

Processo tributario e penale e procedimento amministrativo di accertamento: rapporti reciproci

di Fabio Carriolo

Premesse

Le attività ispettive e di controllo in materia tributaria si situano al crocevia di più «comparti» dell'ordinamento giuridico, il che appare giustificato dai differenti interessi che sono tutelati (l'interesse pubblicistico dell'Erario alla riscossione delle imposte, i diritti soggettivi dei contribuenti, l'interesse sempre pubblicistico alla salvaguardia dell'ordinamento stesso, le posizioni giuridiche degli imputati ...). Come è noto, i procedimenti di (auto) liquidazione, accertamento, liquidazione, versamento, riscossione, si svolgono in ambito amministrativo e non richiedono l'intervento di alcuna magistratura, mentre la via giudiziale è possibile, quale opposizione ad atti impositivi e della riscossione, avanti le Commissioni tributarie e, per vizi di legittimità delle sentenze impugnate, avanti la sezione specializzata della Suprema Corte.

La particolare lesività attribuita dal legislatore a determinati comportamenti perfezionati in materia fiscale (ad esempio le frodi, oppure le violazioni che interessano la dichiarazione fiscale al di sopra di determinate soglie di ammontare), ha quindi fatto sì che venissero approntate specifiche sanzioni penali, con la creazione di un settore penaltributario del diritto (penale e processuale).

Le interconnessioni reciproche tra le attività e i procedimenti che contraddistinguono l'ambito amministrativo e quello giudiziale (tributario e penale), con diverso *modus operandi*, diversi soggetti coinvolti e con le garanzie che presiedono alla comunicazione tra i procedimenti, generano potenziali dubbi interpretativi e applicativi, che saranno oggetto del presente contributo.

Aspetti generali

L'istruttoria amministrativa tributaria, relativa a un qualsiasi procedimento di accertamento, può essere «autonoma», ovvero (anche) congiunta a indagini penali, nel caso in cui per il contribuente-indagato emergano elementi tali da integrare, anche in potenza, taluno dei reati «specifici» previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, ovvero anche altre tipologie di reati economici o comuni.

Il controllo può quindi comportare l'effettuazione di attività sia di polizia tributaria, sia di polizia giudiziaria. È opportuno a tale riguardo precisare che:

- il termine polizia tributaria sta ad indicare una funzione amministrativa, articolantesi nelle varie attività in cui si esercitano i poteri finalizzati ad accertare le violazioni tributarie e ad applicare le conseguenti sanzioni in materia tributaria; tale funzione può far capo agli uffici fiscali, ovvero ai reparti della G.d.F.;

- il termine polizia giudiziaria, pur indicando sempre una tipica funzione amministrativa, comprende tutte quelle attività di preistruzione processuale, che sono destinate a confluire in un processo (e sono quindi connesse e preordinate all'attività giurisdizionale).

Lungi dal competere solamente a un Organo istituzionale individuato, le attività di P.G. possono essere oggetto di incarico da parte dell'A.G. anche nei confronti di funzionari dell'Amministrazione «civile»¹.

L'ufficio dell'Agenzia delle Entrate può inoltre acquisire atti e documenti provenienti da un'istruttoria penale, nei limiti di ciò che è ritenuto rilevante e autorizzato dall'A.G. (cioè dal magistrato inquirente) ai fini dell'indagine tributaria². Analogamente, possono essere acquisiti atti e documenti contenuti in fascicoli relativi a procedimenti per i quali sia già intervenuta una sentenza.

La notizia di reato

La notizia di reato è la modalità mediante la quale la polizia tributaria (G.d.F. o ufficio tributario³) - ove rilevi nell'esercizio delle proprie funzioni amministrative la presenza di violazioni costituenti reato – comunica tale circostanza «*senza ritardo*» all'A.G. (in attuazione di uno specifico obbligo sancito dall'art. 347 del c.p.p.)⁴.

