



LE PRESUNZIONI TRIBUTARIE E IL PROCESSO PENALE: PROFILI EMERGENTI A SEGUITO DEGLI SVILUPPI GIURISPRUDENZIALI

di Chiara VALERI *

ABSTRACT

A seguito del susseguirsi degli interventi del legislatore negli ultimi anni, nel diritto tributario si è registrata una ingente proliferazione degli strumenti presuntivi nell'attività di accertamento fiscale condotto dalla amministrazione finanziaria. Pertanto, dopo una iniziale panoramica volta ad illustrare le principali presunzioni tributarie, si procede ad eseguire un'analisi della loro qualificazione giuridica nella materia fiscale ed a osservare il loro conseguente utilizzo nel relativo procedimento amministrativo-tributario, soprattutto a seguito della riforma prevista dalla L. 130/2022. Si prosegue la disamina della tematica attraverso un'analisi -inizialmente condotta in termini generali- dell'ammissibilità della presunzione tributaria nel procedimento penale, del quale ultimo vengono esaminate le principali regole vigenti nella fase probatoria. L'attualità della tematica impone uno sguardo alla giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione, della quale si segnalano alcune recenti sentenze che, ad avviso di chi scrive, inquadrano lo stato dell'arte della questione, offrendo anche spunti ulteriori con riferimento alla specifica materia cautelare.

SOMMARIO

1. Le presunzioni ed il meccanismo operativo .	1
2. Le presunzioni tributarie semplici.....	1
3. Le presunzioni legali tributarie	3
4. Meccanismo operativo e differenze tra presunzioni semplici e legali.....	5
5. Presunzioni giurisprudenziali in ambito tributario	6
6. Regime probatorio nel diritto tributario alla luce della L. 130/2022	6
7. Regime probatorio nel diritto processuale penale.....	8

8. Doppio binario sanzionatorio e regime probatorio delle presunzioni.....	10
9. Cassazione penale, 5 ottobre 2018, nr. 44562	11
10. Cassazione penale, 22 dicembre 2020, nr. 36915	12
11. Divergenza rispetto al regime di accertamento cautelare reale.....	12
12. Conclusioni.....	13

1. LE PRESUNZIONI ED IL MECCANISMO OPERATIVO

Le presunzioni sono definite, a norma dell'art. 2727 c.c., come le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto non noto.

Una simile definizione coglie l'essenza delle presunzioni, le quali, in quanto ricavate dalla legge o desunte mediante ragionamento e non percepite direttamente dal giudice, si distinguono evidentemente dai veri e propri mezzi di prova: mentre le presunzioni sono costituite da fatti tesi a dedurre il fatto da provare e non preordinate alla sua rappresentazione, di contro, le fonti di prova svolgono la funzione diretta a rappresentare fatti oggetto di prova.

Orbene, a fronte di questa distinzione comprovata ed approvata dalla maggior parte della dottrina, è condivisibile la posizione di quanti hanno annoverato la prova per presunzioni all'interno della categoria delle c.d. prove indirette, le quali necessitano di un'azione logica che consenta al giudice di risalire dalle stesse al fatto da provare.

2. LE PRESUNZIONI TRIBUTARIE SEMPLICI

Quanto alla materia del diritto tributario, particolare attenzione deve riservarsi alle

* Dottoressa in Legge.

presunzioni c.d. semplici, le quali, di norma, di per sé sole non possono essere utilizzate dall'Amministrazione finanziaria per rettificare il reddito imponibile di un contribuente, ma necessitano di essere corroborate da ulteriori elementi indiziari della presunta evasione.

In base all'art. 2729 c.c. le presunzioni semplici sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi precise e concordanti.

Con riferimento al diritto tributario, dunque, per quanto concerne le presunzioni semplici, i fatti sui quali si fondano devono essere provati in giudizio ed il relativo onere grava sull'Amministrazione finanziaria, la quale è tenuta a dimostrare che gli elementi presuntivi posti a base della pretesa impositiva abbiano i caratteri di gravità, precisione e concordanza.

Orbene, con riferimento alle presunzioni semplici, si ritiene utile approfondire quanto previsto in relazione all'attività di accertamento della Amministrazione finanziaria condotta mediante studi di settore.

Gli studi di settore costituiscono mezzi di accertamento parziale ricadenti nella previsione di cui all'art 39 comma 1, lett. d) d.P.R 600/1973¹ ed appartengono al novero dei metodi di rettifica di specifiche poste reddituali previsti al fine di correggere -in aumento- i valori dichiarati dei ricavi e dei compensi. Ai sensi della suddetta norma, in presenza di scritture regolarmente tenute, l'esistenza di attività non dichiarate, così come l'inesistenza di passività, può essere desunta sulla base di presunzioni semplici con l'accortezza che queste siano gravi, precise e concordanti. Gli studi di settore, da soli, dunque, non possono costituire

motivo sufficiente per sostenere un accertamento perché debbono sottostare al regime delle prove presuntive².

Sul punto, la giurisprudenza di merito e di legittimità -costantemente- ha avuto modo di affermare che perché sia legittima l'adozione del criterio induttivo di cui all'art 39 d.P.R 600/1973 da parte dell'amministrazione finanziaria -ai fini dell'accertamento del maggior reddito di impresa- non basta il solo rilievo dell'applicazione da parte del contribuente di una percentuale di ricarico diversa da quella risultante dallo studio di settore, ma occorre che risulti qualche elemento ulteriore incidente sulla attendibilità complessiva della dichiarazione³.

Ancora, recentemente la Suprema Corte ha rammentato che la procedura di accertamento tributario standardizzato condotto mediante l'applicazione di studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici la cui gravità, precisione e concordanza non è *ex lege* determinata dallo sconfinamento del reddito dichiarato rispetto agli *standards* in sé considerati, ma nasce solo a seguito ed in esito del contraddittorio con il contribuente da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento stesso⁴.

Inoltre, la stessa giurisprudenza ha evidenziato che in tema di accertamento standardizzato mediante studi di settore il contraddittorio con il contribuente rappresenta un elemento imprescindibile ed essenziale del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa, specialmente quando si faccia riferimento ad una elaborazione statistica rispetto alla quale sia necessario un adeguamento alla concreta realtà economica e reddituale⁵.

¹ Ai sensi art 39, comma 1, lett. d) per i redditi di impresa, l'ufficio procede alla rettifica se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'art. 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti da art. 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici purchè queste siano gravi precise e concordanti.

² In sintesi, gli studi di settori possono fondare l'accertamento se: 1) lo studio di settore è stato elaborato con validati criteri

statistici, applicabili al settore produttivo di appartenenza del contribuente, da lui stesso conoscibili; 2) gli scostamenti tra i ricavi dichiarati e i ricavi risultanti dallo studio di settore sono supportati da prove documentali o comunque presunzioni aventi i requisiti di gravità, previsione e concordanza di cui gli studi sono privi; 3) lo studio di settore deve essere rappresentativo dell'attività concretamente svolta dal contribuente.

