimo, non solo di giudizio ma anche e soprattutto quale canone probatorio¹⁸. Elemento indiziario che, per essere assunto a prova, del fatto di reato, non potrà che sottostare ai criteri di valutazione poc'anzi indicati, tipici della prova indiretta.

4. Il "diverso" regime dell'accertamento cautelare reale oggetto della pronuncia.

Quanto sin qui affermato in relazione al regime probatorio degli elementi presuntivi tributari non può certamente affermarsi in ambito cautelare reale, proprio come occorso nella sentenza oggetto del presente commento.

Difatti, la recente giurisprudenza aveva già posto questa distinzione di massima rilevando che "proprio per la loro natura di dati di fatto aventi valore indiziario, le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, ben possono essere poste a fondamento di un provvedimento cautelare reale". In proposito va ricordato, infatti, che, ai fini della applicazione della cautela reale, non occorre che il compendio indiziario si configuri come grave ai sensi dell'art. 273 c.p.p., essendo sufficiente l'esistenza del *fumus commissi delicti* in concreto"¹⁹.

È, dunque, altrettanto pacifico come la giurisprudenza, sul punto, sia chiaramente orientata nel ritenere integrato l'elemento costitutivo del provvedimento cautelare ablativo solamente dalla semplice sussistenza dell'elemento presuntivo tributario, quale indizio del fatto di reato.²⁰ L'assunto ora evidenziato pare in ogni caso confondere la nozione di indizio inteso come elemento di prova (indiziaria) di cui al dettato dell'art. 192, co. 2 c.p.p. da quella di indizio di cui all'art. 273 c.p.p.

incontra tuttavia (a testimonianza di una <<libertà>> suscettibile di esplicarsi soltanto entro i confini prefissati *ex lege*) anche alcuni limiti di tipo normativo, a parte la dichiarata irrilevanza degli sbarramenti probatori stabiliti dalle leggi civili (*rectius* non penali), con l'unica eccezione per quelli concernenti lo stato di famiglia e cittadinanza (art. 193). Più precisamente, è lo stesso art. 192 ad enunciare due specifiche regole di giudizio, volte oggettivamente a circoscrivere la sfera di libero apprezzamento probatorio che la medesima disposizione riconosce al giudice per la formazione del proprio convincimento".

¹⁸ C. E. PALIERO, Il <<ragionevole dubbio>> dubbio diventa criterio in Guida Diritto, 10, 2006 pag. 73: [...] anche la dottrina processualista più recente (da Nobili a Pisani a Illuminati) non ha mancato di asseverare ripetutamente il principio, assegnando al criterio dell'<<oltre ragionevole dubbio>> il ruolo di regola principe, probatoria e di giudizio, nonché di strumento insostituibile per la concretizzazione dell'uguaglianza sostanziale tra le parti."

¹⁹ Cfr. cass., sez. III, 23 giugno 2015 (dep. 5 luglio 2015), n. 30890, in Riv. It. Dir. Proc. Pen., Giuffrè Ed., Milano, fasc. 1, 2015, pag. 395.

²⁰ Cfr. anche cass., sez. III, 25 settembre 2014, n. 39460, ove si afferma che è stato affermato "il valore indiziario delle predette presunzioni ovvero dei dati di fatto che le sottendono (sez. 3, sentenza n. 2246 del 01/02/1996, Zullo, RV. 205395), sicché ben può essere fondata su di esse l'applicazione di una misura cautelare reale.

posto a fondamento dell'adozione di una misura cautelare in genere ²¹, peraltro estremamente limitato nella portata, se non del tutto “neutralizzato”, dall'intervento del granitico orientamento anche in questo caso espresso dalla suprema corte di cassazione.

Pertanto, anche sul punto appena richiamato, vi è da evidenziare come la presunzione legale tributaria, pur non potendo assurgere ad elemento di prova diretta del fatto di reato, come analizzato in precedenza, potrà tuttavia operare senza alcuna limitazione quale elemento sufficiente per corroborare la sussistenza del *fumus commissi delicti* necessario a supportare la misura cautelare reale, pur nella “contratta” concezione oramai identificata dalla giurisprudenza che ha già avuto modo di stabilire come “in tema di sequestro preventivo non è necessario valutare la sussistenza dei gravi indizi di colpevolezza a danno della persona nei cui confronti è operato il sequestro, essendo sufficiente che sussiste il “*fumus commissi delicti*” vale a dire la astratta sussumibilità in una determinata ipotesi di reato del fatto contestato”²².

Il risultato ermeneutico di tale impostazione, in sede di misure cautelari, è del tutto infelice ove, non solo da una parte si ritiene sufficiente la presunzione legale tributaria quale elemento presuntivo indiziante, ma dall'altro, ai fini del sequestro preventivo in esame, è sufficiente l'astratta sussumibilità del fatto in una ipotesi di reato. Sembrerebbe in tal modo praticamente impossibile, trovare vie d'uscita teoriche dalla “morsa” della presunzione legale tributaria nel procedimento incidentale cautelare.