A chiusura di una verifica fiscale, qualora sia stata constatata la commissione di reati⁵, dev'essere inoltrato rapporto (denuncia) alla Procura della Repubblica territorialmente competente, con l'esposizione dei fatti penalmente rilevanti, nel modo più completo possibile. La denuncia, redatta per iscritto, deve contenere la sommaria esposizione dei fatti, le fonti di prova, il giorno dell'acquisizione della notizia, le generalità della persona a cui i fatti sono attribuibili, nonché quant'altro necessario per meglio rappresentare i fatti constatati, e dev'essere sottoscritta da tutti i componenti del nucleo di verifica.

¹ Cfr. sul punto l'art. 31, L. 7.1.1929, n. 4.

² Cfr. Art. 33, terzo comma, D.P.R. 29.9.1973, n. 600; art. 63, D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

³ L'obbligo di comunicazione riguarda anche i funzionari civili dell'Amministrazione finanziaria, per quanto disposto degli articoli 331 del c.p.p., 51 del D.P.R. n. 633/1972 e 31 del D.P.R. n. 600/1973.

⁴ Secondo gli orientamenti della Consulta – espressi nella sentenza n. 122 del 1974, quando gli ufficiali di polizia tributaria operano ai fini della persecuzione dei reati e compiono perquisizioni, essi agiscono come ufficiali di P.G. e devono rispettare tutta la normativa relativa alle perquisizioni domiciliari.

⁵ La constatazione è comunque solamente «relativa», giacché soprattutto i reati tributari dichiarativi preveduti dal D.Lgs. n. 74/2000 necessitano per essere riscontrati di un'attività ulteriore di determinazione dell'imponibile e dell'imposta evasa, la quale non può che essere effettuata, a rigore, dall'ufficio finanziario, tecnicamente competente, a seguito di richiesta diretta o indiretta (attraverso la P.G.) dei giudici.

La nozione di «imposta evasa»

Le peculiarità dei reati tributari fanno sì che il loro contrasto richieda addirittura un previo chiarimento in ordine alla terminologia utilizzata dal legislatore, e soprattutto relativamente alla nozione di «imposta evasa», elemento generalmente centrale nella costruzione della fattispecie di reato.

Secondo la circolare n. 1140000 del 14.4.2000, emanata dal Comando Generale della Guardia di Finanza:

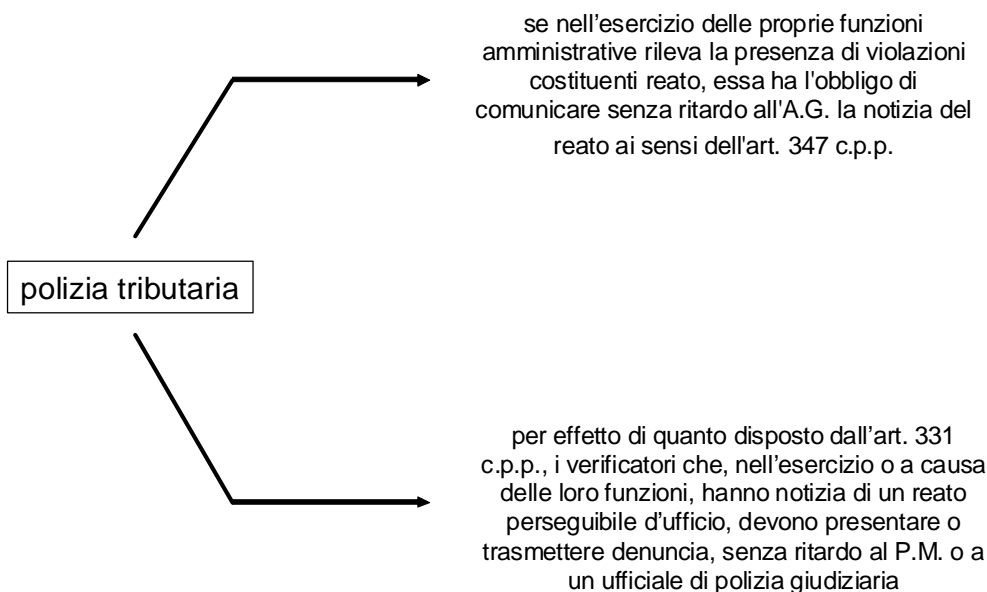
- gli «elementi passivi fittizi» rilevanti ai fini dell'art.1, co. 1, lettera b) del D.Lgs. n.74/2000, si intendono costituiti dalle componenti negative «non vere», «non inerenti», «non spettanti» o «insussistenti nella realtà», che risultano dichiarate in misura superiore a quella effettivamente sostenuta o a quella ammissibile in detrazione;
- sono invece «elementi attivi non dichiarati» tutti i componenti positivi che avrebbero dovuto partecipare alla formazione del reddito e della situazione annuale IVA, ma che non risultano evidenziate in dichiarazione .

