

LA CIRCOLAZIONE DELLA PROVA NEI RAPPORTI TRA PROCEDIMENTO TRIBUTARIO E PROCEDIMENTO PENALE

di NOVELLA GALANTINI

SOMMARIO: 1. Processo penale e processo tributario tra doppio binario e separatezza. – 2. La prova nel passaggio dal procedimento penale al rito tributario. – 3. La rilevanza probatoria nella sede penale dei dati acquisiti nel procedimento tributario. – 4. Il futuro nel rapporto tra i modelli.

1. Processo penale e processo tributario tra doppio binario e separatezza

Il rapporto strutturale tra i due procedimenti è segnato dal principio di separatezza *ex art. 20, d.lgs. n. 74/2000*, cui si correla la differente configurazione della disciplina, caratterizzata nel processo penale da principi peculiari quali il criterio del ragionevole dubbio o il diritto al silenzio. Nel rito tributario vige al contrario, da un lato, la logica delle presunzioni e, dall'altro, si privilegia fondamentalmente la collaborazione del contribuente¹.

Il modello del 'doppio binario'², opposto alla regola della 'pregiudiziale tributaria'³, con la finalità di stabilire un sistema di autonomia tra i due procedimenti è destinato a separare, in teoria, moduli di accertamento e re-

¹ Tuttavia, per la rivisitazione dei presupposti del diritto al silenzio in sede tributaria, *infra*, par. 3.

² O. MAZZA, *I controversi rapporti tra processo penale e tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 233; S. GOLINO, B. LO GIUDICE, *Principio del doppio binario: interferenze tra contenzioso tributario e procedimento penale*, in *Il Fisco*, 2013, 18, 2729; G. TABET, *Collegamento tra fattispecie tributaria e fattispecie penale: riflessi di diritto processuale*, in *Rass. trib.*, 2015, 2, 203.

³ Circa le interferenze generate dall'art. 12, l. n. 516/1982, già M. NOBILI, *Il rapporto tra procedimenti (art. 12 l. n. 516/1982)*, in AA.VV., *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, Milano, 1986, 446.

lativi risultati. In concreto il modello è stato tuttavia attuato in termini relativi e ha sortito una reciproca ‘integrazione’⁴, così da determinare l’utilizzo speculare dei risultati conoscitivi. In questa prospettiva, gli atti ovvero i provvedimenti sono passibili di utilizzo per favorire l’attività amministrativa di accertamento e sottrarre alla sede penale la complessità delle verifiche. Inoltre, la possibile ‘integrazione’ consente l’applicazione di istituti di favore quali il pagamento del debito come causa di non punibilità o quale circostanza attenuante (artt. 13 e 13-*bis*, comma 1, d.lgs. n. 74/2000; art. 23, l. n. 56/2023)⁵ o come condizione di accesso al patteggiamento (art. 13-*bis*, comma 2, d.lgs. n. 74/2000). Ciò ha determinato interferenze probatorie reciproche, che talvolta non sono risultate conformi al principio di legalità sul piano dei presupposti e delle condizioni di utilizzabilità.

2. La prova nel passaggio dal procedimento penale al rito tributario

Un primo aspetto può essere ravvisato nell’uso, quale prova nel giudizio tributario, della sentenza penale definitiva, indipendentemente dalla previsione generale della inefficacia, sancita dalla norma sui limiti di efficacia esterna del giudicato penale (art. 654 c.p.p.)⁶. La giurisprudenza tende infatti a prescindere dal profilo della inefficacia e dal correlato aspetto delle limitazioni probatorie della ‘legge civile’, ora tra l’altro rivisitate con la modifica dell’art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546/1992, in sede di riforma⁷. Al di

⁴M. CERESA GASTALDO, *L’accertamento dei tributi tra disciplina amministrativa, penale e processuale. Circolazione dei materiali istruttori ed autonomia dei giudizi*, in *Il diritto tributario nella prospettiva penale e civile*, SSM, Quaderno 14, Roma, 2022, 45; A. COMELLI, *Circolazione dei materiali probatori dal processo penale al processo tributario, autonomia decisoria e libero convincimento del giudice*, *ivi*, 13; G. BOCELLARI, *La reciproca utilizzabilità degli atti nell’accertamento tributario e nel procedimento penale*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di A. Giarda, A. Perini, G. Varraso, Piacenza-Padova, 2016, 497.

⁵F. CAGNOLA, F. BONCOMPAGNI, *Reati tributari: la ‘nuova’ causa di non punibilità introdotta dal d.l. 30 marzo 2023*, n. 34.

