

Aprile 2018

**Reati tributari e applicazione del sequestro preventivo: irrilevanza del giudicato tributario e onere di specifica motivazione. Commento a Cassazione Penale, Sez. III, 5 dicembre 2017 (dep. 9 gennaio 2018), n. 273 - Pres. Savani, Est. Scarcella.**

*Enrico Di Fiorino, Partner, Francesca Procopio, Trainee, Fornari e Associati*

La pronuncia in commento, che interviene in una vicenda cautelare avente ad oggetto un caso di esterovestizione, rappresenta, per la Suprema Corte, l'occasione per riprendere e ribadire il principio, di carattere processuale, della separazione tra il processo penale e quello tributario. La decisione, inoltre, affronta il tema dell'obbligo di motivazione, in capo al giudice del riesame, in caso di contrasto tra la valutazione del magistrato penale e quello tributario.

La vicenda sottostante è un esempio cristallino dell'assoluta autonomia del procedimento penale da quello tributario.

A fronte di un provvedimento di sequestro preventivo per un'ipotesi di omessa dichiarazione (art. 5 d.lgs. n. 74/2000) connessa all'esistenza di una stabile organizzazione occulta, il ricorrente contestava il mancato superamento della soglia di punibilità, individuata in euro 50.000, in quanto la stessa Agenzia delle Entrate avrebbe emesso un avviso di accertamento, determinando la maggiore imposta IRES in euro 16.701, e dunque ben al di sotto della predetta soglia. Il ricorrente osservava che è facoltà del giudice penale discostarsi dalla determinazione dell'imposta evasa operata dall'Erario, ma soltanto a fronte dell'assolvimento dell'onere di adeguata motivazione, che difetterebbe nel caso di specie.

La Corte di Cassazione, nel riconoscere come suggestivo il tema del mancato raggiungimento della soglia di punibilità, ammette che sembrerebbe *“logico ritenere definitivamente accertata, anche ai fini penali, se inferiore alla soglia, l'imposta cristallizzata in un accertamento dell'Ufficio divenuto definitivo, per mancata impugnazione, per adesione o in seguito ad una conciliazione giudiziale, oppure in esito all'esercizio del potere di autotutela (annullamento d'ufficio)”*. La Suprema Corte sostiene che, in un caso come quello oggetto del procedimento, potrebbe persino apparire *“irragionevole ipotizzare un intervento del giudice penale il quale rideterminasse l'imposta evasa in misura superiore rispetto a quella accertata dall'Ufficio, tale così da configurare un'ipotesi delittuosa”*.

Nonostante tali premesse, la Corte ribadisce come i rapporti tra il processo penale e il processo tributario debbano rimanere saldamente ancorati al principio dell'autonomia e del parallelismo.

Come noto, la disciplina dei rapporti tra i due procedimenti è stata dominata per oltre un cinquantennio dal principio della pregiudiziale tributaria, la quale determinava tuttavia un sostanziale rallentamento del procedimento penale in quanto subordinato all'intervenuta definizione dell'accertamento fiscale. Per tale ragione, in occasione della legge n. 516/1982 veniva introdotto il principio del doppio binario, sia pure con un correttivo, in forza del quale la sentenza penale irrevocabile aveva autorità di cosa giudicata nel processo tributario.

Successivamente, il legislatore della riforma del 2000 si è limitato a prendere in considerazione l'incidenza del processo penale su quello tributario (art. 20 d.lgs. n. 74/2000), escludendo che la pendenza dell'accertamento penale possa influire sullo svolgimento del procedimento fiscale, determinandone la sospensione.

Con riferimento, invece, all'inverso rapporto di autonomia del procedimento penale da quello tributario, il principio del parallelismo può essere desunto dalle regole generali del codice di procedura penale (come correttamente evidenziato anche nella Relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 74/2000). In particolare, ai sensi degli artt. 3 e 479 c.p.p., il giudice penale può sospendere il processo in ipotesi di questioni pregiudiziali inerenti lo stato di famiglia o di cittadinanza ovvero, in pendenza di una controversia civile o amministrativa di particolare complessità, soltanto laddove “*la legge non pone limitazioni di prova della posizione soggettiva controversa*”.

