

Problemi attuali in materia di sanzioni per violazioni tributarie e interferenza tra giudizio penale e procedimento e processo tributario.

Sommario. 1, *Premessa* 2. *Le strategie di contrasto penaltributarie delle frodi carosello. Il delitto di omesso versamento.* 3. *Equivoci e distonie giurisprudenziali a proposito del concetto di frode fiscale.* 4. *La circolazione dei materiali investigativi e probatori dal procedimento penale a quello tributario.* 5 *Il segreto investigativo.* 6. *Il tramite necessario della Guardia di Finanza.* 7. *Le intercettazioni telefoniche e ambientali, le perizie.* 8. *Il contraddittorio sulle prove provenienti dal procedimento penale.* 9 *L'uso tributario dei verbali penali di dichiarazioni.* 10 *L'utilizzazione della sentenza penale nel procedimento tributario: problemi attuali del giudicato.* 11 *(segue) la sentenza penale come prova nel procedimento tributario*

1 Nell'ambito di questa relazione saranno trattati temi aggregabili intorno a due distinti poli.

Quello del diritto punitivo per violazioni tributarie, e quello delle interferenze tra procedimenti penali e tributari.

Poiché entrambi sono, in effetti, di dimensione sterminata, si sceglieranno solo alcuni dei possibili temi¹.

Per quanto attiene il diritto sostanziale, concentreremo l'attenzione sulle sanzioni penali irrogabili in materia di frodi carosello.

La strategia di contrasto delle c.d frodi carosello ha di recente contemplato anche l'attivazione di strumenti propri del diritto penale tributario. La giurisprudenza penale si è assunta il ruolo, meritevole nelle finalità, di affiancare elementi di deterrenza alla repressione amministrativa del fenomeno. Non tutte le soluzioni adottate appaiono però condivisibili. Se appare ineccepibile il possibile inquadramento delle violazioni nel reato di omesso versamento (salvi non adeguatamente esplorati profili relativi alla prova del concorso di persone del reato, spesso oggetto di formule motivazionali poco appaganti), grandi e motivate perplessità concernono la possibile configurazione di fattispecie di frode fiscale (art. 2 d. lgs. 546/2000) ove l'impostazione della giurisprudenza pare trascurare la radicale differenza sussistente tra operazioni effettive motivate da intenti di frode e operazioni fittizie e, in quanto tali, fraudolente. Solo le seconde configurano il delitto, ma non sempre esse paiono ricorrere nella fattispecie della frode carosello.

2. Alla allarmante diffusione del meccanismo delle **frodi carosello** si è, dopo che con la leva amministrativa rappresentata dal potenziamento degli strumenti di indagine e di accertamento e dalla previsione della responsabilità solidale del cessionario, infine,

¹ Per approfondimenti sia consentito il rinvio a Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010; Id., *Il "giusto procedimento tributario". Principi e discipline*, Padova, 2012; Id, *Frodi carosello e diritto penale tributario, tra equivoci giurisprudenziali e prospettive future*, in *Giur. it.* 2011, , 2011, pp. 1227 ss.;

tentato di reagire attraverso l'uso dello strumento della repressione penale².

Come è evidente, il nucleo essenziale della frode carosello, e, nello stesso tempo, l'epicentro della offensività della condotta, è rappresentato dalla *omissione del versamento* della imposta da parte del soggetto interposto.

Senza l'omesso versamento della imposta, infatti, da un lato, viene meno il vantaggio complessivo della manovra (sul piano dei corrispettivi privati, l'interponente, destinatario finale del bene nella catena fraudolenta, lo riceve a un prezzo favorevole, ma l'interposto vende sottocosto, realizzando una corrispondente perdita) ma viene meno anche l'evasione fiscale (è vero che l'interponente-cliente detrae una imposta a monte ma questa è versata dall'interposto-fornitore). Al limite, può esistere una perdita di gettito, rispetto all'imposta che sarebbe riscossa con una vendita a prezzi di mercato, ma ciò dipende dal fatto che la vendita è avvenuta per corrispettivi effettivi inferiori, e non si realizza quindi alcuna evasione.

Poiché il diritto penale tributario riformato nel 2000 non contemplava una norma direttamente incriminatrice di tale condotta, sono intervenuti due tipi di reazione da parte dell'ordinamento giuridico.

Il primo, concettualmente ineccepibile, è l'emenda del sistema normativo. In questa direzione il legislatore si è mosso, con la introduzione³ dell'art. 10-ter del d. lgs. 74/2000 (*omesso versamento di IVA*), che richiama la sanzione di cui all'art. 10 - *bis* (*omesso versamento di ritenute certificate*): reclusione da sei mesi a due anni, per chi non versi l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo. La sanzione è applicabile in caso in cui l'importo evaso superi i 50 mila euro.

Il secondo è il tentativo, coronato da successo secondo la prevalente giurisprudenza, di ricondurre le condotte proprie della frode carosello ad altre fattispecie incriminatrici, proprie del particolare settore del diritto penale tributario (a seconda dei casi, gli art. 2 e 8 d. lgs. 74/2000) o del diritto penale generale (fino alla penultima giurisprudenza, la truffa aggravata ai danni dello Stato di cui all'art. 640 c.p.).

Quanto al reato di omesso versamento dell'IVA⁴, non vi è, in realtà, molto da dire: non vi è dubbio che la condotta dell'interposto vi possa ricadere a pieno titolo. Unica necessaria precisazione è che, atteso il modo in cui è fraseggiata la norma incriminatrice, essa è applicabile a condizione che l'IVA sia *dichiarata* dall'interposto e *non versata* (e limitatamente al relativo ammontare). Ove l'IVA di cui alla frode carosello non sia esposta in dichiarazione (o non sia presentata la dichiarazione), la condotta ricade nelle

² Per una diffusa panoramica in tema, Toma, *La frode carosello nell'IVA – Parte I – Risvolti penali*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, II, 715 ss.; Caraccioli, *Omesso versamento iva, «frodi carosello» e concorso di persone*, in *Fisco*, 2006, 4877 ss. Id, *Interposizione e norme antifrodi in materia di iva: profili penali*, in *Fisco*, 2006, 1, 2156 ss.; *Le frodi carosello in materia di I.v.a.*, in www.consiglionazionaleforense.it

³ Per effetto del comma 7 dell'art. 35, D.L. 4 luglio 2006, n. 223

⁴ In tema, Soana, *Il reato di omesso versamento iva*, in *Rass. trib.*, 2007, 111 ss.; Caraccioli, *Il reato di omesso versamento iva non si applica alla dichiarazione 2005*, in *Fisco*, 2006, 6703 ss.; Del Sole, *Omesso versamento iva da illecito tributario a reato*, in *Corr. trib.*, 2008, 2499 ss.

fattispecie più generali della *dichiarazione infedele* (art. 4)⁵ o della *dichiarazione omessa* (art. 5).

Per tale reato è consentita, in forza del comma 143 dell'art. 1 L. 24-12-2007 n. 244, la confisca, dal patrimonio del reo, di valori in misura equivalente al profitto del reato, secondo le disposizioni, richiamate, di cui all'art. 322 *ter* c.p.. La confisca (e il sequestro preventivo) è applicabile, secondo l'orientamento della Cassazione, solo ai fatti commessi dopo il 27 dicembre 2007⁶.

Se la responsabilità del soggetto che non versa l'iva in tali circostanze è pacifica e non merita particolare approfondimento, una qualche riflessione supplementare è, invece, opportuna quanto alla posizione degli altri protagonisti della manovra. Di tale delitto possono rispondere, infatti, secondo le ordinarie regole del concorso di persone, non solo l'interposto che omette il versamento, ma anche l'interponente e/o il fornitore comunitario. Per questi ultimi, tuttavia, secondo le regole ordinarie, l'accusa dovrà fornire la prova dell'apporto morale e/o materiale alla commissione del reato. Poiché sia la cessione da parte del fornitore comunitario, sia la corresponsione dell'iva da parte del cliente interponente sono presupposti necessari per la attuazione della condotta⁷, la configurazione del concorso materiale appare relativamente agevole.

