[Diritto Pubblico 3](#_Toc49197258)

[1. Le fonti del diritto e i criteri di risoluzione dei contrasti tra fonti. 3](#_Toc49197259)

[2. L’interpretazione della legge e la successione delle leggi nel tempo. 8](#_Toc49197260)

[3. I principi costituzionali: legalità; imparzialità; buon andamento. 8](#_Toc49197261)

[4. Il Presidente della Repubblica. 16](#_Toc49197262)

[5. Il Parlamento. 18](#_Toc49197263)

[6. Il Governo e la Pubblica Amministrazione. 24](#_Toc49197264)

[7. La Corte Costituzionale e la Magistratura. 27](#_Toc49197265)

[8. Altri organi e le autonomie territoriali. 31](#_Toc49197266)

[9. La funzione legislativa, esecutiva e giudiziaria. 35](#_Toc49197267)

[10. Principi in tema di amministrazione e di giurisdizione. 43](#_Toc49197268)

[Diritto penale e processuale penale 45](#_Toc49197269)

[1. La legge penale: la riserva di legge, la successione delle leggi penali nel tempo, il principio di determinatezza, limiti spaziali di efficacia. 45](#_Toc49197270)

[2. Elementi costitutivi del reato e cause oggettive di esclusione ed eccesso colposo. 49](#_Toc49197271)

[3. Il concorso di reati e di persone nel reato. 49](#_Toc49197272)

[4. Le circostanze del reato, le cause di estinzione del reato e della pena. 49](#_Toc49197273)

[5. La polizia giudiziaria: funzioni, strutture, rapporti con il pubblico ministero. 51](#_Toc49197274)

[6. Le indagini preliminari: le principali attività investigative del pubblico ministero e della polizia giudiziaria. 54](#_Toc49197275)

[7. Gli atti di polizia giudiziaria: perquisizione, sequestro, fermo, arresto, notizia di reato e condizioni di procedibilità. 54](#_Toc49197276)

[8. La prova: disciplina generale e procedimento probatorio, i principali mezzi di prova. 61](#_Toc49197277)

[9. Le limitazioni della libertà nel corso del procedimento penale: misure pre-cautelari e cautelari. 74](#_Toc49197278)

[10. Lineamenti generali sulla responsabilità degli enti. 78](#_Toc49197279)

[Diritto tributario e punitivo e processuale tributario 78](#_Toc49197280)

[1. Il diritto tributario e le sue fonti: la Costituzione, lo statuto dei diritti del contribuente, la legge, le norme aventi forza di legge, i regolamenti e le circolari. 78](#_Toc49197281)

[2. Le entrate tributarie (imposte, tasse, contributi), il principio di territorialità dell’imposta, l’efficacia nel tempo della norma tributaria. 91](#_Toc49197282)

[3. I soggetti attivi e passivi (il sostituto d’imposta, il responsabile d’imposta, la solidarietà, il contribuente di diritto e di fatto). 100](#_Toc49197283)

[4. Le imposte dirette e indirette. 106](#_Toc49197284)

[5. Accertamento tributario e relative metodologie. 110](#_Toc49197285)

[6. Il sistema sanzionatorio penale tributario in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto: nozione di imposta evasa, circostanze attenuanti, particolari cause di non punibilità, pene accessorie. 110](#_Toc49197286)

[7. I reati in materia di imposte dirette e IVA previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. 110](#_Toc49197287)

[8. Il reato di contrabbando. 110](#_Toc49197288)

[9. Il sistema sanzionatorio amministrativo tributario: principi generali. 110](#_Toc49197289)

[10. Le misure cautelari reali in materia penal-tributaria. 113](#_Toc49197290)

[Computisteria ed Economia Aziendale 115](#_Toc49197291)

[1. I sistemi di misura e i calcoli relativi: il sistema metrico decimale, i numeri complessi, le proporzioni e i calcoli percentuali. 115](#_Toc49197292)

[2. Il calcolo dell’interesse: nozione di interesse semplice e cumulativo, il metodo delle formule, il metodo dei divisori fissi, l’uso delle tavole prontuarie, tasso di interesse nominale e reale. 121](#_Toc49197293)

[3. Lo sconto nelle operazioni a breve termine: nozione, classificazione (commerciale e razionale). 123](#_Toc49197294)

[4. I rapporti di conto corrente: caratteri generali, aspetti giuridici, commerciali e computistici, i conti correnti semplici e a interesse, la forma dei conti correnti. 123](#_Toc49197295)

[5. I valori mobiliari: nozione e classificazione (secondo la persona giuridica dell’emittente, la forma giuridica e il reddito). 130](#_Toc49197296)

[6. L’azienda, il soggetto giuridico e il soggetto economico; 134](#_Toc49197297)

[7. La gestione dell’azienda: costi e ricavi, manifestazioni finanziarie, competenza economica e reddito. 135](#_Toc49197298)

[8. I principi di contabilità generale: processo contabile, classificazione delle rilevazioni, il conto (concetto e classificazioni), il piano dei conti e modalità di codifica, metodi e sistemi di scritture, il metodo della partita doppia. 139](#_Toc49197299)

[9. La rilevazione contabile delle operazioni ordinarie di gestione: acquisizione dei fattori produttivi specifici, pluriennali e d'esercizio, la vendita di merci/prodotti/servizi, il regolamento dei crediti e dei debiti commerciali. 139](#_Toc49197300)

[10. Il bilancio d’esercizio: struttura e caratteristiche, principi di redazione, l’assestamento la chiusura dei conti, il reddito d’esercizio. 139](#_Toc49197301)

[Tecnica professionale 149](#_Toc49197302)

[1. Poteri della Guardia di Finanza nell’esecuzione delle attività ispettive di natura fiscale. 150](#_Toc49197303)

[2. L’emersione di indizi di reato nel corso delle attività ispettive: l’art. 220 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale. L’utilizzo ai fini fiscali di dati ed elementi acquisiti nel corso di indagini di polizia giudiziaria e nelle attività antiriciclaggio. 169](#_Toc49197304)

[3. Poteri della Guardia di Finanza in materia di dogane e accise. 198](#_Toc49197305)

[4. Tutela della spesa pubblica: dispositivo e potestà del Corpo nel contrasto delle frodi comunitarie e nazionali. 205](#_Toc49197306)

[5. Attività della Guardia di Finanza nell’accertamento del danno erariale. 210](#_Toc49197307)

[6. Il ruolo del Corpo in materia di appalti e contrasto all’illegalità nella Pubblica Amministrazione. 211](#_Toc49197308)

[7. Tutela dei diritti di proprietà intellettuale: ruolo della Guardia di Finanza e strumenti di indagine. 211](#_Toc49197309)

[8. L’attività di contrasto patrimoniale alla criminalità organizzata ed economico-finanziaria in applicazione della normativa antimafia. 215](#_Toc49197310)

[9. L’approfondimento investigativo delle segnalazioni sospette e l’attività ispettiva antiriciclaggio: competenze e poteri. 218](#_Toc49197311)

[10. L’attività della Guardia di Finanza in materia di prevenzione e contrasto al finanziamento del terrorismo. 222](#_Toc49197312)

# Diritto Pubblico

## Le fonti del diritto e i criteri di risoluzione dei contrasti tra fonti.

***FONTI DEL DIRITTO – EFFICACIA LEGGE NEL TEMPO E NELLO SPAZIO***

Per **fonte del diritto** si indica ogni atto giuridico avente forza di legge o altro elemento in forza del quale vengano emanate, modificate o eliminate le norme giuridiche in un determinato ambito giuridico.

Le fonti del diritto sono costituite dalle **fonti di produzione** e dalle **fonti sulla produzione** del diritto oggettivo e vanno tenute distinte dalle cosiddette fonti di cognizione, che sono i documenti attraverso cui si acquisisce la conoscenza delle fonti di produzione.

Le **fonti di produzione** sono quegli atti o fatti medianti i quali vengono prodotte le norme giuridiche. Si distinguono **in fonti-atto (atti normativi)** costituite da manifestazione di volontà espresse da un soggetto (es. Parlamento) cui l’ordinamento attribuisce l’idoneità di porre in essere norme giuridiche e **fonti-fatto (o fatti normativi)** che consistono invece in un comportamento oggettivo (consuetudine o usi) o fatti (nascita) o atti di produzione giuridica esterni al nostro ordinamento (norme della C.E. e norme di diritto internazionale privato) cui l’ordinamento attribuisce rilevanza giuridica. Le fonti atto si distinguono anche in ***fonti primarie***(leggi ed atti equiparati), che sono quelle immediatamente inferiori alla Costituzione dalla quale ricevono validità e ***fonti secondarie***che ricevono validità da quelle primarie (regolamenti). Ciascun atto normativo (fonte-atto) deve seguire un preciso *procedimento di formazione* che varia a seconda del tipo di fonte.

Le **fonti di cognizione** sono gli strumenti attraverso i quali si viene a conoscere le fonti di produzione. In Italia vi sono fonti di cognizione ***ufficiali****. (*Gazzetta ufficiale, i Bollettini ufficiali delle Regioni e la Gazzetta ufficiale della Comunità europea) e **non *ufficiali*** *(possono essere fornite da soggetti pubblici tipo ministri o regioni e da soggetti privati tipo case editrici e riviste specializzate)* non hanno valore legale, sono solo strumenti utili ad una migliore conoscenza delle norme in vigore***.*** In quelle ufficiali il testo in esse pubblicato è quello che “entra in vigore”, diviene cioè obbligatorio per tutti.

**Le fonti sulla produzione** sono quelle fonti che determinano gli organi deputati nel nostro ordinamento a produrre norme e le procedure di formazione del diritto.

**Le antinomie** sono i contrasti tra norme e si ha quando più norme qualificano lo stesso comportamento in modi contrastanti (lo permettono e lo vietano, lo dichiarano obbligatorio e facoltativo). È compito dell’interprete risolvere le antinomie, individuando la norma applicabile al caso. I criteri elaborati dalla scienza giuridica per scegliere la norma da applicare sono:

**Criterio cronologico**, in caso di contrasto tra due norme prevale quella più recente*.* La prevalenza della norma nuova sulla vecchia si esprime attraverso l’**abrogazione**. Essa determina la cessazione dell’efficacia di produrre effetti giuridici, cioè a costituire, modificare o estinguere situazioni giuridiche della norma giuridica precedente. La vecchia norma perde efficacia dal giorno dell’entrata in vigore del nuovo atto, e questo significa che, dopo quella data, i rapporti saranno regolati dalla nuova legge, e tutti i rapporti precedenti restano in piedi e rimangono regolati da essa.

***TIPI DI ABROGAZIONE***

L’art.15 delle “Preleggi” elenca tre ipotesi di abrogazione:

* **abrogazione espressa** “per dichiarazione espressa del legislatore”: Si tratta di uno degli articoli finali della legge in cui si scrive: “sono abrogate le seguenti disposizioni.

**abrogazione implicita,** “per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti”: il legislatore non si è preoccupato, emanando le nuove disposizioni, di eliminare le vecchie. È quindi l’interprete a dover fare pulizia, perché si trova di fronte a un’antinomia: egli dovrà ritenere prevalente la norma successiva.

**abrogazione tacita,** “perché la nuova legge 1regola l’intera materia già regolata dalla legge anteriore. Il legislatore ha riformato la materia con nuove norme senza abrogare le vecchie. Sarà l’interprete a sancire l’abrogazione delle vecchie norme. La differenza tra abrogazione implicita e abrogazione tacita è quindi essenzialmente di strategie argomentative seguite dall’interprete: inoltre, mentre la prima, basandosi su un contrasto tra singole norme, porta di solito a ritenere abrogata una o più disposizioni, la seconda, basandosi sul fatto che la disciplina della materia è stata riformata, porta a ritenere abrogata una o più leggi

Diversa dall’abrogazione è la **deroga**. Essa nasce da un contrasto tra norme di tipo diverso, nel senso che la norma derogata è una norma generale, mentre la norma derogante è una norma particolare: è semplicemente un’eccezione alla regola. La differenza tra abrogazione e deroga sta nel fatto che la norma abrogata perde efficacia per il futuro, e può riprendere a produrre effetti soltanto nel caso in cui il legislatore emani una ulteriore disposizione che lo prescriva (riviviscenza della norma abrogata); la norma derogata non perde invece la sua efficacia, ma viene limitato il suo campo di applicazione: per cui, se dovesse essere abrogata la norma derogante, automaticamente si riespande l’ambito di applicazione della regola generale. Simile alla deroga è la **sospensione**. Essa è limitata ad un certo periodo e spesso a singole categorie o zone; passato il termine previsto, la norma generale riprende tutta la sua applicabilità.

***Criterio gerarchico***, in caso di contrasto tra due norme si deve preferire quella che nella gerarchia delle fonti occupa il posto più elevato. La prevalenza della norma superiore su quella inferiore si esprime attraverso **l’annullamento**. Esso è l’effetto di una dichiarazione di illegittimità che un giudice pronuncia nei confronti di un atto, di una disposizione o di una norma che presenta un “vizio”. I ***“vizi” possono essere “formali” o “sostanziali”.*** I primi riguardano la “forma” dell’atto (emanazione da parte di un organo non competente o errato procedimento di formazione). I secondi riguardano i contenuti normativi di una disposizione, cioè le norme: la disposizione sarà viziata perché produce un’antinomia, un contrasto con norme tratte da disposizioni di rango superiore. A seguito della dichiarazione di illegittimità, l’atto, la disposizione o la norma perdono validità. Quando un giudice dichiara l’illegittimità di un atto normativo, questa ha effetti generali (erga omnes): in seguito ad essa, l’atto annullato non può essere più applicato a nessun rapporto giuridico, anche se sorto in precedenza all’annullamento. Al contrario dell’abrogazione, dunque, ***l’annullamento non opera solo per il futuro, ma anche per il passato (ex tunc)***. Attenzione però, perché gli effetti dell’annullamento si avvertono solo per quei rapporti giuridici che l’interessato possa sottoporre a un giudice, che siano cioè ancora “azionabili”: questi si dicono rapporti “pendenti”, in contrapposizione ai rapporti “esauriti”, i quali non possono più essere dedotti davanti al giudice.

**Criterio della competenza** serve a spiegare come è organizzato attualmente il sistema delle fonti, e non ad indicare all’interprete come risolvere le antinomie (criterio esplicativo non prescrittivo). Il criterio della competenza nasce con l’introduzione della Costituzione rigida, e quindi di una fonte sovrapposta alla legge ordinaria, che ha affiancato alla legge formale altre leggi o altri atti equiparati alla legge formale a cui, per ragioni diverse, ha assegnato “competenze” particolari (es. regolamenti parlamentari e legge regionale). Il “criterio di competenza” ci spiega pertanto che la gerarchia delle fonti non basta più a darci il quadro esatto del sistema, perché all’interno dello stesso grado (o posizione) gerarchico, vi sono fonti maggiormente “competenti” a disciplinare una determinata materia. Esso è assunto dalla Corte costituzionale come criterio che deve guidare i giudici in alcune situazioni, come nei rapporti tra atti normativi statali e atti normativi regionali o quando si trovino di fronte al contrasto tra una norma dell’ordinamento italiano e una dell’ordinamento della Comunità europea.

