



# CAMMINO DIRITTO

Rivista di informazione giuridica  
<https://rivista.camminodiritto.it>



## LE GARANZIE DEL PROCEDIMENTO PENALE E L'INNESTO CON L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

*Un commento alla sentenza della Corte di Cassazione, Sez. III Pen., del 16 luglio 2019, in materia di garanzie processuali e accertamento tributario*

di **Domenico Trapani**

IUS/12 - DIRITTO TRIBUTARIO

Estratto dal n. 12/2019 - ISSN 2532-9871

Direttore responsabile

**Raffaele Giaquinto**

Publicato, Mercoledì 18 Dicembre 2019

**Sommario:** 1. La vicenda; 2. La motivazione; 3. L'evoluzione legislativa; 4. L'evoluzione ermeneutica; 5. La prassi e le problematiche di garanzia.

**Abstract** <sup>[ita]</sup>: La pronuncia in analisi offre un utile spunto per una (seppur stringata) ricostruzione dei rapporti sussistenti tra atti tipici dell'accertamento tributario e documentazione probatoria in seno al procedimento penale, il tutto nell'alveo di tematiche di stretta attualità dal punto di vista della prassi applicativa, quali sono la sovrapposizione di procedimenti di specie diversa all'interno del sistema c.d. del doppio binario e le relative garanzie da apprestarsi ai soggetti coinvolti in detti procedimenti, che mutano la propria natura da amministrativa a penale.

**Abstract** <sup>[engl]</sup>: The analyzed judgment offers a good starting point for a concise reconstruction of the relationships existing between typical acts of tax inspection and probative documentation within the criminal proceedings, in the context of strictly topical issues such as the overlapping procedures of different species and the inherent guarantees to be provided for the subjects involved in these proceedings, which change their nature from administrative to criminal.

## 1. La vicenda

La Corte di cassazione viene adita affinché si pronunci circa le doglianze sollevate dal ricorrente nei confronti dell'ordinanza del Tribunale del riesame di Santa Maria Capua Vetere con la quale veniva respinta la richiesta di pronunciarsi sulla legittimità del provvedimento preventivo (finalizzato alla confisca diretta e per equivalente) disposto dal giudice per le indagini preliminari su un immobile all'uopo sequestrato<sup>[1]</sup>.

I due motivi di ricorso riguardano sostanzialmente l'omessa motivazione e la motivazione apparente dell'impugnata ordinanza in relazione alle deduzioni difensive circa la inutilizzabilità, ai fini del provvedimento di cautela, delle dichiarazioni rese da un co-indagato durante le operazioni accertative della Guardia di Finanza e trasfuse nel relativo processo verbale di constatazione (c.d. PVC).

Nello specifico, si lamenta la violazione degli artt. 63 e 64, c.p.p., per difetto delle previste garanzie difensive, e 220, disp. att. c.p.p., con riguardo alle dichiarazioni rese allorché erano già emersi indizi di reità nei confronti del dichiarante medesimo.

Il Procuratore Generale, per parte sua, chiede dichiararsi l'inammissibilità del ricorso.

## 2. La motivazione

La Corte di cassazione, non ravvisando ragioni di fondatezza, rigetta le richieste avanzate dal ricorrente, condannandolo alla rifusione delle spese processuali.

A sostegno di tale decisione, viene fornita una ricognizione delle «coordinate interpretative» utili alla corretta comprensione e applicazione del disposto normativo dell'art. 220, disp. att. c.p.p.

Si ricorda, dunque, che il processo verbale di constatazione redatto durante le operazioni ispettive e di verifica condotte dalla Guardia di Finanza ha natura di prova documentale in quanto atto amministrativo extraprocessuale acquisibile ai sensi dell'art. 234, c.p.p.<sup>[2]</sup>. Viepiù, proseguono i giudici della terza sezione, nell'ipotesi in cui durante l'espletamento delle operazioni amministrative di verifica venissero in rilievo indizi di reità (peraltro non necessariamente riferibili a uno specifico soggetto), azionandosi il meccanismo di cui all'art. 220 delle disposizioni attuative, solo la parte del PVC redatta anteriormente al sorgere dei detti indizi acquisirebbe rilevanza probatoria e sarebbe pertanto utilizzabile nel successivo giudizio penale. Non sarebbe egualmente, invece, per quella parte del PVC successiva all'emersione dei detti indizi di reità e redatta senza l'applicazione delle disposizioni e delle garanzie di cui al codice di rito penale.