³ Cassazione civile 11.09.2009, n. 19632

⁴ Cassazione civile, ord., 28.09.2022, n. 35203

⁵ Cassazione civile ord. 18.12.2017, n. 30370; ord. 4.10.2022, n. 28742

Se ne ricava che, secondo la giurisprudenza della Suprema Corte, la motivazione dell'atto di accertamento non possa esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento dai parametri individuati ma debba essere integrata -anche sotto il profilo probatorio- con le ragioni per le quali siano state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio, in quanto solo in tal modo emerge la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione, nonché la possibilità per il contribuente di reagire mediante prova contraria.

Pertanto, quanto all'onere probatorio in tale ambito, proprio in sede di contraddittorio tra ufficio procedente e contribuente, quest'ultimo ha la facoltà di contestare l'applicazione dei parametri provando le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale, con ciò costringendo l'ufficio procedente -ove ritenga non attendibili le allegazioni di parte- ad integrare la motivazione dell'atto impositivo, indicando le ragioni del suo convincimento.

Tuttavia, ogniqualvolta il contraddittorio sia stato regolarmente attivato, ed il contribuente ometta di parteciparvi, ovvero si astenga dal compiere qualsiasi attività di allegazione, secondo la Suprema di Cassazione l'Ufficio non è tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata, in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri⁶.

3. LE PRESUNZIONI LEGALI TRIBUTARIE

Diversamente da quanto testè evidenziato, le presunzioni c.d. legali sono quelle il cui valore probatorio è riconosciuto dalla legge e da sole sono sufficienti a legittimare la rettifica del reddito

imponibile e, negli ultimi anni, la proliferazione di tale categoria giuridica in ambito tributario ha assunto dimensioni significative al fine di ampliare la platea dei contribuenti. Pertanto, il legislatore ha introdotto in favore dell'Amministrazione finanziaria meccanismi presuntivi in cui l'inversione dell'onere probatorio ha l'immediato effetto di potenziarne i poteri di accertamento.

All'interno della categoria delle presunzioni legali, come noto, si suole distinguere tra presunzioni assolute -per le quali non è ammessa prova contraria- e relative -per le quali è consentito al contribuente dimostrare l'insussistenza della pretesa impositiva-.

Nell'ambito delle presunzioni legali assolute rientrano, ad esempio, alcune delle disposizioni in materia di residenza fiscale⁷ contenute nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi. Rispetto a tali forme di presunzioni, il contribuente non può in alcun modo dimostrare il contrario, anche se la Corte di Cassazione, in due ordinanze, ha superato la presunzione assoluta attraverso una diversa valutazione, ad opera dei giudici tributari, dei fatti individuati dall'Ufficio procedente come costitutivi della presunzione legale stessa⁸.

Tra gli esempi di presunzioni legali tributarie relative si menziona, in materia di accertamenti bancari, in tema di imposte dirette, la presunzione di redditività delle movimentazioni bancarie ex art 32, comma 1, n. 2) d.P.R. n. 600/1973 la quale prevede che *"i dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'art 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi art 18, comma 3, lett b), del D.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38,39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del*

⁶ Cassazione civile ord. 11.07.2023, n. 19748 in forza della quale se il contribuente non partecipa al contraddittorio regolarmente costituito, la rilevazione dello scostamento da parte dell'amministrazione finanziaria, in assenza di elementi con cui il contribuente ne spieghi la sussistenza, assume la dignità di indizio grave, preciso, e concordante idoneo, pur se unico, a supportare la dimostrazione del fatto ancora sconosciuto, ai sensi art 2729 c.c.

⁷ Si veda in tal senso all'art. 2, comma 2, TUIR che per le persone fisiche sancisce che "ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione

residente o hanno nel territorio dello stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile"; ancora, art. 73, co. 3, TUIR che per le persone giuridiche prevede che "ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello stato".

⁸ Nella specie, l'affidamento dei figli è stato ritenuto non idoneo ad individuare il domicilio in Italia non richiedendosi per l'esercizio della potestà genitoriale una presenza costante sul territorio italiano -cfr. Cass. Sez. Trib. Ord. n. 23249 e 23250 del 17 novembre 2010-.

reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti o operazioni”.

Circa la prova contraria, occorre dare atto di un orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità in forza del quale alla presunzione legale relativa basata sui prelievi e i versamenti bancari va contrapposta una prova e non una presunzione semplice o una mera affermazione di carattere generale⁹.

Va segnalata, poi, la presunzione di evasione per gli investimenti stranieri non dichiarati di cui all'art. 12 del d.l. 78/2009. Tale norma ha stabilito che, ai soli fini fiscali, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato in violazione degli obblighi di dichiarazione previsti dalla normativa sul monitoraggio fiscale, si presumono costituiti mediante redditi sottratti a tassazione, salvo prova contraria fornita dal contribuente.

Infine, all'interno della categoria delle presunzioni legali, merita un approfondimento la questione attinente al redditometro di cui all'art. 38 d.P.R. 600/1973.

Sul punto, a seguito delle elaborazioni giurisprudenziali, sembra essere convincente l'interpretazione volta ad assimilare tale metodo di accertamento agli studi di settore, conferendogli in tal modo valore di presunzione semplice e non di presunzione legale, come invece sostenuto da parte dell'amministrazione finanziaria e della più consistente giurisprudenza di merito e di legittimità.

Si distingue, in tal senso, la sentenza della Corte di Cassazione n. 23554/2012 con la quale è stato

chiarito che lo strumento del redditometro integra una presunzione semplice, attraverso la quale si perviene alla determinazione del reddito complessivo presunto del contribuente mediante gli elementi indicativi della capacità contributiva.

In precedenza, la stessa Suprema Corte, seppur in maniera indiretta, equiparando il redditometro agli studi di settore, aveva stabilito che anche il primo, come i secondi, è assistito da una presunzione semplice, di cui più ampia motivazione era stata fornita dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 26635/2009.

Pertanto, anche al redditometro risultavano applicabili i principi sanciti dalle Sezioni Unite della Suprema Corte, in particolar modo quelli previsti in materia di onere probatorio.

Se, dunque, si condivide la natura di presunzione semplice del redditometro, l'ufficio procedente è tenuto ad integrare la propria pretesa con ulteriori elementi di supporto, a pena di nullità; diversamente, se si accoglie la ricostruzione in termini di presunzione legale -relativa- è sufficiente il riscontro degli elementi indicativi della capacità contributiva per legittimare l'accertamento.

I giudici di legittimità, nella sentenza poc'anzi richiamata, hanno stabilito che *l'accertamento sintetico disciplinato da art 38 d. P. R. n. 600/1973, già nella formulazione anteriore a quella successivamente modificata da art 22 del d.l. 78/2010 [...] tende a determinare, attraverso presunzioni semplici, il reddito complessivo presunto del contribuente*.

Tanto evidenziato, se ne ricava che non solo lo strumento presuntivo risultante dal nuovo testo *post* d.l. 78/2010 integra una presunzione, ma che la medesima natura doveva riconoscersi anche sotto la vigenza del vecchio testo normati art. 38 d.P.R. 600/1973¹⁰.

