

L'accertamento dei tributi tra disciplina amministrativa, penale e processuale.  
Circolazione dei materiali istruttori ed autonomia dei giudizi

SOMMARIO: 1- Un monito inascoltato. - 2. I “vasi comunicanti”. - 3. *Ne bis in idem* e *close connection* probatoria: una garanzia cannibale?

## 1. Un monito inascoltato.

Nell'ormai lontano 1991 la corte costituzionale, nel censurare la previsione dell'efficacia vincolante assegnata all'accertamento tributario nel giudizio penale, evidenziava come “l'esigenza di evitare giudicati contraddittori”, che per cinquant'anni aveva giustificato la predominanza del *dictum* amministrativo su quello penale, non poteva più valere “a ritenere costituzionalmente lecita la vincolatività per il giudice penale di pronunce tributarie che, pur se valide ai fini fiscali, sono basate su regole di giudizio estranee al processo penale e contraddittorie con la sua essenza” (C. cost. 12 giugno 1991, n. 258); e ciò soprattutto “dopo l'entrata in vigore del nuovo processo penale, che [aveva] profondamente eroso la portata” del principio di unicità della giurisdizione “introducendo - salvo limitatissime eccezioni - un regime di reciproca separazione tra azione penale, civile ed amministrativa e di autonomia dei rispettivi procedimenti: privilegiando, con ciò, le specificità strutturali e funzionali di ciascun tipo di giudizio anche a scapito della coerenza delle relative pronunce”.

Nel sistema del codice Vassalli, allora appena varato, autosufficienza e autonomia della giurisdizione penale rispetto a quella civile e amministrativa e, soprattutto, canoni epistemici profondamente differenti per la ricostruzione del fatto di reato e l'irrogazione della sanzione penale rispetto a quelli utilizzati per la determinazione dell'imposta evasa e l'applicazione della sanzione tributaria, imponevano un radicale cambiamento di rotta: si doveva liberare al decisione penale dal pregiudizio, oltre che dall'inutile attesa, dell'accertamento tributario, ma allo stesso tempo occorreva preservarla da possibili contaminazioni causate dall'impiego di dati cognitivi ottenuti con mezzi incompatibili con i principi e le regole che informano e governano la giurisdizione penale.

A trent'anni di distanza, dobbiamo constatare che quel disegno è rimasto solo sulla carta e che il monito del giudice delle leggi è restato, nei fatti, inascoltato.

Se si guarda al concreto operare del “doppio binario” in materia di reati e illeciti tributari, ci si accorge che, per quanto la pregiudiziale sia venuta formalmente meno, l'intreccio e il reciproco condizionamento tra i due moduli accertativi sono tali da rendere vano il tentativo di assicurare effettiva autonomia all'accertamento penale del fatto rilevante rispetto a quello compiuto nella sede amministrativa.

Il risultato, più che evidente, che l'erosione dei confini tra i due ambiti di accertamento ha prodotto negli anni è un consistente abbassamento degli *standard* probatori nel giudizio penale.

## 2. I “vasi comunicanti”.

La riproduzione nel processo penale del materiale formato nell'accertamento e nel giudizio tributario è oggi pressoché integrale.

Per quanto sia formalmente esclusa ogni efficacia vincolante, l'autonomia della valutazione di quel materiale da parte del giudice penale finisce per essere un filtro solo apparente, una parvenza di fedeltà alla forma che nasconde il tradimento della sostanza.

A fondamento della sentenza di condanna si ritrovano - canalizzati attraverso i congegni dell'acquisizione della prova documentale (art. 234 c.p.p.), da un lato, e della circolazione probatoria delle sentenze (art. 238 *bis* c.p.p.), dall'altro – gli atti dell'istruttoria amministrativa: il verbale di constatazione che compendia tutte le operazioni e le valutazioni, comprese quelle presuntive, compiute dagli accertatori. Così come si ritrova la decisione del giudice tributario.