**Criterio della specialità** in caso di contrasto tra due norme si deve preferire la norma speciale a quella generale, anche se questa è successiva*.* Nell’art.15 cod. pen.: “*quando più leggi penali o più disposizioni della medesima legge penale regolano la stessa materia la legge o la disposizione di legge speciale deroga alla legge o alla disposizione di legge generale, salvo che sia stabilito diversamente*”. La preferenza per la norma speciale non si esprime né con riferimento all’efficacia della norma (come per l’abrogazione), né con riferimento alla sua validità (come per l’annullamento). Le norme in conflitto rimangono entrambe efficaci e valide: l’interprete opera solamente una scelta di quale norma applicare; l’altra norma semplicemente non è applicata. La deroga è pertanto l’effetto tipico della prevalenza della norma speciale su quella generale. Anche il criterio di specialità opera sul piano dell’interpretazione. Sarà pertanto l’interprete a dover risolvere l’antinomia, applicando, se non interferiscono altri criteri, il criterio di specialità.

***LE FONTI DELL’ORDINAMENTO ITALIANO***

La **Costituzione** della Repubblica italiana rappresenta il *vertice della gerarchia delle fonti* dell’ordinamento italiano. Essa è quindi il fondamento di validità delle fonti primarie, di cui detta la disciplina. È una **costituzione rigida** e pertanto la sua revisione ad opera di leggi di revisione costituzionale è soggetto ad un procedimento particolare, la c.d. procedura aggravata.

La **legge ordinaria** è l’atto normativo prodotto dalla deliberazione delle Camere e promulgato dal P.D.R. La forma della legge è data dal particolare procedimento prescritto dalla Costituzione per la sua formazione.

***Gli atti aventi valore di legge*** sono atti normativi che non sono il frutto della deliberazione delle Camere, ma nonostante ciò occupano la stessa posizione della legge ordinaria nella gerarchia delle fonti ed hanno pertanto la stessa forza giuridica potendo validamente abrogarla e solo da essa essere abrogati (forza attiva e forza passiva). Gli atti con forza di legge sono:

a) il referendum abrogativo delle leggi;

b) decreto di attuazione dello Statuto speciale;

c) decreto legislativo;

d) decreto-legge;

e) decreti del Governo in caso di guerra.

La legge ordinaria e gli atti con forza di legge costituiscono insieme le fonti primarie.

Le **leggi «rinforzate»** sono quelle leggi in cui non è stato rafforzato il procedimento parlamentare prescritto per la loro formazione, ma è stato reso solo più complesso il procedimento di formazione del progetto di legge. Le leggi rinforzate sono pertanto una forma di fonti atipiche che sono quegli atti che pur avendo la stessa «forma» della legge ordinaria, hanno una posizione particolare nel sistema delle fonti per quanto riguarda la loro «forza». **Le fonti atipiche** hanno una posizione particolare nel sistema delle fonti per quanto riguarda la loro «forza» *perché hanno forza passiva potenziata* (possono essere abrogate soltanto da leggi formate con quello specifico procedimento). Sono atipiche anche le c.d. leggi meramente formali, cioè gli atti che hanno necessariamente la forma della legge (riserva di legge formale), ma non introducono norme capaci di produrre effetti giuridici generali nell’ordinamento (tipico delle leggi). Esempi sono le leggi di approvazione del bilancio e del rendiconto consuntivo e la legge di autorizzazione alla ratifica dei trattati internazionali.

**Il regolamento parlamentare** è l’atto cui l’art.64 Cost. riserva la disciplina dell’organizzazione e del funzionamento di ciascuna Camera, con particolare riferimento al procedimento legislativo (art.72 Cost.). Esso è approvato a maggioranza assoluta dalla Camera e pubblicato in G.U. I regolamenti parlamentari sono fonti primarie, inferiori soltanto alla Costituzione, e dotate di un ambito di competenza riservato. Attraverso essi si manifesta l’autonomia e l’indipendenza delle Camere.

**Il “regolamento interno” del Consiglio dei Ministri**, non può essere considerato una fonte primaria in quanto il suo fondamento, e il suo limite, è costituito dalla legge ordinaria e non dalla Costituzione.

Anche per i **regolamenti della Corte costituzionale** non c’è un’esplicita previsione in Costituzione, che anzi pone una riserva di legge costituzionale per la disciplina della proposizione dei giudizi di legittimità costituzionale e delle garanzie di indipendenza della Corte (art.137.1), ed una riserva di legge ordinaria per la costituzione e il funzionamento di essa (art.137.2).

***REGOLAMENTI GOVERNATIVI E MINISTERIALI***

sono fonti secondarie, sottoposte, nella gerarchia delle fonti, alle fonti primarie, cioè alla legge e agli atti con forza di legge, dalle quali ricevono validità.

La **consuetudine** rientra nella categoria delle **fonti-fatto**, è una fonte non scritta e consiste in un comportamento ripetuto nel tempo, considerato vincolante. Gli elementi costitutivi sono pertanto:

a) **la “*diuturnitas*” elemento “oggettivo**, cioè la costante ed uniforme ripetizione di un comportamento, più o meno protratta nel tempo;

***b) opinio iuris ac necessitatis***(elemento soggettivo), cioè la convinzione, propria di quanti si adeguano alle norme in esame, che il loro comportamento sia giuridicamente dovuto o consentito. La Consuetudine non è prevista e disciplinata dalla Costituzione. Si usa distinguere 3 tipi di consuetudine:

1. ***secundum legem***: quelle che operano in accordo con la legge e da essa sono richiamate;

***preter legem***: quelle che operano al di là della legge, ossia relativamente a materie non disciplinate da fonti normative scritte;

***contra legem***: quelle che si pongono contro la legge (non ammissibile).

Le **consuetudini interpretative**: non sono comportamenti sociali a cui la stessa comunità attribuisce forza vincolante, ma la costante interpretazione di una disposizione di legge da parte degli interpreti.

Il **diritto vivente**: disposizione che è “fatta vivere” dalla generalità degli interpreti secondo un determinato significato. È quindi un fatto di interpretazione delle fonti-atto, non una fonte-fatto.

Le **consuetudini “facoltizzanti”**: sono quelle che consentono comportamenti che le disposizioni scritte non vietano esplicitamente.

Le **consuetudini costituzionali**: sono quelle che disciplinano i rapporti tra gli organi costituzionali.

Le **consuetudini internazionali**: sono le norme che non hanno origine nei trattati ma in regole non scritte né poste da alcun soggetto determinato, e tuttavia considerate obbligatorie dalla generalità degli Stati. ***L’adeguamento dell’ordinamento italiano alle consuetudini internazionali è automatico***, nel senso che il giudice italiano, quando accerti l’esistenza di una norma di questo tipo, deve applicarla immediatamente nel nostro ordinamento, come se fosse una norma “interna” dello stesso rango della norma che la richiama. Questo meccanismo di rinvio automatico dell’ordinamento italiano alle norme prodotte da altri ordinamenti si chiama “rinvio mobile”.

***TECNICHE DI RINVIO AD ALTRI ORDINAMENTI: RINVIO FISSO E MOBILE.***

***Il rinvio fisso*** (rinvio materiale o recettizio) è il meccanismo con cui una disposizione dell’ordinamento statale richiama un determinato atto in vigore in altro ordinamento, atto che di solito viene “allegato”. Il rinvio si dice “fisso” perché recepisce uno specifico e singolo atto, ordinando ai soggetti dell’applicazione del diritto (i giudici e l’amministrazione pubblica) di applicare le norme ricavabili da questo atto come norme interne. Le eventuali variazioni apportate all’atto “recepito”, sono, di regola, indifferenti per il nostro ordinamento: cioè, se l’atto recepito subisce modifiche, queste non produrranno effetti nel nostro ordinamento senza un altro apposito atto di recepimento.

***Il rinvio mobile*** (rinvio formale o non-recettizio) è il meccanismo con cui una disposizione dell’ordinamento statale non richiama uno specifico atto di un altro ordinamento ma una fonte di esso. Per questo motivo, con il rinvio mobile l’ordinamento statale si adegua automaticamente a tutte le modifiche che nell’altro ordinamento si producono nella normativa posta dalla fonte richiamata. Tipici esempi di rinvio “mobile” sono le disposizioni del diritto internazionale privato e il richiamo alle norme consuetudinarie internazionali - art.10.1 Cost.

***LE FONTI COMUNITARIE***

La distinzione fondamentale da cui muovere è tra il **diritto convenzionale** e il **diritto derivato***.* Le fonti del *diritto convenzionale* consistono nei “**trattati**” con cui la Comunità europea è stata istituita e successivamente modificata e sviluppata. I trattati vengono recepiti con l’**ordine di esecuzione**, cioè l’ordine contenuto nella legge di autorizzazione a ratificare i trattati internazionali o in una legge ordinaria che dà esecuzione al trattato medesimo. Con l’ordine di esecuzione il legislatore opera un rinvio al trattato, al quale dunque l’interprete dovrà riferirsi per determinare il contenuto delle norme interne esecutive del trattato. Nel trattato CE sono disciplinati gli organi della Comunità e i loro poteri normativi: questi si esprimono attraverso atti normativi che costituiscono il diritto derivato. Le fonti del ***diritto derivato***si distinguono anzitutto in atti vincolanti e non vincolanti*.*

**Le fonti non vincolanti** sono:

* le **Raccomandazioni,** inviti rivolti agli Stati a conformarsi ad un certo comportamento,

i **Pareri,** esprimono il punto di vista di un organo su un determinato oggetto, che ogni organo della Comunità europea può emanare.

**Le *fonti vincolanti***si distinguono in tre tipologie:

1. **Regolamenti**: hanno portata generale, non si rivolgono a soggetti determinati, ma pongono norme generali e astratte; sono obbligatori in tutti i loro elementi, nel senso che non possono essere applicati solo parzialmente nei singoli Stati (salvo che non sia lo stesso regolamento a prevederlo). Sono, infine, “direttamente applicabili” in ciascuno degli Stati membri, perché il regolamento s’impone per forza propria, e la sua applicazione è obbligatoria per tutti, compresi i giudici e la pubblica amministrazione dello Stato membro. Le norme dei regolamenti sono normalmente “direttamente efficaci” salvo il caso in cui il quadro normativo necessiti l’attuazione da parte di altri regolamenti o da norme nazionali.

**Direttive**: sono atti normativi che hanno come destinatario lo Stato membro e lo vincolano “per quanto riguarda il risultato da raggiungere. Lo Stato ha quindi un *obbligo di risultato*, che deve raggiungere entro il termine fissato dalla direttiva; ha invece discrezionalità per ciò che riguarda la scelta delle forme e dei mezzi (legge, regolamento). Esse non sono direttamente efficaci senza un preventivo intervento attuativo del legislatore nazionale.

**Decisioni**: sono obbligatorie in tutti i loro elementi e sono direttamente applicabili, come i regolamenti CE ma, a differenza di questi, hanno portata particolare, si rivolgono cioè a soggetti specifici, che possono essere uno Stato membro o una determinata persona giuridica.

***LE FONTI DELLE AUTONOMIE***

Abbiamo gli statuti (ordinari e speciali), che vengono rispettivamente approvati da legge ordinaria e da legge costituzionale e pertanto occupano nella gerarchia delle fonti il posto occupato dalle loro leggi di approvazione. Abbiamo poi la legge regionale, che ha il rango della legge ordinaria, costituisce cioè una fonte primaria. Abbiamo, infine, gli atti e gli statuti degli enti locali, che appartengono alla categoria delle fonti secondarie e sono pertanto subordinati, sia alla legge statale che a quella regionale.

## L’interpretazione della legge e la successione delle leggi nel tempo.

***L’INTERPRETAZIONE DELLE NORME GIURIDICHE.***

L’**interpretazione** consiste in un’operazione intellettiva che ha la funzione di cogliere la portata ed il significato della norma nel contesto dell’ordinamento giuridico. L’interpretazione può essere:

* ***letterale***, consiste nell’attribuire alla norma il senso fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse;

***sistematica***, consiste nel cogliere le connessioni della norma oggetto dell’interpretazione, con le altre norme che disciplinano la stessa materia, affinché vi sia coerenza e armonizzazione nell’ordinamento complessivamente considerato. Se il significato risulterà arricchito, parleremo di ***interpretazione estensiva***; se al contrario, si avrà una restrizione si parlerà di ***interpretazione restrittiva***. Può anche accadere che, pur restando immutato il testo, mutino i principi fondamentali che reggono l’ordinamento. L’interprete dovrà pertanto, adeguare, dove la formulazione letterale del testo lo consenta, il significato della norma ai nuovi e diversi principi. Si parla in questi casi di ***interpretazione adeguatrice***. Può accadere inoltre che si abbia, col passare del tempo, un distacco sempre più crescente fra il significato originario del testo e quello attuale. Si parlerà in questi casi di ***interpretazione evolutiva***.

Si ha interpretazione **autentica**, quando il legislatore, interviene con legge o atto avente valore di legge per chiarire e precisare il significato di una norma, vincolando in tal modo l’opera degli interpreti.

Si parla, di interpretazione ***analogica***, quando una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, e si ha riguardo, in tal caso, alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe. L’interpretazione analogica non è consentita in materia penale.

## I principi costituzionali: legalità; imparzialità; buon andamento.

La Pubblica Amministrazione è l’espressione del potere esecutivo dello Stato ed è costituita dall’insieme degli apparati preposti alla cura degli interessi pubblici, la cui attività è, pertanto, vincolata al fine da raggiungere. Questi apparati sono rappresentati dalle Pubbliche Amministrazioni cd. territoriali (Regioni, Province, Città metropolitane e Comuni) e da quelle cd. funzionali, quali ad esempio INPS e INAIL.

Dovendo perseguire finalità di interesse pubblico, la Costituzione, prima, e le leggi ordinarie dello Stato, poi, hanno sottoposto l’attività amministrativa ad una serie di vincoli, al fine di limitare la discrezionalità dei soggetti preposti alla cura degli interessi pubblici (Amministratori e funzionari pubblici).

In particolare, la Costituzione prevede, all’art. 97, comma 2, due dei principi cardine, dai quali sono desumibili altri principi espressamente richiamati da leggi ordinarie, quali la Legge 7 agosto 1990, n. 241 (“Nuove norme sul procedimento amministrativo”). Si tratta dei principi di legalità, efficacia, economicità, efficienza, imparzialità, pubblicità, trasparenza.

Partendo dall’analisi del dettato costituzionale, nel testo dell’art. 97, comma 2 della Costituzione si legge: “I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l’imparzialità dell’amministrazione “.

Passando alla Legge n. 241/1990, troviamo, invece, espressamente richiamati, all’art. 1, gli altri principi cd. generali dell’attività amministrativa, di cui si è detto: “L’attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza, secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell’ordinamento comunitario”.

Ecco che la norma appena richiamata ci suggerisce un’altra fonte importante in materia di principi che regolano l’attività amministrativa: si tratta delle norme comunitarie.

Ritengo opportuno dedicare qualche riga al tema della vincolatività delle norme comunitarie rispetto all’ordinamento degli Stati membri, in quanto tale breve excursus sarà certamente utile per meglio comprendere il principio di legalità.