⁹ cfr. Cass. Sent. 9.08.2005 n. 18016; cfr. Cass. Sent. 13.06.2007 n. 13818 e Cass. Sent. 26.01.2007 n. 1739 ove si dà atto che la prova che il contribuente è tenuto a dare circa la non riferibilità ad operazioni imponibili deve essere specifica e riguardare analiticamente i singoli movimenti bancari in modo da dimostrare che ciascuna delle operazioni effettuate è estranea a fatti imponibili; Cass. Sez. Trib. 16.04.2010 n. 9146 nella quale si legge che a fronte della presunzione di maggiori ricavi prevista dalla norma il contribuente non può offrire come prova contraria un'altra presunzione.

¹⁰ Le versioni di tale articolo prima e dopo l'intervento del legislatore nel 2010 risultano differenti: quella precedente, in particolare, poteva indurre a ritenere la sussistenza di una presunzione legale relativa a favore dell'amministrazione finanziaria procedente in quanto consentiva l'accertamento presuntivo sulla base di elementi e circostanze di fatto certi e per l'accertamento da incrementi patrimoniali la norma riportava l'espressione 'si presume'. Invece, nel testo *post* riforma del 2010 non vi è alcun riferimento agli elementi certi e precisi, né si fa espresso richiamo alle presunzioni.

In conclusione, si evidenzia come, con specifico riferimento allo strumento di cui all'art 38 d.P.R. 600/1973, la giurisprudenza da ultimo considerata, ritenga che sia annoverabile all'interno della categoria delle presunzioni semplici, necessitando, in quanto tale, di ulteriori elementi probatori per poter assurgere a quel livello di qualificazione tale da renderla utilizzabile nell'ambito dell'attività di accertamento.

Da ultimo, si segnala la presunzione di indetraibilità dell'IVA da parte dell'acquirente di beni e servizi in presenza di una violazione delle obbligazioni tributarie da parte del venditore o del committente: dunque, nell'ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria sospetti che il contribuente abbia intrattenuto rapporti commerciali con un soggetto che non ha versato l'IVA, o che sia implicato nella c.d. frode carousel di portata transnazionale, sarà il primo a dover dimostrare la propria estraneità al meccanismo evasivo e la relativa buona fede.

A fronte quindi dell'elencazione nei termini sopra indicati, è possibile affermare che la peculiarità di alcune presunzioni legali nel processo tributario emerge dal fatto che esse, pur non essendo volte al convincimento del giudice, come quelle semplici, possono essere poste a base della decisione se il contribuente non fornisce una controprova -talvolta specificamente indicata dal legislatore stesso¹¹.

4. MECCANISMO OPERATIVO E DIFFERENZE TRA PRESUNZIONI SEMPLICI E LEGALI

Quanto all'operatività delle presunzioni semplici e legali in ambito tributario¹², occorre prendere atto che, in concreto, la differenza tra le suddette presunzioni rileva in termini di ripartizione dell'onere della prova: nel primo caso -ovvero

presunzioni semplici- l'amministrazione finanziaria dovrà dimostrare che la presunzione soddisfa i requisiti della gravità, precisione e concordanza, e, quindi, la sussistenza dei fatti costitutivi della pretesa impositiva; nel secondo caso -ovvero le presunzioni legali relative- le presunzioni assurgono a fatti costitutivi della pretesa tributaria senza ulteriori oneri a carico dell'Ufficio procedente, il quale pertanto potrà fondare l'avviso di accertamento sulla base delle sole presunzioni, con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, chiamato a dimostrare l'inefficacia della ricostruzione reddituale presuntiva sulla base di fatti modificativi o estintivi.

Per cui, in sede processuale, in caso di presunzioni semplici il giudice può valutare gli elementi presuntivi secondo il suo libero apprezzamento *ex art. 116 c.p.c.*, salvo che sia la legge stessa a disporre diversamente e nei limiti di ammissibilità delle stesse secondo quanto disposto dall'art. 2729 c.c.¹³; nelle ipotesi -invece- di presunzioni legali al giudice non è consentito modificare il valore probatorio attribuito dalla legge ai fatti costituenti la presunzione, ma solo di valutare la prova contraria offerta dal contribuente in termini di idoneità a superare la prova legale.

Occorre, in aggiunta, dare atto che nella normativa tributaria esistono due deroghe -con riferimento alla materia delle imposte dirette- ai principi sin qui analizzati e stabiliti dal codice civile.

In particolare, in presenza di violazioni particolarmente gravi, le disposizioni di cui agli artt. 39, comma 2, del d.P.R. 600/1973, per gli accertamenti c.d. induttivi, e 41, comma 2, del medesimo d.P.R., per ipotesi di omessa dichiarazione, consentono all'Amministrazione finanziaria di effettuare la rettifica sulla base di presunzioni semplici, che siano anche prive dei caratteri della gravità, precisione e concordanza.

Preme, comunque, evidenziare che in quanto eccezioni, devono essere espressamente stabilite per

¹¹Si veda F. Amatucci, Criteri di valutazione e utilizzo della prova nel processo tributario, in *Giustizia Tributaria* n. 2/2008, 214

¹² Si veda per una più ampia disamina della questione, A. MARCHESELLI, *Le presunzioni tributarie: dalle stime agli studi di settore*, Torino, Giappichelli editore, 2008

¹³ Le presunzioni semplici non possono ammettersi nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni: in materia

contrattuale, pertanto, le presunzioni non saranno ammesse se il valore dell'oggetto del contratto considerato eccede gli euro 2,58, salvo che l'autorità giudiziaria consenta l'ammissibilità delle stesse tenuto conto della qualità delle parti, della natura del contratto e di ogni altra circostanza a norma art. 115 c.p.c.

legge e non incidono sulla considerazione circa il fatto che le presunzioni semplici richiedono, come regola e di norma, che il ragionamento presuntivo porti ad un'elevata probabilità del fatto presunto.

5. PRESUNZIONI GIURISPRUDENZIALI IN AMBITO TRIBUTARIO

Negli ultimi decenni in giurisprudenza si è sviluppata la categoria delle c.d. presunzioni giurisprudenziali quale ipotetica terza via tra le presunzioni semplici e quelle legali.

Secondo la più attenta dottrina, le presunzioni giurisprudenziali corrisponderebbero a quegli orientamenti consolidati della giurisprudenza relativi al giudizio di fatto i quali ritengono accertata una determinata fattispecie in presenza di qualche elemento o fatto diverso ma indiziario. La peculiarità consiste nel fatto che a tali presunzioni negli ultimi anni si è attribuito un ampio effetto che consiste nell'inversione dell'onere della prova in ambito tributario, similmente a quanto accade per le presunzioni legali.

Come evidenziato poco sopra, nel rapporto tributario l'onere della prova compete all'Amministrazione finanziaria in base alla regola di cui all'art 2697 c.c.; tuttavia, in presenza delle presunzioni legali, l'onere della prova risulta invertito spettando, dunque, al contribuente l'onere di fornire prova idonea a vincere la presunzione.