Anche in presenza di costi non inerenti in misura superiore alle soglie prescritte (euro 103.291,38 per l'infedele dichiarazione; euro 77.468,53 per la dichiarazione omessa), «scatta» quindi la possibilità di procedere per i reati fiscali previsti dal decreto legislativo del 2000.

L'«**imposta evasa**» si definisce in tale contesto – ai sensi dell'art.1, lett. f), D.Lgs. n. 74/2000 - come la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione, ovvero come l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo d'acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di tale imposta, prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine.

Secondo quanto è posto in evidenza dal Comando Generale, la predetta nozione penale di imposta evasa differisce da quella di «imposta dovuta» in sede amministrativa, con possibilità quindi di scostamento tra i relativi valori.

Le istruzioni ufficiali attribuiscono ai verificatori il compito di valutare caso per caso se informare «*senza ritardo*» l'A.G., ogni qualvolta siano configurabili nuovi illeciti penali, previa quantificazione dell'imposta evasa, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'IVA (mentre a tutt'oggi non esistono specifiche fattispecie di rilevanza penale per l'IRAP e per le imposte indirette non-IVA).



L'obbligo di riferire «senza ritardo»

Come anticipato poco sopra, la fattispecie di reato tributario può generalmente sorgere solo a seguito di un'attività di determinazione tecnica degli imponibili e delle imposte (con l'applicazione di aliquote, deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, etc., e – nel caso dei redditi d'impresa e finanziari, dei vari regimi IVA, etc. – con possibili notevoli asperità interpretative⁶).

L'obbligo di riferire sorge, per quanto può ritenersi sulla base della normativa, quando si è in grado di delineare la posizione reddituale (e/o IVA) del contribuente, che ha permesso di determinare l'imposta evasa; nei casi dubbi, i verificatori - prima di informare il P.M. – dovrebbero sentire l'ufficio territorialmente competente (per i funzionari civili, si tratterà semplicemente di acquisire in sede «interna», ossia dall'ufficio, le informazioni necessarie sulla quantificazione delle imposte). Nei casi non ancorati a soglie di evasione (ci si riferisce alle fattispecie previste dagli artt. 2, 8, 10 e 11 del D.Lgs. n. 74/2000), la notizia di reato dev'essere invece inviata immediatamente, all'insorgenza dei primi indizi di reato.

Secondo la prassi ministeriale «civile» - ci si riferisce alla circolare n. 154/2000 – la trasmissione senza ritardo della notizia di reato fa capo ai funzionari delegati alla firma degli atti impositivi.

⁶ Tale processo è assolutamente non scontato, e ciò fa sì che in ambito penaltributario si pongano non tanto i consueti problemi in ordine alla prova del fatto, ai mezzi di prova, etc., che connotano il settore penale «generale», quanto piuttosto delle problematiche involgenti la sussistenza o meno del reato (al di là della più facile riconoscibilità del comportamento come illecito amministrativo tributario).

Se però l'ipotesi di reato è rilevata in sede di verifica, tutti i componenti il nucleo devono sottoscrivere la denuncia; in tal caso, l'obbligo della trasmissione della notizia di reato sorge nel momento della **constatazione** del fatto costituente reato⁷.

I dati e le notizie di «provenienza» penale nell'accertamento fiscale

Il transito delle informazioni acquisite (generalmente dalla P.G.) dall'ambito penale a quello del procedimento tributario di accertamento può avvenire, previa autorizzazione dell'A.G. inquirente (anche in deroga all'art. 329, c.p.p.) in relazione alle norme poste a tutela del segreto istruttorio (articoli 33, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973, e 63, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972).