Entrando a fare parte dell’Unione Europea, l’Italia, come gli altri Stati membri, ha accettato che organi sovranazionali limitassero la propria sovranità per il perseguimento di obiettivi comuni.

Concretamente, accade che l’Unione Europea emana delle direttive, con le quali stabilisce un obiettivo che tutti gli Stati membri devono realizzare, lasciando a ciascuno di essi discrezionalità in merito alle modalità per la realizzazione di tali obiettivi, e dei regolamenti che, invece, sono atti legislativi vincolanti che devono essere applicati in tutti i loro elementi nell’intera Unione Europea.

Conseguentemente, in caso di contrasto tra diritto interno e diritto comunitario immediatamente applicabile, è quest’ultimo a prevalere, con immediata disapplicazione del primo.

Per concludere su questo aspetto, è importante sottolineare il fatto che tale meccanismo è possibile solo perché la Costituzione stessa lo prevede, grazie ad una fattispecie che i Padri Costituenti avevano formulato e pensato per l’ingresso dell’Italia nell’organizzazione delle Nazioni Unite ma che si è dimostrata sufficientemente elastica per consentire all’Italia di partecipare al processo di integrazione europea. Si tratta dell’art. 11 Costituzione: “L’Italia …. consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo”.

Ciò che, con il presente elaborato vorrei far comprendere a tutti i lettori i quali sono, prima di tutto cittadini, è che se è vero che la legge e, soprattutto, la Costituzione impongono alla Pubblica Amministrazione un modus operandi ben preciso, è altrettanto vero che nulla deve essere dato per scontato e che ciascun di noi è chiamato a conoscere, monitorare, partecipare e, eventualmente, denunciare. Ma cosa significa ciò? Significa che ciascun cittadino deve, in primo luogo, crearsi un proprio bagaglio culturale, seppur minimo, in materia di diritto amministrativo, monitorare sulle decisioni assunte dalla Pubblica Amministrazione, per esempio controllando che questa pubblichi i dati, le informazioni e i documenti dettagliatamente specificati nel D.Lgs. n. 33/2013, richiedendo, mediante l’istituto dell’accesso agli atti, i dati, le informazioni e i documenti che gli permettano di comprendere le ragioni e i presupposti che sono alla base delle deliberazioni dagli organi politico-amministrativi e delle determinazioni dei funzionari pubblici.

Proseguendo, partecipare attivamente alle decisioni pubbliche significa, per esempio, frequentare i Consigli Comunali che, ricordo, sono aperti al pubblico e in seno ai quali maggioranza e minoranza discutono delle proposte di deliberazione, aventi ad oggetto il piano del governo del territorio, le convenzioni con altri enti, la tassazione, i bilanci, ecc. E’ utile sapere che i bilanci comunali (e parlo di questi perché il Comune è l’ente territoriale più vicino al cittadino) rappresentano la massima espressione dell’indirizzo politico-amministrativo di una Amministrazione e, seppur di difficile lettura, in quanto regolati da principi contabili differenti rispetto ai bilanci delle società private, sono la fonte essenziale per comprendere come e quanti soldi pubblici gli amministratori intendono spendere. Ricordo che i soldi pubblici sono quelli che noi versiamo alle Pubbliche Amministrazioni, sotto forma di tassazione, perciò non vedo perché non dovrebbe interessarci come questi vengano spesi!

L’ultima importante azione che abbiamo a disposizione è quella di denunciare. Se il cittadino monitorante e che partecipa attivamente nota degli atteggiamenti contrari alla legge ha il dovere di denunciarli, perché altrimenti questi potrebbero arrecare danno alla collettività.

Alla luce di quanto finora esposto, invito tutti i lettori di questo mio elaborato a riflettere sul ruolo che ciascuno di noi, nel proprio piccolo, può svolgere, che può apparire ininfluente, minimo, ma che, al contrario, è essenziale ed rappresenta la ratio della normativa sulla trasparenza di cui abbiamo già trattato in questo forum e che ancora tratteremo in questo testo.

**I SINGOLI PRINCIPI**

Dopo una lunga ma assolutamente necessaria premessa, analizziamo ora, uno ad uno, i singoli principi che regolano l’attività amministrativa, partendo da quelli che danno il titolo all’elaborato, ossia i principi costituzionali di cui si è già fatto cenno.

***IL PRINCIPIO DI IMPARZIALITA’***

Il principio di imparzialità è contemplato sia dalla Costituzione (artt. 3 e 97, comma 2), che dalla legge ordinaria, in particolare dalla L. n. 241/1990.

Da una lettura costituzionalmente orientata di tale principio si evince che la Pubblica Amministrazione ha il dovere di tenere in considerazione tutti gli interessi, siano essi pubblici o privati, e di trattare in egual modo situazioni tra loro simili e in modo differente situazioni che tra loro sono diverse.

Passando agli esempi pratici dell’applicazione da parte della Pubblica Amministrazione di questo principio, il più semplice da immaginare credo sia rappresentato dalle modalità di selezione dei pubblici dipendenti, i quali accedono al lavoro mediante concorso pubblico, allo scopo di accertarne la professionalità ed evitare la formazione di una burocrazia politicizzata, a garanzia che gli stessi si pongano all’esclusivo servizio della collettività (art. 35 del D.Lgs. n. 165/2001).

Un altro esempio, peraltro molto attuale, è quello delle modalità di scelta del contraente, di cui si è molto parlato in quest’ultimo periodo, a seguito dell’adozione del nuovo Codice dei contratti pubblici (D.Lgs. n. 50/2016). Anche tali procedure devono essere improntate al principio di imparzialità, per questo le Pubbliche Amministrazioni e i soggetti economici preposti alla cura degli interessi pubblici, quali le società a partecipazione pubblica, una volta programmati i propri investimenti, per scegliere i propri fornitori, devono espletare le cd. gare d’appalto. Trattandosi di procedure cui consegue necessariamente un dispendio di pubblico denaro, queste devono essere svolte nel rispetto dei principi di cui all’art. 30 del D.Lgs. n. 50/2016 e s.m.i., che recita: “L’affidamento e l’esecuzione di appalti di opere, lavori, servizi, forniture e concessioni, ai sensi del presente codice garantisce la qualità delle prestazioni e si svolge nel rispetto dei principi di economicità, efficacia, tempestività e correttezza. Nell’affidamento degli appalti e delle concessioni, le stazioni appaltanti rispettano, altresì, i principi di libera concorrenza, non discriminazione, trasparenza, proporzionalità, nonchè di pubblicità con le modalità indicate nel presente codice. Il principio di economicità può essere subordinato, nei limiti in cui è espressamente consentito dalle norme vigenti e dal presente codice, ai criteri, previsti nel bando, ispirati a esigenze sociali, nonchè alla tutela della salute, dell’ambiente, del patrimonio culturale e alla promozione dello sviluppo sostenibile, anche dal punto di vista energetico”.

Si tratta di principi di rango comunitario che l’Italia ha recepito nel 2016, adottando il decreto legislativo poc’anzi citato e che sono certamente molto stringenti allo scopo di limitare scelte arbitrarie dei funzionari pubblici, per contrastare il dilagare di fenomeni principalmente corruttivi, ma dietro ai quali se ne celano altri, quali quello mafioso, l’evasione fiscale, l’irregolarità contributiva, che sono sintomi di un mercato “malato”, che deturpa la libera concorrenza.

Inoltre, si intende evitare che si formino dei cd. clientelismi e che alcune imprese vengano favorite rispetto ad altre. Pertanto, il Legislatore comunitario ha previsto un altro importante principio: quello della rotazione dei fornitori di cui all’art. 35 del D.Lgs. n. 50/2016, cercando di favorire l’ingresso nel mercato anche di micro, piccole e medie imprese, che sono quelle che maggiormente delineano il tessuto economico italiano.

Altro istituto posto a presidio dell’imparzialità della Pubblica Amministrazione è rappresentato dall’obbligo per le Stazioni Appaltanti, ossia gli enti locali o le società pubbliche che indicono gare di appalto, di nominare la commissione di gara, che è la commissione che si occupa della valutazione delle offerte tecniche ed economiche dei concorrenti, dopo la data di scadenza del termine concesso ai fornitori per presentare la propria migliore offerta (art. 77 D.Lgs. n. 50/2016). Sempre in materia di appalti, sono inammissibili i cd. “bandi-fotografia”, ossia quelle lex specialis di gara “fatte su misura” per un determinato concorrente. Lo sono, per esempio, quei bandi che richiedono dei requisiti economico-finanziari o tecnico-professionali che la Stazione Appaltante sa essere posseduti dal solo concorrente che essa stessa desidera che vinca.

Altro esempio è quello della concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi ed ausili finanziari e l’attribuzione di vantaggi economici di qualunque genere a persone ed enti pubblici e privati, la quale è subordinata alla “predeterminazione da parte delle amministrazioni procedenti, nelle forme previste dai rispettivi ordinamenti, dei criteri e delle modalità cui le amministrazioni stesse devono attenersi” (art. 12 L. n. 241/1990). Lo strumento a ciò deputato è il regolamento che, se comunale, è adottato con deliberazione del Consiglio Comunale. Inoltre, i singoli provvedimenti attributivi di vantaggi economici di qualunque genere a persone ed enti pubblici e privati superiori a € 1.000,00 devono necessariamente essere pubblicati sul sito istituzionale dell’ente che li eroga, prima della loro erogazione, in quanto tale forma di pubblicità costituisce condizione legale di efficacia dei provvedimenti stessi (art. 26 D.Lgs. . 33/2013).

Infine, esistono altri strumenti pensati per rendere l’azione amministrativa il più imparziale possibile, che hanno una portata generale, applicandosi a tutti i procedimenti amministrativi.

Mi riferisco, in primo luogo, all’art. 6-bis della L. n. 241/1990, che recita: “Il responsabile del procedimento e i titolari degli uffici competenti ad adottare i pareri, le valutazioni tecniche, gli atti endoprocedimentali e il provvedimento finale devono astenersi in caso di conflitto di interessi, segnalando ogni situazione di conflitto, anche potenziale”. Ma quando si ha conflitto di interessi, anche potenziale? Può integrare conflitto di interesse il caso del consigliere che, nel corso del Consiglio comunale in cui viene presentata la proposta di deliberazione per l’approvazione del PGT, non si astenga sia dalla discussione che dalla votazione della proposta di deliberazione, qualora l’adozione della deliberazione inciderebbe su interessi propri o di suoi parenti o affini sino al quarto grado (art. 78 del D.Lgs. n. 267/2000, di seguito TUEL).

Sempre la medesima norma pone in capo ai sindaci e ai presidenti delle province, nonché agli assessori ed ai consiglieri comunali e provinciali il divieto di ricoprire incarichi e assumere consulenze presso enti ed istituzioni dipendenti o comunque sottoposti al controllo ed alla vigilanza dei relativi comuni e province.

Per concludere richiamo l’art. 53 del D.Lgs. n. 165/2001, in materia di incompatibilità e cumulo di impieghi e incarichi e il successivo art. 54, comma 1 che vieta ai dipendenti pubblici “di chiedere o di accettare, a qualsiasi titolo, compensi, regali o altre utilità, in connessione con l’espletamento delle proprie funzioni o dei compiti affidati, fatti salvi i regali d’uso, purché di modico valore e nei limiti delle normali relazioni di cortesia.”

***IL PRINCIPIO DEL BUON ANDAMENTO E I PRINCIPI DI EFFICACIA, EFFICIENZA ED ECONOMICITA’***

Il principio del buon andamento esprime il valore dell’efficienza dell’agire amministrativo per il conseguimento dell’interesse collettivo, nonché si pone quale parametro di valutazione dell’attività amministrativa.

Secondo la dottrina, perché sia rispettato il principio del buon andamento è necessario che l’attività amministrativa si uniformi ai principi in cui lo stesso si articola, che sono:

il principio di efficacia (capacità di raggiungere gli obbiettivi prefissati);

il principio di efficienza (miglior rapporto tra risorse e risultati effettivamente conseguiti dalla Pubblica Amministrazione);

il principio di economicità (ottimizzazione dei risultati in relazione ai mezzi a disposizione).

Faccio presente che tutto il procedimento amministrativo e la gran parte degli istituti contenuti nella L. n. 241/1990 si fondano sul principio del buon andamento

Per esempio, il buon andamento si traduce nell’esigenza che le amministrazioni dispongano, soprattutto nelle posizioni direttive, di personale idoneo, per preparazione e cultura. I concorsi sono, come anticipato, volti a garantire l’imparzialità della Pubblica Amministrazione nella scelta dei propri dipendenti, oltre che ad accertare concretamente le conoscenze e le capacità dei concorrenti.

Ciò dimostra come, soprattutto nella giurisprudenza più recente, il principio di buon andamento si ponga, in concorso con quello di imparzialità, come fondamento delle esigenze di separazione tra politica e amministrazione, di continuità dell’azione amministrativa, e di giusto procedimento per la revoca dei dirigenti, le quali hanno di recente condotto il Giudice delle leggi a restringere notevolmente l’ambito di ammissibilità dello spoils system, altresì limitando alle nomine dei dirigenti apicali la compatibilità costituzionale delle scelte intuitu personae compiute a livello politico.

Sul tema della separazione tra politica e amministrazione, il TUEL, all’art. 107, commi 1, 2 e 3, recita: “(1) Spetta ai dirigenti la direzione degli uffici e dei servizi secondo i criteri e le norme dettati dagli statuti e dai regolamenti. Questi si uniformano al principio per cui i poteri di indirizzo e di controllo politico-amministrativo spettano agli organi di governo, mentre la gestione amministrativa, finanziaria e tecnica è attribuita ai dirigenti mediante autonomi poteri di spesa, di organizzazione delle risorse umane, strumentali e di controllo. (2) Spettano ai dirigenti tutti i compiti, compresa l’adozione degli atti e provvedimenti amministrativi che impegnano l’amministrazione verso l’esterno, non ricompresi espressamente dalla legge o dallo statuto tra le funzioni di indirizzo e controllo politico-amministrativo degli organi di governo dell’ente o non rientranti tra le funzioni del segretario o del direttore generale, di cui rispettivamente agli articoli 97 e 108. (3) Sono attribuiti ai dirigenti tutti i compiti di attuazione degli obiettivi e dei programmi definiti con gli atti di indirizzo adottati dai medesimi organi tra i quali in particolare, secondo le modalità stabilite dallo statuto o dai regolamenti dell’ente (…)”.

Ciò che in questo campo garantisce il buon andamento e l’imparzialità dell’azione amministrativa è l’indipendenza dei funzionari dagli amministratori: il TUEL impone ai dirigenti pubblici, sempre al richiamato art. 107, di dare attuazione agli obiettivi e ai programmi stabiliti dagli organi di governo, ma rende, al contempo, i primi indipendenti dai secondi ove, all’art. 49, trattando dei pareri dirigenziali di regolarità tecnica e contabile, spiega che il dirigente, qualora non sia d’accordo con l’amministratore, può rilasciare il proprio parere negativo.

In particolare, dalla giurisprudenza si evince lo stretto collegamento con tale principio dei seguenti istituti: termine di conclusione del procedimento amministrativo e necessità che questo si concluda con un provvedimento espresso. Come dice l’art. 2 della L. n. 241/1990, le Pubbliche Amministrazioni hanno il dovere di concludere il procedimento amministrativo mediante l’adozione di un provvedimento espresso. Inoltre, i procedimenti amministrativi devono concludersi necessariamente entro il termine di 30 giorni.