Orbene, un simile meccanismo opererebbe anche laddove venga impiegato lo strumento delle presunzioni giurisprudenziali: pertanto, mediante l'applicazione delle stesse, di fatto la giurisprudenza inverte la regola generale in materia di distribuzione dell'onere della prova stabilendo che, pur non essendo in presenza di una presunzione legale - relativa ex art 2728 c.c.- sia il contribuente a dover fornire prova idonea a vincere la presunzione.

Tra le più comuni si annovera la presunzione giurisprudenziale secondo cui nelle società di capitali a ristretta base azionaria si presume che i maggiori utili 'in nero' conseguiti dalla società medesima si intendano percepiti dai soci. Infatti nella giurisprudenza di legittimità si è sviluppato un orientamento che associa la rideterminazione del reddito societario accertato dalla amministrazione finanziaria con l'attribuzione dello stesso *pro quota* ai soci. Tuttavia, prima della riforma in ambito tributario attraverso la L. 130/2022, era ammessa la possibilità di superare la presunzione sia da parte del socio -il quale poteva provare la sua totale estraneità alla gestione di impresa- sia da parte della società stessa -la quale poteva provare che l'extraprofitto fosse stato accantonato o reinvestito¹⁴.

Ancora, rientra nel novero delle presunzioni giurisprudenziali quella secondo cui per le componenti negative di reddito di impresa, l'onere probatorio competerebbe al contribuente. Si evidenzia che la giurisprudenza della Suprema Corte -con un consolidato orientamento- ha sostenuto che nella determinazione del reddito di impresa, l'onere di provare la sussistenza delle componenti del reddito e dei requisiti di certezza e determinabilità delle stesse incombe -per quelle positive- sulla Amministrazione finanziaria e -per quelle negative¹⁵- sul contribuente.

6. REGIME PROBATORIO NEL DIRITTO TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA L. 130/2022

Preso atto di quanto sopra anticipato, preme soffermarsi sul regime probatorio e sull'operatività delle presunzioni nell'ambito del diritto processual-tributario.

Occorre rilevare che la materia tributaria, prima dell'introduzione del nuovo comma 5bis all'art. 7

¹⁴In particolare, Cassazione 32959/2018; Cassazione 37193/2019. Si segnala come la giurisprudenza della Suprema Corte abbia affermato che nel caso di società a ristretta base azionaria è legittima la presunzione di distribuzione ai soci di eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la possibilità del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione ma, viceversa, siano stati accantonati dalla società o dalla stessa

reinvestita -in questi termini Cassazione, ord. 21.02.2022, n. 5575.

¹⁵ Per cui, in tema di ripartizione dell'onere della prova, nel caso di accertamento di maggiori ricavi o compensi, spetta all'amministrazione finanziaria l'onere della prova dei componenti positive del reddito; al contrario, nel caso in cui l'amministrazione finanziaria contesti costi indeducibili, l'onere si sposta in capo al contribuente -in questi termini, cfr. Cassazione, ord. 5.11.2019, n. 28322; ord. 2.11.2022, n. 3227.

d.lgs. 546/1992 per mezzo della riforma apportata con l. 130/2022, era sprovvista di una norma specifica in tema di onere della prova.

Pertanto, in ambito tributario, ha trovato applicazione l'art. 2697 c.c. in base al quale nel rapporto tributario l'Amministrazione finanziaria - che vanta un credito nei confronti del contribuente - è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa.

In applicazione dello stesso principio, specularmente nelle liti in materia di rimborso¹⁶, spetta al contribuente la prova del fatto costitutivo.

Quanto evidenziato rappresenta la regola generale che, tuttavia, come chiarito in precedenza, risulta soggetta a deroghe quando risulti applicabile la disciplina delle presunzioni con conseguente inversione dell'onere probatorio.

Tale quadro risulta innovato con l'introduzione del comma 5bis, art. 7 d.lgs. 546/1992 mediante art. 6 L. 130/2022 in vigore dal 16.09.2022¹⁷.

Al fine di una migliore interpretazione della disposizione, secondo i commentatori di tale norma occorre evidenziare come il primo periodo della novella legislativa preveda che l'amministrazione finanziaria debba provare i presupposti di fatto e di diritto della pretesa erariale, fornendo dunque la prova dell'*an* e del *quantum* dei fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria.

Spetta, invece, al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati: il contribuente deve provare i fatti che comportano una riduzione del carico fiscale ovvero i fatti posti a fondamento della richiesta di rimborso¹⁸.

Si evidenzia come -invece- il secondo periodo attenga al potere di annullamento del giudice tributario ed individui i criteri di valutazione che il giudice è chiamato ad adottare nella valutazione delle prove¹⁹.

¹⁶ Sul punto, secondo la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione, "è *ius receptum* nella giurisprudenza di questa Corte che, anche nel processo tributario, vale la regola generale in tema di distribuzione dell'onere della prova dettata da art. 2697 c.c., e che, pertanto, in applicazione della stessa, l'amministrazione finanziaria che vanta un credito nei confronti del contribuente, è tenuta a favorire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa". Cfr. Cassazione, 25.10.2021, n. 29856

¹⁷ Il nuovo comma così dispone: "L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato, e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati".

¹⁸ Preme soffermarsi sull'apparente contrasto di disciplina tra la ripartizione dell'onere probatorio in tema di obbligazione tributaria -a seguito del nuovo art. 7, comma 5bis- e quella presente in tema di adempimento dell'obbligazione contrattuale, cristallizzata, come noto, nella sentenza delle SSUU 30 ottobre 2001, n. 13533. Le SSUU hanno stabilito che il creditore civilistico non sia tenuto a provare l'inadempimento del debitore come pure l'inesatto adempimento; e ciò sia che intenda far valere l'inadempimento sia che intenda chiedere la risoluzione contrattuale o il risarcimento del danno. In aggiunta, la Suprema Corte rileva conforme alla esigenza di non rendere eccessivamente difficile l'esercizio del diritto del creditore a reagire all'inadempimento -senza peraltro penalizzare il diritto di difesa del debitore convenuto- fare applicazione del principio di riferibilità o di vicinanza della prova e -pertanto- afferma che "il creditore deve dare la prova della fonte negoziale o legale del

suo diritto, mentre può limitarsi ad allegare l'inadempimento della controparte: sarà il debitore convenuto a dover fornire la prova del fatto estintivo del diritto o costitutivo dell'avvenuto adempimento".

Tutt'altra la disciplina del comma 5bis che attribuisce al creditore tributario l'onere della prova prevedendo la conseguente sanzione della pronuncia di annullamento in caso di difetto di prova. Orbene, secondo la dottrina più recente, tale severità nei confronti del creditore tributario risulta coerente con il principio di vicinanza della prova, dal momento che l'Amministrazione finanziaria è fornita di poteri invasivi - estranei al creditore privato- finalizzati ad acquisire la prova dell'accusa. Ne consegue che -in coerenza con i poteri che la legge riconosce all'Amministrazione finanziaria- la legge tributaria imponga alla stessa l'onere di provare in giudizio a pena di annullamento la fondatezza dell'atto impositivo.