Oltre che in sede di istruttoria penale, i dati e gli elementi possono essere richiesti dall'ufficio o trasmessi dalle magistrature procedenti, anche successivamente al processo (copie di decreti di rinvio a giudizio, ordinanze e sentenze, estratti di fascicoli).

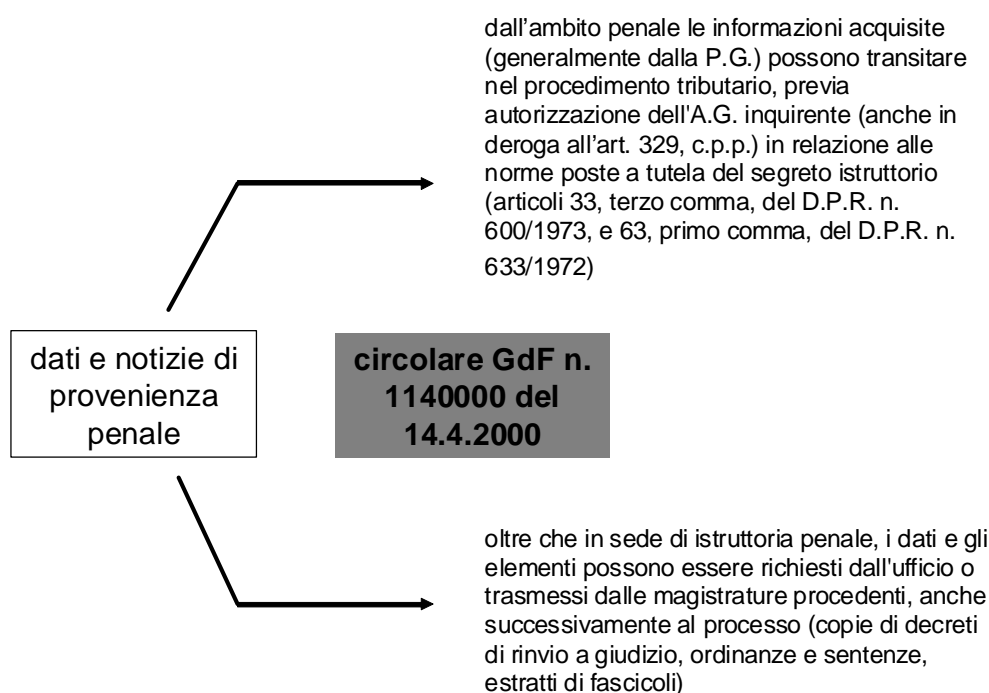
Ai sensi dell'art. 52, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, come richiamato dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973, i provvedimenti di autorizzazione emessi dall'A.G. non devono necessariamente motivare in ordine a particolari situazioni di irregolarità fiscale o ad altri fatti o situazioni; a seguito della richiesta dell'organo investigativo, il magistrato valuta l'esistenza o meno di indizi e decide: l'utilizzazione di questi dati integra l'impiego di atti dei quali la Pubblica amministrazione, unitariamente intesa, ha in precedenza conseguito il possesso. Si rammenta a tale riguardo che, come posto in evidenza dalla Corte di Cassazione nella sentenza della sezione I n. 1932 del 9.12.1998, depositata il 6.3.1999, se la Guardia di Finanza rinviene degli atti nel corso di una indagine ispettiva ad esclusivi fini di polizia tributaria, gli stessi sono utilizzabili in sede penale, non occorrendo il rispetto degli adempimenti a garanzia dell'indagato, come invece occorre nei casi in cui si tratti di attività di P.G.).

Succintamente rammentando alcune conclusioni compiute in sede giurisprudenziale, si evidenzia inoltre che:

- le prove assunte in sede penale in violazione delle garanzie previste da tale processo, possono tuttavia essere trasferite in sede tributaria, purché siano rispettate le regole del processo tributario (Cass. n. 24533 del 24.9.2007, dep. il 26.11.2007);
- l'autorizzazione dell'A.G. è posta a tutela della riservatezza delle indagini penali, non dei soggetti coinvolti nel procedimento medesimo o di terzi, con la conseguenza che la mancanza di essa, se può avere riflessi anche disciplinari a carico del trasgressore, non tocca l'efficacia probatoria dei dati trasmessi, né implica l'invalidità dell'atto impositivo adottato (Cass. n. 7335 del 12.12.2007, dep. il 19.3.2008);

⁷ Ciò riporta però al problema principale sopra evidenziato, cioè a quando si verifichi la «constatazione», che verrebbe in essere solamente a seguito di un'opera di «accertamento» compiuta dall'Organismo tecnicamente preposto.