⁶P. CORVI, *I rapporti tra accertamento tributario e accertamento penale*, in *La nuova giustizia penale tributaria*, cit., 484. V., in relazione tuttavia alla giurisprudenza costituzionale, O. MAZZA, *I perduranti effetti del giudicato penale nel processo tributario e nei confronti dell’amministrazione finanziaria*, in *Riv. giur. trib.*, 2002, 8, 732.

⁷L. 31 agosto 2022, n. 130, in G.U. 1° settembre 2022, n. 204 che all’art. 4, comma 1, lett. c) modifica l’art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546/1992 che risulta così sostituito: «4. Non è ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l’accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all’articolo

là degli effetti che potranno derivare dalla ‘prova testimoniale scritta’ ai fini degli effetti del giudicato penale, si propende per l’acquisizione, anche d’ufficio, della sentenza penale irrevocabile di assoluzione per insussistenza del fatto: in sostanza la identità dei fatti oggetto dell’accertamento amministrativo e del giudizio penale pare consentire l’utilizzabilità non come automatica estensione del giudicato penale, ma come ‘eccezione di giudicato esterno non soggetta a preclusioni per quanto riguarda la sua allegazione in sede di merito’, prescindendo “da qualsiasi volontà dispositiva della parte” e considerando la rilevabilità d’ufficio sotto il profilo del “suo rilievo pubblicistico”⁸. L’efficacia viene dunque ravvisata in termini di natura probatoria per via del fatto che la sentenza di assoluzione deve essere presa in considerazione come “possibile” fonte di prova ed il “giudice tributario nell’esercizio dei propri poteri di valutazione deve verificarne la rilevanza nell’ambito specifico in cui detta decisione è destinata ad operare”⁹. A cambiare tuttavia è ora il ruolo della sentenza di patteggiamento che, nella parallela riforma del codice di procedura penale, si conferma nella sua inefficacia e inoltre “non può essere utilizzata a fini di prova nei giudizi civili, disciplinari, tributari o amministrativi” (art. 445, comma 1-bis, c.p.p.)¹⁰. Si

257-bis del codice di procedura civile. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale». In tema, C. GLENDI, *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *Diritto e pratica trib.*, n. 4/2022, 1140; Id., *L’istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana*, in *Ipsa.it*, 24 settembre 2022; R. SUCCIO, *In vigore la riforma del processo tributario: prova testimoniale e definizione delle controversie*, in *QG*, 16 settembre 2022; L. AMBROSI, A. IORIO, *Liti fiscali, prova testimoniale con il modello del processo civile*, in *Il Sole24Ore*, 30 gennaio 2023. Circa la costituzionalità del divieto di testimonianza in sede tributaria, si era espressa Corte Cost. 12 gennaio 2000, n. 18 che ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell’art. 7, commi 1 e 4, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell’art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), sollevate, in riferimento agli artt. 3, 24 e 53 Cost.

⁸ Cass. civ., sez. V, 22 settembre 2021, n. 25632, in *amtrassegnatributaria.it*. In senso conforme: Cass. civ., ord., 27 ottobre 2019, n. 3094, in *Ipsa.it*.

⁹ Cass. civ., sez. V, 27 giugno 2019, n. 17258, rv. 654693 e Cass. civ., sez. V, 22 maggio 2015, n. 10578, rv. 635637. V. Cass. 2 ottobre 2020, n. 21126, in *Ipsa.it*, che ha richiamato il principio per cui non è ammissibile attribuire in via automatica l’autorità di giudicato alla sentenza penale irrevocabile per reato fiscale anche se ha ad oggetto i medesimi fatti, per via della sostanziale differenza nella disciplina probatoria che in sede tributaria consente di utilizzare semplici indizi insufficienti a fondare la responsabilità penale. Sul punto, L. FERRAJOLI, *Rapporto tra sentenza penale e processo tributario*, in *Euroconference News*, 4 maggio 2018.

¹⁰ Secondo l’art. 445, comma 1-bis, c.p.p., introdotto dall’art. 25, comma 1, lett. b), d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 150, “la sentenza prevista dall’art. 444 comma 2, anche quando è pronunciata dopo la chiusura del dibattimento, non ha efficacia e non può essere utilizzata a fini di prova nei

dovrà allora verificare l'approccio della giurisprudenza nel confronto tra la nuova disposizione e il precedente inquadramento della sentenza pronunciata *aliunde* quale prova atipica¹¹.