Per cui le differenze tra le due discipline sono solo apparentemente vistose poiché in entrambi i casi, nella ripartizione dell'onere della prova, risulta applicato il principio di vicinanza alla prova. Sul punto, cfr. Muleo S., *Riflessioni su onere della prova nel processo tributario* in Riv. trim. dir. trib. 2021, 3, 603 ss.

¹⁹ Si è posto il problema di stabilire che tipo di grado di sufficienza probatoria sia richiesto affinché il giudice possa essere tenuto ad integrare le prove emerse in giudizio. Sul punto, con orientamento pressoché costante, la giurisprudenza della Suprema Corte ha chiarito che il potere del giudice di disporre d'ufficio l'acquisizione di mezzi di prova possa essere utilizzato solo in regime di oggettiva incertezza al fine di integrare gli elementi istruttori in atti già forniti dalle parti e sempre che la parte su cui ricade onere della prova non abbia essa stessa la possibilità di integrare la prova già fornita ma questa risulti piuttosto ostacolata dall'essere i documenti in possesso dell'altra parte o di terzi. Sul punto, cfr. *ex multis*, Cassazione 11 maggio 2021, n. 12383

Per cui, ai sensi della novella, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria non assolva il proprio onere probatorio, il giudice non può acquisire d'ufficio le prove, supplendo alla mancanza di fondatezza o ad una prova insufficiente o contraddittoria: in tale circostanza ha il dovere di annullare l'atto.

Ne consegue, allora, che l'onere probatorio risulterà non assolto non solo quando la prova sia manchevole o contraddittoria ma anche nel caso in cui sia insufficiente a dimostrare in modo circostanziato e puntuale le ragioni poste a fondamento della pretesa impositiva e della irrogazione della sanzione.

Per quel che concerne la tematica in esame, ovvero il regime delle presunzioni in ambito processuale, occorre precisare quanto segue.

In primo luogo, la nuova normativa non modifica in alcun modo il meccanismo operativo delle presunzioni legali che, dunque, continuano a mantenere la loro validità e rispetto alle quali opera l'inversione dell'onere della prova²⁰.

Inoltre, la nuova normativa lascia invariata anche l'applicabilità delle presunzioni semplici per le quali -come in precedenza sottolineato- una volta assolto da parte dell'Amministrazione finanziaria l'onere probatorio mediante uso di indizi gravi precisi e concordanti spetterà al contribuente fornire prova contraria.

La nuova normativa, invece, incide sulla portata applicativa delle c.d. presunzioni giurisprudenziali le quali, secondo la dottrina, consistono in una sorta di *manipolazione giurisprudenziale della distribuzione degli oneri probatori*.

Con questo modello, il giudice inverte la regola generale in materia di onere della prova attribuendo

al contribuente il relativo gravame che si caratterizza per la particolarità di fornire la prova -negativa- idonea a vincere la presunzione, pur non essendo in presenza di una copertura normativa che ciò espressamente autorizzi²¹.

Ne consegue, allora, che la novella in esame produce i suoi principali effetti proprio sull'operatività delle presunzioni giurisprudenziali, limitandone l'impiego.

7. REGIME PROBATORIO NEL DIRITTO PROCESSUALE PENALE

Ciò posto, occorre affrontare, seppur brevemente, il tema del regime probatorio nel processo penale che è governato da regole ricavabili dagli artt. 187 c.p.p. e seguenti, quali il diritto alla prova ed il relativo onere a carico delle parti del processo, secondo il principio dispositivo; il principio di libertà morale della persona; l'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite; il principio del libero convincimento del giudice e l'obbligo di motivazione; la valenza probatoria degli indizi gravi, precisi e concordanti²².

Tanto ricordato, si evince come si è inteso escludere, nell'ambito del processo penale, una regola analoga a quella di cui all'art. 2727 c.c. per il diritto civile: tale decisione è volta a confermare che nel processo penale non si può presumere, ad eccezione della c.d. presunzione di innocenza, di matrice costituzionale, in forza della quale l'imputato non è considerato colpevole fino alla condanna definitiva (art. 27, co.2 Cost.).

Nel processo penale, pertanto, incombe integralmente sul Pubblico ministero la dimostrazione della responsabilità penale dell'imputato.

²⁰ Sul punto, Cassazione ord. 27.10.2022 n. 31878 con la quale i giudici di legittimità hanno chiarito che la nuova disposizione di cui al co. 5bis art 7 d.lgs. 546/1992 introdotto con L. 130/2022 ha ribadito in maniera circostanziata l'onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente per le quali non vi siano presunzioni legali che comportino inversione dell'onere probatorio.

²¹ Può citarsi come esempio di presunzione giurisprudenziale quella secondo la quale una volta provata l'evasione della società si presume l'evasione del socio. In tal caso, la prova che il socio di una società a ristretta base azionaria deve fornire per vincere la presunzione rappresenterebbe una c.d. *probatio diabolica*: solo i fatti positivi possono formare oggetto di prova.

²² Preme evidenziare come tutta la funzione probatoria nel processo penale sia retta dal principio di legalità, in forza del quale, in linea di principio, non è consentito che si ricorra a mezzi probatori non previsti o difformi dal catalogo legale. Nel processo a struttura accusatoria, ossia di parti, sono ammessi solo atti probatori previsti dalla legge. È la condizione prima e preliminare perché la funzione probatoria, in quanto concepita come attività delle parti condotta mediante metodo dialettico, sia proficuamente esercitata. Si ricorda, pertanto, come autorevole dottrina ha più volte sottolineato, che un contraddittorio effettivo esige il rispetto del principio di legalità della prova e del principio di legalità della decisione. Si veda sul punto O. DOMINIONI, *Il diritto delle prove in Procedura Penale*, Torino, Giappichelli Editore, 2019.

Occorre, poi, aggiungere quanto previsto dall'art 193 c.p.p.²³, il quale introduce il principio di inosservanza dei limiti probatori stabiliti da *leggi civili*: sebbene l'espresso riferimento testuale sia ricondotto alle leggi civili, risulta pacifica l'applicazione alle leggi extrapenali, ed, in modo particolare, alle leggi amministrative e tributarie in relazione alle quali, secondo autorevole dottrina, si pongono le questioni più rilevanti e delicate.

Infatti, gli aspetti più critici si sono rinvenuti con riguardo sia al valore, in sede penale, dei c.d. accertamenti basati su presunzioni previste da leggi fiscali, sia, in sede tributaria, delle prove penali assunte con il regime probatorio delineato dal codice di rito.

Tanto considerato, dal momento che nel processo penale la valutazione delle prove è imperniata sul principio del libero convincimento del giudice, appare del tutto evidente che una prova per presunzione, in quanto preconstituita, sia inconciliabile.

La questione che preme affrontare, sia pur brevemente, attiene al rapporto, in ambito del diritto processuale penale, tra la possibilità di impiegare indizi - purchè *'gravi, precisi e concordanti'* come esplicitato da art 192, co. 2, c.p.p.²⁴ - con la necessità che il giudice pronunci sentenza di condanna quando l'imputato risulta colpevole del reato contestatogli oltre ogni ragionevole dubbio a norma dell'art. 533, comma 1, c.p.p.