Proprio in ragione dei limiti probatori, la Suprema Corte ha ritenuto che, nel caso in commento, il giudice penale avesse il potere di accertare il *quantum* dell'imposta evasa con le regole e gli strumenti propri del rito penale<sup>1</sup>. Ed infatti, il giudice “*può superare i limiti del procedimento tributario ed utilizzare tutti i mezzi di prova previsti dall'ordinamento processuale penale, quali, ad esempio, la prova testimoniale, preclusa*

---

<sup>1</sup> In dottrina, è stato sostenuto (TOPPAN, *Rapporti tra processo penale e accertamento tributario*, in LUPI (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000, p. 201) che sarebbe possibile un travaso automatico, nel procedimento penale, di quanto stabilito – in via definitiva – in sede tributaria. Secondo l'Autore, il giudice penale non potrebbe disconoscere che determinati fatti hanno irreversibilmente prodotto effetti *erga omnes*. Per tale motivo, sarebbe logico – come pure ammesso dalla Suprema Corte nella vicenda *de qua* – ritenere definitivamente accertata, anche ai fini penali, se inferiore alla soglia, l'imposta cristallizzata in un accertamento divenuto definitivo. Contrari a tale impostazione MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, p. 365, i quali ritengono che non si possa attribuire all'accertamento amministrativo una portata preclusiva addirittura maggiore rispetto a quella di un provvedimento giurisdizionale. Inoltre, apparirebbe poco plausibile sostenere che il legislatore abbia introdotto una preclusione asimmetrica, nel senso che l'accertamento definitivo dell'imposta evasa farebbe stato solo laddove inferiore alla soglia penalmente rilevante, e non qualora superiore.

*invece al giudice tributario*". Ed ancora, il magistrato penale può, secondo la Corte di Cassazione, disattendere la legge tributaria per quanto attiene agli strumenti di carattere presuntivo utilizzati in sede di accertamento ai fini della ricostruzione indiretta della base imponibile, in quanto confliggenti con i principi generali del sistema penale<sup>2</sup>.

Richiamando alcuni precedenti in materia (Cass. pen., sez. III, n. 21213/2008 e Cass. pen., sez. III, n. 44479/2012), la Corte conclude che la verifica del giudice penale può non solo sovrapporsi, ma anche entrare in contraddizione – sulla base di elementi di fatto in ipotesi non considerati dal magistrato tributario – con quella eventualmente effettuata in sede fiscale.

Sotto tale profilo, si deve riconoscere come la pronuncia della Corte definisca i rapporti tra i due procedimenti conformemente alla scelta di separazione voluta dal legislatore e – come già osservato – alle regole generali del codice di rito.

Tuttavia, affermare una separazione dei procedimenti non può condurre ad escludere che le risultanze della procedura amministrativa e del contenzioso tributario possano assumere una qualche valenza nel processo penale, pur dovendo comunque queste essere apprezzate dal giudice secondo i principi di valutazione della prova previsti dal codice di procedura.

E quindi, premesso che il principio del libero convincimento mal si concilia con l'esistenza di un giudicato vincolante, il provvedimento definitivo tributario può – anzi deve – essere uno degli elementi valutati dal giudice penale, a norma dell'art. 238 *bis* c.p.p., ai sensi del quale la sentenza irrevocabile può essere acquisita come prova documentale al processo penale e valutata *ex artt.* 187 e 192, comma 3 c.p.p.. Il provvedimento viene quindi considerato dal magistrato in quanto rilevante e pertinente rispetto all'oggetto del giudizio nel quale è immesso, e viene valutato unitamente ad altri elementi di prova che ne confermano l'attendibilità: in sostanza, la sentenza emessa in altro procedimento non ha valore *ex se* decisivo, dovendo trovare conferma nel complesso degli elementi acquisiti nel processo *ad quem*<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Si veda Cass. pen., sez. III., n. 5490/2009, la quale ha sancito la non operatività in sede penale della presunzione legale di imponibilità delle risultanze delle indagini finanziarie *ex art.* 32, comma 1, n. 2, del DPR n. 600/1973, e ciò in quanto "*spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi o anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario*" (...) atteso che "*ai fini dell'accertamento in sede penale, deve darsi prevalenza al dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario*". Cfr., in senso conforme, Cass. pen., sez. III, n. 21213/2008.