Sempre la L. n. 241/1990 prosegue, all’art. 3, imponendo alle Pubbliche Amministrazioni di motivare ogni provvedimento amministrativo, indicando “i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell’amministrazione, in relazione alle risultanze dell’istruttoria”, salvo che si tratti di atti normativi o aventi contenuto generale.

Per concludere, altri istituti sono, ad esempio, la facoltà di intervenire nel procedimento amministrativo da parte di “Qualunque soggetto, portatore di interessi pubblici o privati, nonché i portatori di interessi diffusi costituiti in associazioni o comitati, cui possa derivare un pregiudizio dal provvedimento” (art. 9) e il preavviso di rigetto di cui all’art. 10-bis: “Nei procedimenti ad istanza di parte il responsabile del procedimento o l’autorità competente, prima della formale adozione di un provvedimento negativo, comunica tempestivamente agli istanti i motivi che ostano all’accoglimento della domanda. Entro il termine di dieci giorni dal ricevimento della comunicazione, gli istanti hanno il diritto di presentare per iscritto le loro osservazioni, eventualmente corredate da documenti. La comunicazione di cui al primo periodo interrompe i termini per concludere il procedimento che iniziano nuovamente a decorrere dalla data di presentazione delle osservazioni o, in mancanza, dalla scadenza del termine di cui al secondo periodo. Dell’eventuale mancato accoglimento di tali osservazioni è data ragione nella motivazione del provvedimento finale. Le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano alle procedure concorsuali e ai procedimenti in materia previdenziale e assistenziale sorti a seguito di istanza di parte e gestiti dagli enti previdenziali. Non possono essere addotti tra i motivi che ostano all’accoglimento della domanda inadempienze o ritardi attribuibili all’amministrazione”.

Con riferimento ai principi in cui il buon andamento si articola, il principio di efficienza, a differenza di quello di economicità e di efficacia, non è espressamente richiamato dall’art. 1 della L. n. 241/1990 ma dall’art. 3-bis della medesima legge che recita: “Per conseguire maggiore efficienza nella loro attività, le amministrazioni pubbliche incentivano l’uso della telematica, nei rapporti interni, tra le diverse amministrazioni e tra queste e i privati”. Tale principio potrebbe avere una valenza di tipo organizzativo e ciò spiegherebbe la sua non esplicita menzione nel testo dell’art. 1.

Il principio di efficacia, invece, si collega direttamente al concetto di “amministrazione di risultato” e le sue applicazioni pratiche si rinvengono, ad esempio, nella necessità dell’analisi costi/benefici, nella valutazione delle offerte anomale in sede di gara d’appalto, in quanto un’offerta anormalmente bassa fa risparmiare la Stazione Appaltante solo in principio, in quanto, se il fornitore, per potersi permettere quello sconto ha, per esempio, usato materiali di bassa qualità, la Stazione Appaltante dovrà quasi sicuramente rifare il lavoro entro breve.

Altre applicazioni pratiche sono le irregolarità, quali l’errata indicazione dell’ufficio a cui è possibile rivolgersi per eventuali chiarimenti o dell’autorità a cui è possibile ricorrere avverso il provvedimento stesso (art. 8 L. n. 241/1990).

Infine, con riferimento al principio di economicità, cito la conferenza di servizi, la Scia, il silenzio-assenso.

La conferenza di servizi, di cui all’art. 14 della L. n. 241/1990, è indetta dall’amministrazione procedente per effettuare un esame contestuale degli interessi pubblici coinvolti in un procedimento amministrativo, ovvero in più procedimenti amministrativi connessi, riguardanti medesime attività o risultati.

La Scia (ex Dia) è la segnalazione certificata di inizio di un’attività che sostituisce “ogni atto di autorizzazione, licenza, concessione non costitutiva, permesso o nulla osta comunque denominato, comprese le domande per le iscrizioni in albi o ruoli richieste per l’esercizio di attività imprenditoriale, commerciale o artigianale il cui rilascio dipenda esclusivamente dall’accertamento di requisiti e presupposti richiesti dalla legge o da atti amministrativi a contenuto generale, e non sia previsto alcun limite o contingente complessivo o specifici strumenti di programmazione settoriale per il rilascio degli atti stessi”, effettuata dall’interessato alla Pubblica Amministrazione competente, fatto salvo il caso in cui sussistano vincoli, quali, ad esempio, i vincoli paesaggistici (art. 19).

Infine, l’istituto del silenzio-assenso, di cui all’art. 17-bis, vige tra amministrazioni pubbliche e tra amministrazioni pubbliche e gestori di beni o servizi pubblici e si innesca nel caso in cui è prevista l’acquisizione di assensi, concerti o nulla osta comunque denominati di amministrazioni pubbliche e di gestori di beni o servizi pubblici, per l’adozione di provvedimenti normativi e amministrativi di competenza di altre amministrazioni pubbliche, ma le prime non rilascino il proprio assenso, concerto o nulla osta entro trenta giorni dal ricevimento dello schema di provvedimento.

***IL PRINCIPIO DI LEGALITA’***

Il principio di legalità definisce il rapporto tra la Pubblica Amministrazione e la legge. Questo non è definito in alcuna norma ma è richiamato espressamente dall’art. 1 della L. n. 241/1990 e implicitamente dall’art. 97, comma 2 della Costituzione, nella parte in cui recita: “I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge” le quali fissano attribuzioni, competenze e responsabilità dei funzionari (concezione del principio di legalità in senso formale).

Inoltre, la Pubblica Amministrazione, non solo deve agire nei limiti e sulla base di una previsione di legge ma, altresì, in conformità ad un disciplina sostanziale posta dalla legge (concezione del principio di legalità in senso sostanziale).

In assenza di una definizione legislativa del principio di legalità, vi ha provveduto la dottrina, la quale ha formulato la seguente definizione: si tratta del “principio per cui l’amministrazione trova nella legge la fonte del suo potere, i fini della sua azione e il suo limite”.

Al principio di legalità sono riconducibili il carattere della tipicità, nel senso che i provvedimenti amministrativi sono tutti legalmente predeterminati, a differenza del diritto privato che si fonda sull’autonomia privata; della non contraddittorietà dell’atto amministrativo (fonte di rango inferiore) rispetto alla legge (fonte di rango superiore); della esecutorietà, per cui la Pubblica Amministrazione ha il potere di dare seguito a taluni provvedimenti senza bisogno della interposizione del potere giurisdizionale; della inoppugnabilità del provvedimento amministrativo illegittimo e lesivo, decorsi i termini concessi agli interessati per ricorrere avverso lo stesso.

Una dovuta precisazione in merito alla gerarchia delle fonti: nell’ordinamento italiano, al vertice della piramide si collocano le fonti sovranazionali (comunitarie e internazionali), seguite dalla Costituzione, quale fonte fonte superprimaria. Successivamente troviamo le fonti primarie (Leggi e altri atti aventi forza di legge, quali Decreti Legge e Decreti Legislativi, oltre alle leggi regionali e provinciali) e, infine, le fonti secondarie (Regolamenti adottati dal potere esecutivo e dagli enti pubblici territoriali).

Esiste anche un’eccezione, nel diritto amministrativo, al carattere della tipicità: tale eccezione è rappresentata dal potere di ordinanza (art. 54 TUEL – ordinanze extra ordinem), qualora il pericolo per l’ordine pubblico, la salute e la sicurezza pubbliche sia attuale e imminente. Le ordinanze sono quindi provvedimenti contingibili e urgenti che si caratterizzano per la non tipicità del loro contenuto, il quale non è predeterminato dalla legge, dovendosi adeguare in concreto ai tratti dell’emergenza. Come ha affermato la Corte Costituzionale in diverse sentenze, le ordinanza sono legittime se rispettano i limiti imposti dalle riserve di legge previste dalla Costituzione, i principi generali dell’ordinamento, e se sono adeguatamente motivate. Il potere di emanare questa tipologia di ordinanze fa capo al sindaco, nella sua veste di ufficiale di Governo.

Per concludere sul principio di legalità, faccio presente un problema tipicamente italiano che rende difficile la corretta applicazione del principio stesso è quello della iper produzione legislativa. Nel nostro Paese abbiamo troppe norme e poco chiare che lasciano, quindi, spazio a dubbi interpretativi non indifferenti, con conseguente incertezza del diritto sempre maggiore. Tale fenomeno contribuisce, poi, a snaturare il compito del giudice, il quale diventa, anch’egli, legislatore, dovendo “creare”, mediante il ricorso all’interpretazione estensiva, la norma da applicare al caso concreto. Si genera, quindi, un circolo vizioso, difficile da interrompere.

La stessa Corte costituzionale ha affermato che non è conforme all’art. 97 della Costituzione l’adozione – per regolare l’azione amministrativa – di una disciplina normativa “foriera di incertezza”, posto che essa “può tradursi in cattivo esercizio delle funzioni affidate alla cura della pubblica amministrazione” (Sent. Corte Cost. n. 70/2013).

*2.4 I PRINCIPI DI PUBBLICITA’ E TRASPARENZA*

All’art. 97 della Costituzione sono stati ricondotti altri due principi solo recentemente annoverati tra i livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che lo Stato deve uniformemente garantire su tutto il territorio nazionale: si tratta dei principi di pubblicità e trasparenza dell’azione amministrativa.

Il principio di pubblicità impone che l’attività amministrativa sia conoscibile dall’esterno, ai cittadini e che le Pubbliche Amministrazioni mettano a disposizione le proprie informazioni. Questo principio si contrappone al principio di segretezza ed è, invece, collegato con il diritto di accesso.

Diverso è invece il concetto di trasparenza, che implica il passaggio reale di conoscenza dalla Pubblica Amministrazione al cittadino, alle imprese o ad altre Pubbliche Amministrazioni.

Pertanto, ciò che conta ai fini della trasparenza, non è la quantità di informazioni pubblicate, ma piuttosto la loro qualità, ossia la tempestività, la provenienza e la relativa riutilizzabilità, l’integrità, l’omogeneità, la comprensibilità, la conformità ai documenti originali in possesso dell’amministrazione, la semplicità di consultazione, la completezza, il costante aggiornamento e la facile accessibilità.

Questi principi erano già stati previsti dal Legislatore del 1990, ma sono stati riformati, dapprima, dal D.Lgs. n. 33/2013 (cd. Testo Unico in materia di trasparenza) e, successivamente dal D.Lgs. n. 97/2016 (FOIA) e dalle linee guida Anac approvate con deliberazione del Consiglio n. 1310 del 28.12.2016, sull’attuazione degli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni contenute nel D.Lgs. n. 33/2013, come modificato dal D.Lgs. n. 97/2016 e da quelle approvate con deliberazione del Consiglio n. 1309 del 28.12.2016, recanti indicazioni operative ai fini della definizione delle esclusioni e dei limiti all’accesso civico di cui all’art. 5, comma 2 del D.Lgs. n. 33/2013.

Ci tengo a precisare che il D.Lgs. n. 33/2013 è stato adottato dal Legislatore italiano in attuazione dell’art. 1, commi 35-36 della L. n.. 190/2012 (Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell’illegalità nella pubblica amministrazione), che, a sua volta, rappresenta la normativa attuativa dell’articolo 6 della Convenzione dell’Organizzazione delle Nazioni Unite contro la corruzione (Convenzione di Merida) e degli articoli 20 e 21 della Convenzione penale sulla corruzione, fatta a Strasburgo il 27 gennaio 1999, oltre che ai sensi della legge 28 giugno 2012, n. 110. Infatti, le istituzioni internazionali avevano compreso che il fenomeno corruttivo dilagante aveva ripercussioni non indifferenti sull’economia, sul mercato del lavoro, sulla qualità dei servizi resi dalle Pubbliche Amministrazioni, ecc. e che aveva una portata internazionale da non sottovalutare. Inoltre, si era compreso che la repressione penale, da sola, non era sufficiente a contrastare il fenomeno corruttivo, ma era necessario un intervento in via preventiva. Si è così pensato alla trasparenza come strumento per favorire forme diffuse di controllo sul perseguimento delle funzioni istituzionali e sull’utilizzo delle risorse pubbliche e come modo per rafforzare la democrazia partecipativa e rispondere alle esigenze di chiarezza, comprensibilità, non equivocità della Pubblica Amministrazione e del suo agire, nonché l’imparzialità, il buon andamento e la legalità dell’azione amministrativa.

In attuazione del Decreto Trasparenza, le Pubbliche Amministrazioni si sono dotate di una sezione, posta nella home page del proprio sito istituzionale, chiamata “Amministrazione Trasparente”, ove sono tenute a pubblicare periodicamente i dati, le informazioni e i documenti richiesti dal Decreto stesso, i quali vanno collocati nelle apposite sottosezioni.

Qualora, taluna delle informazioni, dati, documenti la cui pubblicazione è obbligatoria, non sia presente nella suddetta sezione, il cittadino può esercitare il cd. acceso civico e richiederne la pubblicazione.

Dal momento che sul tema io stessa ho redatto un altro elaborato, in questa sede mi limito a dire che, con il D.Lgs. n. 97/2016, è stata introdotta una nuova forma di accesso, il cd. accesso documentale, che è un diritto che fa capo a qualunque cittadino ed è gratuito, salvo il rimborso delle eventuali spese per la riproduzione di dati, documenti e informazioni su supporti cartacei o informatici. Per esercitare tale diritto non è richiesta alcuna motivazione, ma per rendere la stessa ammissibile, il richiedente deve consentire alla Pubblica Amministrazione di individuare quale sia il dato, il documento o l’informazione di cui ha interesse ad entrare in possesso.

Per concludere sul tema della trasparenza, ricordo a tutti i lettori che il Decreto Trasparenza ha introdotto l’obbligo in capo alle Pubbliche Amministrazioni di adottare un Piano Triennale per la Trasparenza e l’Integrità (PTTI) che, con il D.Lgs. n. 97/216, è stato inserito nel Piano Triennale per la Prevenzione della Corruzione. Della redazione del PTTI si occupa il Responsabile per la Trasparenza che, di norma, coincide con il Responsabile per la Prevenzione della Corruzione. Negli enti locali tali compiti spettano cumulativamente al Segretario Comunale, nominato con deliberazione del Consiglio Comunale.

*CONCLUSIONI*

Come si sarà compreso, ciò che accomuna i principi sopra descritti è certamente la finalità per cui sono stati pensati, ossia ricondurre l’attività pubblica entro schemi ben precisi, vincolarla allo scopo di garantire la migliore gestione della res publica.

Ma non è tutto: il Legislatore italiano ha anche voluto che, considerata l’incisività delle scelte dei funzionari e amministratori pubblici sulla vita della collettività, questi siano personalmente responsabili per le scelte assunte e per le azioni compiute. In particolare, questi possono astrattamente incorrere in cinque fondamentali responsabilità: quella civile (se arreca danni a terzi, intranei o estranei all’amministrazione, o alla stessa amministrazione), penale (se pone in essere comportamenti qualificati dalla legge come reato), amministrativo-contabile (se arreca un danno erariale all’amministrazione di appartenenza o ad altra amministrazione), disciplinare (se viola obblighi previsti dalla contrattazione collettiva, dalla legge o dal codice di comportamento) e dirigenziale (per il solo personale dirigenziale, che non raggiunga i risultati posti dal vertice politico o si discosti dalle direttive dell’organo politico).