5. Conclusione. Le presunzioni tributarie e il ragionevole dubbio.

Come emerge chiaramente dall'analisi della sentenza in commento, la giurisprudenza, nel ritenere compatibili e sufficienti le presunzioni legali tributarie con il regime “probatorio” cautelare delineato dal codice di procedura penale - limitato, come visto, alla “astratta sussumibilità del fatto in una ipotesi di reato - ne convalida di fatto la loro piena portata in settori rilevanti e affatto scontati della procedura penale: se pur vero che gli elementi presuntivi non potranno valere come prova del fatto di reato, essi possono tuttavia assurgere, in primo luogo, ad elementi di prova indiziaria, sottoposti alla regola di valutazione di cui all'art. 192, co. 2

²¹ Cfr. V. GREVI, in G.CONSO, V. GREVI, M. BARGIS, *Compendio di procedura penale*, cit., pag. 324: “le prove appartenenti a questa seconda categoria si definiscono prove indiziarie, così da sottolineare la struttura tipicamente inferenziale, e tali sono gli indizi, cui si riferisce la regola di valutazione dettata dall'art. 192, co. 2, da non confondersi con gli indizi richiesti quale presupposto per l'adozione di una misura cautelare ovvero per l'autorizzazione ad una intercettazione. In queste ultime ipotesi, infatti, perpetuando una infelice ambiguità già criticata all'epoca del codice abrogato, il legislatore parla di indizi con riguardo a elementi conoscitivi di varia natura, di per sé idonei a concretare soltanto una situazione di *fumus commissi delicti*: elementi legittimamente acquisiti, ma non necessariamente dotati di efficacia probatoria piena...”

²² Cfr. sul punto, cass., sez. II, 27 giugno 2018, n. 35659, non ancora pubblicata, www.italgiuregiustizia.it ; cass., sez. II, 28 gennaio 2014 (dep. 05/02/2014), n. 5656, in Riv. Pen., La Tribuna, fasc. 5, 2016, pag. 403.

c.p.p. (ma si pensi, anche, alla portata probatoria sicuramente eccessiva delle presunzioni che potranno assumere nell'ambito del rito abbreviato).

Inoltre, come già visto, le presunzioni tributarie possano pure sorreggere in via autonoma un provvedimento cautelare reale nei confronti del contribuente-imputato, essendo le stesse sufficienti a supportare il *fumus commissi delicti* nella concezione "sbiadita" già offerta dalla giurisprudenza.

Si può quindi concludere affermando che le presunzioni legali tributarie svolgono in ambito penale un ruolo di sicura quanto decisiva rilevanza, soprattutto in ambito cautelare, ma anche in relazione alla prova, sempre nel contesto complessivo del diritto penale "tributario".

Ciò poiché, nonostante l'accertata incompatibilità fra regime probatorio tributario e regime penale, il giudice ben potrà ugualmente utilizzare le presunzioni poste dal legislatore in ambito tributario per fondare sia il proprio libero convincimento, e quindi ritenere raggiunta la prova della colpevolezza oltre il ragionevole dubbio, sia accogliere richieste ablative cautelari nei confronti del contribuente che sovente influiscono sulle strategie processuali e sulle scelte difensive dell'imputato-contribuente.

In altre parole, si potrebbe affermare come non costituisca affatto un ragionevole dubbio, secondo il canone normativo di cui all'art. 533 c.p.p., la mera sussistenza di presunzioni legali tributarie che, quali elementi di fatto, siano valutati dal giudice assieme ad altri elementi indiziari, quali elementi gravi, precisi e concordanti.

Aspetto che, come detto, di fatto qualifica le presunzioni tributarie anche quali veri e propri elementi di prova indiretta pur essendo gli stessi, per loro natura, elementi di carattere normativo che impongono già al giudice di operare una *fictio juris* (giungendo così alla presunzione della presunzione).

Il rischio che tale orientamento giurisprudenziale reca in sé si sostanzia, difatti, proprio nella effettiva elezione di elementi presunti e chiaramente non esistenti, poiché ontologicamente "creati" disciplina tributaria, a elementi indiziari, equiparati per loro natura a qualsiasi altro elemento probatorio sul piano "naturale".

Vi è, in ultima analisi, il rischio che una siffatta regola di giudizio e probatoria ponga, in sostanza, una doppia finzione giuridica nell'accertamento del fatto "tributario", ove da una parte l'elemento di prova è di per sé già presupposto in veste della propria natura di "presunzione legale" e, dall'altra, tale finzione riveste, in campo processuale penale, un'altrettanta natura indiretta, quanto presuntiva, in relazione al fatto di reato da provare solamente secondo i canoni interpretativi dell'art. 192, co. 2, c.p.p.

Parrebbe dunque assai improbabile, nonostante l'orientamento esaminato, da un punto di vista teorico, poter raggiungere la soglia dell'oltre ragionevole dubbio imposta dal legislatore all'art. 533 c.p.p., sulla base di un doppio passaggio inferenziale che, in ultima analisi, non potrà autonomamente sorreggere la prova

del fatto di reato-illecito tributario contestato, se non ove vi siano altri elementi esterni e fattuali pregnanti a supporto di tale asserzione.

A ciò si aggiunga che, come visto nel caso oggetto del presente commento, in ambito cautelare (reale), è sufficiente la sussistenza della presunzione legale tributaria, per poter liberamente disporre della libertà patrimoniale del contribuente-imputato.