Al di là di questo peculiare aspetto, l'incidenza del procedimento penale si manifesta già nel momento della sua instaurazione in relazione agli obblighi comunicativi, anche da parte della polizia giudiziaria, di fatti che rivestano rilevanza penale e che configurino violazioni tributarie¹². Da qui l'inevitabile passaggio di elementi, dati e risultati investigativi dalla fase preliminare del procedimento penale agli uffici finanziari in relazione al principio di collaborazione della Guardia di finanza con l'amministrazione (art. 63, d.p.r. n. 633/1972; art. 33, d.p.r. n. 600/1973)¹³.

Quanto ai potenziali limiti all'utilizzo dei dati trasmessi là dove sia mancata l'autorizzazione prevista ai fini della deroga al segreto investigativo¹⁴ e premessa la *ratio* della disposizione, finalizzata a consentire al pubblico ministero di valutare la necessità di tutelare le indagini rispetto alla comunicazione dei dati, ci si chiede quale effetto possa determinare la mancata autorizzazione sugli atti non ancora conoscibili. La giurisprudenza

giudizi civili, disciplinari, tributari o amministrativi, compreso il giudizio per l'accertamento della responsabilità contabile".

L'approccio della giurisprudenza prima della modifica normativa era nel senso per cui "in tema di tassabilità dei proventi da attività illecita, a norma dell'art. 14, comma 4 bis, della l. n. 537 del 1993 (nella formulazione introdotta dall'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012, conv. in l. n. 44 del 2012), la sentenza di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p., avendo natura di sentenza di condanna, è idonea ad escludere la deducibilità dei costi e delle spese dei beni o delle prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo, ben potendo le sue risultanze essere utilizzate come prova dal giudice tributario" (Cass. civ., sez. V, 20 ottobre 2021, n. 29142, rv. 662620).

¹¹ S. LOCONTE, I. BARBIERI, *La circolazione delle prove tra il processo tributario e il processo penale*, in *Il processo*, 2020, 2, 493.

¹² Art. 14, comma 4, l. 24 dicembre 1993, n. 537: "in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per qualsiasi reato da cui possa derivare un provento o vantaggio illecito, anche indiretto, le competenti autorità inquirenti ne danno immediatamente notizia all'Agenzia delle entrate, affinché proceda al conseguente accertamento".

¹³ A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 1, 85; S. LOCONTE, I. BARBIERI, *La circolazione delle prove tra il processo tributario e il processo penale*, cit., 500.

¹⁴ Secondo l'art. 63, comma 1, d.p.r. n. 633/1972 la Guardia di finanza, "previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'art. 329 c.p.p.", utilizza e trasmette agli uffici documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria. Analogamente dispone l'art. 33, comma 3, d.p.r. n. 600/1973.

In tema, A. MARESCA, *Tutela del segreto istruttorio e indagini fiscali*, in *Rass. trib.*, 2015, 1, 175.

za tende a consentire l'utilizzabilità dei dati trasmessi e ad ammettere la validità dell'atto impositivo basato su di essi, sostenendo semmai soltanto la sussistenza di effetti di carattere penale e disciplinare nei confronti dell'operante in quanto l'autorizzazione si porrebbe soltanto a tutela della riservatezza dell'indagine¹⁵ e non a garanzia dei soggetti coinvolti nel procedimento penale o di terzi, così che la sua mancanza non preclude l'utilizzabilità dei dati trasmessi¹⁶. Diverso si profila il caso in cui si effettui un accesso domiciliare in mancanza del provvedimento autorizzatorio previsto dall'art. 52, commi 2 e 3, d.p.r. n. 633/1972¹⁷: in questo caso la giurisprudenza tende a sancire la illegittimità degli elementi acquisiti anche nel caso in cui il contribuente abbia consegnato spontaneamente la documentazione¹⁸. La 'perquisizione illegale' determinerebbe così l'inutilizzabilità degli esiti anche senza una espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola. In sostanza, a prescindere dalla verifica dell'esistenza o meno di un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite analogo a quello fissato per il processo penale dall'art. 191 c.p.p., l'inutilizzabilità in questione discende dal valore stesso dell'inviolabilità del domicilio solennemente consacrato dall'art. 14 Cost.¹⁹.

¹⁵ Cass. civ., sez. V, 1° ottobre 2006, n. 22035, rv. 595132; Cass. civ., sez. V, 5 febbraio 2007, n. 2450, rv. 596248; Cass. civ., sez. V, 23 dicembre 2005, n. 28695, rv. 586919. L'atto di autorizzazione alla trasmissione degli atti di indagine penale non va allegata all'avviso di accertamento, *'trattandosi di atto che mira a salvaguardare gli interessi protetti dal segreto istruttorio ma non a rendere conoscibili le ragioni della pretesa tributaria così che la sua mancata conoscenza da parte del contribuente non viola l'art. 7 della l. 212/2000'* (Cass. civ., sez. V, 17 giugno 2016, n. 12549, rv. 640072).