- l'eventuale mancanza dell'autorizzazione per l'utilizzo degli elementi acquisiti nel corso dell'indagine per fatti penalmente rilevanti non è inficia la validità e l'efficacia probatoria di tali elementi, in quanto si tratta di un adempimento strumentale alla tutela del segreto istruttorio (Cass. n. 22173 del 17.6.2008, dep. Il 3.9.2008).



Gli atti istruttori secondo la circolare GdF del 2008

Nel terzo volume della ponderosa circolare n. 1 del 2008 del Comando Generale della G.d.F. è affermato che l'obbligo di compiere gli atti necessari in presenza di un fatto costituente reato, ai sensi dell'art. 220 delle disposizioni attuative del c.p.p., sorge in un momento anteriore rispetto a quello concernente la comunicazione di notizia di reato al P.M. In tale prospettiva, se è già individuato il soggetto cui si riferiscono gli indizi stessi, questo dev'essere posto nelle condizioni di esercitare le garanzie difensive previste dal c.p.p., munendosi di un difensore (in caso contrario, è paventata la potenziale inutilizzabilità delle prove acquisite *ex art. 191 c.p.p.*).

Operando in qualità di P.G., la G.d.F. deve altresì procedere agli adempimenti indicati nell'art. 55 c.p.p., per il quale *«la polizia giudiziaria deve, anche di propria iniziativa, prendere notizia dei reati, impedire che vengano portati a conseguenze ulteriori, ricercarne gli autori, compiere gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale»*.

Ulteriori considerazioni sulla comunicazione della notizia di reato

Se l'attività ispettiva fiscale consente di acquisire non semplici «indizi» di reato, bensì risultanze tali da ritenere configurata una fattispecie criminosa, i verificatori potendo operare come P.G., devono provvedere senza ritardo ad informare il Pubblico Ministero competente, a norma dell'art. 347 c.p.p.; un analogo obbligo è tra l'altro previsto dall'art. 331 c.p.p., in generale, per i pubblici ufficiali che, nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o del loro servizio, hanno notizia di un reato perseguibile d'ufficio. Se si richiede – *ex art. 347, co. 2-bis, c.p.c.* - la presenza del difensore, la comunicazione della notizia di reato va trasmessa al più tardi entro 48 ore dal compimento dell'atto, fatto salvo quanto stabilito da disposizioni di legge che prevedono termini particolari. L'omesso o il ritardato inoltro all'A.G. della notizia di reato sono penalmente sanzionati ai sensi dell'art. 361, co. 2, c.p..

L'obbligo di informazione, inoltre, può ricorrere non solamente al termine del controllo fiscale, bensì in qualsiasi fase della verifica nella quale si pervenga alla conoscenza del comportamento integrante il reato, anche antecedentemente alla conclusione di tutte le operazioni.

Le soglie di punibilità

Per quanto attiene alla determinazione dell'imposta evasa, necessaria ai fini del rilevamento dei reati dotati di «soglia», la circolare evidenzia che:

- la parallela nozione di «imposta dovuta» presuppone il ricorso a istituti, nozioni e regole procedurali appartenenti all'area amministrativa, discendendo dall'applicazione delle aliquote, previste dalla normativa fiscale, alle diverse tipologie di basi imponibili, da ricostruire attraverso il ricorso alle regole contenute nelle leggi d'imposta;
- al di fuori della complessiva conoscenza del complesso della posizione fiscale del soggetto, acquisibile solamente nel quadro della procedura di accertamento, possono sussistere oggettive difficoltà nella ricostruzione dell'imposta dovuta e, quindi, di quella evasa;
- condizionare l'avvio del procedimento penale alla definizione dell'imposta evasa da parte dell'ufficio fiscale comporterebbe, di fatto, la reintroduzione dell'antica «pregiudiziale tributaria», soppressa già dalla L. n. 516/1982;
- le soglie di punibilità si pongono quali elementi costitutivi obiettivi del reato e non come condizioni di procedibilità;
- **esiste tra il procedimento penale e quello di accertamento una completa autonomia**, che non si concilia con la soluzione di demandare all'Organo amministrativo la

determinazione di un elemento costitutivo del reato, qual è il superamento della soglia di punibilità.