La Cassazione, quindi, riprende l'insegnamento tracciato dalla pronuncia a sezioni unite Ranieri (Cass., SS.UU., 28/11/2001, n. 45477), per la quale si ritiene che «il presupposto dell'operatività della norma sia non l'insorgenza di una prova indiretta, quale indicata dall'art. 192 c.p.p., bensì la sussistenza della mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata».

Il riferimento operato alla rilevanza penale del fatto - nei limiti suindicati - fa intendere, secondo la pronuncia in commento, che tutti gli elementi costitutivi del reato ravvisato in nuce devono assumere una specifica consistenza, ivi comprese le eventuali soglie di punibilità previste dal legislatore per la fattispecie astratta paventata, cosicché possano operare le garanzie del procedimento penale<sup>[3]</sup>.

Nel caso concreto, invece, le dichiarazioni etero-accusatorie rese in sede di verifica fiscale da un determinato soggetto non risultavano idonee da sole a plasmare l'ipotesi di reato nella sua completezza, in quanto solo con le successive verifiche disposte sulla deducibilità o meno dei costi oggetto della controversia si è avuta contezza del superamento della soglia di punibilità che ha definito il fatto nella sua rilevanza penale.

Da qui, respingendo entrambi i motivi di ricorso, la pronuncia in commento statuisce l'utilizzabilità delle dichiarazioni rese in sede di verifica fiscale da parte del soggetto che, invece, lamentava l'omessa applicazione delle norme di procedura penale e delle relative garanzie ivi previste, con il conseguente rigetto del ricorso avanzato<sup>[4]</sup>.

### 3. L'evoluzione legislativa

L'inserimento in seno all'ordinamento processualpenalistico dell'art. 220, disp. att. c.p.p., deriva certamente - sin dalle originarie intenzioni del legislatore delegato<sup>[5]</sup> - da una volontà di regolamentazione e definizione del pmoerium entro il quale l'esercizio dei poteri d'inchiesta deve trovare esplicazione.

Invero, è noto come nel sistema previgente all'attuale i poteri d'indagine della pubblica accusa tendenti all'acquisizione delle fonti di prova fossero sostanzialmente privi di confini e limitazioni<sup>[6]</sup>.

Tale complesso di poteri trovava una regolamentazione nel codice di rito del 1930 all'interno dell'attività di istruzione preliminare (artt. 219 e ss.), che si rivelava esser sostanzialmente equiparabile a quella istruttoria, anche se scevra delle garanzie di difesa per quest'ultima approntate<sup>[7]</sup>.

È soltanto con l'entrata in vigore della carta fondamentale e con i principi in essa contenuti che il sistema comincia a creparsi: numerose sentenze del Giudice delle leggi equiparano le attività svolte in sede di preistruzione a quelle dell'istruzione probatoria vera e propria, addivenendo a rilevare l'irrazionalità con cui le garanzie di difesa (previste solo per le seconde e non invece per le prime) non sempre vengano assicurate<sup>[8]</sup>.

Per il tramite di alcune modifiche legislative che si incanalarono nel solco tracciato dalla Corte costituzionale<sup>[9]</sup> e solo a seguito della promulgazione del codice Vassalli del 1989, la materia in esame trovò completa forma regolatoria mediante l'introduzione dell'art. 220, disp. att. c.p.p., per cui «quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono 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».

### 4. L'evoluzione ermeneutica

Sin dalle origini del dibattito e fino all'introduzione della norma da ultimo richiamata, tuttavia, le posizioni più autorevoli di dottrina e giurisprudenza in tema di acquisizioni probatorie si son spesso rivelate ondivaghe e talvolta poco garantiste nei confronti di un soggetto sottoposto a varie attività di accertamento e verifica e, in seguito, a procedimento penale.

In particolare, il ruolo della Corte di legittimità e del Giudice delle leggi assume peculiare rilevanza nell'analisi di specie, se si considera come non sia stato chiaro e preciso sin dall'inizio quali fossero gli effetti della violazione delle norme garantiste di cui si è detto <sup>[10]</sup>.