¹⁶ Cass. civ., sez. VI, 28 settembre 2017, n. 22788, rv. 646133; Cass. civ., sez. V, 16 aprile 2007, n. 8990, rv. 598195.

¹⁷ Secondo l'art. 52, d.p.r. n. 633/1972 *"l'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma ((locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali)), può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni. È in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è exceptio il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale"*.

¹⁸ Cass. civ., sez. VI, 15 gennaio 2019, n. 673, rv. 652388; Cass. civ., sez. V, 17 gennaio 2018, n. 959, rv. 646693.

¹⁹ Cass. civ., sez. V, 15 gennaio 2020, n. 612, in *altalex.com*. sulla tutela della inviolabilità del domicilio privato e la conseguente illegittimità dell'atto di accesso che tuttavia si ripercuote sulle prove per le quali l'atto di accesso abbia costituito una condizione necessaria.

Questo approccio giurisprudenziale si pone in linea con quello inerente il generale richiamo ai diritti costituzionali la cui violazione genera l'invalidità dei dati, sia acquisiti in sede penale sia nello stesso procedimento tributario²⁰, mentre, al di là di questo profilo, l'assenza nelle norme tributarie della disposizione coincidente con l'art. 191 c.p.p. è di per sé indicativa della mancanza della specie di invalidità in via generale per gli atti del procedimento tributario, fissata solo in sede penale²¹.

Il rilievo delle prerogative costituzionali sembra tuttavia smentito in relazione al diritto di difesa là dove si ammette che, dovendosi osservare la disciplina tributaria, si esclude l'applicabilità dell'art. 24, comma 2, Cost., senza che vi sia alcuna violazione 'in forza del principio di autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario'²². Su questo piano deve essere evidenziata la disposizione dell'art. 220 disp. att. c.p.p.²³ che impo-

²⁰ Cass. civ., sez. V, 29 novembre 2019, n. 31243, rv. 655944; Cass. civ., sez. V, 7 dicembre 2021, n. 38750, rv. 663201. Circa l'acquisizione presso istituti di credito di copia delle movimentazioni dei conti bancari in assenza di autorizzazione ex art. 51, comma 2, n. 7, d.p.r. n. 633/1972; Cass. civ., sez. VI, 28 maggio 2018, n. 13353, rv. 648619, che rileva la utilizzabilità salvo si verifichi un concreto pregiudizio per il contribuente ovvero emerga la violazione di diritti costituzionali quali la tutela del domicilio. Analogamente, Cass. civ., sez. V, 18 aprile 2018, n. 9480, rv. 647827.

²¹ Cass. civ., sez. VI, 15 gennaio 2019, n. 673, cit. Per un commento, M.B. MAGRO, *L'inutilizzabilità della prova nel processo penale e nel processo tributario: verso un sistema di convergenze parallele?*, in *Novità fiscali, l'attualità del diritto tributario svizzero e internazionale*, 2019, n. 11, 381. Circa il nuovo art. 7-quinquies, introdotto nello Statuto del contribuente dal d.lgs. n. 219/2023, sulla *inutilizzabilità "ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo"*, degli "elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, o in violazione di legge", A. CUSINATO, *I vizi dell'attività istruttoria*, in *Questione Giustizia*, 18 aprile 2024.

²² Cass. civ., sez. V, 6 marzo 2019, n. 6486, in *dirittoegiustizia.it* e, prima, Cass. civ., sez. V, 24 novembre 2017, n. 28060, rv. 646225. Secondo Cass., sez. V, 7 dicembre 2021, n. 38750, rv. 66320 "in materia tributaria, gli elementi raccolti a carico del contribuente dalla Guardia di finanza senza il rispetto delle formalità delle garanzie difensive specificamente prescritte per il procedimento penale sono inutilizzabili in tale sede ai sensi dell'art. 191 c.p.p., ma sono pienamente utilizzabili nel procedimento di accertamento fiscale, stante l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello di accertamento tributario, non dovendo essere violate, però, le disposizioni degli artt. 33 del d.p.r. n. 600/1973 e 52 e 63 del d.p.r. n. 633 del 1972. Pertanto, non qualsiasi irritalità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento tributario comporta, di per sé, l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso, esclusi i casi in cui viene in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale".