Concludendo, se è vero che il Legislatore italiano, per propria buona volontà o in seguito a spinte internazionali o comunitarie, ha fornito ai cittadini degli strumenti per consentire di monitorare l’attività amministrativa, è ancor più vero che ciascuno di noi deve mettersi personalmente in gioco e ritagliare un poco del proprio tempo per prendere confidenza con questi strumenti e utilizzarli per prevenire pratiche illegali.

## Il Presidente della Repubblica.

Il **P.D.R.** è un organo di garanzia costituzionale, è estraneo alle scelte che riguardano l’indirizzo politico e i cui poteri servono a garantire il corretto funzionamento del sistema costituzionale. È **eletto** dal Parlamento in seduta comune, integrato dai delegati regionali eletti dai rispettivi Consigli (3 per ogni Regione, ad eccezione della Val d’Aosta che ne ha 1 solo), in modo da garantire la rappresentanza delle minoranze. L’elezione ha luogo per *scrutinio segreto* a maggioranza dei 2/3 dell’assemblea: dopo il terzo scrutinio è sufficiente la maggioranza assoluta. Per essere eletto P.D.R. bisogna avere la cittadinanza italiana, 50 anni di età e godere dei diritti civili e politici. L’ufficio di P.D.R. è incompatibile con qualsiasi altra carica. All’elezione si procede per iniziativa del Presidente della Camera che, 30 giorni prima della scadenza del mandato presidenziale, convoca il Parlamento in seduta comune e i delegati regionali. Se le Camere sono sciolte, o manca meno di 3 mesi alla loro cessazione, l’elezione ha luogo entro 15 giorni dalla riunione delle Camere nuove. Nel frattempo sono prorogati i poteri del P.D.R. In caso di impedimento permanente, morte o di dimissioni del P.D.R. il Presidente della Camera indice le elezioni del nuovo P.D.R. entro 15 giorni. Le funzioni del P.D.R., in ogni caso in cui egli non possa adempierle, sono esercitate dal Presidente del Senato, ed in assenza di questi, dal Presidente della Camera. Dopo l’elezione, il P.D.R., prima di essere immesso nell’esercizio delle sue funzioni, presta giuramento di fedeltà di fronte al Parlamento in seduta comune, accompagnato da un breve discorso nel quale il Presidente eletto illustra quali saranno i principi cui intende ispirare le proprie funzioni. Il mandato presidenziale decorre dalla data del giuramento e dura per un periodo di 7 anni. Alle dipendenze esclusive del Presidente è posta una struttura amministrativa, chiamata **Segretariato generale della Presidenza della Repubblica**. La cessazione dalla carica presidenziale avviene per *conclusione del mandato*, *morte*, *impedimento permanente*, *dimissioni*, *decadenza* per effetto della perdita di uno dei requisiti di eleggibilità; destituzione, disposta per effetto alla sentenza di condanna pronunciata dalla Corte costituzionale per i reati di alto tradimento e di attentato alla Costituzione. Chi è stato P.D.R. è senatore a vita di diritto, salvo rinunzia. La Costituzione stabilisce che “nessun atto del P.D.R. è valido se non è controfirmato dai Ministri proponenti che ne assumono la responsabilità” e che “gli atti che hanno valore legislativo e gli altri indicati dalla legge sono controfirmati anche dal Presidente del Consiglio dei Ministri”.

***ATTI FORMALMENTE PRESIDENZIALI E SOSTANZIALMENTE GOVERNATIVI***

Atti che sono *formalmente* adottati dal Capo dello Stato, ma il loro contenuto è deciso *sostanzialmente* dal Governo. Per questi atti, la controfirma ha la funzione di rendere irresponsabile il P.D.R. e si dividono in:

**l’emanazione degli atti governativi** aventi valore di legge, e cioè dei **decreti-legge** e dei **decreti legislativi** che assumono la forma del decreto presidenziale, nonché dei regolamenti del Governo.

l’adozione, con la forma **del D.P.R**., dei più importanti atti del Governo, ed in particolare: *la* ***nomina dei massimi funzionari dello Stato****, lo* ***scioglimento anticipato dei Consigli comunali e provinciali****, la* ***decisione dei ricorsi straordinari al P.D.R.****,*

*la* ***promulgazione della legge****;*

la ***ratifica dei trattati internazionali****,* predisposti dal Governo, ed eventualmente autorizzati dal Parlamento;

***l’accreditamento dei rappresentanti diplomatici esteri****;*

*la* ***dichiarazione dello stato di guerra*** previa deliberazione delle Camere, chiamate a conferire al Governo i poteri necessari.

*la* ***concessione della grazia*** *e la* ***commutazione delle pene***

*l’****autorizzazione a presentare alle Camere i disegni di legge governativi****; l’****indizione delle elezioni delle nuove Camere*** *fissandone la prima riunione; l’****indizione del referendum popolare****; il* ***conferimento delle onorificenze della Repubblica****; l’****emanazione del decreto di scioglimento dei Consigli regionali e la rimozione del Presidente della Giunta*** che abbiano compiuto atti contrari alla Costituzione o gravi violazioni di legge (art.126).

***ATTI FORMALMENTE E SOSTANZIALMENTE PRESIDENZIALI***

In essi manca una proposta, perché l’autore dell’atto è lo stesso Presidente. In questi casi la controfirma del ministro competente svolge solo la funzione di attestarne la regolarità e di controllare che il Presidente non esorbiti dalle sue funzioni.

* **gli atti di nomina dei 5 senatori a vita** tra i cittadini che “hanno illustrato la Patria per altissimi meriti nel campo sociale, scientifico, artistico e letterario”; di **1/3** dei giudici costituzionali.

**il rinvio delle leggi**: il P.D.R. può rinviare una legge alle Camere con un messaggio motivato, che deve contenere l’indicazione dei motivi del rinvio medesimo;

**i messaggi presidenziali**:il P.D.R. può inviare messaggi “liberi” alle Camere, con i quali stimola o orientare l’attiva parlamentare su problemi da lui ritenuti cruciali per la vita del Paese;

**esternazioni atipiche**:sono tutte quelle manifestazioni del pensiero presidenziale i cui destinatari sono genericamente la pubblica opinione o il popolo;

**convocazione straordinaria delle Camere**, che è diretta a garantire il funzionamento delle istituzioni costituzionali contro eventuali prevaricazioni della maggioranza.

**Atti complessi eguali.** Atti *formalmente* presidenziali, il cui contenuto è deciso dall’accordo tra P.D.R. e Governo (es. nomina del Presidente del Consiglio dei ministri o scioglimento anticipato delle Camere). Essi sono di regola controfirmati dallo stesso P.C.M. (sono perciò detti anche atti *duumvirali*), in rappresentanza del Governo complessivamente inteso.

**Atti compiuti nella qualità di Presidente del Consiglio Supremo di Difesa e del Consiglio superiore della magistratura.** Il P.D.R. opera come Presidente di un organo collegiale e gli atti posti in essere in tale veste si fondono con la volontà del collegio. Al Capo dello Stato è attribuita **la presidenza del Consiglio Supremo di Difesa**, un organo di cui fanno stabilmente parte il Presidente del Consiglio dei ministri, che svolge le funzioni di vice Presidente, alcuni ministri e il Capo di stato maggiore della difesa.

***LA RESPONSABILITÀ PENALE DEL P.D.R.***

Il principio cardine fissato dalla Costituzione è l’**irresponsabilità** del P.D.R. Egli non può essere chiamato a rispondere della responsabilità politica: infatti la Costituzione non ha previsto nessun meccanismo che consenta di realizzare la rimozione anticipata dalla carica del Presidente della Repubblica. Per quanto concerne, invece, la responsabilità giuridica del P.D.R.*,* occorre distinguere gli atti posti in essere nell’esercizio delle sue funzioni da quelli che adotta come qualsiasi altro cittadino. Per i primi la Costituzione prevede esclusivamente una ***responsabilità penale per i reati di alto tradimento e attentato alla Costituzione*** ***ossia*** quei fatti anticostituzionali caratterizzati dal cosiddetto *dolo specifico* che possono consistere in atti di sovversione dell’ordine costituzionale. Per gli atti e i comportamenti non riconducibili all’esercizio delle funzioni presidenziali il Capo dello Stato è penalmente responsabile per i fatti commessi e qualificabili come reati (l’azione penale è improcedibile per tutta la durata del mandato) ed è civilmente responsabile al pari di qualsiasi altro cittadino. Il P.D.R. è messo in stato d’accusadal Parlamento in seduta comune. La deliberazione del Parlamento in seduta comune è preceduta da una attività di indagine svolta da un Comitato, costituito dai membri delle Giunte per le immunità del Senato e della Camera, che dispone di un termine di 5 mesi (prorogabile una sola volta di 3 mesi) per acquisire e valutare il materiale probatorio relativo alla *notitia criminis.* I poteri di cui dispone il sopraddetto Comitato sono piuttosto ampi: possono infatti essere disposte intercettazioni telefoniche, perquisizioni personali e domiciliari ed anche misure cautelari limitative della libertà personale degli inquisiti. Al termine dell’attività di indagine il Comitato può:

a) ritenere palesemente infondata l’accusa e procedere con propria ordinanza all’archiviazione;

b) presentare una relazione sulla messa in stato di accusa;

c) dichiarare la propria incompetenza nel caso in cui il reato di cui si tratta non rientri tra quelli previsti dall’art.90 Cost. Sulle conclusioni presentate dal Comitato, il Parlamento in seduta comune procede alla votazione: il procedimento ha fine se nessuno presenta ordini del giorno favorevoli all’accusa; in caso contrario la messa in stato d’accusa deve essere approvata a ***maggioranza assoluta***dei propri componenti con l’indicazione degli addebiti e delle prove su cui si fonda l’accusa. In attesa del giudizio il P.D.R. può essere sospeso dalla carica con *ordinanza* della Corte costituzionale. Se il P.D.R. viene messo in stato d’accusa, verrà giudicato dalla Corte costituzionale in composizione integrata da 16 membri tratti a sorte da un elenco di cittadini aventi i requisiti per l’eleggibilità a senatore che il Parlamento compila ogni 9 anni. Il giudizio si conclude con sentenza non soggetta ad impugnazione, a meno che dopo la condanna non emergano fatti nuovi tali da far riaprire un altro procedimento dinanzi alla Corte per la revocazione della sentenza.

***SOLUZIONE CRISI DI GOVERNO: NOMINA DEL PRESIDENTE DEL CONSIGLIO E SCIOGLIMENTO ANTICIPATO DELLE CAMERE***

La Costituzione attribuisce **al P.D.R. la nomina del Presidente del Consiglio**, ma al contempo precisa che il Governo entro 10 giorni dalla sua formazione deve presentarsi alle Camere per ottenere la fiducia. Questo vincolo esclude che il Capo dello Stato possa nominare “suoi” Governi, anche contro la volontà del Parlamento. Il **Capo dello Stato, sentiti i loro Presidenti, può sciogliere entrambe le Camere o anche una sola di esse**. Non può esercitare tale facoltà negli ultimi 6 mesi del suo mandato, salvo che essi coincidano in tutto o in parte con gli ultimi 6 mesi della legislatura (semestre bianco). Dopo lo scioglimento anticipato del Parlamento il decreto di scioglimento è controfirmato dal Governo dimissionario, che resta in carica per “l’ordinaria amministrazione”.

## Il Parlamento.

Il Parlamento è un organo costituzionale composto dalla**Camera dei deputati** e del **Senato della Repubblica**. Il Parlamento è un organo rappresentativo nella misura in cui viene eletto dal corpo elettorale. Il bicameralismo è perfetto: le due Camere sono dotate delle medesime funzioni. Il numero dei deputati è 630, quello dei senatori 315. Per il Senato è previsto che il P.D.R. possa nominare 5 “senatori a vita”. È senatore a vita di diritto chi è stato P.D.R., salvo rinunzia. L’**elettorato attivo** è la capacità di votare ed è subordinato al possesso di due requisiti positivi: **la cittadinanza italiana e la maggiore età**. Possono, pertanto, eleggere i deputati, i cittadini che hanno compiuto 18 anni. Per eleggere i membri del Senato bisogna, invece, aver compiuto i 25 anni. Anche i detenuti, che non siano incorsi in una causa di incapacità elettorale, sono ammessi a votare nel luogo di detenzione, mentre i malati possono votare negli ospedali e nelle case di cura. L’**elettorato passivo**, che consiste nella capacità di essere eletto. Il principio generale è quello dell’eleggibilità di tutti gli elettori salvo restrizioni particolari previste dalla Costituzione. Sono eleggibili a deputati i cittadini che hanno compiuto 25 anni e a senatore quelli ne hanno compiuto 40. La durata è analoga per entrambi i rami del Parlamento, che è pari a 5 anni. Se si perde l’elettorato attivo viene meno quello passivo. Il **voto** è:

***personale***, con la conseguenza che è escluso il voto per procura;

***eguale***(è esclusa la possibilità che a certi soggetti sia attribuito il voto plurimo);

***libero***, con la conseguenza che la legge vieta e sanziona le coartazioni che possono derivare dall’esercizio di certe funzioni (pubblici ufficiali, ministri di ogni culto, ecc.) e considera reato l’elargizione di denaro e di cibo nell’imminenza delle elezioni;

***segreto***, laddove la segretezza serve a garantire l’effettiva libertà dello stesso (l’unica eccezione riguarda i ciechi);

il voto è ***dovere civico***.

Il **Parlamento in seduta comune** è un organo collegiale composto da tutti i parlamentari per lo svolgimento di alcune particolari funzioni. È considerato però un collegio imperfetto*,* perché non è padrone del proprio ordine del giorno; viene riunito solo per specifiche funzioni:

* l’elezione del P.D.R. (cui partecipano anche i delegati delle Regioni);

il ricevimento del giuramento del P.D.R.;

l’elezione di 5 giudici costituzionali;

l’elezione di un terzo dei componenti del Consiglio superiore della magistratura;

la votazione dell’elenco dei cittadini dal quale si sorteggiano i membri “aggregati” alla Corte costituzionale per giudicare sulle accuse costituzionali;

la messa in stato d’accusa del P.D.R.

Esso è presieduto dal Presidente della Camera dei deputati e per il suo funzionamento si applicano le disposizioni del regolamento della Camera dei deputati.

L’**ineleggibilità** parlamentare consiste in un impedimento giuridico a costituire un valido rapporto elettorale per chi si trova in una delle cause ostative previste dalla legge. Le cause di ineleggibilità hanno natura invalidante e determinano la nullità della stessa elezione. Dalla ineleggibilità va tenuta distinta l’incapacità elettorale passiva, che discende dalla sussistenza di quelle cause che fanno venire meno lo stesso elettorato attivo, il cui godimento è il presupposto dell’elettorato passivo. L’incapacità elettorale impedisce la stessa iscrizione nelle liste elettorali e la partecipazione alla competizione elettorale; è rilevabile dagli stessi uffici elettorali e non può essere rimossa per volontà dell’interessato. Le cause di ineleggibilità che sopraggiungono nel corso del mandato elettivo prendono il nome di ***ineleggibilità sopravvenute***. Esse si trasformano in ***cause di incompatibilità.*** *L’****incompatibilità*** è quella situazione giuridica in cui il soggetto, validamente eletto, non può cumulare nello stesso tempo la funzione di parlamentare con altra carica. Le cause di incompatibilità producono la decadenza del titolare della carica elettiva qualora questi non faccia venire meno la causa di incompatibilità.