<sup>3</sup> In questo senso, si veda Cass. pen., sez. III, n. 1628/2016, per cui "*le sentenze del giudice tributario (e quelle del giudice amministrativo in genere) non sono vincolanti per il giudice penale in quanto, nel vigente ordinamento processuale, l'art. 238-bis cod. proc. pen. si limita a consentire l'acquisizione in dibattimento di sentenze (non necessariamente solo penali) divenute irrevocabili, ma dispone che esse siano valutate a*

Con riferimento, invece, alle sentenze non definitive, le stesse potrebbero trovar ingresso nel processo penale ed essere utilizzabili come documenti, ai sensi dell'art. 234 c.p.p., seppur con il limite del non poter trarre la prova dei fatti in essi descritti, atteso che la piena valenza probatoria è riservata alle sole sentenze irrevocabili<sup>4</sup>.

Chiariti i rapporti tra i due procedimenti, e tornando al caso di specie, è utile osservare come il ricorrente rilevava altresì l'omessa motivazione circa le ragioni dell'intervenuto discostamento dalla determinazione dell'imposta evasa operata dall'Erario.

Sotto tale profilo, la Corte di legittimità, dopo aver richiamato l'orientamento costante secondo cui il diverso convincimento del magistrato penale deve essere oggetto di specifica e congrua motivazione, specifica come tale obbligo non può che gravare sul solo giudice della cognizione. Al contrario, tale motivazione non potrebbe essere richiesta al giudice del riesame nell'esercizio del limitato sindacato cautelare, confrontandosi lo stesso con i dati prospettatigli dalla Pubblica Accusa e contenuti nella CNR. Secondo l'argomentazione della Suprema Corte, il giudice penale, a fronte di una diversa indicazione dell'ufficio tributario, non avrebbe *“gli strumenti di valutazione per poter ritenere che l'accertamento tributario sia quello maggiormente corretto rispetto alla risultanze dell'attività investigativa, essendo tale organo sprovvisto dei poteri istruttori necessari al fine di verificare le ragioni della diversa determinazione operata dall'Ufficio, a fronte di un calcolo diverso e superiore operato dalla Guardia di Finanza”*.

Per cogliere quello che – ad avviso di chi scrive – rappresenta un grave errore di motivazione, che si risolve in un'inversione dell'onere della prova a danno dell'indagato/contribuente, appare utile una duplice premessa.

In primo luogo, vale la pena fare il punto circa i requisiti richiesti per l'applicazione della misura cautelare reale. Con riferimento al tema dell'accertamento del *fumus commissi delicti*, la sentenza in commento è chiara: in tema di misure cautelari reali, *“sia nel*

---

*norma dell'art. 187 c.p.p. e art. 192 c.p.p., comma 3, ai fini della prova del fatto in esse accertato (Sez. 6, n. 10210 del 24/02/2011, Musumeci, Rv. 249592; Sez. 6, n. 10136 del 24/06/1998, Ottaviano, Rv. 211566). Ne consegue che le pronunzie del giudice tributario, pur definitive, non vincolano il giudice penale ma possono soltanto essere acquisite agli atti del dibattimento per essere liberamente considerate ai fini della decisione”*.

<sup>4</sup> TRAVERSI-GENNARI, *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, p. 374. Si veda anche Cass. pen., S.U., n. 33748/2005, secondo cui i provvedimenti giudiziari non definitivi possono essere utilizzati come documenti limitatamente alla prova dell'esistenza della decisione e delle vicende processuali in essi rappresentate, ma non ai fini della valutazione delle prove e della ricostruzione dei fatti oggetto di accertamento in quel procedimento. Contrari alla qualificazione quale documento della sentenza non definitiva MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, p. 372, i quali evidenziano come sarebbe più agevole provare un fatto con un provvedimento non definitivo piuttosto che con uno irrevocabile, in quanto il primo – per la sua natura di documento – potrebbe essere valutato *ex se* considerato, mentre la valutazione del secondo, in ossequio al disposto dell'art. 238 bis c.p.p., necessiterebbe di riscontri esterni.