Attentissima dottrina, infatti, ha avuto occasione di rilevare come «si potrebbe affermare, con una qualche arditezza, che la scelta tecnica di scrittura dell'art. 191 c.p.p. ha determinato una divaricazione tra il voluto (tassatività) e il realizzato (creazione di fattispecie vaghe e indeterminate) dal legislatore»<sup>[11]</sup>. La discrepanza tra imponderabilità della casistica ed esigenze di prevedibilità da parte del legislatore, infatti, non ha potuto che essere colmata con la sola opera di interpretazione messa in atto in camera judicis.

Partendo dal presupposto che la sanzione processuale della inutilizzabilità degli atti (illegittimamente) acquisiti dovesse costituire la extrema ratio, le variabili tenute in considerazione dai giudici sono sempre state le medesime: interesse protetto dalla norma violata, rango del predetto interesse, grado della lesione arrecata.

In un'ottica generale e ampia, si è passati, dunque, dalla ricerca della compatibilità del mezzo istruttorio atipico con le norme supreme dell'ordinamento<sup>[12]</sup> alla ricerca di soluzioni alternative alla inutilizzabilità<sup>[13]</sup>, e dall'attenuazione del regime del vizio<sup>[14]</sup> all'imputazione mediante analisi del comportamento delle parti<sup>[15]</sup>.

Tuttavia, se la sanzione dell'inutilizzabilità potrebbe esser tacciata come estrema a scapito della sacrificata verità dei fatti, spesse volte a subire il taglio delle garanzie è stato (e a tutt'oggi è) il diritto del soggetto accertato a godere delle garanzie processualpenalistiche a seguito dell'emersione di indizi di reato durante operazioni squisitamente amministrative.

Riportando l'analisi su un piano concreto, è indubbio che il processo verbale di constatazione redatto in sede di verifica fiscale sia un atto amministrativo.

Secondo la qualificazione della giurisprudenza, più precisamente, esso può trovare ingresso in seno al processo penale in quanto «prova documentale <sup>[acquisibile]</sup> ex art. 234,

c.p.p. per la parte redatta prima dell'emersione degli elementi di cui alla notitia criminis e come atto di indagine per la parte successiva se il verbalizzante è anche P.G. ex art. 57, 1/2/3 comma, c.p.p.»<sup>[16]</sup> e non risente delle vicende amministrativo-tributarie che potrebbero - in astratto - inficiarne la validità.

All'emersione, però, di indizi di reato, le modalità di redazione dell'atto che si riverserà in dibattimento devono necessariamente cambiare: pena, la menomazione delle garanzie di difesa e di contraddittorio dell'indagato.

Come si è detto<sup>[17]</sup>, «[...] è innegabile che il confine tra l'attività ispettiva e l'attività di indagine preliminare, superato il quale 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 segnato dalla mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata»: l'art. 220, disp. att. c.p.p., dunque, assume la funzione di sutura tra attività ispettivo-accertativa e attività investigativa, ovvero tra procedimento tributario e Codice di rito penale.

## 5. La prassi e le problematiche di garanzia

L'art. 13, l. n. 689/1981 statuisce che «gli organi addetti al controllo sull'osservanza delle disposizioni per la cui violazione è prevista la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro possono, per l'accertamento delle violazioni di rispettiva competenza, assumere informazioni e procedere a ispezioni di cose e di luoghi diversi dalla privata dimora, a rilievi segnaletici, descrittivi e fotografici e ad ogni altra operazione tecnica». È stato rilevato che per poteri istruttori bisogna intendere «[...] il complesso di poteri autoritativi, di natura amministrativa, finalizzati al controllo dell'osservanza di determinati obblighi e qualificati istruttori perché funzionali (anche) all'irrogazione di sanzioni amministrative» e che «in materia tributaria, ad esempio, l'esercizio dei poteri istruttori persegue lo scopo (immediato) di controllare l'adempimento spontaneo del contribuente rispetto a una serie di obblighi [...] e (più mediato) di esercitare la funzione di accertamento dei tributi, di riscossione e di irrogazione delle sanzioni [tanto amministrative, quanto penali, ndr]»<sup>[18]</sup>.