Da quanto sopra evidenziato consegue che il P.M. deve autonomamente procedere alla determinazione dell'imposta evasa, ricorrendo a nozioni e a regole proprie del diritto tributario.

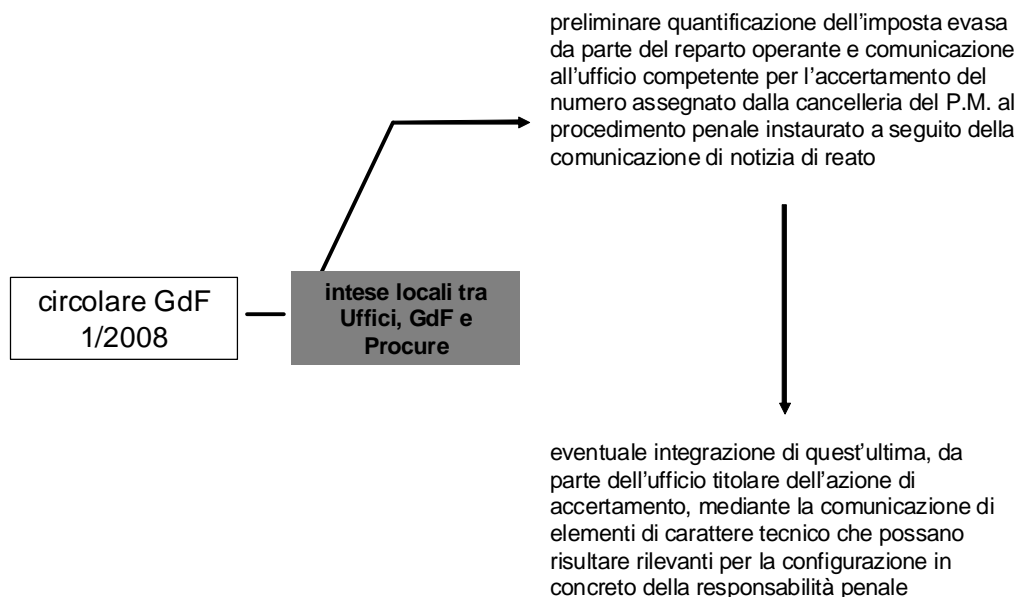
In tale prospettiva, anche i verificatori devono valutare autonomamente la ricorrenza della fattispecie di reato, anche previa quantificazione dell'imposta evasa, con possibilità di **integrazione delle risultanze della verifica** a opera sia dei reparti della G.d.F., sia degli uffici finanziari.

Qualche considerazione sulla «pregiudizialità» dell'accertamento dell'imposta evasa

Pur risultando del tutto coerenti con l'impianto normativo del decreto del 2000 - carente in realtà delle necessarie precisazioni «di dettaglio» sulla ripartizione dei compiti tra i diversi ambiti amministrativi e giurisdizionali -, le osservazioni della G.d.F. si scontrano con l'oggettiva difficoltà per il P.M. di compiere una parte delle attività tecniche che costituiscono il lavoro proprio degli uffici finanziari. Occorre infatti rammentare che l'applicazione della norma tributaria è preceduta da un'attività di accertamento, che può recepire le risultanze «brute» dell'attività di controllo trasformandole in «imposta dovuta» solo a seguito di ragionamenti, stime, opzioni interpretative, etc. In tale prospettiva, l'«imposta evasa» dovrebbe potersi individuare, ai fini della segnalazione del reato, tutt'al più come l'imposta «che sarebbe» dovuta nel presupposto di un'applicazione piana e non problematica della norma (e senza poter contemplare, naturalmente, le eventuali vicende dell'accertamento con adesione, se non sotto il profilo dell'esimente costituita dall'adozione di procedure conciliative).