²³ Cass. civ., sez. V, 29 maggio 2003, n. 8602, rv. 563730: la disposizione di cui all'art. 220 disp. att. c.p.p., secondo cui "quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergano indizi di reato, 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", è prevista unicamente ai fini del processo penale. (Nel fare applicazione del suindicato principio, la S.C. ha ritenuto infondata la doglianza del

ne l'obbligo del rispetto delle norme del codice quando, nel corso di attività ispettive o di vigilanza, emergano indizi di reato. La giurisprudenza ammette tendenzialmente la utilizzabilità degli elementi raccolti dalla Guardia di Finanza senza le garanzie, a fronte non solo della già rilevata autonomia dei procedimenti, ma anche in relazione al fatto per cui l'osservanza della disposizione è dovuta 'soltanto ai fini della applicazione della legge penale'²⁴.

Se su un piano generale questi sono i criteri utilizzati, vanno peraltro esaminati gli aspetti relativi a singoli atti svolti in sede penale che per loro caratteristiche procedurali implicano un regime di utilizzabilità specifico. Il trasferimento di atti eseguiti in sede penale da utilizzare ai fini della prova della pretesa fiscale, se implica la acquisizione 'legittima'²⁵, quanto meno a fronte di alcuni diritti fondamentali, comporta infatti anche la verifica della sussistenza di particolari condizioni. Con riguardo ad esempio alle intercettazioni si pone il quesito del relativo utilizzo nel procedimento tributario che, in quanto 'diverso procedimento', porta a evidenziare i limiti di cui all'art. 270 c.p.p. Tralasciando l'ampio dibattito seguito alla interpretazione giurisprudenziale del criterio della 'diversità' in ambito penale²⁶, la sede tributaria sembra ammettere l'ingresso degli esiti intercettativi non dovendosi, da un lato, applicare in tributario l'art. 270 c.p.p.²⁷ e, dall'altro, essendo i risultati acquisiti l'esito della verifica dei presupposti di ammissibilità presente nei provvedimenti giudiziari di origine. Diverso dovrebbe porsi il profilo della utilizzabilità degli atti di captazione illegittimi

ricorrente che aveva lamentato come la Commissione tributaria provinciale avesse "del tutto disatteso la disposizione che impone l'assistenza di un difensore prima di assumere sommarie informazioni dalla persona nei cui confronti vengono svolte indagini").

²⁴ Cass. civ., sez. V, 12 novembre 2010, n. 22984, rv. 615821.

²⁵ Cass. civ., sez. V, 5 aprile 2019, n. 9593, rv. 653649.

²⁶ Per un'ampia bibliografia sul tema, D. ALBANESE, *Sull'utilizzabilità dei risultati nell'ambito del 'medesimo procedimento': il tribunale di Milano prende le distanze dalle Sezioni Unite 'Cavallo'*, in *Sistema penale*, 1° dicembre 2020.

²⁷ Cass. civ., sez. V, 7 febbraio 2013, n. 2916, rv. 625254 secondo cui "un atto legittimamente assunto in sede penale – nella specie, sommarie informazioni testimoniali della Guardia di Finanza ed intercettazioni telefoniche – e trasmesso all'amministrazione tributaria entra a far parte, a pieno titolo, del materiale probatorio che il giudice tributario di merito deve valutare, così come previsto dall'art. 63 del d.p.r. n. 633 del 1972; tale norma, infatti, non contrasta né con il principio di segretezza delle comunicazioni di cui all'art. 15 Cost., perché le intercettazioni che hanno permesso il reperimento dell'atto sono autorizzate da un giudice, né con il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., perché, se è vero che il difensore non partecipa alla formazione della prova, è anche vero che nel processo tributario l'atto acquisito ha un minor valore probatorio rispetto a quello riconosciuto nel processo penale". In tema, A. BORGOGGIO, *Utilizzabilità delle intercettazioni telefoniche nel contenzioso tributario*, in *Il Fisco*, 2013, 8, 1174.

che, secondo parte della giurisprudenza non dovrebbe essere consentita, avendo la inutilizzabilità originaria un effetto tale da travolgerne gli effetti in qualsiasi tipo di giudizio²⁸. In ogni caso si ravvisa l'apertura garantista della giurisprudenza sulla invalidità dell'accertamento che si basi su intercettazioni non rese conoscibili al contribuente alla data di notifica dell'atto impositivo²⁹, in linea con quanto affermato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia sul diritto del contribuente di accedere ai dati sui quali si fonda l'accertamento, per un corretto esercizio del diritto di difesa³⁰.