In linea di principio, in un processo il cui metodo di accertamento è improntato all'oralità, all'immediatezza e al contraddittorio, la prova documentale – mezzo certamente importante ed irrinunciabile – dovrebbe avere uno spazio ben delimitato: definita la linea di demarcazione tra “documento” e “atto”, il documento non può essere l'*escamotage* per contrabbandare, attraverso la sua rappresentazione, contenuti valutativi o dichiarativi ed eludere così le garanzie dell'equo processo.

Si pensi al verbale di constatazione, che descrive gli accessi, le ispezioni, gli accertamenti compiuti dagli organi ispettivi; che analizza e valuta il materiale acquisito; che riporta le dichiarazioni ottenute, anche dallo stesso contribuente, nel corso dei controlli. Ebbene, in un'ottica coerente con i principi, potrebbero certamente entrare nel processo, quali prove *ex art.* 234 c.p.p., i documenti cui il verbale fa riferimento: le fatture, le copie degli assegni, le scritture contabili. Non così, invece, le altre informazioni acquisite o elaborate durante la verifica tributaria, le stime, i rilievi, le annotazioni, le deduzioni, le conclusioni contenute nel verbale. Casomai, le relative circostanze potrebbero essere oggetto di prova dichiarativa o di prova tecnica, da escutere nella pienezza del contraddittorio: l'esame dell'ufficiale accertatore, del terzo dichiarante, dello stesso imputato, dell'esperto contabile.

Sappiamo bene che, invece, la giurisprudenza di legittimità penale si è attestata negli anni - non solo per la verità con riguardo agli atti delle verifiche fiscali – su posizioni ben più generose nell'assegnare spazio alla prova documentale, e si è dimostrata altrettanto permissiva in tema di “vasi comunicanti” tra i procedimenti.

Il verbale di constatazione è considerato prova documentale, acquisibile in quanto tale tra il materiale utile per la decisione, perché del documento si ritiene abbia tutti i requisiti necessari e sufficienti: sia l'efficacia rappresentativa, che la formazione in un contesto extra penale.

In questa prospettiva, occorrerebbe solo distinguere tra le attività documentate che siano svolte prima che emergano gli indizi del reato tributario, e quelle compiute dopo quel momento.

E' il disposto dell'art. 220 disp. att. c.p.p. a tracciare il confine: ciò che dà conto di attività precedenti all'emersione degli indizi di reato sarebbe acquisibile senza condizioni; mentre le conoscenze ottenute successivamente possono entrare nel processo se "gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice" di rito.

In altri termini, se gli operanti hanno agito nel rispetto delle regole, il verbale delle attività svolte si sottrarrebbe ai limiti di impiego probatorio fissati per gli atti delle indagini preliminari.

L'errore di una simile impostazione è più che evidente: proprio perché si tratta inequivocabilmente di un atto di polizia giudiziaria, quel verbale non può essere qualificato come documento ed inserito con quelle sembianze nel fascicolo del dibattimento.

La conformità di un atto alle disposizioni codicistiche dettate per il suo svolgimento esclude la patologia, ma la fisiologia del procedimento probatorio esige la separazione delle fasi: l'atto unilateralmente formato al di fuori del contraddittorio, ancorché correttamente formato, resta confinato nel fascicolo delle parti. Sarà con il loro consenso, casomai, che potrà essere acquisito come prova *ex art. 431 comma 2 c.p.p.*

La giurisprudenza però, come si accennava, non di questo avviso.

La premura del legislatore processuale, che ha voluto specificare che le "attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti" successive alla notizia di reato sono a tutti gli effetti attività di polizia giudiziaria (e sono dunque regolate dalle corrispondenti disposizioni codicistiche) viene clamorosamente fraintesa nella prassi: confondendo inutilizzabilità c.d. patologica e inutilizzabilità c.d. fisiologica, si finisce per far assumere al rispetto delle norme codicistiche per in compimento dell'atto investigativo il valore di una sorta di lasciapassare che permette agli atti dell'inchiesta tributaria, purché non *contra legem*, di entrare nella diretta cognizione del giudice penale.