Non ci si può stupire, pertanto, nel leggere poco più avanti delle possibili integrazioni all'attività di verifica, a opera (anche) degli uffici finanziari. In definitiva, insomma:

- deve escludersi una «pregiudizialità» astratta dell'attività dell'ufficio fiscale in sede di individuazione della fattispecie di reato penaltributaria;
- è invece necessaria l'attività «tecnica» dell'ufficio, in primo luogo sotto il profilo dell'attendibilità/ufficialità del dato, per poter fondare la fattispecie di reato secondo le esplicite indicazioni normative, che facendo riferimento all'«imposta evasa» presuppongono una determinazione del *quantum* nei modi corretti (e secondo le procedure adottate dall'Amministrazione).



Le intese tra uffici e G.d.F.

Secondo le intese locali raggiunte tra la G.d.F., le Procure della Repubblica e gli uffici finanziari, sul modello del c.d. «patto di Trento» (siglato nel 2000), la «bussola» dei controlli penal-tributari prevede i seguenti adempimenti (ritenuti peraltro coerenti con la summenzionata circolare ministeriale n. 154/E del 4.8.2000):

- preliminarmente quantificazione dell'imposta evasa da parte del reparto operante e comunicazione all'ufficio competente per l'accertamento del numero assegnato dalla cancelleria del P.M. al procedimento penale instaurato a seguito della comunicazione di notizia di reato;
- eventuale integrazione di quest'ultima, da parte dell'ufficio titolare dell'azione di accertamento, mediante la comunicazione di elementi di carattere tecnico che possano risultare rilevanti per la configurazione in concreto della responsabilità penale.

Il processo verbale di constatazione nel processo penale tributario

In base alle norme che in prima istanza prevedono l'obbligo di «informativa» all'A.G. (L. n. 4/1929; artt. 331 e 347, c.p.p.), la circolare afferma l'esistenza di « ... una precisa autonomia funzionale della denuncia e della comunicazione di notizia di reato rispetto al processo verbale di constatazione, comprovata, tra l'altro, dal fatto che mentre questo viene consegnato in copia alla parte e trasmesso all'ufficio competente per l'azione di accertamento e per l'applicazione

delle sanzioni amministrative, l'informativa penale ha come unico destinatario il Pubblico Ministero, costituendo inoltre il presupposto per il perfezionarsi dell'obbligo del segreto di cui all'art. 329 c.p.p.».

Le notizie di reato devono pertanto essere inviate all'A.G. quando l'indizio di reato emerge, anche anteriormente alla chiusura del p.v.c., il quale pure potrà essere trasmesso dopo la conclusione dell'attività ispettiva (competendo sempre e comunque al P.M. ogni determinazione in ordine alla fattispecie penale, dovrebbe anzi ritenersi opportuna la trasmissione del verbale, anche per l'eventuale integrazione delle notizie già inoltrate in corso di verifica).

Data la complessità della materia tributaria, la giurisprudenza ha fatto del p.v.c. uno strumento cui non è facile rinunciare in favore di una prova esclusivamente orale da formarsi nel corso del dibattimento, recuperandone l'utilizzabilità verificando se e in che termini lo stesso possa essere qualificato come «atto irripetibile», come tale inseribile a fascicolo del dibattimento.