*giudizio di riesame sia in sede di sindacato di legittimità, non è dato verificare la sussistenza del fatto reato ma solo accertare se la fattispecie astratta di reato ipotizzata dall'accusa trovi conforto nella previsione penale, sulla base della probabile commissione del fatto medesimo”.*

Come noto, la giurisprudenza prevalente, in linea con la sentenza in commento, sostiene che per applicare correttamente il sequestro sia sufficiente un vaglio di corrispondenza tra la fattispecie astratta e quella reale, cioè un accertamento sulla mera configurabilità in astratto dell'ipotesi di reato<sup>5</sup>. Tale orientamento è stato ampiamente – e correttamente – criticato in dottrina, in quanto il ritenere sufficiente il controllo in astratto appare gravemente lesivo dei diritti di difesa dell'indagato. A ben vedere, la misura potrebbe infatti essere applicata dal giudice pressoché in ogni caso, salvo errori da parte della procura, quali – ad esempio – la contestazione in merito a fatti prescritti o *medio tempore* depenalizzati. Peraltro, in caso di accoglimento della richiesta cautelare, alla difesa che decida di impugnare il provvedimento di sequestro spetterebbe in sostanza l'onere di confutare un postulato, di per sé indiscutibile, così da rendere – di fatto – inoppugnabile una misura ablativa fondata sostanzialmente sulla mera iscrizione della *notitia criminis*<sup>6</sup>.

Per tali ragioni, appare più corretta la tesi di chi sostiene che sarebbe necessario l'accertamento (quanto meno) di “*precisi indizi di reato*” e della coincidenza tra la fattispecie concreta e quella legale ipotizzata<sup>7</sup>. Tale indirizzo, che ha trovato di recente qualche accoglimento giurisprudenziale, richiede quindi un attento controllo sulla base fattuale del singolo caso concreto, sulla ricorrenza del reato e sulla presenza dei presupposti che giustificano la misura ablativa richiesta, imponendo al giudice di “*tenere conto in modo puntuale e coerente delle concrete risultanze processuali e dell'effettiva situazione emergente dagli elementi forniti dalle parti*”, pur non essendo necessaria “*la sussistenza di indizi di colpevolezza o la loro gravità, ma solo elementi concreti conferenti nel senso della sussistenza del reato ipotizzato*” (così Cass. pen., 15.7.2008, *Cecchi Gori*, in Cass. Pen. 2009, fasc. 10, p. 3887)<sup>8</sup>.

Una volta chiarita la posizione della giurisprudenza circa l'accertamento del *fumus*

---

<sup>5</sup> Si veda, *ex multis*, Cass. pen., S.U., n. 4/1993, *Gifuni*, per cui “*in tema di sequestro preventivo, la verifica delle condizioni di legittimità della misura cautelare da parte del tribunale del riesame o della Corte di cassazione non può tradursi in anticipata decisione della questione di merito concernente la responsabilità della persona sottoposta ad indagini in ordine al reato oggetto di investigazione, ma deve limitarsi al controllo di compatibilità tra la fattispecie concreta e quella legale, rimanendo preclusa ogni valutazione riguardo alla sussistenza degli indizi di colpevolezza ed alla gravità degli stessi*”.

<sup>6</sup> In tal senso CERESA GASTALDO, *Garanzie insufficienti nella disciplina del sequestro preventivo*, in Cass. pen., 2010, fasc. 12, p. 4441 e GALANTINI, *sub art. 321 c.p.p.*, in *Commentario del nuovo codice di procedura penale*, diretto da AMODIO-DOMINIONI, vol. III, pt. II, Milano, 1990, p. 270.

<sup>7</sup> LATTANZI, *Sul fumus richiesto per il sequestro preventivo*, in Cass. pen. 1995, fasc. 2, p. 351.

<sup>8</sup> Con riferimento ad altre pronunce, che hanno accolto tale orientamento più garantista, si vedano, *ex multis*, Cass. pen., sez. VI, n. 42717/2010; Cass. pen., sez. III, n. 26197/2010; Cass. pen., sez. V, n. 18078/2010.

*commissi delicti* con riferimento alla misura cautelare reale, vale la pena svolgere una riflessione – in termini generali – circa l’obbligo di motivazione da parte del giudice del riesame.