Più delicato è il profilo della prova dell'elemento soggettivo. L'omesso versamento è un reato a dolo generico (basta che l'interposto volontariamente ometta il versamento), con la conseguenza che, rispetto ai terzi, controparti dell'interposto (il fornitore comunitario a monte e il cliente interponente a valle), è sufficiente la prova della consapevolezza di contribuire all'omesso versamento medesimo.

La questione va tuttavia valutata con estrema attenzione, perché può assumere contorni delicati: il confine tra la responsabilità penale per la piena compartecipazione a una frode e la responsabilità per condotte altrui è, non ostanti le contrarie apparenze, relativamente sottile. La sanzione penale può certamente presidiare la partecipazione a una frode, ma non elevare fornitori e clienti a garanti, penalmente sanzionati, in caso di inosservanza, dell'adempimento degli obblighi tributari altrui. Ne consegue che la prova della effettiva consapevolezza non solo è sufficiente per la configurazione della responsabilità penale, ma è anche rigorosamente necessaria. Trattandosi di delitto doloso va rimarcato con forza che, sotto questo profilo, *negligenza e disattenzione* non consentirebbero la condanna. Quand'anche, in altri termini, la frode architettata dal fornitore potesse essere subodorata, ipotizzata, intuita, da un cliente diligente, non si sarebbe ancora raggiunta la prova del presupposto della responsabilità penale⁸.

⁵ Ove poi la dichiarazione abbia anche caratteristiche fraudolente, eventualmente rispetto ad altre componenti reddituali o rilevanti per l'imposta sul valore aggiunto, e comunque non sia versata in tutto o in parte l'imposta risultante da essa, si ritiene possibile il concorso del delitto di omesso versamento con quelli relativi alle caratteristiche illecite della dichiarazione presentata: Soana, *I reati tributari*, Milano, 2009, 304.

⁶ Atteso che la L. 244/2007 è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 28 dicembre 2007: Cass., sez. II penale, 20 maggio 2009, n. 35968. Tale orientamento costituisce una applicazione assai progressiva del principio di irretroattività, atteso che ai sensi dell'art. 200 c.p. le misure di sicurezza sono di regola disciplinate dalla legge del momento della loro esecuzione. La Corte assume a presupposto il prevalente carattere punitivo della confisca per equivalente.

⁷ Se il fornitore comunitario non cedesse all'interposto il bene mancherebbe l'oggetto della transazione cui afferisce l'IVA da evadere, mentre se l'interponente non corrispondesse l'IVA mancherebbe la somma da sottrarre all'erario con la condotta punita.

⁸ Si può apprezzare che tale soluzione è nettamente divergente rispetto a quella pertinente al problema

Quando può dirsi, allora, provata la compartecipazione alla frode? *Nulla quaestio*, ovviamente, quando, attraverso intercettazioni telefoniche (o documenti, *email* e simili) risulti la compartecipazione alla progettazione di essa, o comunque la sua precisa percezione. Non si può escludere poi che la relativa prova possa pervenire anche attraverso meccanismi indiziari: ad esempio in considerazione dei rapporti esistenti tra i soggetti economici coinvolti⁹.

Ciò però non comporta, e il punto è di fondamentale importanza pratica, che tutti gli indizi che possono servire a provare *ex post* l'esistenza della frode, valgano anche, e in automatico, a provare la consapevolezza di essa da parte del terzo. Non valgono, innanzitutto, se di tali elementi non si dimostra la conoscenza da parte del terzo, al momento dei fatti. E, comunque, anche se conosciuti, non è detto che essi sempre e comunque consentano di affermare che il terzo era consapevole della frode. Esemplicando, il fatto che l'interposto non abbia mezzi organizzativi, materiali, personali, di per sé non è certo indiziario di responsabilità penale per il terzo che non ne sia venuto a conoscenza. Il terzo non ha certo il dovere, penalmente sanzionato, di verificare la consistenza dell'azienda del suo fornitore. Tali doveri possono condizionare sanzioni amministrative o il regime tributario delle operazioni, ma non certo comportare la pena per delitti per i quali è richiesto il dolo¹⁰. E, ancora, anche la consapevolezza di tali elementi non comporta responsabilità penale se, tenuto conto di tutti gli elementi del contesto, non si riesce a farne scaturire la conclusione convincente della consapevolezza della frode. La consapevolezza della assenza di organizzazione del fornitore non è ancora consapevolezza del fatto che egli ometterà il versamento della imposta. A maggior ragione in una economia smaterializzata e fortemente tecnologica come quella attuale, ove operazioni e servizi possono essere completate e prestati senza organizzazione materiale.

Sul punto, che non risulta particolarmente praticato ma appare invece essenziale, si impone un ulteriore chiarimento. L'elemento soggettivo sussisterebbe certamente se la operazione fosse preordinata di concerto, come si può concedere che accada spesso. Ma sussisterebbe anche se, indipendentemente dalla partecipazione alla frode, il terzo sia

della possibile responsabilità per violazioni amministrative da parte del terzo, oppure al disconoscimento della detrazione (o l'affermazione della solidarietà) per il cliente. Fuori dal campo della responsabilità penale, potrebbero anche valorizzarsi condotte meramente negligenti e *colpose*. E, puntualmente, la giurisprudenza comunitaria ammette il disconoscimento della detrazione per il cliente che *dovesse sapere* di trovarsi di fronte a una frode (Corte di giustizia UE 12 gennaio 2006, relativa alle cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03). Similmente, si è già visto sopra che il legislatore, all'art. 60 *bis* d.p.r. 633/1972, configura una solidarietà del cliente indipendentemente dalla prova della consapevolezza della frode (e, anzi, alla lettera, non prevede la prova della relativa inconsapevolezza come prova che liberi dalla solidarietà, poiché la prova liberatoria ha il contenuto più ampio e diverso della dimostrazione che il prezzo inferiore al valore di mercato non dipende, oggettivamente e non solo soggettivamente, dalla frode).

⁹ Ad esempio, nel caso in cui tra interposto e interponente sussistano rapporti di parentela, o tali rapporti sussistano tra gli amministratori delle due società protagoniste della operazione, o esistano rapporti di confidenza, consuetudine (o addirittura la provata compartecipazione a frodi analoghe nel passato), tale prova può ritenersi ragionevolmente raggiunta.

¹⁰ Questa conclusione, insomma, non contraddice affatto ma è in perfetta armonia con la giurisprudenza in materia di presupposti per il riconoscimento di regimi fiscali agevolati, quali la c.d. IVA a margine. Un effetto fiscalmente favorevole (o una sanzione amministrativa) possono certo legarsi alla diligenza, ma non la responsabilità penale. Sul punto, sia consentito il richiamo a Marcheselli, *Gli standard probatori della responsabilità del cessionario nell'IVA a margine*, nota a Cassazione, sent. 12 febbraio 2010 (18 gennaio 2010), n. 3427, in *Corriere Tributario*, 2010, 1357 ss.

consapevole del fatto che il fornitore è intenzionato a non versare l'iva. Secondo le ordinarie regole della responsabilità penale, anzi, l'elemento soggettivo sussisterebbe sia che il terzo sia certo che il fornitore evaderà (dolo diretto) sia che ne accetti il rischio (dolo eventuale). Come è facile comprendere, il confine tra tale ultima situazione e quelle, non punibili, in cui il terzo agisce essendosi posto il problema se il fornitore evaderà e lo abbia escluso (colpa cosciente) o non si sia proprio posto il problema (colpa incosciente) richiede una assai elevata sensibilità giuridica da parte del giudice. Nell'ipotesi in cui non sia provata la dolosa preordinazione comune, la possibilità che il terzo avesse semplicemente acquistato dei beni a prezzi concorrenziali non può escludersi e in tali fattispecie il delitto non ricorre.