Se l'intercettazione non veniva già vista come fonte di violazione del divieto di prova testimoniale *ex art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546/1992*, prima della sua riformulazione³¹, il quesito si sposta sulla ammissibilità delle dichiarazioni rese nel procedimento penale e inserite in processi verbali trasposti in sede tributaria. Sul punto, in una logica di valenza indiziaria degli elementi acquisiti *aliunde*, le dichiarazioni entrano a far parte del bagaglio conoscitivo dell'autorità tributaria che può utilizzarne i contenuti anche se, ad esempio in relazione alle dichiarazioni di terzi, la valutazione deve essere supportata da riscontri oggettivi³². Quanto alle dichiarazioni rese in ambito penale dal contribuente quale persona sottoposta alle indagini, se ne riteneva già consentita, da un lato, la utilizzabilità in quanto non riconducibili alla testimonianza e, dall'altro, la successiva valutazione secondo il libero apprezzamento del giudice³³. È peraltro evidente che la diversità

²⁸ S.U. 25 marzo 2010, n. 13426, rv. 246271 che afferma la inutilizzabilità delle intercettazioni illegittime anche nel procedimento di prevenzione. Non si ritiene tuttavia escluso l'utilizzo ai fini della acquisizione della *notitia criminis* o dell'indagine per altri reati: Cass., sez. V, 10 ottobre 2019, n. 44114, rv. 277432.

²⁹ Cass. civ. 2 febbraio 2021, n. 2223, in *ntplusfisco.ilsole24ore.com*, con nota di L. AMBROSI, *Accertamento, non basta il rinvio per le intercettazioni*.

³⁰ Corte Giustizia 16 ottobre 2019, C-189/18, *Glencore*, su cui A. FAZIO, *I rapporti tra processo tributario e processo penale: la crisi del doppio binario nella prospettiva dello scambio internazionale di informazioni fiscali*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2020, n. 5, 1955. V., inoltre, Corte Giustizia 4 giugno 2020, C-430/19, *C.F.* Circa le restrizioni all'accesso integrale al fascicolo in relazione alla presenza di interessi generali, Corte Giustizia 13 settembre 2018, C-358/16, *UBS Luxembourg s.a. e altri*.

³¹ V., *supra*, nota 7. In tema di rapporti tra intercettazione e prova testimoniale, S. LOCONTE, I. BARBIERI, *La circolazione delle prove tra il processo tributario e il processo penale*, cit., 494.

³² Cass. civ., sez. V, 7 febbraio 2013, n. 2916, rv. 625254; Cass. civ. 8 luglio 2016, n. 18065, in *altalex.com*; Ctr. Piemonte 6 febbraio 2020, n. 181/2.

³³ Cass. civ., sez. V, 14 novembre 2012, n. 19862, rv. 624289.

Secondo Cass., sez. V, 21 dicembre 2005, n. 28316, rv. 586225 “*in tema di contenzioso tributario, le dichiarazioni rese in sede di verifica (nella fattispecie, ai fini dell'IVA) dal legale rappre-*

strutturale sul piano probatorio dei due sistemi non può che generare contraddizioni irrisolvibili là dove, ad esempio, siano state rese in interrogatorio dichiarazioni sul fatto altrui tali da determinare il mutamento eventuale di *status* del dichiarante (artt. 64, comma 3, lett. c), 197, comma 1, lett. b), 197-bis, 210 c.p.p.). D'altra parte, se la mancata osservanza degli avvertimenti ex art. 64 c.p.p. genera in sede penale la inutilizzabilità delle dichiarazioni (art. 64, comma 3-bis, c.p.p.), si ritorna al quesito degli effetti, in ambito tributario, della irritualità processuale, anche alla luce del fatto per cui il diritto al silenzio così come tutelato nel procedimento penale non trova riscontro nel rito tributario, dove le recenti aperture giurisprudenziali ne operano una costruzione con particolari precisazioni³⁴.

Emerge in ogni caso come i diversi criteri valutativi accolti in sede tributaria consentano talvolta il superamento della illegittimità della prova, evidente nel noto caso della cosiddetta lista Falciani che, come altre liste di contribuenti veicolate attraverso rapporti informativi³⁵, ha consentito l'utilizzazione di dati acquisiti attraverso una condotta illecita³⁶. Senza voler affrontare qui l'ampio tema della utilizzabilità oppure no della prova derivante da

sentante di una società non assumono contenuto testimoniale, in quanto il rapporto di immedesimazione organica che lega il rappresentante legale alla società rappresentata esclude che il primo possa essere qualificato come testimone, in riferimento ad attività poste in essere dalla seconda; tali dichiarazioni possono invece essere apprezzate come una confessione stragiudiziale, e costituiscono pertanto prova non già indiziaria, ma diretta del maggior imponente eventualmente accertato nei confronti della società, non abbisognevole, come tale, di ulteriori riscontri”.