Nello specifico, è la legislazione di settore a integrare la disciplina dell'attività e dei poteri ispettivi in materia tributaria: il riferimento è gli artt. 51 e 52, d.P.R. n. 633/1972 e artt. 32 e 33, d.P.R. n. 600/1973, dettati, rispettivamente, in materia di IVA e di imposte sui redditi.

In questa cornice, la disposizione dell'art. 220, disp. att. c.p.p. assume un ruolo fondamentale.

Come ha avuto modo di osservare la dottrina specialistica in un ambito di ricerca differente, ma che mostra avere diversi tratti in comune con la problematica di cui qui trattasi, infatti, le garanzie previste per il contribuente che si trovi sottoposto contemporaneamente ad accertamento tributario e a procedimento penale sono ben differenti, stante la maggiore incisività di quelle assicurate dal Codice penale di rito<sup>[19]</sup>.

Più nello specifico, si è messo in luce come, a norma dell'art. 220, disp. att. c.p.p., a seguito dell'emersione di indizi di reato, debbano entrare in gioco anche in sede di controllo o verifica fiscale le norme sull'interrogatorio e sulle sommarie informazioni della persona nei cui confronti vengono svolte le indagini (rispettivamente, artt. 64 e 350, c.p.p.), in virtù delle quali è necessario rendere al contribuente l'informazione circa l'utilizzabilità nei suoi confronti delle dichiarazioni, renderlo edotto della facoltà di non rispondere ad alcuna domanda (salvo comunque il corso delle indagini medesime), del fatto che se renderà dichiarazioni su fatti che concernono l'altrui responsabilità assumerà l'ufficio di testimone in relazione a questi e, infine, che è necessaria l'assistenza di un difensore, sia esso di fiducia ovvero nominato d'ufficio.

Sebbene le norme richiamate risultino abbastanza cristalline circa l'iter che deve esser seguito in tali evenienze, la prassi spesse volte se ne discosta, stante la maggiore agilità con cui il procedimento amministrativo potrebbe proseguire e, quindi, la maggior speditezza con cui i controlli e le verifiche fiscali potrebbero concludersi.

La stessa amministrazione finanziaria - giusta anche la non univocità con cui la giurisprudenza di legittimità e merito ha spesso affrontato la problematica dell'utilizzabilità in ambito penalistico delle prove raccolte in violazione delle norme sulla garanzia del diritto di difesa<sup>[20]</sup> - si è premurata di precisare, durante l'incontro con la stampa specializzata tenutosi l'1 febbraio 2018, che «l'acquisizione delle fonti di prova nel processo penale deve avvenire secondo modalità tipiche e nel rispetto delle garanzie difensive previste nel Codice di procedura penale. [...] Ne consegue che [...] non saranno utilizzabili [...] le dichiarazioni da questi assunte secondo modalità diverse da quelle previste negli artt. 64 e 350 del Codice di procedura penale e senza la presenza del difensore»<sup>[21]</sup>.

Un monito, questo, che tuttavia non dirime il nodo fondamentale della problematica in esame, che insiste specificamente sul momento in cui possono dirsi emersi gli indizi di reato.

In effetti, la giurisprudenza ha sempre nettamente distinto i concetti di indizio di reato e prova dello stesso<sup>[22]</sup>. Questo dato risulta tanto più rilevante se solo si consideri che, ad esempio, in tema di reati sottoposti a c.d. soglia di punibilità, perché gli indizi di reità assumano rilevanza non è in nessun modo necessario che si pervenga all'accertamento del superamento di detta soglia. Le garanzie difensive previste dal codice, infatti, prescindono dal dato quantitativo rappresentato dallo sbarramento operato (a monte) dal legislatore. Quest'ultimo cade, invece, in un momento diverso della configurazione delittuosa: il rilievo che il fatto assume nell'ottica della sua punibilità.

Del resto - e a differenza di quanto sostenuto dalla sentenza in commento - se si dovessero attendere i risultati completi della procedura di verifica-accertamento per appurare il superamento della soglia di punibilità per dare ingresso alle garanzie processuali dell'indagato, si perverrebbe - nella sostanza - a una sterilizzazione dell'art. 220, disp. att. c.p.p.