3. Assai più complesse, rispetto alle questioni appena esaminate sulla configurazione del delitto di cui all'art. 10 *ter*, sono le questioni relative alla ipotizzabilità dei **delitti di frode** previsti dal diritto penale tributario.

Anche rispetto a questo problema si avrà riguardo, per ragioni di economia espositiva, alla sola ipotesi base di frode carosello, quella attuata nelle tre fasi della *a)* cessione intracomunitaria da A a B: *b)* cessione interna sottocosto da B a C con rivalsa dell'iva; *c)* detrazione dell'IVA da parte di C, omesso versamento di B. Poiché, comunque, anche le operazioni più complesse sono, sostanzialmente, scomponibili nei medesimi elementi (cessioni, rivalse, detrazioni, versamento od omesso versamento), le conclusioni quanto al trattamento penale delle fattispecie non dovrebbero essere diverse da quelle che formuleremo qui.

La giurisprudenza, con zelo particolarmente urgente, nel caso di condotte poste in essere prima della previsione di cui all'art. 10 *ter*, di fronte al dubbio se la frode dovesse andare esente da conseguenze penali¹¹, si è domandata se non potessero riconoscersi nella fattispecie altre figure criminose.

La questione si è tosto concentrata sulla possibilità di riconoscere nei vari passaggi delle frodi carosello *operazioni inesistenti*, con conseguente configurazione, a seconda dei casi, dei delitti di cui agli artt. 2 o 8 d. lgs. 74.

Più precisamente, l'interrogativo posto è se, atteso che i beni, nella fattispecie descritta dal fornitore comunitario, pervengono effettivamente all'ultimo cessionario interponente, non possano ravvisarsi gli estremi, più che della operazione oggettivamente inesistente, della operazione *soggettivamente inesistente*. L'ipotesi di lavoro è, in buona sostanza, che sotto le operazioni apparenti si celi una unica cessione, tra il primo e ultimo anello della catena.

Una giurisprudenza tutt'altro che isolata riconosce sia nel passaggio A → B dell'esempio di cui sopra (cedente comunitario → interposto), sia nel passaggio B → C (interposto → interponente) *operazioni inesistenti* perché simulate, assumendo che l'unico contenuto reale della operazione sarebbe il trasferimento A → C. Questa impostazione

¹¹ E rilevato quindi un palese difetto di deterrenza del sistema.

ricorre con notevole frequenza negli arresti della Corte di Cassazione¹².

Si può subito anticipare che, per le ragioni che si vedranno meglio tra poco, tale soluzione appare largamente insoddisfacente. Quantomeno nelle formulazioni generalizzanti e, a nostro sommo avviso, non sempre compiutamente argomentate proprie di parte delle pronunce. E' nostra ferma convinzione, insomma, che questa impostazione, se intesa alla lettera, senza adeguate e caute specificazioni, potrebbe nascondere, o quantomeno suggerire e avallare, un grave errore di prospettiva giuridica.

L'analisi deve quindi essere condotta in modo disteso. Due delle premesse assunte dalla Corte alla base del proprio orientamento sono sicuramente ineccepibili.

La prima è che, nella nozione di operazione inesistente di cui al d. lgs. 74/2000, rientrano sicuramente anche ipotesi in cui la simulazione concerna i soggetti della operazione. A tacer d'altro, ciò è detto espressamente dall'art. 1 del d.lgs. 74/2000¹³.

La seconda è che la punizione per le condotte fraudolente e simulate corrisponde a un'area ampia, siccome, almeno alla lettera, le condotte fraudolente vengono punite anche in assenza di danno erariale. L'emissione di fatture per operazioni inesistenti, ad esempio, è punita anche se al *fine di far evadere* (dolo specifico) non corrisponde una concreta evasione. La giurisprudenza riconosce, poi, che le operazioni simulate sono comunque punibili quando determinino il mero spostamento della materia imponibile da un soggetto all'altro, anche se l'imposta riscossa nel complesso non è inferiore a quella che sarebbe stata riscossa senza frode¹⁴. Tale ultimo profilo viene di solito compendiato nella espressione secondo la quale i delitti in esame apparterebbero alla categoria dei delitti di *pericolo astratto*.

Ciò non toglie, tuttavia, che ci sia un terzo profilo, essenziale, che non sempre sembra adeguatamente colto dalla giurisprudenza in materia. Esistono, infatti, due modi diversi di essere, dal punto di vista della sostanza giuridica, della fattispecie qui descritta.

Nella prima, le parti *non vogliono* la realizzazione dei passaggi intermedi, ma solo il trasferimento del bene A→C. I passaggi A→B e B→C non sono voluti, ma solo simulati.

Nella seconda, le parti invece vogliono anche i passaggi intermedi, che sono effettivi.

Ebbene, è palese che l'operazione è inesistente, in senso proprio e giuridico, *solo nella prima ipotesi*. Nella seconda, gli effetti giuridici intermedi sono voluti e si verificano. Si può indagare quanto si vuole sul fatto se tali passaggi abbiano una *funzione economica effettiva* diversa da quella del risparmio fiscale. Si può anche concedere che, di regola, tale funzione non sussiste. Ma ciò non rende l'operazione inesistente. Si tratta di una operazione voluta ed effettiva. E, anzi, l'effettività della operazione non è incompatibile

¹² Si rinvia in proposito alla ricca rassegna di Toma, *La frode carousel nell'IVA – Parte I – Risvolti penali*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, II, 715 ss.

¹³ Ad esempio, Cass., sez. III pen., 23 dicembre 2008, n. 48039; ; Cass., sez. III pen., 23 gennaio 2009, n. 3203.

¹⁴ Cosa che avverrebbe ad esempio nel caso in cui la c.d. cartiera fosse a credito di imposta e il cliente a debito. Il minor debito fiscale del secondo economicamente sarebbe compensato da un minore credito rimborsabile del primo.

con i risultati avuti di mira, come meglio si vedrà poco oltre.

Lo strumentario penale della repressione delle operazioni inesistenti è, quindi, applicabile alla condizione che si possa affermare che il trasferimento non vi è stato, in termini giuridici, non che esso non aveva ragioni economiche. Confondere i due piani significa confondere sostanza giuridica con sostanza economica, evasione ed elusione, interposizione fittizia e interposizione reale.

Non in tutti i casi esaminati dalla giurisprudenza (e qui si apre il versante critico) le sentenze paiono aver condotto questa analisi nel modo corretto. Quantomeno, di tale profilo di analisi, che è *assolutamente essenziale*, non risulta di regola alcuna traccia motivazionale. Se, infatti e in ipotesi, i passaggi intermedi potrebbero correttamente dirsi insussistenti quando di essi non risulti null'altro che non le fatture (e risulti che la contrattazione è avvenuta esclusivamente tra fornitore extracomunitario e cliente interponente), in molti altri casi tale prova non pare proprio essere stata né raggiunta, né tantomeno ricercata. La giurisprudenza, in tali casi, sembra essere ispirata da una prospettiva gravemente incompleta della fattispecie.