La stessa disinvoltura esegetica si riscontra a proposito dell'uso della sentenza emessa conclusione del processo tributario come prova dei fatti accertati in quella sede.

Qui, addirittura, la giurisprudenza di legittimità in materia penaltributaria si discosta nettamente dall'orientamento interpretativo dominante dell'art. 238 *bis* c.p.p.

La disposizione, come è noto, viene normalmente letta come riferibile alla sola circolazione probatoria delle sentenze dei giudici penali: non solo valorizzando la chiara *voluntas legis* (l'istituto come si ricorderà venne forgiato per far fronte ad esigenze tipiche dei procedimenti penali a carico della criminalità organizzata), e le altrettanto limpide ragioni sistematiche, ma soprattutto in considerazione della necessità di evitare "travasi" da ordinamenti processuali caratterizzati da *standard* probatori più bassi, che finirebbero per compromettere l'affidabilità della decisione penale.

Eppure, è proprio questo l'originale risultato cui la cassazione perviene a proposito della sentenza tributaria, nonostante sia evidentissima la profonda differenza tra le regole probatorie e di giudizio che valgono in quel processo rispetto a quelle operanti nel processo penale.

D'altra parte, a dimostrazione di quanto siano condizionanti e pervasive le logiche dell'accertamento tributario, basta ricordare quel filone giurisprudenziale che considera utilizzabili per la ricostruzione del fatto penalmente rilevante anche le presunzioni tributarie, mascherate da prove indiziarie valutabili *ex art. 192 comma 2 c.p.p.*: quand'è evidente che in questi casi il giudice penale non valuta tanto la circostanza fattuale indiziante (ad esempio: i versamenti e i prelevamenti sul conto corrente), ma piuttosto fa propria l'inferenza escogitata dal normatore tributario (quelle somme sono reddito sottratto all'imposta), fondata sull'inversione dell'onere probatorio (il contribuente non ha dato prova contraria).

Non si tratta in questo caso, per fortuna, di un indirizzo indiscusso: vi sono infatti anche pronunce più rigorose in senso contrario. Certo è, comunque, che i "vasi comunicanti" tra i due sistemi, che la corte costituzionale aveva censurato proprio in considerazione della incompatibilità dei rispettivi meccanismi valutativi, non solo non sono stati affatto eliminati con l'espunzione del vincolo del giudicato e la costruzione del "doppio binario".

Al contrario, in trent'anni se ne sono aperti di nuovi, sempre più ampi e, per certi aspetti, più insidiosi, che portano allo stesso risultato pretendendo persino di salvare le apparenze.

### 3. *Ne bis in idem* e *close connection* probatoria: una garanzia cannibale?

Ma il tema del doppio binario e dei rapporti tra i due percorsi sanzionatori, amministrativo e penale, tocca anche un altro nervo scoperto del sistema, che è quello della possibile duplicazione delle sanzioni e dei processi a carico della stessa persona per il medesimo fatto: il tema, cioè, del *bis in idem*, nella sua accezione sostanziale e processuale.

Nel momento in cui il procedimento e il processo tributario non mirano solo al recupero dell'imposta evasa, ma portano all'applicazione di una sanzione che, per quanto formalmente amministrativa, ha i connotati della pena, secondo i ben noti "criteri Engel" forgiati dalla giurisprudenza europea, occorre garantire che l'interessato non solo non venga punito due volte per lo stesso fatto (e qui soccorrono le disposizioni di cui agli artt. 19 e 21 del d.lgs. 74/2000), ma anche che, per quel fatto, non venga reiteratamente sottoposto a giudizio.

L'argomento è assai complesso, e la sua definizione, negli arresti delle corti sovranazionali e nazionali, è in continuo divenire.