Nel senso di una vera e propria interpretatio abrogans della norma di attuazione, Cass., sez. III, n. 4919/2015 ricorda che «se, invero, si devono aspettare i risultati complessivi dell'accertamento per valutare se vi sia stato o meno il superamento della soglia di punibilità, allora la conseguenza sarebbe che per i reati tributari che prevedono una tale soglia non dovrebbero mai essere adottate le modalità previste dall'art. 220 disp. att., durante gli accertamenti ed i processi verbali di constatazione redatti dalla guardia di finanza o dai funzionari degli uffici finanziari: il che non pare possa ammettersi, perché porterebbe in definitiva ad una elusione degli obblighi di legge, con lesione del diritto di difesa e dei principi del giusto processo. Inoltre, le dette modalità debbono essere seguite quando emergono indizi di reato e non solo quando emerga la prova di un reato, il che significa che per rendere operante la norma di garanzia non occorre che sia stata già raggiunta la prova del superamento della soglia di punibilità, ma è sufficiente che vi sia una concreta probabilità che la soglia possa essere superata» (enfasi aggiunta).

Ci si trova in un momento - pur sempre d'indagine - che supera il mero sospetto, il dubbio, senza tuttavia pervenire al perfezionamento di una fattispecie completa nei suoi elementi essenziali (di cui, tuttavia, secondo alcuni, fa parte anche la punibilità del fatto tipico, antiggiuridico e colpevole). Il fumus di un commesso delitto<sup>[23]</sup>, ancora alle soglie dell'accertamento ma comunque estraneo al merito della fondatezza di una possibile accusa - che non compete certo all'amministrazione finanziaria -, deve esser vagliato facendo quadrare gli elementi emersi: essi vanno valutati come idonei o meno a consentire la prosecuzione dell'accertamento con modalità differenti da quelle previste dalla procedura amministrativo-tributaria, sebbene poste in essere in quella sede.

«Non vi è infatti coincidenza strutturale normativa piena tra gli illeciti fiscali

amministrativi e l'illecito penale essendone il tratto differenziale principale quello previsto nella norma incriminatrice penale, delle "soglie di punibilità", che appunto segnano il confine tra l'uno e l'altro tipo di illecito»<sup>[24]</sup>.

Se i campi sono sempre ben distinti e delimitati, le modalità acquisitive delle evidenze sconfinano da un ambito all'altro, si intersecano e generano la necessità di un cambio di registro, se non si vuole creare uno strappo alle necessarie garanzie che a un soggetto (che in quel momento assume la qualità di) indagato debbono esser assicurate.

Le oscillazioni (interpretative e giurisprudenziali) tra massimo garantismo e mera rilevanza organizzativa interna alla pubblica amministrazione delle modalità acquisitive di dati potenzialmente costitutivi di una *notitia criminis*<sup>[25]</sup>, del resto, non hanno mai giovato a chi, in fin dei conti, rimane soggetto principe della verifica da parte degli organismi accertatori: il contribuente/indagato.

L'approccio dell'amministrazione accertatrice - e, correlativamente, quello difensivo - non possono e non devono prescindere dalle considerazioni squisitamente penalistiche che le circostanze potrebbero richiedere: nel pieno spirito collaborativo cui l'intera attività tributaristica si impronta - e che gioca pur sempre a favore e nell'interesse del contribuente accertato -, le esigenze di speditezza e l'auspicio di una minore invasività devono cedere il passo, talora, a ciò che già è garantito per legge, ossia alla massima tutela delle libertà fondamentali dell'individuo, contrappunto necessario alla preservazione dei beni giuridici contemplati in seno alle norme incriminatrici.

### Note e riferimenti bibliografici

<sup>[1]</sup> La vicenda vedeva il ricorrente colpito da cautela reale in relazione al reato previsto e punito dall'art. 5 del d.lgs. n. 74/2000 (omessa dichiarazione delle imposte sui redditi)

<sup>[2]</sup> Il comma 1 della citata disposizione così prevede: «È consentita l'acquisizione di scritti o di altri documenti che rappresentano fatti, persone o cose mediante la fotografia, la cinematografia, la fonografia o qualsiasi altro mezzo». Pertanto, il PVC redatto in occasione di controlli fiscali confluisce all'interno del fascicolo del dibattimento in quanto riproduce situazioni di fatto esistenti in un determinato momento e suscettibili di subire modifiche.