Il **sistema elettorale** è il meccanismo attraverso cui i voti espressi dagli elettori si trasformano in seggi. Esso si compone di tre parti:

1. il **tipo di scelta che spetta all’elettore** che può essere una scelta categorica o ordinale: nel primo caso può esprimere solamente una scelta secca; nel secondo caso può esprimere un ordine di preferenze.

la **dimensione del collegio,** nel cui ambito viene preso in considerazione il voto per la ripartizione dei seggi. Si distingue:

* **collegio unico**, quando esiste un collegio che serve a ripartire tra i candidati i seggi in palio

**più collegi**, ciascuno dei quali eleggerà un certo numero di parlamentari. A seconda delle dimensioni del collegio, cioè del numero di parlamentari che vengono eletti nel collegio abbiamo il “*collegio uninominale”***,** in cui risulta eletto un solo candidato, e il “*collegio plurinominale”***,** in cui vengono eletti due o più candidati.

* **la formula elettorale**, è il meccanismo attraverso cui si procede, sulla base dei voti espressi, alla ripartizione dei seggi tra i soggetti che hanno partecipato alla competizione elettorale. Tenendo conto della formula elettorale i sistemi elettorali si distinguono in **maggioritari** e **proporzionali.**
* Nei sistemi elettorali **maggioritari** il seggio in palio è attribuito a chi ottiene la maggioranza dei voti. Nell’ambito dei sistemi maggioritari occorre poi distinguere due ipotesi:

se è richiesta la **maggioranza assoluta**: in questo caso per essere eletti occorre avere ottenuto almeno la metà più uno dei voti validi. Se nessun candidato la raggiunge, è previsto un secondo turno di votazione dove accedono i due candidati risultati più votati al primo turno, oppure tutti quei candidati che hanno conseguito una percentuale minima di voti, ed è eletto il candidato che ottiene più voti;

se è richiesta la **maggioranza relativa**: in questo caso è eletto semplicemente chi ottiene più voti.

I sistemi elettorali **proporzionali** sono quelli in cui i seggi in palio sono distribuiti a seconda della quota di voti ottenuta da ciascuna lista in competizione. Perciò, si tiene conto, ai fini della ripartizione dei seggi, di tutte le liste di candidati che abbiano ottenuto una quantità di voti almeno pari ad una percentuale minima che prende il nome di **quoziente elettorale**. Una volta attribuiti i seggi a ciascuna lista si passa a vedere quali candidati di ciascuna lista sono stati eletti. Allo scopo possono essere seguiti 2 metodi principali:

a) se l’elettore può esprimere oltre al voto per la lista una o più preferenze per i candidati della lista, sono eletti i candidati con numero di preferenze più elevato;

b) se manca la possibilità di esprimere preferenze, i seggi sono attribuiti seguendo l’ordine dei candidati nella lista (*lista bloccata*).

I sistemi proporzionali garantiscono l’accesso in Parlamento anche alle minoranze politiche, avendo come obiettivo quello di fotografare la realtà politica del Paese, sicché si può dire che essi hanno un **effetto proiettivo.** In alcuni sistemi, pur in presenza di formule proporzionali, un certo grado di selettività è dato dalla presenza di una **clausola di sbarramento,** in virtù della quale alla ripartizione dei seggi possono accedere solamente le liste che abbiano conseguito una percentuale significativa di voti, con la conseguenza di escludere i partiti più piccoli. Un altro modo di coniugare formule proporzionali ed effetto selettivo consiste nella previsione di un **premio di maggioranza,** per cui le coalizioni che superino una certa percentuale di voti hanno attribuiti in premio un certo numero di seggi.

***LA VERIFICA DEI POTERI ED IL CONTENZIOSO ELETTORALE***

La **verifica dei poteri** è lo specifico procedimento che ciascuna Camera svolge per controllare la regolarità delle operazioni elettorali, nonché l’esistenza o meno di cause di ineleggibilità o incompatibilità di ciascuno dei suoi componenti. A decidere se convalidare o meno l’elezione è la Giunta per le elezioni, che fa la sua proposta all’Assemblea cui spetta la decisione definitiva. L’Assemblea decide a maggioranza e contro la sua decisione non è ammesso alcun ricorso davanti a un giudice. A differenza di quanto avviene per le elezioni parlamentari, però, le decisioni dei Consigli regionali sono impugnabili davanti al giudice ordinario sia dagli interessati, sia da qualunque elettore e dal Commissario del Governo. Invece, per quanto riguarda la regolarità delle operazioni elettorali, la cognizione delle relative controversie è affidata al Giudice amministrativo. Per quanto riguarda invece le elezioni del Parlamento europeo, la legge affida le controversie relative alle operazioni elettorali al TAR del Lazio, mentre quelle in materia di ineleggibilità e incompatibilità sono assegnate alla Corte d’Appello competente per territorio.

***L’ORGANIZZAZIONE INTERNA DELLE CAMERE***

I **Regolamenti parlamentari**, insieme alla Costituzione, disciplinano l’organizzazione interna del Parlamento e lo svolgimento delle sue funzioni, in particolar modo la disciplina del procedimento legislativo. Ciascuna Camera adotta il proprio regolamento a maggioranza assoluta dei suoi membri. I due **Presidenti** dell’assemblea rappresentano rispettivamente la Camera dei deputati ed il Senato della Repubblica ed hanno il compito di regolare l’attività di tutti i loro organi facendo osservare il regolamento: sulla base di questo, dirigono la discussione e mantengono l’ordine, giudicano della ricevibilità dei testi, sovrintendono all’organizzazione interna, alle funzioni attribuite ai Questori e assicurano il buon andamento delle strutture amministrative di supporto all’attività parlamentare, impartendo le necessarie direttive. Inoltre stabiliscono l’ordine delle votazioni, chiariscono il significato del voto e ne annunziano il risultato. Dopo l’elezione dei Presidenti, le Camere provvedono all’elezione dei vicepresidenti, questori e dei segretari che costituiscono l’**Ufficio di presidenza**, il cui compito, è quello di coadiuvare il Presidente nell’esercizio delle sue funzioni. I regolamenti parlamentari stabiliscono che nell’Ufficio di presidenza siano rappresentati tutti i gruppi parlamentari riconducibili agli schieramenti della maggioranza e opposizione. Il regolamento del Senato ha stabilito che “i segretari che entrino a far parte di un Gruppo parlamentare diverso da quello al quale appartenevano al momento dell’elezione, decadono dall’incarico”. Nel Senato l’Ufficio di presidenza prende il nome di **Consiglio di presidenza**. I **vice-presidenti** collaborano con il Presidente, il quale li può convocare ogni volta che lo ritenga opportuno; inoltre, essi sostituiscono il Presidente in caso di assenza o di impedimento. **Vi sono 4 Vice-presidenti**. Tra loro solo uno è designato a sostituire il presidente. I **Questori (3)** provvedono al buon andamento dell’amministrazione di ciascuna Camera vigilando sull’applicazione delle relative norme e delle direttive del Presidente. Essi sovrintendono alle spese delle assemblee, al cerimoniale e al mantenimento dell’ordine nella sede di ciascuna Camera. Predispongono il progetto di bilancio ed il conto consuntivo. I **Segretari** **(10)** sovrintendono alla redazione del processo verbale ed assolvono ad altre funzioni riconducibili al corretto esercizio delle competenze parlamentari.

***I GRUPPI PARLAMENTARI***

sono le unioni dei membri di una Camera espressione dello stesso partito o movimento politico, che si costituiscono con organizzazione stabile e disciplina di gruppo. I regolamenti delle Camere prevedono che entro pochi giorni dalla prima riunione i parlamentari devono “dichiarare” a quale gruppo appartengono. I parlamentari che non effettuano la dichiarazione di voler far parte di un determinato gruppo confluiscono in un unico gruppo denominato gruppo misto. Per costituire un gruppo parlamentare occorre un numero minimo di **20 deputati e 10 senatori**. I **Presidenti** dei gruppi parlamentari hanno poteri significativi. In particolare essi:

a) danno vita alla **Conferenza dei presidenti dei gruppi parlamentari**, che ha poteri determinanti sull’organizzazione dei lavori dell’assemblea. La conferenza dei presidenti approva il programma dei lavori d’aula e il relativo calendario;

b) alla Camera i presidenti dei gruppi possono azionare tutta una serie di poteri procedurali (la presentazione di emendamenti e di mozioni) che altrimenti richiederebbero la richiesta da parte di un certo numero di parlamentari;

c) al gruppo è attribuito il potere di designare i membri che faranno parte delle commissioni parlamentari. I presidenti di ciascun gruppo parlamentare hanno altresì rilievo esterno: per convenzione, essi vengono sentiti dal Capo dello Stato nel corso delle consultazioni per la risoluzione delle crisi di Governo

***LE COMMISSIONI PARLAMENTARI***

sono organi collegiali, aventi funzioni legislative e di controllo, che possono essere *permanenti* o *temporanei*, *monocamerali* o *bicamerali*. La costituzione delle Commissioni deve avvenire in modo da rispecchiare la proporzione dei vari gruppi parlamentari. Le commissioni parlamentari temporanee - commissioni d’inchiesta - assolvono compiti specifici e durano in carica il tempo stabilito per l’adempimento della loro particolare funzione. Ciascuna Camera ha la facoltà di istituire **Commissioni d’inchiesta** su materie di pubblico interesse. Si tratta, di un potere “monocamerale”, anche se nella prassi si istituiscono Commissioni bicamerali, che vengono deliberate da entrambe le Camere (generalmente con una legge). Agiscono con i poteri e i limiti dell’autorità giudiziaria, cioè possono esercitare poteri d’indagine e di ricerca della prova come definiti dal codice di procedura penale. La commissione d’inchiesta ha il potere di opporre il segreto (funzionale) sulle risultanze acquisite nel corso delle indagini, potendovi derogare, per venire incontro a richieste dell’autorità giudiziaria, ove non ne derivi danno per l’assolvimento del suo compito. Le commissioni permanenti sono invece organi stabili e necessari di ciascuna Camera, titolari di importanti poteri nell’ambito del procedimento legislativo. Inoltre esse si riuniscono per ascoltare e discutere comunicazioni del Governo e per ***esercitare le funzioni di indirizzo, di controllo e di informazione*** secondo quanto stabilito dal regolamento; e poi si riuniscono in sede consultiva per esprimere pareri. Ciascun gruppo parlamentare, subito dopo la costituzione, designa i propri componenti nelle commissioni permanenti, ripartendoli in numero uguale in ciascuna commissione e dandone comunicazione immediata al *Segretario generale della Camera*. I deputati che non rientrano nella ripartizione, sono distribuiti nelle Commissioni dal Presidente di ciascuna Camera, secondo le indicazioni dei gruppi di appartenenza, in modo che in ciascuna di esse sia rispecchiata la proporzione dei gruppi. Nessun parlamentare può essere designato a far parte di più di una commissione. Ciascuna commissione permanente ha competenza in una determinata materia, ed alcune di esse svolgono particolari funzioni non riconducibili ad una esclusiva materia. Le commissione della Camera dei deputati sono:

***la commissione affari costituzionali, la commissione del bilancio, tesoro e programmazione*** *e* ***la commissione politiche dell’Unione europea****.* Le prime due hanno un rilievo particolare nel procedimento legislativo visto che debbano sempre esprimere il loro parere (*commissioni filtro*) nell’iter dei progetti assegnati, nel merito, alle commissioni competenti per materia; il parere espresso da dette commissioni filtro vincola la commissione di merito quando essa opera in “sede deliberante”.

Le ***commissioni bicamerali*** sono formate in parte eguale da rappresentanti delle due Camere. Anche nella loro formazione deve rispecchiare la proporzione dei vari gruppi parlamentari. Ai loro lavori si applica il regolamento parlamentare della Camera nella quale la commissione ha sede. La Costituzione prevede espressamente una sola commissione bicamerale: quella per le **questioni regionali**. Con legge sono state istituite commissioni bicamerali con poteri di controllo, di indirizzo e di vigilanza. In particolare vanno ricordati:

1. Il **Comitato per i servizi di sicurezza** al quale è rimesso il compito di verificare che l’attività dei servizi di informazione e sicurezza si svolga nel rispetto delle finalità indicate dalla legge istitutiva, riferendo su ciò alle Camere; esso ha una funzione di controllo politico-istituzionale sull’opposizione del segreto di Stato;

la **Commissione parlamentare per l’indirizzo generale e la vigilanza dei servizi radio-televisivi**, che esercita poteri di vigilanza e di indirizzo finalizzati a far sì che l’informazione da parte del servizio pubblico si svolga in modo tale da garantire il corretto funzionamento del sistema democratico.

***LE GIUNTE***

sono organi collegiali previsti dai regolamenti parlamentari per l’esercizio di funzioni diverse da quelle legislative e di controllo. Alla Camera dei deputati abbiamo:

1. **giunta per il regolamento** che garantisce la corretta osservanza del regolamento ed elabora proposte di modifica dello stesso;

**giunta delle autorizzazioni a procedere** che garantisce le prerogative parlamentari;

**giunta delle elezion**i che verifica l’assenza di cause di ineleggibilità e di incompatibilità.

Al Senato abbiamo:

* ***giunta per il regolamento***;

***giunta per le elezioni e delle immunità parlamentari;***

***Giunta per gli affari delle Comunità europee con poteri consultivi (mentre alla Camera dei deputati vi è una commissione permanente per le politiche europee).***

***LE CAMERE***

**Le due Camere durano in carica 5 anni** (**legislatura**). Le loro funzioni possono essere esercitate anche al di là del termine di scadenza in caso di:

1. ***prorogatio***, cioè l’istituto in virtù del quale, finché non sono riunite le nuove Camere, sono prorogati i poteri delle precedenti. Essa cessa con la “prima riunione delle nuove Camere”

***proroga***: la durata delle Camere può essere prorogata solo con legge ed in caso di guerra.

**Il Quorum strutturale** (o numero legale) per la validità della seduta la Costituzione richiede “la *maggioranza dei componenti*”, ossia la metà più uno dei componenti le Camere. In mancanza dei numeri della maggioranza la seduta è rinviata o è tolta. Per la validità delle deliberazioni è richiesta, salvo che la Costituzione non prescriva maggioranza diverse, la maggioranza dei presenti (**quorum funzionale**). **As*te*nuto** è colui che al momento della votazione non si esprime in modo né favorevole, né contrario. Alla Camera, i deputati che dichiarano di astenersi sono *computati* (contati) nelle votazioni in cui esso debba accertato il *quorum* strutturale mentre sono considerati come “non presenti” nel computo del quorum funzionale. Al Senato, chi è intenzionato ad astenersi si allontana fisicamente dall’aula così da non essere computato ai fini del *quorum* funzionale. Il **voto** è palese salvo eccezioni. Il voto può essere espresso per *alzata di mano*, per *appello nominale*, mediante *procedimento elettronico*, per *schede*. Le **sedute** delle Camere sono pubbliche. I membri del Governo, anche se non fanno parte delle Camere, hanno diritto, e se richiesto obbligo di assistere alle sedute. Devono essere sentiti ogni volta che lo richiedono. Quanto alla **discussione** in aula, è stabilito preventivamente il tempo disponibile. Il Governo può fare così affidamento su tempi predeterminati per l’esame dei disegni di legge con i quali intende attuare il suo indirizzo. Vi è inoltre una **corsia preferenziale** per la manovra di bilancio (disegni di legge finanziaria e di bilancio) e per la legge comunitaria. La Conferenza dei presidenti dei gruppi parlamentari determina il tempo a disposizione dei gruppi per la discussione degli argomenti iscritti nel calendario. Il regolamento della Camera stabilisce che a tutti i gruppi spetta una quota uguale di tempo a cui se ne aggiunge un’altra stabilita in proporzione della consistenza di ciascun gruppo.