Ai sensi dell’art. 111, comma 6 della Costituzione, nonché dell’art. 125, comma 3 del codice di rito, tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati, a pena di nullità. I provvedimenti applicativi di misure cautelari reali, per i quali sussiste una riserva di giurisdizione, devono quindi contenere una doverosa rappresentazione, con funzione endoprocessuale, delle argomentazioni poste alla base della decisione, al fine di consentire un loro sindacato di merito e di legittimità. Sotto tale profilo, il Tribunale del riesame è chiamato a svolgere un imprescindibile ruolo di garanzia, così da rendere effettivo il controllo giurisdizionale preteso – prima ancora che dalla legge ordinaria – dalla Costituzione (in questi termini Cass. pen., S.U., 18954/2016, *Capasso*)<sup>9</sup>.

Ad avviso delle Sezioni Unite, il legislatore, nell’esigere con la riforma dell’art. 309 c.p.p. un percorso motivazionale più approfondito, ha voluto sanzionare qualsiasi prassi di automatico recepimento, ad opera del Giudice, delle tesi del Pubblico Ministero<sup>10</sup>.

Svolte queste premesse, appaiono evidenti i vizi che interessano la decisione in commento.

Secondo la Suprema Corte, infatti, al giudice del riesame, il quale pervenga ad un convincimento diverso rispetto al giudice tributario, non può essere richiesto di fornire – nell’esercizio del limitato sindacato cautelare – una specifica motivazione. Il magistrato non avrebbe infatti gli strumenti per valutare quale, tra le due differenti valutazioni fatte proprie dall’ufficio tributario e la Procura della Repubblica, sia quella maggiormente corretta.

A ben altre – condivisibili – conclusioni è invece pervenuta un’altra pronuncia della Suprema Corte, sempre in sede cautelare (Cass. pen., sez. III, n. 5640/2012<sup>11</sup>).

<sup>9</sup> In precedenza, Cass. pen., sez. III, n. 9800/2015 e Cass. pen., sez. III, n. 13012/2015.

<sup>10</sup> Come osserva GIARDA-SPANGHER, *sub art. 321 c.p.p.*, *Codice di procedura penale commentato*, tomo II, p. 38, il percorso verso una sostanziale equiparazione tra i presupposti applicativi delle misure cautelari personali e reali ha trovato un supporto normativo nella modifica dell’art. 309, comma 9. c.p.p., richiamato dall’art. 324, comma 7, c.p.p., secondo cui il Tribunale del riesame annulla l’impugnato provvedimento “*se la motivazione manca o non contiene l’autonoma valutazione, a norma dell’art. 292 c.p.p., delle esigenze cautelari, degli indizi e degli elementi forniti dalla difesa*”.

<sup>11</sup> Per un commento alla sentenza citata, si rimanda a CORRADO, “*Adesione, non c’è evasione se l’imposta scende sotto la soglia penale*”, su *Diritto e Giustizia online*, fasc. 0, 2012, p. 114; SCANU, “*Accertamento con adesione e computo della soglia di punibilità*”, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 9, 2012, p. 532. Nello stesso senso, si vedano Cass. pen., sez. III, n. 37954/2012; Cass. pen., sez. II, n. 19318/2014, secondo cui “*il giudice penale, per il calcolo dell’imposta evasa, qualora non intenda tener conto dell’esito di un accertamento con adesione o di una conciliazione che riducono la pretesa dell’amministrazione, deve*



In tale caso, la Cassazione rigettava il ricorso della Procura della Repubblica avverso il provvedimento col quale il Tribunale del riesame aveva revocato la misura cautelare disposta dal Giudice per le indagini preliminari, rilevando che, da un lato, l'imposta evasa fosse stata ridimensionata a seguito dell'accertamento con adesione al di sotto delle soglie di punibilità previste per il reato di infedele dichiarazione e, dall'altro, il procuratore ricorrente, pur correttamente deducendo l'autonomia di valutazione del giudice penale, non avesse allegato alcuna circostanza di fatto – risultante dagli atti di indagine e non considerata dal Tribunale – che potesse far ritenere maggiormente attendibile l'originaria quantificazione al di sopra della soglia di rilevanza penale.

Effettivamente, emerge come il ricorrente si fosse limitato a richiamare il principio del doppio binario sancito dall'art. 20 d.lgs. n. 74/2000, dolendosi del fatto che il Tribunale avesse ommesso di verificare se le risultanze fornite dalla Guardia di Finanza costituissero comunque indizi gravi precisi e concordanti sulla sussistenza del reato e dunque sull'ammontare dell'imposta evasa, muovendo dalle prove documentali raccolte e dalla ricostruzione effettuata.