Alcune circostanze che la giurisprudenza tende a valorizzare sono, infatti, poco appaganti. Così, ad esempio, che il bene sia scelto dall'interponente nulla significa. Volendo formulare una argomentazione paradossale, se tale circostanza fosse decisiva, dovrebbero ritenersi inesistenti tutti i contratti di *leasing* nei quali il bene viene individuato dal locatore. Ugualmente, non pare decisivo che il preteso interposto non abbia mezzi materiali. Ciò che qualifica una operazione inesistente è il fatto che l'effetto giuridico apparente non si sia prodotto. L'esistenza dei mezzi materiali è del tutto irrilevante, a nostro modo di vedere, rispetto alla produzione dell'effetto giuridico dell'acquisto di un bene (rispetto al quale è sufficiente la volontà e la capacità giuridica dei soggetti). Tale argomentazione soffre, a nostro modesto avviso, di un errore di impostazione iniziale: trasporta al campo delle frodi carosello lo strumentario (concettuale e probatorio) della classica operazione inesistente da cartiera: quella nella quale si simula l'acquisto di beni o servizi mai forniti da un fornitore non operativo. In quelle ipotesi, ove l'inesistenza concerne la prestazione, è ovvio e coerente che la mancanza di mezzi dell'apparente fornitore rilevi: se si detrae l'iva per l'acquisto di prosciutti dal dichiarato produttore è sicuramente indice di falsità il fatto che questi non abbia impianti, non acquisti suini, non abbia dipendenti, ecc. Ma tutto questo complesso di ragionamenti e di indizi è *totalmente privo di efficacia decisiva* quando non sia in discussione l'esistenza o meno del bene o servizio scambiato, ma solo se nella catena dei passaggi del bene (per i servizi la questione è un po' più complessa) il passaggio intermedio sia stato effettivo. Quando si tratti di circolazione di beni, mezzi non sono necessari: per aversi una operazione effettiva è sufficiente che vi siano *a) un soggetto interposto reale; b) un soggetto che ne formi la volontà contrattuale; c) la volontà effettiva di produrre l'acquisto e la rivendita*. Se questi vi sono, l'operazione è effettiva, anche se l'interposto non ha mezzi. Opinare il contrario è radicalmente contrario ai capisaldi della legge civile sottostante il fenomeno tributario.

E, in effetti, sotto altro profilo, la effettiva produzione degli effetti giuridici è perfettamente compatibile con gli obiettivi avuti di mira dagli attori della frode carosello.

Mentre nella ipotesi classica del costo fittizio reperito attraverso una operazione con una *cartiera* l'operazione non esiste e non è voluta (e il corrispettivo non è versato o se è versato è retrocesso), nelle ipotesi di frode carosello la finzione non è altrettanto essenziale agli obiettivi perseguiti. Le operazioni possono essere *finte*, ma non lo sono necessariamente. Ad esempio, ove i soggetti interposto e interponente siano società appartenenti al medesimo plesso o gruppo, il vantaggio si realizza indipendentemente dalla fittizietà della operazione. Per aversi tale vantaggio non è affatto necessario che le operazioni siano fittizie. Il vantaggio si realizza e resta tutto all'interno dello stesso centro di interessi, senza bisogno di alcuna simulazione.

La giurisprudenza in materia appare, pertanto, non del tutto appagante sul punto: essa non indaga adeguatamente se, in concreto, nelle operazioni ricorrano indizi di, se ci si passa il *calembour*, "vera fittizietà": le motivazioni di norma si arrestano al sillogismo standard e insoddisfacente secondo cui *a)* fittizie sono anche le operazioni soggettivamente inesistenti e *b)* nelle frodi carosello i passaggi intermedi, siccome privi di giustificazione economica, sarebbero soggettivamente fittizi¹⁵.

La conclusione ci pare chiara e netta: le operazioni inerenti le frodi carosello non sono inesistenti, salva una specifica e analitica prova di tale circostanza, atteso che, di norma, esse sono fiscalmente vantaggiose (e illecite) anche senza essere progettate e attuate come fittizie.

Per scrupolo di esattezza e completezza, e incamminandosi in una direzione che non risulta particolarmente praticata dalla giurisprudenza in materia, merita di interrogarsi se, ferma l'esistenza delle operazioni, esse non potrebbero considerarsi comunque nulle e quindi punibili per tale ragione.

Il problema si scinde allora in due *sottomenù*. Il primo è se effettivamente le operazioni potrebbero considerarsi nulle, il secondo è se tale nullità determini rilevanza penale.

Valorizzando una diversa traiettoria argomentativa, insomma, vale la pena di riflettere sul fatto se i contratti, dimostrati effettivi e reali, tra i soggetti intermedi, non potrebbero essere considerati nulli siccome determinati da un *motivo illecito comune ad entrambe le parti* (art. 1418, comma 2 e 1345 c.c.). A norma dell'art. 1345 c.c., deve sussistere *a)* un motivo illecito; *b)* esso deve essere esclusivo; *c)* esso deve essere comune. Tali profili potrebbero essere ritenuti sussistenti nelle operazioni descritte. Il motivo illecito, nella fattispecie, dovrebbe essere individuato nel fine di consentire all'interposto di evadere l'IVA. Quanto al carattere *esclusivo e comune*, la giurisprudenza civilistica afferma, fin dai tempi più risalenti, che è sufficiente che il motivo sia stato *decisivo* nella formazione del consenso (cioè lo abbia determinato, come *condicio sine qua non*) e che una parte fosse anche solo *consapevole del motivo illecito dell'altra e del fatto di trarne dei vantaggi*¹⁶. In

¹⁵ Risulta, in definitiva, non adeguatamente percepita la differenza concettuale tra operazione simulata e operazione effettiva, con una pericolosa commistione tra l'area del giuridicamente inesistente e dell'economicamente non necessario. Da approfondire, ma non nella ridotta dimensione di questo studio, il rapporto della fattispecie con ipotesi di carattere abusivo ed elusivo, che sono comunque completamente al di fuori dell'area della punibilità penale. Per qualche modesto approfondimento sul punto, si può vedere Marcheselli, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, in *Rass. Trib.*, 2009, 407 ss.

¹⁶ Sul punto da ultimo, in tema di illiceità del motivo, Cass., Sez. III civ. 9 luglio 2009, n. 16130; Cass.,

effetti, ciò pare coprire l'area delle frodi carosello, sia nel caso in cui il cliente sia parte originaria della frode, sia che ne tragga consapevole vantaggio¹⁷.

Ciò che non convince affatto di tale argomentazione è, a ben vedere, altro, e cioè la equiparazione tra il contratto *nullo* (per motivi tributari) e la operazione *inesistente*. Ciò, innanzitutto, per ragioni di sistematica civilistica e di ineludibile aderenza alla lettera della legge: la nozione di *nullità* è concettualmente diversa da quella di *inesistenza* per come definita dall'art. 1 d. lgs. 74/2000 (*“operazioni non realmente effettuate o...indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*). E' palese che sono in gioco i diversi concetti di *nullità* e di *simulazione*. E, anche concesso che ciò che è simulato possa in qualche senso definirsi nullo, è assolutamente certo che ciò che è nullo non sempre è simulato (inesistente nella prospettiva del diritto penale tributario).

Ma vi è di più: nella sistematica e cosmologia del diritto penale tributario, infatti, ci sono ulteriori ragioni evidenti che portano a ritenere che le due nozioni non siano affatto sovrapponibili. Le operazioni inesistenti costituiscono un mezzo di *aggressione fraudolenta* agli interessi erariali, l'aggressione realizzata attraverso la immutazione della realtà attraverso la creazione di una apparenza di fatto¹⁸ contraria alla realtà di fatto. E' proprio questa discrasia tra apparenza e realtà a rendere la fattispecie particolarmente insidiosa e meritevole di sanzione specialmente severa. Lo strumento di attuazione di tale aggressione è pertanto, rispetto ai contratti oggetto di norme tributarie, la *simulazione*: la creazione di uno schermo fittizio, dagli effetti fiscali favorevoli, cui non corrisponde la realtà.

La nullità civilistica, intesa come *sanzione* della violazione di qualche principio o precetto, si pone su di un piano *totalmente diverso*. In questi casi non si finge alcunché e non si crea alcuna apparenza di fatto diversa da quella reale.

In fattispecie quali quelle descritte, si violano dei divieti (il terzo collabora alla evasione altrui traendone vantaggio), ma non si inganna il Fisco: non ricorrono quindi né i presupposti formali né quelli sistematici per la configurazione dei delitti di frode.