A fronte del sistema c.d. parzialmente dispositivo adottato dal codice di rito, è noto che il giudice penale possa pervenire ad una declaratoria di responsabilità penale dell'imputato solo in presenza di un pieno accertamento del fatto storico contestato dalla Pubblica accusa.

Tale accertamento avviene attraverso un coerente ragionamento giuridico che, dopo aver considerato i singoli elementi di prova, verifichi compiutamente se i singoli fatti storici posti a fondamento della asserita responsabilità penale dell'imputato consentano di attingere alla verità processuale, ossia alla verità limitata, umanamente accertabile e umanamente accettabile del caso di specie.

Alla luce di ciò, l'art. 546, comma 1, lett. e) c.p.p. aggiunge che la motivazione della sentenza deve contenere l'enunciazione delle ragioni per le quali il giudice ritiene non attendibili le prove contrarie, con riguardo all'accertamento dei fatti che si riferiscono all'imputazione, alla determinazione della pena, alla responsabilità civile derivante da reato e all'accertamento dei fatti da cui dipende l'applicazione delle norme processuali.

Ne consegue, allora, che l'accertamento della responsabilità penale deve essere basato su prove, la cui valutazione deve essere condotta secondo regole che ne assicurino la razionalità. E di ciò si deve dar conto nella motivazione del provvedimento ai sensi art. 192, co.1, c.p.p.

A tal proposito si ricorda che vi sono due ordini di regole: del primo ordine sono le regole logiche, scientifico-tecniche ed afferenti al senso comune, alle quali il giudice è vincolato in linea di razionalità; del secondo ordine sono le regole con cui la legge detta i criteri per i ragionamenti inferenziali da svolgere in particolari situazioni probatorie, in base a quanto previsto da art. 192, co. 2,3,4, c.p.p.

Dall'analisi del dato normativo, si riscontra, in conclusione, la diffidenza del legislatore nel riconoscere generalizzata cittadinanza alle presunzioni probatorie e si può comprendere l'impiego limitato della prova indiziaria, la quale è

²³ Art. 193 c.p.p.: 'Nel processo penale non si osservano i limiti di prova stabiliti dalle leggi civili, eccettuati quelli che riguardano lo stato di famiglia e di cittadinanza'

²⁴ Le prime due connotazioni danno vigenza giuridica a regole che già sono proprie delle strutture generali della conoscenza. La precisione attiene alla premessa del ragionamento inferenziale: essa deve consistere in un dato di pratica certezza, non vago, non ambiguo nella sua consistenza storica. La gravità attiene alla conclusione del ragionamento giudiziale, che sulla base di una promessa precisa deve approdare a enunciare un fatto in termini ragionevolmente non controvertibili. La terza connotazione, concordanza, stabilisce una regola di solo

fondamento legale: per fare in modo che sia assicurata la ragionevole certezza del fatto ricavato dall'operazione inferenziale, occorre che questo sia asserito grazie a una pluralità di dati indiziari tra loro concordanti nel far pervenire alla medesima conclusione. A tal proposito, rileva quanto affermato dalla giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione secondo la quale è possibile che nella logica della conoscenza, un singolo indizio sia sufficiente a determinare una conclusione attendibile, ma ciò non basta alla conoscenza giudiziaria -cfr. Cass. Sez. Un., 12.07.2005, Mannino; ID, Sez. Un., 26.06.2014, n. 42979-.

ammessa solo in presenza dei tre requisiti di gravità, precisione e concordanza.

8. DOPPIO BINARIO SANZIONATORIO E REGIME PROBATORIO DELLE PRESUNZIONI

Espunta la possibilità, almeno in linea di principio, di ingresso nel processo penale di presunzioni legali, sia assolute che relative, sia di matrice penale che di matrice extrapenale, occorre a questo punto analizzare dapprima il rapporto tra diritto penale e diritto amministrativo tributario, per poi cogliere la posizione della giurisprudenza di legittimità della Corte di Cassazione in merito alla rilevanza delle presunzioni tributarie nel processo penale.

A tal proposito, uno dei pilastri centrali e dirimenti da evidenziare è costituito dal principio del doppio binario tra processo amministrativo tributario e processo penale.

Con l'entrata in vigore del d.lgs. 74/2000, i rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario trovano una compiuta disciplina agli artt. 20 e 25 del sopraindicato decreto: nello specifico, mentre l'art. 20 vieta la sospensione del procedimento tributario in pendenza di un procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti, ovvero i fatti dal cui accertamento dipende la definizione della vicenda tributaria, l'art. 25 ha eliminato il principio in base al quale la sentenza penale irrevocabile assume autorità di cosa giudicata nel processo tributario in relazione ai fatti materiali

oggetto del giudizio penale, escludendo qualsiasi rapporto di pregiudizialità tra i due procedimenti²⁵.

Rinviando ad altra sede un'eventuale trattazione più approfondita del doppio binario tra giudizio tributario e giudizio penale²⁶, si segnala che il sistema dell'istruzione probatoria è sensibilmente differente nei due giudizi.

Nel processo tributario non è ammesso il giuramento né la prova testimoniale tipica²⁷; in aggiunta, gli Uffici tributari possono legittimamente avvalersi in alcuni casi delle presunzioni, anche quando non connotate dai requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Diversamente, con riferimento al processo penale, gli indizi dai quali si desume l'esistenza di un fatto, devono essere gravi, precisi e concordanti in accordo con quanto previsto da art. 192 c.p.p.

Al fine di evidenziare proprio il diverso atteggiarsi della prova presuntiva nei due procedimenti, il cui rapporto, come testè ribadito, è governato dal principio del doppio binario, si evidenzia che, se nel procedimento innanzi al giudice tributario non si pongono problematiche di alcun tipo, stante la previsione di presunzioni legali tributarie e l'operatività dell'art. 2727 c.c., tutt'altra questione si pone nel procedimento penale, soprattutto in merito all'utilizzabilità delle presunzioni tributarie dinanzi al giudice penale, poste alla base del relativo procedimento tributario.

Costante e granitica giurisprudenza di legittimità della Corte di Cassazione ha affermato che le presunzioni tributarie, in qualunque forma possano atteggiarsi, sono inutilizzabili nel procedimento innanzi al giudice penale.

²⁵ A riguardo, un consolidato orientamento della Suprema Corte, pur non riconoscendo autorità di cosa giudicata alla sentenza penale, afferma che il giudice tributario, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione ex art. 116 c.p.c. è legittimato a valutare il materiale probatorio proveniente dal procedimento penale per verificarne la rilevanza ai fini fiscali e possono altresì valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna: sicchè un provvedimento penale favorevole al contribuente non impedisce al giudice tributario di valutare i fatti conformemente alla tesi dell'Amministrazione finanziaria precedente. Tale orientamento consolidato rileva nell'ottica di sottolineare nuovamente che il giudice tributario ha sempre la possibilità di valutare autonomamente i fatti occorsi, secondo le regole proprie della distribuzione dell'onere probatorio nel giudizio tributario, e di valutare anche gli elementi probatori acquisiti nel processo penale, qualora ritenga di fondare il proprio convincimento su di questi.