Ci si limiterà qui ad uno sguardo, nella prospettiva che interessa, ai passaggi più recenti.

Rispetto al rigoroso *decisum* della C.e.d.u. Grande Stevens contro Italia del 2014, lo scenario è radicalmente mutato con il *revirement* operato dalla Grande Camera nella decisione A e B contro Norvegia del 2016, cui ha fatto seguito, nello stesso solco, la sentenza Johannesson contro Islanda nel 2017 ed ha poi fatto eco la Grande Sezione della Corte di Lussemburgo, con le tre sentenze del 20 marzo 2018 Menci, Garlsson Real Estate e Di Puma e Zecca, la prima delle quali proprio in materia tributaria.

Secondo la decisione A e B contro Norvegia, l'art. 4 del protocollo 7 della Convenzione non escluderebbe la possibilità di duplicare i procedimenti, a condizione che questi abbiano un nesso sostanziale e temporale sufficientemente stretto ("*a sufficiently close connection in substance and in time*"): si deve trattare di procedimenti combinati in un modo integrato, tale da formare un insieme coerente; gli obiettivi perseguiti e i mezzi utilizzati per addivenire al risultato devono essere complementari sul piano sostanziale e temporale, mentre le conseguenze della condotta devono essere proporzionate e prevedibili dalla persona giudicata.

In particolare, tra gli elementi che consentono di affermare l'esistenza di un nesso sufficientemente stretto, il Giudice convenzionale individua proprio la circolazione delle prove: occorre che i procedimenti sanzionatori, amministrativo e penale, si svolgano in maniera tale da evitare, per quanto possibile, duplicazioni nella raccolta e valutazione delle prove, principalmente attraverso un'interazione adeguata tra le diverse autorità competenti, per far sì che la ricostruzione dei fatti operata in uno dei procedimenti sia utilizzata anche nell'altro.

Si tratta di una condizione davvero problematica, come aveva immediatamente avvertito il giudice Pinto de Albuquerque nella sua approfondita, argomentatissima e documentata opinione dissenziente alla decisione A e B contro Norvegia.

Una condizione, quella della raccolta e valutazione unitaria delle prove, che si presta ad una insidiosa strumentalizzazione del procedimento amministrativo per gli scopi del procedimento penale, mettendo l'imputato in una posizione indifendibile. La condanna penale rischia di diventare una conclusione quasi inevitabile, quando l'illecito

amministrativo del contribuente è già stato accertato sulla base di un più basso onere della prova; e il dovere del contribuente di cooperare con le autorità fiscali nei procedimenti amministrativi aggrava ancora di più questa conclusione.

Paradossalmente, per alleggerire il peso della doppia persecuzione, si svuota di contenuto il *fair trail* penale: per evitare l'eccessiva onerosità del *bis in idem* processuale (fermo il fatto che le sanzioni devono comunque essere complementari, nel rispetto del principio di proporzionalità) si consente che il materiale raccolto e formato in un processo sommario e non garantito (fondato su presunzioni e su prove dichiarative e valutative mascherate da documenti, sottratte al contraddittorio) inquinino, condizionandolo pesantemente, il processo penale.

E allora, se si vuole evitare che una garanzia convenzionale come quella del *ne bis in idem* finisca in questo modo per cannibalizzare le altre, bisogna leggere questi arresti della giurisprudenza sovranazionale con grande cautela e altrettanta devozione ai principi.

Bisogna, cioè, evitare pericolose speculazioni al ribasso.

L'esigenza di assicurare la *close connection* probatoria non può essere l'occasione per consentire la valorizzazione nel giudizio penale del materiale "spurio" raccolto nel procedimento amministrativo, con il conseguente abbassamento degli *standards* probatori del primo procedimento al livello di quelli tipici del secondo.

Esattamente al contrario, l'obiettivo deve essere piuttosto quello di innalzare la soglia di affidabilità del giudizio tributario.