Tale conclusione, del resto, trova un ulteriore sostanzioso argomento a fondamento, nella considerazione del fatto che, secondo quanto sopra descritto, il compartecipe (o consapevole profittatore) della frode è già punibile a titolo di concorso nella violazione di cui all'art. 10 *ter* d.lgs. 74/2000. L'aggressione realizzata dalla frode carosello è la *evasione da riscossione* ed è pertanto equo e proporzionato che tale sia il delitto rinvenibile nella fattispecie. La configurazione dei delitti di frode in tutte le ipotesi di frode carosello appare pertanto sia contraria alla lettera e alla *ratio* del sistema, sia abusiva duplicazione della punibilità. Ove effettivamente l'operazione sia reale e finalizzata alla

SS. UU. 25 ottobre 1993, n. 10603 (che esclude che lo integri l'intento di danneggiare il terzo). Sulla comunanza e l'esclusività del motivo bisogna invece ricorrere a giurisprudenza assai più risalente: Cass. Sez. II civ. 11 agosto 1980, n. 4921; Cass., Sez. I civ., 15 dicembre 1966, n. 2950 e nei termini di cui al testo, Cass. n.1693/1971, citata in *Commentario breve al codice civile*, a cura di Cian – Trabucchi, Padova, 1984, 909.

¹⁷ Si può notare, poiché risulterà rilevante per le ragioni di cui poco oltre nel testo, che in tali casi sussisterebbero gli estremi del concorso nel delitto di omesso versamento (art- 10 *ter* d. lgs. 74/2000).

¹⁸ Eventualmente attraverso la simulazione di negozi giuridici costituenti *fatti* oggetto delle norme tributarie, quali gli acquisti costituenti il presupposto delle detrazioni e deduzioni.

evasione dell'IVA dovuta dall'interposto, *a*) non solo non c'è inganno (e quindi già per questo non è ipotizzabile il delitto fraudolento), ma *b*) non c'è neppure danno erariale diverso da quella evasione e *c*) la punibilità del terzo anche per delitti di emissione di fatture per operazioni inesistenti (il fornitore extracomunitario) o di dichiarazione fraudolenta (il cessionario interponente) costituisce, a ben vedere un sostanziale abusiva seconda incriminazione per un fatto criminologicamente unitario.

La pur diffusa giurisprudenza sulla materia, nella parte in cui non distingue tra le ipotesi simulatorie e realmente frodatrici e quelle effettive e abusive risulta pertanto meritevole di un'attenta rimediazione critica.

4. Venendo invece al tema delle relazioni tra procedimenti penali e procedimenti tributari, valga quanto segue.

Particolarmente ampio e complesso, oltre che praticamente rilevante, è il discorso relativo alla **circolazione del materiale (investigativo e istruttorio) dal procedimento e processo penale al procedimento e processo tributario.**

La complessità deriva da almeno due ordini di motivi: il primo è che è coinvolta una ampia tipologia di atti. Essi finiscono per assumere la veste materiale di *documenti*, sovente (ma non esclusivamente) nella forma di *processi verbali* di attività compiute nell'ambito delle indagini penali e del processo penale (ispezioni, **perquisizioni** e verbalizzazione dei relativi esiti, **sequestri, verbali di dichiarazioni** raccolte dalla Polizia o Autorità Giudiziaria, brogliacci e trascrizioni di **intercettazioni**, ecc.). Si può, però, anche trattare di **provvedimenti giurisdizionali** (ordinanze, di custodia cautelare, ad esempio, provvedimenti di sequestro, sentenze).

La seconda ragione di complessità sta nel fatto che vengono in gioco diversi valori, tra cui ricercare un equo contemperamento. Schematicamente, tali interessi concernono i tre ambiti che vengono a essere attraversati, quando delle informazioni transitano dal procedimento penale a quello tributario. Il primo insieme di regole e principi proviene dal procedimento *a quo*: si tratta di verificare se e a quali condizioni dei materiali possano *uscire* dal procedimento penale. In questo settore, il problema più rilevante è quello della compatibilità della circolazione del materiale istruttorio con il *segreto investigativo*. Il secondo insieme di regole concerne la tutela degli eventuali interessi del soggetto passivo del procedimento, o di terzi. Si pensi, per esempio, ai problemi collegati alla divulgazione del contenuto di intercettazioni (in questo caso è coinvolta la riservatezza, dell'indagato o di terzi), o di atti coperti da segreto nell'interesse privato (professionale ad esempio). Il terzo insieme di regole può invece essere tratto dalla disciplina del giudizio *ad quem*: la compatibilità della circolazione del materiale istruttorio con le regole del procedimento tributario.

Si tratta di problemi praticamente assai rilevanti: ciò è tanto più vero atteso che i proventi di fonte illecita sono imponibili per espressa previsione legislativa (art. 14, l. 537/1993).

5. La questione della compatibilità della circolazione dei materiali investigativi con il **segreto investigativo** è stata molto dibattuta in passato e conserva tutt'ora aspetti problematici. La disciplina si trova ancora negli articoli 33, comma 3, d.p.r. 600/1973, per le imposte sui redditi, e nell'articolo 63, comma 1, del d.p.r. 633/1972, per l'IVA. Tali disposizioni stabiliscono che la Guardia di Finanza, previa autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria, anche in *deroga all'art. 329 del c.p.p.* (che tutela il segreto delle indagini), *utilizza e trasmette* agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia nell'esercizio dei poteri di Polizia Giudiziaria. Il segreto investigativo è quindi derogabile; l'Autorità Giudiziaria può (e deve) compiere una ponderazione tra le esigenze delle indagini – che spingono di norma verso il mantenimento segreto – e le esigenze dell'accertamento tributario – che premono di norma per la trasmissione delle informazioni – e può sciogliere tale nodo anche in senso favorevole alla deroga al segreto¹⁹. Il problema della azionabilità da parte del contribuente di rimedi per l'eventuale violazione del segreto investigativo sarà trattato nel Capitolo sulla tutela contro le violazioni istruttorie.

6. Resta però sul campo un interrogativo: alla lettera, sia la norma dell'art. 33 che quella dell'art. 36 d.p.r. n. 600/1973 stabiliscono che tramite necessario della trasmissione agli uffici finanziari sia la **Guardia di Finanza**. Si può comprendere la *ratio* di tale opzione legislativa: stimolare e facilitare le indagini tributarie: non a caso la norma prevede che i dati siano *utilizzati* e trasmessi dalla GdF. Il disegno nella mente del legislatore pare chiaro: se i dati passano per la GdF essa può incrociarli con quelli già in suo possesso, procedere agli opportuni approfondimenti, prima di presentare un rapporto dettagliato all'Ufficio Finanziario. Il problema è, allora, il seguente: questa è l'unica modalità consentita di circolazione dei dati (ed esclusa, ad esempio, una **trasmissione diretta** da Autorità Giudiziaria a uffici)? Poiché tale modalità è stabilita nell'interesse della Amministrazione, non pare che il contribuente se ne potrebbe dolere. L'unico profilo rilevante potrebbe derivare dall'aspettativa del contribuente che dagli approfondimenti sarebbero risultate circostanze favorevoli. A tale scopo egli però conserva tutte le proprie facoltà di prova e anche di sollecitazione dei poteri officiosi del giudice tributario (art. 7, d.lgs. 546/1992), che sono finalizzati a soccorrere la parte impossibilitata a fornire la prova necessaria alla tutela delle proprie ragioni. Non sembra quindi ammissibile una doglianza del contribuente sul punto.