²⁶ E. M. AMBROSETTI, E. MEZZETTI, M. RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, Bologna, Zanichelli Editore, 2016.

²⁷ Il novellato art. 7, al comma 4 -a seguito della riforma L. 130/2022- dispone che '*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'art 257bis 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*'. Ne consegue che la novità, introdotta con la l. 130/2022, consiste nell'ammissibilità, previa valutazione di rilevanza della prova in oggetto, della prova testimoniale avente forma scritta. Infatti, l'art. 257bis c.p.p. prevede un modello di testimonianza che, rispetto alla disciplina ordinaria, deroga al carattere dell'oralità.

In particolare, le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono costituire di per sé fonti di prova relativamente alla commissione dell'illecito, assumendo il valore di mero dato di fatto, valutabili liberamente dal giudice unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa.

Quanto detto vale in modo particolare con riferimento alla determinazione della soglia di punibilità di cui all'art. 5 d.lgs. 74/2000.

Tanto evidenziato, va affermato il principio, ribadito dalla maggioritaria giurisprudenza, secondo il quale il giudice non potrà utilizzare, ai fini della prova del fatto oggetto del procedimento, il meccanismo della mancata prova contraria per poter accertare il fatto fiscale posto alla base della imputazione a carico del contribuente-imputato.

Per cui, pare evidente che la giurisprudenza della Suprema Corte, con orientamento pressoché stabile e costante, abbia confermato che il giudice penale non possa ritenere provato un fatto di reato fiscale sulla base dell'automatismo presuntivo vigente in materia tributaria.

A questo punto pare opportuno segnalare il regime probatorio effettivo di tali presunzioni nel procedimento penale.

L'orientamento più recente e maggioritario²⁸ ritiene che l'unico regime probatorio delle presunzioni legali tributarie sia individuabile nella disciplina della prova indiziaria ex art. 192, co.2 c.p.p.

Trattandosi di prove indirette, in tema di criteri di valutazione, il giudice, sebbene abbia come unico criterio decisionale il principio del libero convincimento ai sensi art. 192, comma 1 c.p.p., è

sottoposto al limite legale individuato, nel caso specifico, da art. 192, comma 2, c.p.p. ai sensi del quale si escludono dal novero degli elementi utilizzabili dall'organo giudicante, quelli di natura indiziaria, salvo che essi siano gravi, precisi e concordanti.

Tale previsione legislativa, in concreto, si traduce non solo in un onere motivazionale aggiuntivo al libero convincimento raggiunto, ma impone al giudicante una selezione di quegli elementi di natura indiziaria, di per sé esclusi, che, tuttavia, abbiano le tre caratteristiche della gravità, della precisione e della concordanza.

9. CASSAZIONE PENALE, 5 OTTOBRE 2018, NR. 44562

Quanto evidenziato è stato oggetto di attenzione da parte di una pronuncia della Suprema Corte di Cassazione²⁹ ove la questione di diritto controversa atteneva al regime probatorio da riconoscere alle presunzioni tributarie.

Con la decisione in esame i giudici di legittimità hanno ribadito che le presunzioni legali tributarie possono assumere il valore di mero elemento indiziario -di per sé escluso dal novero di elementi utilizzabili dal giudice per formare il proprio libero convincimento oltre ogni ragionevole dubbio a norma dell'art 192, comma 2, c.p.p.-.

Tuttavia, tali presunzioni, in quanto elementi indiziari, possono essere assunte a prova del fatto di reato nei limiti della prova indiretta, sottostando ai relativi criteri di valutazione della precisione, gravità e concordanza.

²⁸ cfr. *ex multis*, Cass. 13 maggio 2014, n. 19595, in lex 24; Cass sez II, 23 gennaio 2013, n. 7078 ove è stato stabilito che per l'accertamento del reato di omessa dichiarazione ex art. 5 d.lgs. 74/2000 non è sufficiente ritenere provata la condotta di omessa dichiarazione sulla base della sussistenza della presunzione ex art. 32 d.P.R. 600/1973 relativa alla presunzione di imputazione a ricavo degli accreditati operati sul conto corrente dell'impresa.

²⁹ cfr. Cass., sez. III, 5 ottobre 2018, n. 44562, nella quale la questione di fatto prendeva avvio dalle vicende fiscali portate all'attenzione del tribunale del riesame di Locri chiamato a giudicare la legittimità di un provvedimento di sequestro preventivo emesso dal G.i.p. presso il medesimo Tribunale in relazione a plurime contestazioni ex artt. 2 e 4 d.lgs. 74/2000. Il procuratore della Repubblica presso il tribunale di Locri

proponeva ricorso per cassazione in quanto riteneva non corretto l'orientamento del medesimo giudice che aveva accolto, sia pur parzialmente, l'impugnazione dell'indagato in relazione alla non applicabilità delle presunzioni legali tributarie relative ai versamenti sui conti correnti dell'imprenditore a norma art. 32 d.P.R. 600/1973. In tal caso, si richiama il principio posto a base del decreto applicativo del sequestro, in forza del quale le presunzioni legali previste dalle norme tributarie hanno un valore indiziario sufficiente, in mancanza di elementi di segno contrario a giustificare l'applicazione della misura cautelare reale. Si lamentava pertanto la mancata applicazione da parte del tribunale della presunzione relativa ex art. 32 d.P.R. 600/1973.

10. CASSAZIONE PENALE, 22 DICEMBRE 2020, NR. 36915

Ancora più di recente³⁰, la Corte di Cassazione ha ribadito che le presunzioni tributarie possono costituire solo elementi sui quali il giudice penale può formare il libero convincimento, non potendo costituire prova del fatto contestato: è dunque necessario, per una sentenza di condanna, che le stesse trovino riscontro in altri elementi probatori.

Nella sentenza in esame, attinente alla fattispecie della c.d. frode carosello, la Suprema Corte ha avuto modo di analizzare, in via generale, la questione della ripartizione della prova, puntualizzando che è l'Agenzia delle Entrate a provare tutti gli elementi posti a fondamento dell'ipotesi accusatoria³¹, adempiendovi anche ricorrendo alle presunzioni semplici, purchè siano dotate di gravità, precisione e concordanza: ove ciò accada, è il contribuente a dover fornire la prova contraria, il cui oggetto verterà tanto sulla esistenza della prestazione quanto sulla propria buona fede³².

Ciò posto, la Corte di Cassazione ha poi nuovamente sottolineato, in linea con il costante orientamento tenuto in materia, che nel processo penale le presunzioni tributarie non possono costituire fonte di prova della commissione dell'illecito, pur potendo avere valore indiziario: in sede penale, infatti, non si mira ad accertare il *quantum* evaso, ma l'attribuibilità o meno all'imputato della condotta illecita oltre ogni ragionevole dubbio³³.