***LE PREROGATIVE PARLAMENTARI***

sono istituti che mirano a salvaguardare il libero e ordinato esercizio delle funzioni parlamentari, ponendole al riparo dai condizionamenti degli altri poteri dello Stato. Esse sono:

1. **Insindacabilità**. I membri del Parlamento non possono essere chiamati a rispondere delle opinioni espresse e dei voti dati nell’esercizio delle loro funzioni neanche dopo la scadenza del mandato.

**Immunità penale**. Il parlamentare non può essere sottoposto a misure restrittive della libertà personale o domiciliare, né a limitazioni della libertà di corrispondenza e comunicazione senza la previa autorizzazione della Camera di appartenenza. È limitata alla durata del mandato.

**Divieto di mandato imperativo**. Ogni membro del Parlamento, durante il mandato, deve fare gli interessi della Nazione e non solo quelli della parte del corpo elettorale che lo ha votato.

**Immunità della sede**. Nei locali del Parlamento non può entrare né la forza pubblica né la PG salvo autorizzazione del presidente e comunque dopo la sospensione o la fine della seduta.

**Pubblici impiegati membri del Parlamento**. conseguono promozioni solo per anzianità.

**Interna corporis**. I regolamenti parlamentari garantiscono al parlamento:

l’*autonomia normativa*, per quanto riguarda la disciplina delle proprie attività e della propria organizzazione;

l’*autonomia contabile*, per la gestione del proprio bilancio;

l’*autodichia*, ossia la giurisdizione esclusiva per i ricorsi di lavoro con i dipendenti;

l’insindacabilità, che consiste nella sottrazione a qualsiasi controllo esterno degli atti e dei procedimenti che si svolgono all’interno delle assemblee.

***LE FUNZIONI DEL PARLAMENTO***

L’art.70 Cost. afferma che “l**a funzione legislativa** è esercitata collettivamente dalle due Camere”;

**la funzione parlamentare di controllo** si concretizza in singoli istituti di diritto parlamentare il cui comune denominatore è quello di essere diretti a far valere la responsabilità politica del Governo nei confronti del Parlamento.

* L’**interrogazione**. Domanda che un parlamentare rivolge, per iscritto, al Governo avente ad oggetto la veridicità o meno di un determinato fatto. Il Governo può dichiarare di non poter rispondere - esponendone i motivi - ovvero che preferisce differire la risposta indicando una data. Lo svolgimento delle interrogazioni può avvenire in aula o in commissione; l’interrogante può chiedere di ricevere risposta scritta. Vi sono anche le interrogazioni a risposta immediata aventi ad oggetto una sola domanda.

L’**interpellanza.** Richiesta scritta fatta per conoscere quale sia l’intenzione politica del Governo, in riferimento a un fatto o a una determinata situazione. Ad esse si affiancano le interpellanze **urgenti**;

La **mozione** (non quella di fiducia o sfiducia) può essere presentata da un presidente di un gruppo parlamentare o da 10 parlamentari alla Camera e da 8 parlamentari al Senato ed ha il fine di determinare una discussione e la deliberazione della Camera su questioni che incidono sull’attività del Governo.

La **risoluzione**, al contrario della mozione, può essere proposta anche in commissione. Essa ha il fine di manifestare un orientamento o definire un indirizzo governativo.

## Il Governo e la Pubblica Amministrazione.

***IL GOVERNO***

Il Governo è titolare del potere esecutivo ed è composto dal Presidente del Consiglio dei Ministri e dai Ministri, che costituiscono insieme il Consiglio dei Ministri (*organi governativi necessari*).

***IL PRESIDENTE DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI (P.C.M.)***

Dirige la politica generale del Governo e ne è responsabile. Mantiene l’unità di indirizzo politico ed amministrativo, promuovendo e coordinando l’attività dei Ministri. Il P.C.M. individua i fini politici o i principi di azione, che, da un lato, hanno la funzione di contrastare gli eccessi di autonomia dei Ministri, dall’altro, lasciano spazio alla loro autonomia in ordine alle modalità di attuazione. Il P.C.M. ha anche poteri strumentali rispetto al coordinamento delle attività dei Ministri. In particolare egli:

a) **può sospendere l’adozione di atti** da parte dei Ministri competenti sottoponendo le relative questioni al Consiglio dei Ministri;

b) **adotta le direttive politiche ed amministrative** in attuazione delle deliberazioni del Consiglio dei Ministri, ovvero quelle relative alla direzione della politica generale del Governo;

c) **adotta le direttive per assicurare l’imparzialità, il buon andamento** **e l’efficienza della P.A.**;

d) **concorda con i Ministri interessati le pubbliche dichiarazioni** che essi intendono rendere;

e) **può istituire particolari Comitati di Ministri** con il compito di esaminare in via preliminare questioni di comune competenza o esprimere pareri su questioni da sottoporre al Consiglio dei Ministri.

Per lo svolgimento dei suoi compiti il P.C.M. si avvale della Presidenza del Consiglio dei Ministri dove gli uffici che collaborano direttamente col P.C.M. sono organizzati in un Segretariato generale della Presidenza del Consiglio dei Ministri, cui è preposto un *Segretario generale* nominato con D.P.C.M.

***I MINISTRI***

Ciascun Ministro è, di regola, preposto ad uno dei grandi rami dell’amministrazione statale, che prende il nome di Ministero. Perciò il Ministro ha una doppia veste istituzionale: da una parte partecipa alla formazione dell’indirizzo politico in quanto membro del Consiglio dei ministri; dall’altra costituisce il vertice amministrativo di un Ministero, chiamato a realizzare quell’indirizzo. L’organizzazione dei ministeri attualmente è basata sul principio della separazione tra politica e amministrazione: agli organi di governo spetta l’esercizio della funzione di indirizzo politico e amministrativo, che consiste nella determinazione degli obiettivi e dei programmi da attuare e la verifica della rispondenza dei risultati dell’attività amministrativa agli indirizzi impartiti. I ministri sono responsabili collegialmente degli atti del Consiglio dei Ministri, e individualmente degli atti dei loro dicasteri. **Il Consiglio dei Ministri** determina la politica generale del Governo, cioè delibera sulle questioni che riguardano la politica generale del Governo.

***GLI ORGANI NON NECESSARI DEL GOVERNO***

**Il Vice-presidente del C.M.** Sostituisce il P.C.M. in caso di sua assenza o impedimento. È nominato, tra i Ministri, dal C.M., su proposta del P.C.M.

**Il Consiglio di Gabinetto**. Comitato composto da Ministri *delegati dal P.C.M.*, sentito il C.M., che coadiuva quest’ultimo nello svolgimento delle sue funzioni.

**I Comitati Interministeriali**. Comitati di Ministri, *istituiti per legge*, che hanno la funzione di deliberare in via definitiva su determinati oggetti, adottando atti produttivi di effetti giuridici verso l’esterno. Vanno ricordati il **CIPE** (Comitato interministeriale per la programmazione economica), cui la legislazione attribuisce competenze in materia di politica economica; **il C.I.C.R.** (Comitato interministeriale per il credito ed il risparmio) con competenze nel settore del credito.

**I Comitati dei Ministri** *istituiti*, provvisoriamente, *con D. P.C.M.*, per affrontare questioni definite.

**I Ministri senza portafoglio**. Ministri, posti a capo di settori dell’amministrazione centrale, che non vengono organizzati in ministeri e, che fanno capo, di regola, a dipartimenti istituiti presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri. Entrano a comporre il C.M. e partecipano all’attività di direzione politica del Governo. Le loro funzioni sono delegate dal P. C.M., sentito il C.M. attualmente sono 18.

**I Viceministri**. Sottosegretari (non più di 10) cui vengono conferite deleghe relative all’intera area di competenza di una o più strutture dipartimentali o di più direzioni generali. Possono essere invitati dal P.C.M., d’intesa col Ministro competente, a partecipare al C.M., senza diritto di voto, per riferire su argomenti e questioni attinenti alle materie loro delegate (legge 81/2001).

**I Sottosegretari di Stato**. Collaboratori del Ministro o del P.C.M. Non fanno parte del C.M. e non possono partecipare alla formazione della politica generale del Governo. Vengono nominati con D.P.R., su proposta del P.C.M., di concerto col Ministro che il sottosegretario è chiamato a coadiuvare, sentito il C.M. Ruolo particolare ha il sottosegretario alla Presidenza del C.M., che svolge le funzioni di segretario del C.M., curando la verbalizzazione e la conservazione del registro delle deliberazioni e dirigendo l’Ufficio di segreteria del C.M.

**I Commissari straordinari del Governo**. Organi direttivi, posti a capo di settori dell’amministrazione che, come i Ministri senza portafoglio fanno capo, di regola, a dipartimenti istituiti presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri, ma svolgono solo funzioni amministrative e non entrano a far parte del C.M.

***FORMAZIONE DEL GOVERNO***

Il procedimento di formazione del Governo si apre con le **consultazioni**; il P.D.R. incontra i Presidenti dei gruppi parlamentari, i Segretari dei partiti politici, i Presidenti di Camera e Senato, gli ex Presidenti della Repubblica e tutte le personalità che ritiene opportuno, e *conferisce verbalmente all’interessato l’incarico di P.C.M.*. Quest’ultimo, in seguito ad un’opera di mediazione con i partiti della coalizione, individua la **lista dei Ministri** ed il **programma di Governo**, in modo tale da avere la fiducia parlamentare. Al termine delle suddette attività, il P.D.R., con proprio decreto, nomina formalmente il P.C.M. e, su proposta di questo, i Ministri. Dopo la nomina, entro un breve lasso di tempo (di solito 24 ore), il P.C.M. e i Ministri, prima di assumere le funzioni, prestano giuramento nelle mani del P.D.R. col quale termina il procedimento di formazione del Governo. Il primo atto formale del nuovo P.C.M. è controfirmare i decreti di nomina di sé stesso e dei Ministri. Il Governo acquista la pienezza dei suoi poteri solo dopo aver ottenuto da entrambe le Camere il voto di fiducia.

Il **rapporto di fiducia** è il rapporto che lega le Camere al Governo, necessario affinché quest’ultimo possa iniziare a svolgere la sua attività di indirizzo politico e che deve mantenersi affinché il Governo possa restare in carica. **Il Governo, entro 10 gg**. dalla sua formazione deve presentarsi alle Camere per ottenere la **fiducia**. Essa deve essere motivata e votata per appello nominale. La Costituzione contempla anche la **mozione di sfiducia**, che è l’atto con cui il Parlamento interrompe il rapporto di fiducia con il Governo, obbligandolo alle dimissioni. La mozione di sfiducia, al pari di quella iniziale di fiducia, deve essere motivata e votata per appello nominale, deve essere firmata da **almeno un decimo dei componenti della Camera** e non può essere messa **in discussione prima di 3 giorni** dalla sua presentazione. Va precisato che il voto contrario di una o di entrambe le Camere su una proposta del Governo non comporta obbligo di dimissioni. Il Governo*,* su sua iniziativa, può porre la **questione di fiducia** su una sua proposta (disegno di legge). In questo caso il Governo dichiara che, ove la sua proposta non dovesse essere approvata dal Parlamento riterrà venuta meno la fiducia di quest’ultima e come conseguenza rassegnerà le sue dimissioni. La **crisi di Governo** consiste nella presentazione delle dimissioni del Governo causate dalla rottura del rapporto di fiducia tra il Governo e maggioranza parlamentare.

**LA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE (P.A.).**

La PA è il soggetto al quale il nostro ordinamento affida la cd. funzione amministrativa, che ha per scopo e oggetto il soddisfacimento in concreto degli interessi pubblici della comunità. La nozione di PA puo essere intesa in senso: a) OGGETTIVO; b) SOGGETTIVO. In riferimento al punto a), la PA svolge l'attività diretta alla cura concreta degli interessi pubblici, posta in essere in base alla legge e nel rispetto dei fini dalla stessa (legge) predeterminati. Merita mensione la differenza tra "attività politica" e "attività amministrativa": la prima tendenzialmente insindacabile in sede giurisdizionale; la seconda, ampiamente discrezionale, ma sempre suscettibile d'essere contestata in sede giurisdizionale.

In riferimento al punto b), la PA è l'insieme delle strutture costituite per lo svolgimento di funzioni amministrative.

4. LA FUNZIONE PUBBLICA E IL SERVIZIO PUBBLICO.

L’attività amministrativa differente da quella che utilizza gli strumenti del diritto privato, si divide in **funzione pubblica** e **servizio pubblico**. La prima è caratterizzata dalla presenza di poteri autoritativi, che vengono esercitati unilateralmente e creano conseguenze giuridiche nei confronti del destinatario a prescindere dal suo consenso.

La seconda viene esercitata senza che ci sia l’uso di poteri autoritativi anche se il relativo comportamento è adempimento di un obbligo imposto da una legge a tutela di interessi generali. Un regime particolare viene previsto per i servizi pubblici locali, destinati a soddisfare bisogni di una collettività locale, la cui fornitura è propria dei compiti del Comune.

GLI ATTI AMMINISTRATIVI.

La P.A. agisce mediante **atti amministrativi**. Si tratta di *“atti giuridici”* poiché sono *“comportamenti consapevoli e volontari che danno luogo a effetti giuridici”*. Mediante questi atti la P.A. effettua l’esercizio di particolari poteri che sono ad essa attribuiti per la cura degli interessi pubblici. Tali poteri vengono stabiliti dalla legge e sono giustificati dalla prevalenza dell’interesse pubblico su quello privato. Gli atti amministrativi che stabiliscono effetti esterni, influenzando le situazioni giuridiche dei soggetti cui sono destinati e creando nuovi diritti o doveri, si chiamano **provvedimenti amministrativi**.

## La Corte Costituzionale e la Magistratura.

È un organo di garanzia costituzionale con il compito di giudicare:

• sulle controversie relative alla legittimità costituzionale delle leggi e degli atti aventi forza di legge, dello Stato e delle Regioni;

• sui conflitti di attribuzione tra i poteri dello Stato e su quelli tra lo Stato e le Regioni, e tra le Regioni;

• su eventuali accuse lanciate contro il Presidente della Repubblica.