7. Restano ora da trattare alcuni problemi, peculiari ad alcuni materiali investigativi ed istruttori. In primo luogo vengono in considerazione i problemi correlati all'uso, in sede tributaria, delle **intercettazioni**. La norma di riferimento è l'articolo 270 c.p.p., che stabilisce che le risultanze delle intercettazioni (nella forma di trascrizioni o brogliacci) non possono essere utilizzate in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti, salvo risultino indispensabili per l'accertamento di delitti per i quali è

¹⁹ In ogni caso, resta fuori dalle disposizioni in esame, e non richiede pertanto autorizzazioni, la trasmissione degli atti quando si tratti di atti acquisiti direttamente dalla GdF, non nell'esercizio delle funzioni di Polizia Giudiziaria ma in quelle di Polizia Tributaria: Cassazione, Sezione tributaria, 6 novembre 2002, 15538.

obbligatorio l'arresto in flagranza. Sorge un interrogativo immediato e praticamente rilevante: **i brogliacci e le trascrizioni delle intercettazioni posso essere utilizzati nel processo tributario?** A questo riguardo possono essere sostenute due impostazioni diverse. Quella che appare preferibile si fonda sulla considerazione che l'articolo 270 c.p.p. è l'unica norma che disciplina l'utilizzazione dei risultati delle intercettazioni. Essa afferma che essi si possono utilizzare soltanto in alcuni processi penali, oltre a quello in cui esse sono state disposte, e cioè i processi penali per i reati più gravi. Un sillogismo che ci pare convincente è che, se c'è una norma che stabilisce che le risultanze delle intercettazioni non si possono utilizzare se non nei processi penali per i reati più gravi, esse non sono utilizzabili negli altri processi penali per reati meno gravi e, *a maggior ragione*, non sono utilizzabili al di fuori dei processi penali (che per definizione preservano interessi ancora meno rilevanti che non quelli per i delitti meno gravi).

Questa soluzione gode del favore della dottrina²⁰, ma non della prevalente giurisprudenza, che ammette l'utilizzazione di risultanze di intercettazioni, ad esempio, nei procedimenti disciplinari²¹ e le ha ammesse nei procedimenti di c.d. giustizia sportiva²². A seguire questo opposto orientamento, le risultanze delle intercettazioni sono utilizzabili nel procedimento tributario, per provare l'evasione²³.

Sono poi utilizzabili, purché autonomamente apprezzate dal giudice tributario, le **perizie disposte nel processo penale**²⁴.

8 Altro problema di notevole interesse pratico è quale grado di contraddittorio debba essere garantito, nella sede tributaria, rispetto al materiale proveniente dai procedimenti penali. Il contraddittorio può essere infatti inteso in una duplice dimensione. Quella della formazione della prova e quella della valutazione di essa.

Il problema del **contraddittorio nella formazione della prova** concerne tuttavia soltanto le c.d. *prove costituenti*, quelle che si formano per effetto di una attività *nel processo*. Per quelle *precostituite* al giudizio (sia a quello *a quo* – nel nostro caso quello penale – sia a quello *ad quem* - tributario), tipicamente, i *documenti* che esistevano prima e fuori dei processi, il problema non si pone: un contraddittorio nella formazione del documento è evidentemente impossibile.

20 In senso conforme alla tesi del testo, si veda DELLA CASA – RUARO, *Il processo sportivo tra Costituzione e giurisdizione penale. La compressione del diritto di difesa e l'uso non garantito delle intercettazioni telefoniche*, in *Il caso Genoa alla ricerca di un giudice*, Torino, 2005, 109 ss. In tema si vedano anche BALDUCCI, *Le garanzie nelle intercettazioni tra Costituzione e legge ordinaria*, Milano, 2002, 175 ss.; ROMBI, *La circolazione delle prove penali*, Padova, 2003, 216 ss.

21 Cons. Stato, Sezione VI, 29 gennaio 2008, n. 226.

22 Si vedano ad esempio Commissione Disciplinare Federazione Italiana Gioco Calcio, decisione 27 luglio 2005, in *Rivista di Diritto ed economia dello sport*, 2005, fascicolo 3, 135 ss.; Garante Privacy, decisione 3 agosto 2005, in *Rivista di Diritto ed economia dello sport*, 2005, fascicolo 3, 161 ss.

23 Cassazione, Sezione tributaria, 23 febbraio 2010, n. 4306.

24 Cassazione, Sezione tributaria, 22 settembre 2000, n. 12577.

Il problema della garanzia del contraddittorio nella formazione della prova assume a ben vedere, una sua autonomia, rispetto alla circolazione del materiale istruttorio, solo nel caso, intermedio, delle prove costituite nel diverso giudizio (penale), e, pertanto, documentate e riproducibili nella veste documentale (il verbale o la sentenza) nel secondo giudizio (quello tributario). Questa è una fattispecie di capitale importanza per il processo tributario, soprattutto in rapporto con il processo penale.

La questione può essere affrontata sotto tre diversi aspetti: quello dei precetti costituzionali. Quello della pratica attuazione. Quello della valutazione critica del sistema. Sotto il primo, poiché non si applicano al processo tributario **i commi 4 e 5 dell'art. 111 Cost.**, come novellato nel 1999, è costituzionalmente legittima l'utilizzazione dei materiali provenienti da altro processo, anche se sulla formazione di essi non si sia esplicitato il contraddittorio dell'interessato, nel processo (o nel procedimento) da cui i materiali provengono. La Corte Costituzionale si è occupata della utilizzabilità in giudizio tributario delle dichiarazioni di terzi raccolte nelle indagini della Guardia di Finanza e non ha posto alcun accento sul problema del difetto di contraddittorio originario, rimarcando come il contraddittorio si possa esplicitare, a posteriori, nel giudizio tributario²⁵.

La acquisibilità delle fonti esterne è pacifica nella **pratica attuazione**, ove i materiali provenienti da altro giudizio (principalmente, penale) vengono utilizzati con disinvoltura. Ciò è tanto vero che la Corte di Cassazione è chiamata spesso a pronunciarsi su tale prassi, non sotto il profilo della utilizzabilità, rispetto al mancato contraddittorio nel giudizio *a quo* o in sede di formazione della prova, ma per il fatto che il materiale penale viene utilizzato *acriticamente*, recependone passivamente il contenuto e trasfondendolo direttamente nella decisione²⁶. È, questo, un aspetto di sicura frizione della prassi giudiziaria con i precetti del giusto processo, poiché ciò può corrispondere a un vizio di motivazione e a una lesione del contraddittorio nel procedimento e processo tributario, se non si sia lasciato spazio alle controdeduzioni del contribuente (o anche dell'Ufficio, rispetto ai dati favorevoli al contribuente).

Sul piano critico, infine, la possibile acquisizione di materiale proveniente da altri giudizi si accompagna a cautele della dottrina. Si ritiene che: *a*) non possano utilizzarsi materiali assunti illegittimamente nel giudizio *a quo*; *b*) si possano acquisire materiali solo da processi di cui fosse parte l'interessato nel processo tributario; *c*) sia necessario vi sia stato il previo contraddittorio, giacché altrimenti l'atto dovrebbe essere rinnovato nel processo tributario (salvo il caso di sopravvenuta impossibilità)²⁷.

La prima condizione è condivisibile. Le altre due non sono imposte dalla normativa, né da quella costituzionale, né da quella ordinaria. La presenza come parte nel processo originario è condizione della efficacia del giudicato. Purché si attui il pieno

25 C. Cost., 12 gennaio 2000, n. 18.

26 Questione e massime ricorrenti sulla necessità di un autonomo apprezzamento del giudice tributario, a partire da Cassazione, Sezione tributaria, 22 settembre 2000, 12577.

27 Tale impostazione si trova in COMOGLIO, *Prove penali, giusto processo e poteri di acquisizione del giudice tributario*, in *dir. prat. trib.* 2000, I, 969.

contraddittorio nel giudizio tributario in corso, il giudice effettui un serio vaglio del materiale istruttorio e lo traduca in motivazione adeguata, l'utilizzazione del materiale penale pare legittima. A maggior ragione, se il materiale probatorio è valutato come elemento concorrente al complesso dell'accertamento²⁸.