<sup>[3]</sup> Nel caso di specie (ma si veda anche oltre), vertendosi in materia di omessa dichiarazione, il riferimento è alla soglia di punibilità ex art. 5, d.lgs. n. 74/200, per il quale «È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di

evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.

È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila» (commi 1 e 1-bis).

[4] La Cassazione, in realtà, spende anche un breve paragrafo sulla aspecificità della censura di inutilizzabilità delle dichiarazioni e sul difetto di autosufficienza del motivo, in quanto «è principio pacifico che quando con il ricorso per cassazione si lamenti, come nella specie, l'inutilizzabilità di un elemento a carico, il motivo di ricorso deve allegare, a pena di inammissibilità per aspecificità, il fatto da cui trae la sanzione processuale».

[5] Il riferimento è proprio al decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271, recante «norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale», con il quale si è inserita la disposizione in esame nel sistema processual-penalistico italiano.

[6] Per una disamina più approfondita della successione di norme in materia, si rimanda a M. Rampioni, “Brevi note in tema di attività ispettiva e di vigilanza di cui all’art. 220, disp. att. c.p.p.”, in Cass. pen., 2017, fasc. 1, pp. 338 e ss.

[7] Ci si riferisce alle disposizioni degli artt. 304-bis (atti a cui possono assistere i difensori), 304-ter (avviso ai difensori) e 304-quater (depositi degli atti a cui hanno diritto di assistere i difensori - diritti del difensore dell'imputato), inserite in corpo al codice del 1930 dalla l. 18 giugno 1955, n. 517, rubricata «modificazioni al Codice di procedura penale».

[8] Corte Cost., n. 86/1968, Pres. Sandulli, Rel. Branca: «Per sfuggire alla denuncia di incostituzionalità non varrebbe rilevare che quelle operazioni, compendosi prima del giudizio, sarebbero fuori da “ogni stato e grado” del processo: all’opposto, a parte che quanto s’è detto sull’attività del P.M. può ripetersi a fortiori per le iniziative della polizia giudiziaria, tali atti non sono estranei al giudizio poiché rientrano in indagini preordinate a una pronuncia penale e si traducono in processi verbali di cui è consentita la lettura nel dibattimento (art. 463 del Cod. proc. penale).

D'altronde la dichiarazione di illegittimità parziale dell'art. 225 non preclude alla polizia giudiziaria lo svolgimento di proprie indagini, ma pone limiti a quelle che si risolvono in veri e propri atti istruttori da utilizzare direttamente nel processo. [...] il diritto di difesa, in

un ordinamento che vieta di considerare colpevole chi non abbia subito una condanna definitiva, val bene il sacrificio d'una maggiore speditezza delle indagini» (enfasi aggiunta).

Corte Cost., n. 149/1969, Pres. Branca, Rel. Bonifacio: «Deve ora esser ribadito che la linea di demarcazione fra indagini generiche ed atti istruttori si identifica necessariamente col momento in cui, in qualsiasi modo, un soggetto risulti indiziato di reità. Questa demarcazione è da considerare essenziale per evitare che la nozione di procedimento si dilati al di là di quei confini che sono da ritenere necessari e sufficienti per garantire a tutti il diritto di difesa: il quale, come è ovvio, non può essere operante prima che un indizio di reato ci sia e prima che esso si soggettivizzi nei confronti di una determinata persona. A partire da quel momento - già rilevante per la vigente legge processuale (art. 78, secondo comma, Cod. proc. pen.), che proprio ai fini della tutela dell'imputato dà di questo una definizione estesa a chi "è indicato come reo o risulta indiziato di reità" - devono operare i meccanismi idonei a garantire almeno un minimo di contraddittorio, di assistenza e di difesa» (enfasi aggiunta).

[9] Il riferimento è alla l. 5 dicembre 1969, n. 932 - «Modificazioni al codice di procedura penale in merito alle indagini preliminari, al diritto di difesa, all'avviso di procedimento ed alla nomina del difensore» - che ha riformulato diverse disposizioni normative dell'allora vigente disciplina e alla l. 14 ottobre 1974, n. 497 - «Nuove norme contro la criminalità».

[10] Ossia, dell'art. 220, disp. att. c.p.p. e dell'art. 191, c.p.p. Quest'ultimo dettato in materia di prove illegittimamente acquisite dispone: «Le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate».