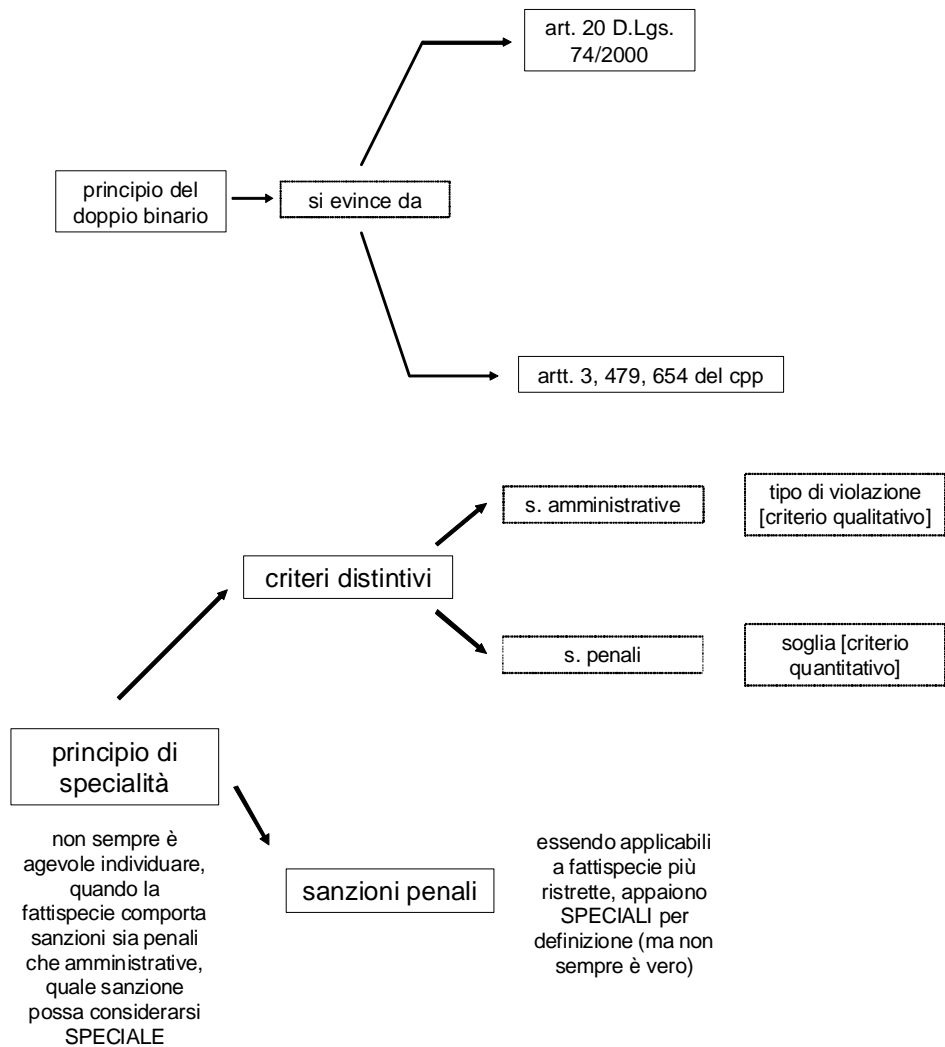
Con alcune pronunce richiamate nella menzionata circolare della G.d.F. del 2008, tra cui la n. 6768 del 2.2.2006, la Cassazione ha inoltre espressamente affermato che il p.v.c. rientra nella categoria dei documenti extraprocessuali ricognitivi di natura amministrativa acquisibili come prova.

Processo penale e tributario: il principio del «doppio binario»

Secondo quanto è stato osservato nel paragrafo 5.2 della circolare ministeriale 4.8.2000, n. 154/E/2000/144444, il D.Lgs. n. 74/2000 ha confermato il principio della piena e reciproca autonomia (c.d. regime del «doppio binario») « ... tra il procedimento penale, da un lato, ed il processo tributario ed il procedimento amministrativo di accertamento, dall'altro, escludendo qualsiasi rapporto di pregiudizialità. In altri termini, l'attività di accertamento degli uffici e i processi in seno alle commissioni tributarie proseguiranno il loro cammino anche nelle ipotesi in cui sia in corso un procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti».

Il regime adottato presenta – secondo la circolare - il duplice vantaggio di evitare un'eccessiva dilatazione dei tempi delle decisioni e di rispettare le differenze, sul piano probatorio, tra l'ambito penale e quello amministrativo. Esso non esclude tuttavia la possibile applicazione delle disposizioni ordinarie relative all'efficacia del giudicato penale, e in particolare dell'art. 654, c.p.p.⁸

⁸ In base a tale norma, se i fatti materiali che stanno alla base della pretesa tributaria sono stati ritenuti rilevanti ai fini della sua decisione dal giudice penale e sempre che l'accertamento dei fatti operato dallo stesso giudice penale non si ponga in contrasto con norme sulla prova in ambito giudiziale tributario – art. 7, quarto comma, D.Lgs. n. 546/1992 - la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione ha efficacia di giudicato nei confronti dell'imputato e della parte civile.



4 settembre 2009