L'esperienza professionale segnala poi che ulteriori variabili possono essere valutate. Ad esempio, è possibile che l'atto che proviene dal procedimento penale sia un atto su cui il contraddittorio si è attuato in quella sede, oppure un atto sul quale esso avrebbe potuto attuarsi, ma non è stato attivato per negligenza o scelta dell'interessato (si pensi al caso del verbale di **dichiarazioni rese da un testimone nel processo penale**, acquisito nel processo tributario). Un difetto di contraddittorio sulla formazione della prova in sede tributaria in queste ipotesi non esiste, se il soggetto contribuente era l'imputato o comunque parte del processo penale, e egli non ha fruito della opportunità di contraddittorio, si tratta di una sua negligenza, se poi egli ne ha fruito, a maggior ragione, un deficit di contraddittorio non sussiste. Restano però tutti i casi di dichiarazioni verbalizzate (**sommario informazioni davanti alla Polizia, interrogatori davanti al Pubblico Ministero**, ecc.) su cui il contraddittorio non è stato esperibile neppure nel processo penale *a quo*. In questi casi il contraddittorio non è stato attuato e non per scelte e negligenze dell'interessato. Soccorre qui però la considerazione che il *contraddittorio sulla formazione delle prove* non è imposto come indefettibile nel processo tributario (non è previsto né dalla Costituzione né da norme specifiche), e quindi è plausibile che la giurisprudenza non riconosca un vizio, ritenendo sufficiente il contraddittorio *ex post* sulla *valutazione* delle dichiarazioni nel procedimento tributario.

Tale conclusione è prevedibile e ha una sua plausibilità generale. Non si può tuttavia escludere che, talvolta, il controesame orale dell'autore delle dichiarazioni davanti al giudice tributario potrebbe essere essenziale alla realizzazione del diritto di azione e di difesa del contribuente e il fatto che questo sia precluso nel processo tributario possa costituire uno strappo ai principi fondamentali²⁹.

9. Una breve trattazione autonoma meritano i verbali di dichiarazioni rese in sede

28 Cosa che del resto accade normalmente, vista la usuale vastità degli elementi valutabili dall'Ufficio tributario. È, tuttavia, discusso, se, nell'assenza di altri elementi, la prova si potrebbe trarre esclusivamente da tali materiali. In senso negativo, circa le dichiarazioni di terzi rese alla Polizia Giudiziaria, C.Cost. 18/2000 citata. Sul punto e per la difforme giurisprudenza di merito e legittimità, si tornerà. Nella pratica attuazione, un notevole supporto alla prova può venire dal prudente uso di presunzioni semplici o comunque dalla concorrente valutazione di tutti gli elementi di contorno.

29 La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha ritenuto che quando siano in gioco sanzioni, anche amministrative, tributarie deve essere consentito al giudice tributario di valutare se sia necessario il contraddittorio sulla prova, altrimenti è violato un diritto fondamentale dell'Uomo. La giurisprudenza italiana dovrà adeguarsi a questo principio. Così, CEDU, sentenza 23 novembre 2006, Jussila v. Finland, n. 73053/01, con nota di MARCHESELLI, *Processo tributario. Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove* (con postilla di CESARE GLENDI), in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, anno 2007, fascicolo 5, 389 – 393.

penale. In realtà si tratta di una parte del problema più ampio della utilizzabilità delle **dichiarazioni di terzi nel processo tributario**.

La giurisprudenza costituzionale ha ritenuto ammissibile l'utilizzo nel processo tributario di dichiarazioni rese da terzi e raccolte dalla Amministrazione Finanziaria. Detta giurisprudenza, a fronte del preteso contrasto con il principio della parità delle armi tra le parti processuali creato dal presunto divieto del contribuente di produrre dichiarazioni di terzo a proprio favore, ha ritenuto che detto contrasto non sussisterebbe poiché: a) le dichiarazioni non sarebbero idonee a costituire prova piena ma avrebbero solo il valore proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione; b) il contribuente potrebbe contraddire sul contenuto delle dichiarazioni e valersi dei poteri istruttori officiosi del giudice tributario.

Tale soluzione non convince ed è, di fatto, superata. In primo luogo non si vede perché dichiarazioni dei terzi, che in relazione al contesto appaiano pienamente condivisibili, non potrebbero determinare la piena prova delle circostanze riferite³⁰. In secondo luogo poi, se le dichiarazioni di terzi possono avere ingresso nel processo tributario contro il contribuente, esigenze evidenti di simmetria impongono che possano farvi ingresso anche dichiarazioni ad esso favorevoli. La prima affermazione contrasta con gli approdi più recenti in tema di prova presuntiva³¹. La seconda è superata dalla giurisprudenza tributaria, che ammette la valorizzabilità di dichiarazioni di terzi anche nell'interesse del contribuente³². Restano fuori da questo problema, invece, le **dichiarazioni verbalizzate del contribuente**: esse sono utilizzabili e liberamente valutabili³³.

10. L'ultimo profilo che residua da analizzare è quello della efficacia nel procedimento tributario di quel particolarissimo materiale penale che è la *sentenza*. Innanzitutto, quanto all'**effetto del giudicato penale nel processo tributario**, l'art. 654 c.p.p. stabilisce che nei confronti dell'imputato, parte civile, responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale la sentenza penale irrevocabile di

30 Ritiene che le dichiarazioni, assunte nel processo penale, civile, o in sede di indagine di polizia possano fornire prova piena, presuntiva, delle circostanze dichiarate e che ciò non contrasti con il divieto di prova testimoniale, Cassazione, Sezione tributaria, 10 marzo 2010, n. 5746. Idem, Cassazione, Sezione tributaria, 26 gennaio 2010, n. 1407.

31 Si veda in proposito la dottrina citata in MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario. Dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, *passim*.

32 Ad esempio, oltre alle sentenze citate sopra: Cassazione, 26 marzo 2003, n. 4423, in *Rass. trib.*, 2003, 1410 ss., che prevede che in caso di dubbi sulla autenticità della dichiarazione il giudice tributario potrebbe delegare la Guardia di Finanza ex art. 7 d.lgs. 546/1992 a verbalizzare la dichiarazioni del terzo. In tema si vedano anche TESAURO, *Sulla esclusione della testimonianza nel processo tributario*, in Atti del Convegno *Acquisizione di conoscenza e utilizzabilità nella fase istruttoria del procedimento di accertamento tributario*, 11 aprile 2002, Messina; COLLI VIGNARELLI, *Ambito di operatività dei poteri istruttori del giudice tributario (e connesso problema della prova e dell'onere della prova) in alcune sentenze della Corte di Cassazione*, *Riv. dir. trib.* 2004, 11, 1191 ss.; AMATUCCI, *Criteri di valutazione e utilizzo della prova nel processo tributario*, in *Giust. Trib.* 2008, 2;

33 Cassazione, sezione tributaria 17 febbraio 2006, n. 3517.

condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato se gli stessi fatti materiali rilevano nei due giudizi purché non ci siano limitazioni alla prova della posizione oggettiva controversa nel giudizio diverso da quello penale in cui il giudicato viene in discussione. Il divieto di prova testimoniale vigente nel processo tributario preclude pertanto l'efficacia di giudicato³⁴. Quand'anche l'Amministrazione Finanziaria si fosse costituita parte civile nel processo penale il giudicato penale non le sarebbe opponibile (ed essa non potrebbe comunque azionarlo a suo vantaggio) nel processo tributario. E' poi esclusa in radice la possibilità di espansione delle sentenze di non luogo a procedere e delle sentenze emesse a seguito di riti alternativi³⁵. **Il giudicato penale non può mai fare stato nel giudizio tributario.**

Tale considerazione è pacifica, ma ci sono **alcuni profili critici** da tenere presenti. Innanzitutto non è chiaro, se si ragiona in termini di *ratio* delle norme, perché sia esclusa l'efficacia di giudicato anche quando nel processo penale non si sia fatto uso di alcuna delle prove vietate dal processo tributario. Se il processo penale si è svolto senza testimoni e la testimonianza è l'unica prova vietata nell'ambito del processo tributario e consentita in quello penale, perché si deve escludere l'effetto di giudicato? La lettera dell'art 654 c.p.p. non è quindi conforme alla sua *ratio*: essa è quella di non consentire l'ingresso nel processo tributario di prove vietate attraverso il *chiavistello* dell'efficacia del giudicato penale. La lettera della norma però vieta qualcosa di più (e di non giustificato): non si limita a vietare l'utilizzazione di sentenze penali emesse in base a prove vietate, ma di tutte le sentenze penali, per il solo fatto che in quel processo le prove vietate dal legislatore tributario sono *astrattamente* ammissibili.