L'inutilizzabilità è rilevabile anche di ufficio in ogni stato e grado del procedimento.

Le dichiarazioni o le informazioni ottenute mediante il delitto di tortura <sup>[613-bis, 613-ter, c.p.]</sup> non sono comunque utilizzabili, salvo che contro le persone accusate di tale delitto e al solo fine di provarne la responsabilità penale».

[11] C. Conti, "Annullamento per violazione di legge in tema di ammissione, acquisizione e valutazione delle prove: le variabili giurisprudenziali", in Cass. pen., 2013, n. 2, p. 485 e ss., cui si rimanda per una completa evoluzione del ruolo nomopoietico della giurisprudenza.

[12] Si è a proposito parlato di prova incostituzionale, con tale locuzione intendendosi

richiamare l'insieme di ipotesi che compendiano elementi probatori acquisiti attraverso metodi atipici, lesivi di taluni diritti fondamentali dell'individuo. Le più diverse, a proposito, le ipotesi vagliate dai giudici delle leggi e dalla suprema corte di legittimità, proprio in ragione del fatto che le disposizioni della carta fondamentale indicano direttrici generiche e di principio, che necessitano di esser adattate dall'interpretazione delle corti: si pensi - come già in C. Conti, "Annullamento per violazione di legge in tema di ammissione, acquisizione e valutazione delle prove: le variabili giurisprudenziali", in Cass. pen., 2013, n. 2, p. 491 e ss. - alle problematiche connesse alla c.d. data retention, alle videoriprese o alle localizzazioni tramite tecnologia GPS (ex multis, Corte Cost. 24/04/2002, n. 135; Corte Cost. 7/05/2008, n. 149; Cass., SS.UU., 28/03/2006, n. 26795).

[13] Corte EDU, I, 25/02/2010, Mokhov v. Russia; Cass., SS.UU., n. 36747/2003, per cui «non può legittimarsi, sulla scia di una cultura inquisitoria che, in quanto estranea al vigente codice, deve essere definitivamente abbandonata, l'apertura di varchi preoccupanti nella tassatività e nella legalità del sistema probatorio [...]. Va superata ogni forma di distonia tra prassi delle indagini, condizionata ancora da atteggiamenti inquisitori, e concezione codificata della prova, qual è strutturata nel vigente sistema accusatorio. Va vinta qualunque tentazione di forzare le regole processuali in nome di astratte esigenze di ricerca della verità reale, considerato che le dette regole non incorporano soltanto una neutra disciplina della sequenza procedimentale, ma costituiscono una garanzia per i diritti delle parti e per la stessa affidabilità della conoscenza acquisita. In sostanza, il problema delle violazioni eventualmente commesse nell'uso investigativo del registratore va risolto alla luce dell'art. 191 c.p.p., che rappresenta la consacrazione e l'estensione delle affermazioni contenute nella nota sentenza 34/1973 della Corte costituzionale (tanto che nella relazione ministeriale alla detta norma si evoca proprio tale importante pronuncia). Il richiamato art., infatti, ancora, in via generale, la sanzione dell'inutilizzabilità alla violazione dei divieti stabiliti dalla "legge", superando così l'antica tesi che si basava su di una sorta di "autonomia" del diritto processuale penale in relazione ai vizi della prova, che quindi possono trovare la loro fonte in tutto il corpus normativo a livello di legge ordinaria o superiore [...]. Di fronte ad una previsione normativa così perentoria e radicale, è evidente che la palese violazione dello schema legale rende l'atto investigativo, che si pone al di fuori di tale schema, infruttuoso sul piano probatorio, per violazione della legge processuale»; Cass., SS.UU., n. 28997/2012 «la disciplina delle intercettazioni di conversazioni o comunicazioni, di cui agli artt. 266 e seguenti cod. proc. pen., non è applicabile alla corrispondenza, dovendosi per la sottoposizione a controllo e la utilizzazione probatoria del contenuto epistolare seguire le forme del sequestro di corrispondenza di cui agli artt. 254 e 353 cod. proc. pen., e, trattandosi di corrispondenza di detenuti, anche le particolari formalità stabilite dall'art. 18-ter dell'Ordinamento Penitenziari».