Un obiettivo, si noti, che dev'essere comunque perseguito - a prescindere dai riflessi sulla circolazione probatoria - se è vero che la sanzione tributaria ha natura sostanzialmente penale e che la sua inflizione, di conseguenza, non può avvenire in un contesto meno garantito di quello imposto per le sanzioni penali.

L'osmosi tra i due procedimenti, insomma, deve portare ad un miglioramento qualitativo del procedimento applicativo della sanzione tributaria, non allo scadimento di quello che porta all'irrogazione della pena.

La Corte costituzionale, sollecitata di recente sul tema (ci si riferisce alla sentenza n. 222 del 2019), non sembra in verità aver colto questo pur relevantissimo aspetto: abbagliata dalla formula convenzionale della *close connection*, l'ha sovrapposta senza distinzioni a quella elaborata dalla giurisprudenza interna in tema di circolazione probatoria.

A sua volta la Cassazione, com'era prevedibile, ha immediatamente colto l'*assist* fornitogli dal Giudice delle leggi, e ha prontamente rilanciato: nel caso esaminato da Cass., sez. III, n. 4439 del 14 gennaio 2021, si è esclusa la violazione del divieto di un secondo giudizio proprio valorizzando quell'equazione: "non sussiste alcuna duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova, posto che l'accertamento eseguito in sede tributaria è sostanzialmente confluito nel giudizio penale. Del resto, come ricordato nell'indicata

sentenza n. 222 del 2019, (...) è pacifica la possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel processo tributario facciano ingresso nel processo penale, *ex art. 234 o 238 bis c.p.p.*, quali prove valutabili ai sensi degli artt. 187 e 192 c.p.p.”.

Probabilmente, i giudici di palazzo della Consulta non intendevano affatto sdoganare, presentandola come “pacificamente” ammessa, la prassi illegittima, nel senso sopra indicato, dei “vasi comunicanti”. Semplicemente, impegnati nell’argomentare l’inadeguatezza dei motivi di censura esposti dal giudice rimettente, hanno finito per dare enfasi al profilo della complementarietà dei mezzi probatori valorizzato dalla giurisprudenza europea in tema di *double jeopardy*, tacendo (forse dandole per sottintese, o reputando superfluo approfondirle in quella sede) la complessità e la problematicità del congegno e le sue delicate implicazioni sul versante del *right to due process*.

Difficile immaginare, del resto, una Corte costituzionale disinteressata al problema delle garanzie, visto che lo stesso Giudice non solo – come si ricordava in apertura – ha sempre avuto ben chiara la profonda differenza, di contesto e di metodo, che intercorre tra procedimento amministrativo e processo penale, ma appena pochi mesi prima della decisione appena ricordata non aveva esitato a ribadire che la natura “punitiva” dell’illecito amministrativo chiama in causa “l’intero spettro delle garanzie assicurate dalla Cedu per la materia penale” (Corte cost. 10 maggio 2019, n. 117).

Ci si riferisce alla ben nota decisione con la quale la Corte costituzionale ha sottoposto alla Corte di giustizia u.e. la questione pregiudiziale relativa al riconoscimento del diritto al silenzio da parte dell’incolpato dell’illecito amministrativo, e che ha portato, proprio il 2 febbraio di quest’anno, la Corte di Lussemburgo all’importante riconoscimento della garanzia difensiva con la sentenza della Grande Sezione D.B. contro Consob (Corte giust. u.e., grande sezione, 2 febbraio 2021 D.B. contro Consob).

Altrettanta attenzione e non minore sensibilità devono essere riservate anche al tema della circolazione dei materiali istruttori tra procedimento amministrativo e procedimento penale, nella consapevolezza che un approccio limitato alla prospettiva efficientistica suggerita dalle corti europee per risolvere il nodo del *bis in idem*, rischia di far perdere di vista i canoni fondamentali della giurisdizione penale.