Tale rilievo ha una notevole rilevanza pratica: è verosimile che nel giudizio tributario venga a decadere il **divieto di prova testimoniale** previsto dall'art. 7, d.lgs. n. 546/1992. In tale ipotesi il giudicato penale vi dovrebbe fare quindi automaticamente stato, se realizzate le altre condizioni. Questa conclusione lascerà altrettanto perplessi e appare attaccabile. Si supponga che il processo penale si sia concluso con una assoluzione, perché il fatto non sussiste, a seguito di un dibattimento, e che tra i fatti costitutivi del reato ci fosse la percezione del reddito. Si supponga però che il giudice penale non abbia ritenuto raggiunta la prova, sulla base degli *standard* probatori propri di quel processo, ma che essa potrebbe essere raggiunta in sede tributaria, versandosi in un caso in cui sono ammissibili presunzioni ad attendibilità attenuata (le c.d. presunzioni semplicissime di cui agli artt. 39, comma 2, e 41 d.p.r. n. 600/1973). Oppure che alla fattispecie siano applicabili presunzioni tributarie legali, tali da agevolare la prova nel giudizio tributario (ma non nel giudizio penale). Qui si perviene a **conclusioni assolutamente assurde**. Ci si trova dinanzi a un accertamento tributario che *sarebbe fondato*, sulla base delle regole che lo disciplinano, ma che diviene infondato per l'interferenza di un processo diverso, basato su regole probatorie differenti. Detto in termini concreti, tra due contribuenti in identica posizione, sostanziale e processuale (tributaria), chi è stato assolto dal giudice penale non dovrebbe pagare il tributo, chi invece non è stato processato sì, a parità di ricchezza e di quadro probatorio.

34 Cassazione, Sezione tributaria, 9 gennaio 2006, n. 2499.

35 Cassazione, Sezione tributaria, 7 ottobre 2002, n. 14336

L'art 654 c.p.p. è quindi una norma che non risolve tutti i problemi di coordinamento del processo penale e del processo tributario (e anzi in un certo senso li amplifica). Il sistema non dovrebbe tanto escludere l'effetto del giudicato penale quando nel processo extrapenale sono precluse prove ammissibili nel primo, ma escludere l'effetto di giudicato tutte le volte che i sistemi probatori sono fondati su regole diverse. Altrimenti, la disciplina appare costituzionalmente illegittima.

La giurisprudenza è consapevole di tali differenze nei regimi istruttori e sottolinea la costante necessità di autonoma valutazione delle prove da parte del giudice tributario, anche laddove, contrariamente all'ipotesi regolata dall'art. 654 c.p.p., sia il processo tributario a consentire prove più ampie o meno rigorose (ad esempio, **presunzioni legali**³⁶, che sono efficaci solo nel procedimento e processo tributario, ovvero le c.d. **presunzioni semplicissime**, prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, previste dall'art. 39, comma 2 e 41, d.p.r. n. 600/1973³⁷, su cui vedi *infra*, utilizzabili solo in sede fiscale). Si è così esclusa la automatica efficacia, anche al di fuori della tematica degli effetti del giudicato, di **sentenze penali di proscioglimento**, di **assoluzione** o delle **sentenze di non luogo a procedere**³⁸.

11. La giurisprudenza tuttavia ammette che, indipendentemente dall'effetto di giudicato, la sentenza penale possa essere valorizzata come fonte di prova nel processo tributario. Tale principio è stato affermato, ad esempio, nel caso di c.d. **patteggiamento** in sede penale. Si tratta di ipotesi in cui l'effetto di giudicato sarebbe già precluso dalla scelta del rito. La giurisprudenza tributaria ha affermato una cosa subordinata e diversa: che la sentenza penale e la condotta dell'imputato nel processo, per come da essa risultante, possono essere fonti di presunzioni rilevanti in sede tributaria: se l'imputato chiede l'applicazione della pena su una imputazione che presuppone una evasione fiscale, la giustificazione più ragionevole è che l'accusa fosse fondata³⁹. è, cioè, **ragionevole dare per provata in sede tributaria l'ipotesi accusatoria patteggiata in sede penale** (ove rilevi in essa la prova di un fatto tributariamente rilevante), se non sono offerti o risultano elementi che facciano ritenere che l'ipotesi accusatoria fosse infondata (o che comunque non sussistesse il presupposto della imposizione)⁴⁰. Ci si può domandare se un esempio di "giustificazione", diversa dalla fondatezza della accusa, del consenso prestato alla applicazione della pena, possa essere l'obiettivo di evitare imputazioni più gravi: il contribuente potrebbe tentare di difendersi sostenendo di aver patteggiato per evitare condanne per fatti diversi e più gravi. A ben vedere tale

36 Cassazione, Sezione tributaria, 22 maggio 2003, n. 8102 in un caso di accertamento sintetico. Un cenno alle presunzioni da dati bancari ex art. 32 d.p.r. n. 600/1973 si trova in Cassazione, Sezione tributaria, 21 giugno 2002, n. 9109.

37 Cassazione, Sezione tributaria, 6 febbraio 2006, 2499; Comm. Trib. Centrale, Sezione XVI, 30 ottobre 2003, 8065 in *Fisco* 2004, fascicolo 1, 3265.

38 Cassazione, Sezione tributaria, 22 settembre 2000, n. 12577 per gli effetti della sentenza di non luogo a procedere e la valutazione della perizia penale.

39 Cassazione, Sezione tributaria, 11 febbraio 2009, n. 3293. Un ragionamento indiziario analogo è stato ammesso dalla Cassazione rispetto all'accesso al condono fiscale: Cassazione, Sezione tributaria, 22 gennaio 2010, n.1147.

40 Cassazione, Sezione tributaria, 30 settembre 2005.

allegazione può evitare di porre il patteggiamento alla base dell'accertamento tributario solo se si dimostra che l'imputazione più grave non avrebbe consentito l'imponibilità dei proventi di che trattasi. E questo, attesa la generale imponibilità della ricchezza prodotta da fonte illecita⁴¹, appare in concreto difficilmente configurabile.

L'effetto probatorio della sentenza, comunque, può riguardare soltanto i **fatti di cui all'imputazione** rispetto alla quale si è chiesta l'applicazione della pena: i fatti rilevanti per l'accertamento debbono essere fatti rilevanti nel quadro della imputazione alla quale il soggetto sceglie di *non resistere*⁴². Si tratta, inoltre, di una presunzione semplice: di una illazione che cioè l'ufficio tributario e il giudice tributario possono trarre dalla condotta del contribuente o del terzo (ad esempio l'emittente di fatture per operazioni inesistenti) nel processo penale. Non si assiste a una vera inversione dell'onere della prova, anche se, di norma, si tratta di ragionamento convincente.

Cosa ulteriore e diversa è la utilizzabilità come prova nel procedimento tributario degli atti del processo penale chiusi con il patteggiamento⁴³: si tratta della questione trattata sopra della utilizzabilità degli atti penali nel procedimento tributario.

41 Per effetto dell'art. 14, comma 4, l. n. 537/1993 e della estensione a ogni forma di illecito operata dal comma 34-*bis* dell'art. 36, d.l. n. 223/2006 .

42 Cassazione, Sezione tributaria, 30 luglio 2008, che precisa che essi debbono essere specificati nell'avviso di accertamento e nella sentenza tributaria.

43 Cassazione, Sezione tributaria, 22 gennaio 2010 , n.1147.