³⁴ V., *infra*, par. 3.

³⁵ S. ARMELLA, *Utilizzabilità della lista Vaduz e prove illegittime nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2016, 9, 69; A. BORGOGGIO, *La ‘lista Pessina’ ottiene il placet della Cassazione per gli accertamenti*, in *Il Fisco*, 2015, 36, 3474. In tema, P. DE MARTINO, *Lista Falciani: il fine giustifica i mezzi? Note a margine di due provvedimenti innovativi*, in *Dir. pen. contemporaneo*, 2015; P. MASTELLONE, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 4, 791; A. MARINELLO, *Prove illecitamente acquisite all'estero e tutela del contribuente: disorientamenti giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 485.

³⁶ In ambito tributario, la giurisprudenza è ormai consolidata nel ritenere “*utilizzabili, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari acquisiti dal dipendente infedele di un istituto bancario, senza che assuma rilievo l'eventuale reato commesso dal dipendente stesso e la violazione del diritto alla riservatezza dei dati bancari che non gode di tutela nei confronti del fisco*”: Cass. civ., sez. VI, 28 aprile 2015, nn. 8605 e 8606, rv. 635558. Secondo Cass. 18 settembre 2020, n. 19446, in *ipsoa.it*, sia in sede di accertamento che di contenzioso sono utilizzabili i dati del contribuente contenuti nella lista Falciani, anche se da valutarsi sulla base di ulteriori riscontri, essendo irrilevante la condotta illecita del soggetto dipendente dall'istituto di credito. V., inoltre, Cass., sez. V, 28 aprile 2021, n. 11162, rv. 661227; Cass., sez. V, 25 febbraio 2020, n. 4984, rv. 657352; Cass., sez. V, 19 dicembre 2019, n. 33893, rv. 656380; Cass., sez. V, 5 dicembre 2019, n. 31779, rv. 56014. V., inoltre, Cass. civ. 7 giugno 2022, n. 18359, in *lavorofisco.it*.

reato e della individuazione della natura dei divieti probatori³⁷, si percepisce la difficoltà a recepire nel procedimento tributario categorie estranee delle quali peraltro si riconosce in alcuni casi la rilevanza se, come si è già sottolineato, ne deriva una incidenza sul piano di alcuni diritti fondamentali³⁸.

3. La rilevanza probatoria nella sede penale dei dati acquisiti nel procedimento tributario

Le criticità che si sono evidenziate possono riproporsi sul fronte inverso, dove emergono analoghe interferenze tra i due riti. La maggiore facilità nella acquisizione dei dati in sede tributaria favorisce il passaggio di elementi conoscitivi dalla procedura amministrativa o dal contenzioso tributario, così da determinarne la valenza nel procedimento penale. Già in fase preliminare gli atti formati dagli organi di accertamento in sede di verifica³⁹ possono trasmigrare nel fascicolo del pubblico ministero. Con il processo verbale di constatazione e l'avviso di accertamento entrano nella conoscenza della autorità giudiziaria gli elementi idonei a fondare le scelte finali. Mentre già prima l'obbligo di denuncia *ex art.* 331 c.p.p. ha potuto determinare l'iscrizione della *notitia criminis* e la conoscibilità delle prime fonti circa i risultati ottenuti, l'uso di dati usciti dalle attività di accesso, ispezione o verifica costituiti da dati bancari, documenti contabili o relativi a rapporti con terzi del contribuente, comporta anche qui la verifica dell'osservanza dell'art. 220 disp. att. c.p.p. circa l'attuazione delle garanzie difensive all'emergere di indizi di reato, con la conseguente verifica *ex post*

³⁷ A fronte di una vastissima bibliografia sul tema, ci si limita a indicare per una sintesi, volendo, N. GALANTINI, *Inutilizzabilità della prova e diritto vivente*, in *questa rivista*, 2012, 64. Il tema della 'prova illecita' è stato oggetto degli studi dei più autorevoli autori quali F. CARRARA, *Programma. Del giudizio criminale* (ed. 1886) ed *Opuscoli*, Bologna, 2004, 493 ss., F. CORDERO, *Prove illecite*, in *Tre studi sulle prove penali*, Milano, 1963, 162 ss., Id., *Procedura penale*, Milano, 2012, 613 e M. NOBILI, *L'immoralità necessaria, III Prove, accertamento, errori*, Bologna, 2009, 189.