[14] Cass., SS.UU., n. 39061/2009 sulla inutilizzabilità delle dichiarazioni erga alios rese

fuori udienza e non registrate; Cass., SS.UU., n. 23868/2009 e Cass., SS.UU., n. 16/2000, per cui, nonostante la scelta del giudizio abbreviato da parte dell'imputato implichi una rinuncia alla formazione della prova nella sede a questa deputata (id est, il dibattimento), nondimeno la scelta medesima potrebbe assurgere a pretesto per eliminare l'eccepibilità delle ipotesi di inutilizzabilità degli atti su cui debba fondarsi la decisione.

[15] Cass., SS.UU., n. 13986/2004, apripista della soluzione citata e per la quale «nel caso di acquisizione dei risultati di intercettazioni disposte in altro procedimento, l'eventuale inutilizzabilità della prova a norma dell'art. 271 c.p.p. può dipendere dall'illegalità del procedimento di ammissione dell'intercettazione, ma non dalla mancata trasmissione del documento rappresentativo dell'avvenuta autorizzazione o della proroga delle operazioni; e, trattandosi di un fatto processuale, il fatto dal quale dipende tale illegalità va provato dalla parte che la eccepisce» (si rimette, in tal modo, come osserva C. Conti, op. cit., alla disponibilità libera delle parti interessate l'allegazione dei fatti costitutivi del vizio). Sulla medesima onda, poi, Cass., SS.UU., n. 20300/2010 sul mancato rilascio al difensore di copia delle registrazioni delle comunicazioni intercettate.

[16] Tra le moltissime sentenze, letteralmente in questo senso, si è voluto citare quella pronunciata dalla Comm. Trib. Reg. Milano, Sez. X, n. 2324/2017.

[17] S. Capolupo, "Poteri istruttori della Guardia di Finanza e garanzie difensive del contribuente" in *Il Fisco*, n. 9/2018, p. 810 e ss.

[18] P. Sorbello, "La valutazione di sospetti, indizi e notizie di reato nel passaggio (incerto) dalle attività ispettive alle funzioni di polizia giudiziaria", in *Dir. pen. cont.*, n. 2/2016, pp. 125 e ss.

[19] F. Caruso, "Strategie di comportamento nelle verifiche fiscali: come rispondere all'interrogatorio tributario", in *Il Fisco*, n. 37/2018, pp. 3513 e ss., in cui l'autore si sofferma - tra l'altro - sulle implicazioni che il c.d. interrogatorio tributario, alla luce proprio delle disposizioni di cui all'art. 220, disp. att. c.p.p., potrebbe in astratto avere se svolto senza le garanzie previste dal codice penale di rito quando si proceda a seguito dell'emersione di indizi di reato.

[20] Per un'analisi più completa sul punto, A. Perrone, "Vizi dell'azione amministrativa tributaria e loro rilevanza nel processo penale tributario", in *Rass. Trib.*, 2015, 6, p. 1441.

[21] Sempre in F. Caruso, cit.

[22] Per tutte, Cass. pen., SS.UU., 28/11/2001, n. 45477, supra già citata, in cui si legge: «Appare opportuno, dunque, optare, anche qui, per la soluzione più rigorosamente garantistica, ritenendo sufficiente per considerare applicabili le norme del codice la mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge.

Questa conclusione consente di risolvere agevolmente anche il secondo problema che il testo dell'art. 220 potrebbe suscitare, quello del preciso significato da dare allo stesso termine "indizi". Alla luce delle considerazioni dianzi esposte e dell'interpretazione comunemente data a formule analoghe che figurano in altre disposizioni del codice e, in particolare, nell'art. 267/1, tale significato sicuramente non è quello rigorosamente tecnico di prova indiretta proprio degli elementi menzionati dall'art. 192/2, bensì quello di semplici dati indicativi di un fatto apprezzabile sotto il profilo penale».

[23] Che nelle ipotesi di provvedimenti cautelari reali - come nel caso in commento - diventa ancor più diafano e sfuggente.

[24] È quanto rileva S. Capolupo, "Poteri istruttori della Guardia di Finanza e garanzie difensive del contribuente" in *Il Fisco*, n. 9/2018, p. 810 e ss.

[25] In questo senso, Cass., sez. III, 12017/2007 e Cass., sez. III, 38407/2010.

---