³⁰ cfr. Cass., 22 dicembre 2020, n. 36915 ove l'imputato ricorrente -per mezzo del difensore di fiducia-, per quel che interessa in questa sede, ripercorrendo le censure sollevate con l'atto di appello, sosteneva [...] che i giudici di appello non avrebbero applicato correttamente i canoni di valutazione imposti dall'art. 192 c.p.p. con particolare riferimento alla sussistenza o meno di una piena consapevolezza e partecipazione dell'imputato all'asserita frode, nella specie dolo specifico di evasione, che avrebbe dato origine alla notizia di reato; sosteneva infine che non sarebbe consentito nel processo penale l'applicazione di mere presunzioni tipiche del processo tributario per ciò che attiene all'elemento costitutivo della consapevolezza della frode che non potrebbe essere dato per presunto.

³¹ Nel caso di specie, è l'Ufficio procedente a dover provare gli elementi di fatto costitutivi la frode, la natura di cartiera del cedente -come ad es. l'assenza di una struttura, di operatività, della costante omissione del pagamento delle imposte-, la connivenza del cessionario

³² Preme evidenziare che in simili fattispecie di reato la giurisprudenza di legittimità e comunitaria ha precisato che

11. DIVERGENZA RISPETTO AL REGIME DI ACCERTAMENTO CAUTELARE REALE

Quanto sin qui evidenziato in merito al regime probatorio degli elementi presuntivi tributari, nei corrispondenti procedimenti penali, non trova rilevanza in ambito cautelare reale.

La giurisprudenza del Supremo Consesso di legittimità³⁴ aveva già avuto modo di rilevare che, in ragione della natura indiziaria, le presunzioni legali tributarie possono essere poste a fondamento di un provvedimento cautelare reale³⁵.

Ancora più di recente la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione con sentenza del 14.10.2020, depositata in data 13.01.2021, n. 1083 ha chiarito che sebbene il giudice penale non possa, in generale, fare ricorso in sede di giudizio alle presunzioni tributarie semplici che, comportando l'inversione dell'onere della prova, sovvertono alla radice il principio della presunzione di innocenza dell'imputato, tuttavia, ai fini della cautela reale è sufficiente la oggettiva sussistenza indiziaria del reato, a prescindere da qualsiasi profilo che riguardi la colpevolezza del suo autore, legittimando il ricorso alle presunzioni tributarie anche la radicale diversità del criterio di giudizio.

Pertanto, sul punto, è pacifica la giurisprudenza orientata nel ritenere integrato l'elemento costitutivo del provvedimento cautelare ablativo solamente

l'ufficio procedente è tenuto a dimostrare che il contribuente sapeva o avrebbe saputo, impiegando l'ordinaria diligenza, dell'esistenza della frode: è sufficiente, pertanto, la sola colpa cosciente in capo al contribuente.

³³ Appurato che gli elementi raccolti dalla Amministrazione finanziaria hanno valore di meri indizi per il giudice penale, il quale potrà e dovrà valutarli autonomamente, insieme al restante materiale probatorio, nel caso di specie i giudici di merito, secondo il Supremo Consesso, si erano attenuti ai suindicati principi, valutando attentamente gli elementi emersi in sede di istruttoria -quali ad esempio l'assenza di dipendenti, di dichiarazioni di redditi, di scritture contabili; presenza della sede in una regione diversa rispetto a quella della S.r.l.; indicazione generica delle prestazioni effettuate; costo della fattura sproporzionato per i servizi in essa indicati.

³⁴ cfr. Cass. sez. III 23 giugno 2015, n. 308990, in Riv. It. Dir. Proc. Pen., Giuffrè Ed., Milano, fasc. 1, 2015 pag 395.

³⁵ Si ricorda che per l'applicazione della misura cautelare reale non occorre che il compendio indiziario sia grave ex art. 273 c.p.p., ma è sufficiente l'esistenza del c.d. *fumus commissi delicti* da accertarsi in concreto.

dalla semplice sussistenza dell'elemento presuntivo tributario come indizio del fatto di reato.

Ne consegue, dunque, che la presunzione legale tributaria, pur non potendo assurgere ad elemento di prova del fatto di reato, può operare quale elemento sufficiente per corroborare la sussistenza del *fumus commissi delicti* necessario per supportare il provvedimento cautelare reale.

12. CONCLUSIONI

A conclusione di quanto esaminato, si può ritenere che le presunzioni legali tributarie svolgono, in ambito penale, un ruolo di sicura, quanto decisiva, rilevanza, soprattutto per quanto concerne la materia cautelare.

Per quanto riguarda, invece, la rilevanza delle presunzioni tributarie in relazione ai rapporti tra processo penale e accertamenti fiscali, si segnala la recente sentenza della Corte di Cassazione 3.11.2023 n. 44170 con la quale i giudici di legittimità -ribadendo il costante orientamento- hanno indicato i limiti di utilizzabilità delle presunzioni legali previste dalle norme tributarie all'interno del processo penale.

Secondo la Corte, per l'accertamento dell'*an* e del *quantum* dell'imposta dovuta è necessario far riferimento alla legislazione fiscale, la quale si avvale anche di presunzioni.

In questa delicata operazione di ricostruzione, il giudice penale deve utilizzare gli strumenti posti a sua disposizione dal codice di rito ed adottare il criterio del 'giudizio al di là di ogni ragionevole dubbio' -corollario della presunzione di non colpevolezza di cui all'art. 27, co. 2 Cost.-

Di conseguenza, il giudice non può far ricorso alle presunzioni tributarie semplici che, comportando una inversione dell'onere della prova, sovvertono il principio di presunzione di innocenza dell'imputato.

Il giudice penale può utilizzare le informazioni ed i dati acquisiti dagli uffici finanziari nell'ambito dell'attività di cui al d.P.R n. 600/1970 artt. 31bis, 32, e 33, ma non può anche avvalersi degli stessi criteri di giudizio previsti per l'accertamento

presuntivo dell'imposta dovuta che, sul piano fiscale, risultano giustificati dal comportamento non collaborativo del contribuente³⁶.

Ne consegue che non v'è spazio -in ambito penale- per l'ingresso di presunzioni, ma solo di indizi, valorizzabili a fini di prova nei limiti e modi indicati da art 192 c.p.p., co. 2 in quanto nel processo penale vale uno statuto probatorio necessariamente strumentale al tendenziale accertamento della corrispondenza al vero del fatto contestato nel capo di imputazione.

Dunque, le presunzioni tributarie non possono costituire *ex se* fonte di prova della commissione dell'illecito, ma assumono valore di dati liberamente valutabili dal giudice penale, unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza della sussistenza della condotta criminosa.

³⁶ In merito ai rapporti tra diritto al silenzio e gli accertamenti fiscali si segnala quanto affermato dalla Corte Costituzionale n. 84/2021 e rinviando inoltre a quanto evidenziato da A.

Marcheselli in Il diritto al silenzio tra diritti fondamentale e doveri fondamentali in materia tributaria in Consulta Online Fascicolo II 2021.