³⁸ In tema, P. CORSO, *Esiste ancora il principio di legalità?*, in *Corr. trib.*, 2001, 17; S. SEBASTIANO, *L'inutilizzabilità delle risultanze penali nel procedimento tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2002, 4, 355; G. GAMBONI, *Utilizzo di prove raccolte in sede penale e principio di legalità*, in *Corr. trib.*, 2001, 28; G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove 'incostituzionali'*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 22; E.A. SEPE, *L'inutilizzabilità delle prove irrualmente acquisite e la valenza degli elementi emersi in sede penale*, in *Il Fisco*, 2009, 1, 66.

³⁹ G. VARRASO, *Procedimento penale e reati tributari*, in *Trattato di procedura penale*, a cura di G. Spangher, vol. VII, II, Milano, 2011, 884.

del momento in cui le tutele avrebbero dovuto essere apprestate ai fini della utilizzabilità degli esiti. Il che, come si è prima rilevato, comporta spesso un difficile controllo su un passaggio lasciato in sostanza alla discrezionalità dell'organo che procede⁴⁰. Il superamento o no della barriera degli indizi *ex art. 220 disp. att. c.p.p.* può generare ulteriori possibili effetti sul piano penale in relazione ad esempio alle dichiarazioni etero-accusatorie rese alla Guardia di finanza dalla persona soggetta all'accertamento amministrativo senza l'osservanza dell'art. 63 c.p.p., che obbliga l'autorità che procede alla interruzione dell'atto assuntivo delle dichiarazioni nel momento dell'emergere degli indizi: si è infatti ritenuta l'utilizzabilità delle stesse dichiarazioni in sede penale quando non sia ancora accertato il superamento della soglia di punibilità del reato tributario nel momento in cui sono state rese⁴¹.

Inoltre, quanto alle eventuali dichiarazioni del contribuente o a quanto acquisito nell'ambito dei suoi doveri collaborativi⁴², non può non rilevarsi la criticità del rapporto tra due sistemi non omologati sul riconoscimento del diritto al silenzio che solo di recente è stato ritenuto sussistente, quale espressione della garanzia del giusto processo, se pure con precisi distinguo, in ambito tributario⁴³, in assonanza con quanto stabilito in relazione al procedimento Consob per abusi di mercato⁴⁴, qualora nel giudizio ven-

⁴⁰ Secondo la giurisprudenza si può anche ipotizzare l'utilizzabilità della parte del documento '*compilata prima dell'insorgere degli indizi*' e non quella redatta successivamente senza l'adozione delle garanzie difensive (Cass., sez. III, 4 giugno 2019, n. 31223, rv. 276679).

⁴¹ Cass., sez. III, 4 giugno 2019, n. 31223, cit. V., inoltre, Cass., sez. III, 15 luglio 2022, n. 27448.

⁴² G. RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Torino, 2018.

⁴³ Cass., sez. V, 1° marzo 2022, n. 6786, in *dirittoegiustizia.it*. Sul tema, A. GIOVANNINI, *Note sul diritto al silenzio in diritto tributario*, in *giustiziainsieme.it*, 2 marzo 2022. V., inoltre, Cass., sez. III, 17 maggio 2022, n. 32027, in *njus.it*, 31 agosto 2022.

⁴⁴ Corte di giustizia, Grande Sezione 2 febbraio 2021, C-481/19, D.B. c. *Consob* secondo cui "*l'articolo 14, paragrafo 3, della direttiva 2003/6/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 28 gennaio 2003, relativa all'abuso di informazioni privilegiate e alla manipolazione del mercato (abusi di mercato), e l'articolo 30, paragrafo 1, lettera b), del regolamento (UE) n. 596/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 aprile 2014, relativo agli abusi di mercato (regolamento sugli abusi di mercato) e che abroga la direttiva 2003/6 e le direttive 2003/124/CE, 2003/125/CE e 2004/72/CE della Commissione, letti alla luce degli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, devono essere interpretati nel senso che essi consentono agli Stati membri di non sanzionare una persona fisica, la quale, nell'ambito di un'indagine svolta nei suoi confronti dall'autorità competente a titolo di detta direttiva o di detto regolamento, si rifiuti di fornire a tale autorità risposte che possano far emergere la sua responsabilità per un illecito passibile di sanzioni amministrative aventi carattere penale oppure la sua responsabilità penale*". In tema,