

Dichiarazioni spontanee nell'inchiesta amministrativa valide ai fini probatori penali

Qualora invece le dichiarazioni siano rese su richiesta o sollecitazione degli inquirenti, di esse non si potrà tener conto

/ Stefano COMELLINI

Durante le attività di verifica fiscale è frequente che il soggetto interessato dalle stesse – in proprio o quale legale rappresentante di società – renda dichiarazioni agli operanti, spontaneamente o perché dagli stessi interpellato su specifici punti di interesse investigativo. Questione rilevante quindi diviene se, e in che termini, attribuire valore probatorio alle dichiarazioni, rilasciate senza **garanzie difensive**, dal soggetto poi indagato nel procedimento penale conseguente all'inchiesta amministrativa. Di questo tema si è occupata la Cassazione con la sentenza n. [7120](#), depositata ieri, a fronte del ricorso di una contribuente chiamata a rispondere del reato di occultamento o distruzione di documenti contabili ([art. 10](#) del DLgs. n. 74/2000).

La norma cardine in materia è l'[art. 220](#) disp. att. c.p.p. che, come ricorda in premessa la Corte, dispone che, 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 del **rito penale**.

Di conseguenza, ferma la natura di atto amministrativo extraprocessuale del processo verbale di constatazione che costituisce prova documentale nel processo penale anche nei confronti di soggetti non destinatari della verifica fiscale e acquisibile come documento ai sensi dell'[art. 234](#) c.p.p., qualora emergano **indizi di reato** risulta necessario procedere secondo i criteri del citato art. 220 perché, altrimenti, la parte dell'atto redatta successivamente sarebbe inutilizzabile e priva di efficacia probatoria.

In particolare, ricorda la Corte, il presupposto dell'applicabilità del sistema di **garanzia difensiva** è costituito dalla sussistenza della mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale a quanto emerge dall'indagine amministrativa, e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che possa essere riferito ad una persona determinata.

Tuttavia, la violazione del disposto dell'art. 220 non comporta l'**automatica inutilizzabilità** penale dei risultati probatori acquisiti nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, perché è necessario che tale conseguenza sia autonomamente prevista dalle norme del rito penale. Pertanto, le dichiarazioni spontanee rese nel luogo e nell'immediatezza dell'attività di inchiesta amministrativa dal soggetto verificato – e poi indagato – sono utilizzabili a fini probatori penali ai sensi dell'[art. 350](#) comma 7 c.p.p. Qualora invece tali dichiarazioni

siano rese **su richiesta** o sollecitazione degli inquirenti, di esse non si potrà tener conto ai sensi dei commi 5 e 6 dello stesso art. 350. E questo anche se si versi, come nel caso di specie, nell'ambito del giudizio abbreviato, in cui sono utilizzabili le dichiarazioni rese spontaneamente da soggetto che non abbia ancora formalmente assunto la qualità di indagato.

Tanto premesso sotto il profilo del **costituto probatorio** fondato legittimamente anche sulle dichiarazioni della ricorrente, la Corte è passata a valutare la struttura della fattispecie di cui all'[art. 10](#) del DLgs. n. 74/2000, con cui si sanziona chi, al fine di evadere le imposte dirette o l'IVA, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

Ai fini dell'integrazione del reato, connotato dal dolo specifico dell'evasione fiscale, si richiede un **comportamento attivo** e commissivo di distruzione o occultamento dei documenti contabili la cui istituzione e tenuta è obbligatoria per legge, secondo un orientamento giurisprudenziale fondato sulla lettera della legge e sulla *ratio* della norma ricollegata, dalla Corte di legittimità, alla tutela del bene giuridico dell'interesse statale alla trasparenza fiscale. Ne consegue che la condotta non può consistere in un mero comportamento omissivo – il non avere tenuto le scritture in modo da rendere obiettivamente più difficoltosa, ancorché non impossibile, la ricostruzione ai fini fiscali della situazione contabile – ma richiede un *quid pluris* a contenuto commissivo, consistente nell'occultamento ovvero nella distruzione di tali scritture.

Nel caso di specie, la Corte, rigettando il ricorso in aderenza al *decisum* dei giudici di merito, ha confermato l'integrazione del reato *de quo* per il rinvenimento presso terzi – a fronte di una documentazione contabile effettivamente istituita – di fatture emesse dall'**impresa individuale** della ricorrente.

Infatti, la giurisprudenza di legittimità ha espresso il costante orientamento – peraltro con forti connotazioni presuntive, assai discutibili in ambito penale – che, poiché la fattura deve essere emessa in **duplice esemplare** di cui uno consegnato alla parte ([art. 21](#) comma 4 del DPR n. 633/1972), il rinvenimento di questo presso il terzo destinatario dell'atto può far desumere che il mancato rinvenimento dell'altra copia presso l'emittente sia conseguenza della sua distruzione o del suo occultamento.