La premessa logica del ragionamento della Corte è la medesima di quella della sentenza in commento: *“ai fini dell'individuazione del superamento o meno della soglia di punibilità, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario”*. Tuttavia, ferma restando la possibilità di una divergenza di vedute, la Suprema Corte in tal caso precisa che il giudice penale, anche se *“non è vincolato all'accertamento del giudice tributario”*, *“non può prescindere dalla pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria”*.

In altri termini, ad avviso della Suprema Corte, il giudice penale, seppur non assoggettato al *quantum* di imposta risultante dalla definizione dell'accertamento con adesione, non può omettere di valutarlo, in assenza di ulteriore istruttoria il cui onere è posto a carico dell'organo inquirente. Secondo la Corte, per discostarsi dal dato quantitativo risultante dall'accertamento con adesione o dal concordato fiscale e tener conto, invece, dell'iniziale pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria al fine della verifica della soglia di punibilità, *“occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta”*.

---

*motivare i concreti elementi di fatto che rendono maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione operata dai verificatori”*. Con la sentenza da ultimo citata la Corte censura la decisione dei giudici di merito, i quali avevano ignorato la circostanza che la pretesa tributaria inizialmente fatta valere dall'Agenzia delle Entrate, ed in relazione alla quale era stata disposta la misura cautelare reale, fosse stata abbandonata dalla stessa Amministrazione finanziaria a seguito dell'accordo conciliativo intervenuto con il contribuente indagato.

Nella specie, la Corte di Cassazione ha ritenuto che il Tribunale avesse verificato che l'imposta risultante dall'accertamento con adesione era (sensibilmente) inferiore alla soglia di punibilità, e correttamente ha riconosciuto che fosse venuto meno, al fine della cognizione dei fatti in sede cautelare, il *fumus commissi delicti*.

La sentenza n. 5640/2012, ferma restando la separazione dei procedimenti, sembra ammettere dunque che il Giudice del riesame possa – e anzi debba – svolgere un ruolo di garanzia, assicurando un controllo giurisdizionale circa i requisiti imposti per l'applicazione della misura cautelare reale.

In conclusione, la sentenza in commento, pur partendo correttamente dall'affermazione del principio di autonomia ed indipendenza tra procedimento penale e procedimento tributario, non è condivisibile nella parte in cui reputa sottratta ad un obbligo di specifica e congrua motivazione la decisione del Giudice del riesame che ritenga di non accogliere la quantificazione – con riferimento alla soglia di punibilità – dell'ufficio tributario, recependo acriticamente i dati prospettatigli dal Pubblico Ministero. Considerato che, nelle fattispecie incriminatrici di natura tributaria, le soglie di punibilità rappresentano elementi del fatto tipico, non sembra potersi omettere una verifica di quei (seppur non gravi, ma comunque) precisi indizi di reato in ordine al concreto superamento delle soglie, al fine di scongiurare il rischio che la misura reale possa trasformarsi in abuso<sup>12</sup>.

L'emerso contrasto tra l'accertamento tributario e la prospettazione della Pubblica Accusa rappresenta certamente un dato con cui anche il giudice della cautela deve confrontarsi, chiarendo il percorso logico che lo ha condotto a ritenere più corretta l'una o l'altra risultanza. In caso contrario, verrebbe meno la verifica della sussistenza dei "precisi indizi di reato", con l'effetto di rendere il controllo giurisdizionale non già una garanzia per il diritto di difesa, bensì la sua manifesta mortificazione, nella misura in cui gli elementi addotti dalla parte privata – quali, in questo caso, l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate – appaiono soccombere *a priori* di fronte alla ricostruzione accusatoria.

---

<sup>12</sup> Sul punto, la relazione ministeriale, al punto 3.1.2., specifica che le soglie di punibilità devono essere considerate elementi costitutivi della fattispecie incriminatrice. Si vedano anche MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, p. 48, che rilevano come la soglia di punibilità rappresenti "l'epicentro dell'interesse tutelato". In giurisprudenza, riconosce alle soglie la natura di elementi costitutivi dei delitti fiscali che le prevedano Cass. pen., sez. III, n. 891/2015; Cass. pen., sez. III, n. 3098/2015; Cass. pen., sez. un., n. 37474/2013.