E’ composta da **15 giudici costituzionali** (art.135.1 Cost.) nominati:

* **per 1/3 dal Parlamento in seduta comune;**

**per 1/3 dal P.D.R.**

**per 1/3 dalle supreme magistrature ordinarie e amministrativa** (3 Cassazione, 1 Consiglio di Stato e 1 Corte dei conti). I giudici sono nominati per 9 anni, decorrenti dal giorno del giuramento. Il loro mandato non è rinnovabile. La carica di giudice costituzionale è incompatibile con qualsiasi ufficio, impiego o professione.

***FUNZIONAMENTO***

I giudici della Corte durano in carica 9 anni. Il rinnovo della composizione della Corte è graduale: i giudici non scadono tutti insieme, ma uno alla volta. Il periodo del mandato ha inizio dal giorno del giuramento: alla scadenza, il giudice cessa “dalla carica e dall’esercizio delle funzioni”. La Corte può funzionare anche se non sono presenti tutti i suoi membri: è richiesto però un *quorum* di 11 giudici (il *quorum* scende a 9 per le deliberazioni non giurisdizionali). Le decisioni della Corte devono essere deliberate “dai giudici presenti a tutte le udienze in cui si è svolto il giudizio”. La Corte può funzionare, pertanto, mediante collegi diversi, ma il collegio che ha iniziato a trattare una causa deve essere lo stesso che la decide in via definitiva: possono perdersi per strada alcuni componenti (decaduti dalla carica), ma non possono subentrarne di nuovi. Per i soli giudizi d’accusa è previsto il regime di *prorogatio s*ino all’esaurimento del giudizio, anche se sia sopravvenuta la scadenza del mandato”. Il Presidente è un giudice della Corte, eletto dalla Corte stessa a scrutinio segreto e a maggioranza assoluta (al terzo scrutinio si procede al ballottaggio tra i due giudici più votati). Il suo mandato è triennale ed è rinnovabile. Il Presidente:

**ha** la **rappresentanza “esterna”**;

**ha** la **direzione amministrativa** degli uffici della Corte;

**fissa** il ruolo delle udienze e delle adunanze in camera di consiglio e **convoca** la Corte;

**designa** il giudice incaricato dell’istruzione della causa e di introdurla come relatore di fronte alla Corte;

**designa** il giudice incaricato di redigere il progetto di motivazione della decisione;

**presiede** il collegio giudicante e ne dirige i lavori; regola la discussione e può determinare i punti più importanti sui quali deve svolgersi;

**vota** per ultimo ed esprime il voto decisivo in caso di parità di voti.

Le decisioni che la Corte costituzionale emana sono le **sentenze** e **ordinanze**. “La Corte giudica in via definitiva con sentenza. Tutti gli altri provvedimenti di sua competenza sono adottati con ordinanza”. Sentenze e ordinanze sono gli atti tipici del potere giudiziario. ***La sentenza definisce il giudizio***, ossia è l’atto con cui il giudice chiude il processo; ***l’ordinanza è uno strumento interlocutorio che non esaurisce il rapporto processuale, ma serve per risolvere le questioni che sorgono nel corso del processo*** (es. i provvedimenti cautelari e le attività istruttorie). Le sentenze devono essere *esaurientemente motivate*, sia in “fatto” che in “diritto”, mentre per le ordinanze è sufficiente che siano “succintamente motivate”. Le decisioni della Corte non possono essere mai impugnate.

***IL CONTROLLO DI COSTITUZIONALITÀ DELLE LEGGI***

La Corte costituzionale giudica “sulle controversie relative alla legittimità costituzionale delle **leggi** e degli **atti aventi forza di legge**, dello Stato e delle Regioni”. Nel concetto di legge rientra anche quello di legge costituzionale (“vizi formali”, derivanti dalla violazione delle regole procedurali - “vizi materiali”, derivanti dalla violazione dei “limiti” posti dalla Costituzione). Le leggi regionali sono ovviamente equiparate alle leggi dello Stato: non esistono invece “atti con forza di legge” regionali. Per **parametro di giudizio** s’intende il termine di confronto impiegato nel giudicare la legittimità degli atti legislativi. Esso è dato in primo luogo dalle disposizioni costituzionali e dalle leggi costituzionali. Tuttavia la stessa Costituzione prevede in diversi casi che leggi o atti con forza di legge siano vincolati al rispetto di norme poste non da fonte costituzionale, ma da fonti sub-costituzionali. È detto **giudizio in via incidentale** in quanto la questione di legittimità costituzionale sorge nel corso di un procedimento giudiziario*,* come “incidente processuale”, che comporta la sospensione del giudizio e la remissione della *questione di legittimità costituzionale* alla Corte costituzionale. In particolare il giudice verifica la sussistenza di due requisiti:

**che la questione sia rilevante per la risoluzione del giudizio** in corso, cioè che il giudizio principale non può proseguire senza che venga risolta la questione di legittimità costituzionale;

che **non sia manifestamente infondata**, ossia che la questione di legittimità abbia un minimo di fondamento giuridico. Qualora il giudice ritenga che questi requisiti sussistano, emette una **ordinanza di rinvio** motivata, che produce l’effetto di introdurre il giudizio costituzionale e di sospendere il giudizio principale fino alla pronuncia della Corte costituzionale. Il **giudizio in via principale** (d’azione) può essere proposto ***con ricorso da parte dello Stato contro leggi regionali o da parte della Regione contro leggi statali o di altre Regioni***. Questo tipo di procedimento è denominato *in via principale* in quanto la questione di legittimità viene proposta *direttamente* con una procedura *ad hoc* e non nel corso di un “giudizio”. L’impugnazione statale avverso leggi regionali può essere promossa dal Governo quando ritiene che una legge approvata dal Consiglio regionale violi qualsiasi disposizione costituzionale, di conseguenza *l****o Stato, agendo a tutela dell’interesse generale alla legalità, non deve dimostrare l’interesse a ricorrere, cioè di agire a tutela di una propria attribuzione lesa dalla Regione*. Al contrario il *ricorso della Regione nei confronti della legge statale può fondarsi solo sulla invasione della sfera di competenza attribuita dalla Costituzione: la Regione deve perciò dimostrare di avere un interesse concreto al ricorso***, derivante appunto dalla lesione attuale delle proprie attribuzioni. L’atto introduttivo del giudizio in via principale è il **ricorso**. Esso deve essere deliberato dal Consiglio dei ministri, se agisce lo Stato, o dalla Giunta regionale per la regione, nel termine di 70 giorni dalla pubblicazione della legge (o dell’atto con forza di legge) che si intende impugnare. Le decisioni della Corte, sia per i giudizi incidentali che principali, possono essere:

La Corte pronuncia l’**inammissibilità** della questione quando manchino i presupposti per procedere ad un giudizio di merito. Ciò può accadere:

1. quando manchino i requisiti soggettivi e oggettivi;

quando sia carente l’oggetto del giudizio,;

quando manchi il requisito della rilevanza (o dell’interesse a ricorrere) ovvero vi è una semplice **carenza di** **motivazione;**

quando nell’ordinanza di remissione o nel ricorso non sono indicate chiaramente le norme impugnate o quelle che fungono da parametro di giudizio;

quando siano stati compiuti errori meramente procedurali.

quando la questione sottoposta alla Corte comporti “una valutazione di natura politica”.

Con la **sentenza di rigetto** la Corte dichiara “non fondata” la questione prospettata dall’ordinanza di remissione. La Corte non dichiara che la legge impugnata è legittima, ma si limita a respingere la “questione” sollevata dal giudice.

Con la **sentenza di accoglimento** la Corte dichiara l’illegittimità costituzionale della disposizione impugnata. Le **sentenze interpretative di rigetto** sono le decisioni con cui la Corte dichiara infondata la questione di legittimità costituzionale, non perché il dubbio di legittimità sollevato dal giudice (o nel ricorso) non sia giustificato, ma perché esso si basa su una “cattiva” interpretazione della disposizione impugnata. Le sentenze di accoglimento sono dette **manipolative**, **interpretative** od anche **normative** quando il loro dispositivo non si limita alla semplice dichiarazione di illegittimità della legge o delle singole sue disposizioni, ma la illegittimità è dichiarata “nella parte in cui” la disposizione significa o non significa qualcosa, ossia per la norma che essa esprime. Eccone le principali:

**Sentenze di accoglimento parziale**. Con esse la Corte dichiara illegittima la disposizione per una parte solo del suo testo.

**Sentenze additive**. Sono decisioni con cui la Corte dichiara illegittima la disposizione “nella parte in cui non” prevede ciò che invece sarebbe costituzionalmente necessario prevedere. La “addizione” è dunque una norma omessa dal legislatore: questa norma è enunciata nel dispositivo della sentenza. È il giudice *a quo* che, avvertendo l’illegittimità derivante dall’assenza della previsione normativa, chiede alla Corte di integrare la previsione normativa con una regola che ripristini la legalità costituzionale.

**Sentenze sostitutive.** Sono le decisioni con cui la Corte dichiara l’illegittimità di una disposizione legislativa.Con esse la Corte “sostituisce” una locuzione della disposizione incompatibile con la Costituzione, con altra, costituzionalmente corretta.

Il **giudizio di ammissibilità** è introdotto con l’ordinanza dell’Ufficio centrale per il ***referendum***che dichiara la legittimità della richiesta di *referendum.* Nel dispositivo di essa la Corte si limita a dichiarare “*ammissibile”* o “*inammissibile”* la richiesta.

***LA MAGISTRATURA***

La [magistratura](https://it.wikipedia.org/wiki/Magistratura) della [Repubblica Italiana](https://it.wikipedia.org/wiki/Repubblica_Italiana) è depositaria del potere giudiziario, in particolare di [funzioni](https://it.wikipedia.org/wiki/Funzione_(diritto)) [giudicante](https://it.wikipedia.org/wiki/Giurisdizione) o [requirenti](https://it.wikipedia.org/wiki/Procura_della_Repubblica). La magistratura è autonoma e [indipendente](https://it.wikipedia.org/wiki/Indipendenza) da ogni altro [potere](https://it.wikipedia.org/wiki/Potere). L'organo di autogoverno della magistratura è il [Consiglio superiore della magistratura](https://it.wikipedia.org/wiki/Consiglio_superiore_della_magistratura), [organo di rilievo costituzionale](https://it.wikipedia.org/wiki/Organi_di_rilievo_costituzionale), presieduto dal [Presidente della Repubblica](https://it.wikipedia.org/wiki/Presidente_della_Repubblica_Italiana). A tale organo spettano, al fine di garantire l'autonomia e indipendenza della magistratura, le assunzioni, le assegnazioni e i trasferimenti, le promozioni e i provvedimenti disciplinari nei riguardi dei magistrati.

I **giudici ordinari** si occupano di amministrare la giustizia civile e penale attraverso organi giudicanti e organi requirenti. Gli organi **giudicanti civili** sono ripartiti in organi di primo grado (giudice di pace e tribunale) e di secondo grado (corte d’appello). Le decisioni del giudice di pace possono essere impugnate in appello dinanzi al tribunale; invece, le decisioni prese dal tribunale in primo grado vengono impugnate presso la corte d’appello. Così come avviene per gli organi giudicanti civili, anche per gli organi **giudicanti penali** ci sono organi di primo grado (il giudice di pace, il tribunale, il tribunale dei minorenni, la corte d’assise) e organi di secondo grado (la corte d’appello, la corte d’assise d’appello, il tribunale della libertà). Inoltre, esistono gli **organi requirenti** che sono rappresentati dai **Pubblici ministeri**, che effettuano l’esercizio dell’azione penale e, nell’ambito del processo, tutelano gli interessi pubblici. Lo stesso Pubblico Ministero avvia la giurisdizione penale per accertare la presenza di reati e ottenere condanna dei colpevoli. Inoltre, può agire anche nel processo civile a tutela di interessi pubblici. Attraverso l’obbligo dell’azione penale per il P.M., la Costituzione vuole impedire una gestione personalizzata della giurisdizione penale, Costituzione che garantisce l’indipendenza del P.M e ribadisce che il P.M. gode delle garanzie stabilite nei suoi riguardi dalle norme sull’ordinamento giudiziario. Gli uffici del P.M. sono presenti presso i tribunali, presso la Corte d’Appello e presso la Corte di Cassazione.

**I giudici amministrativi** si tratta dei tribunali amministrativi regionali (T.A.R.), che si trovano uno in ciascuna Regione e sono eventualmente articolati in sezioni, e del Consiglio di Stato (che in Sicilia opera attraverso il *Consiglio di giustizia amministrativa per la Regione Siciliana*). La giurisdizione amministrativa si occupa della tutela giurisdizionale degli interessi legittimi, con la possibilità che vengano annullati gli atti della P.A. Il Consiglio di Stato oltre ad esercitare poteri giurisdizionali, ha anche poteri consultivi, attivabili dal Governo. **I giudici contabili**. Ci si riferisce alla Corte dei conti. Questa si avvale di sezioni regionali (primo grado) e sezioni centrali (secondo grado). La Corte dei conti si occupa della giurisdizione in tema di responsabilità dei pubblici amministratori qualora abbiano recato un danno economico ai soggetti pubblici dai quali dipendono. **I giudici tributari** (le commissioni tributarie provinciali e regionali) si interessano delle controversie fra i cittadini e l’amministrazione finanziaria dello Stato.

**I giudici militari**, in tempo di guerra, applicano la giurisdizione secondo quanto stabilito dalla legge; in tempo di pace, invece, si interessano solo dei reati commessi dagli appartenenti alle forze armate (art.103.3 Cost.).

Il **principio della precostituzione del giudice (***principio del giudice naturale*) stabilisce che *“nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge”.* In base a tale principio nessuno può essere giudicato da un giudice appositamente costituito dopo la commissione di un determinato fatto. La legge, deve consentire la predeterminazione quasi automatica dell’organo giudiziario competente a giudicare una determinata questione. Esiste anche il divieto di istituire giudici speciali, organi, cioè, che nascono al di fuori della giurisdizione ordinaria. Tuttavia, è sancita la possibilità di istituire sezioni specializzate presso i tribunali ordinari. La giustizia viene amministrata in nome del popolo, che può partecipare alla giurisdizione stessa (giudici popolari della corte d’Assise). I giudici sono soggetti solo alla legge. I provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati e **contro le decisioni dei giudici ordinari è ammesso ricorso alla Corte di cassazione** che è il più alto grado di giudizio e si presenta come “giudice di legittimità”. Infatti, essa può conoscere le sole violazioni di legge compiute dagli organi giurisdizionali di grado inferiore e non si interessa della ricostruzione dei fatti. Si occupa anche della risoluzione dei conflitti di competenza sorti tra i giudici ordinari e tra giudice ordinario e giudice speciale. La Corte di cassazione, quindi, si presenta come organo di chiusura del sistema giudiziario. La tutela giurisdizionale di diritti e interessi legittimi può essere esercitata sia nei confronti di soggetti privati che nei confronti dello Stato e di altri enti pubblici. La garanzia del diritto di difesa, insieme al principio del giudice naturale precostituito per legge, si basano sul fatto che il processo sia caratterizzato:

a) dal contraddittorio fra le parti, che richiede un confronto dialettico di tipo paritario tra le parti processuali durante il susseguirsi di tutte le fasi processuali;

b) dall’ imparzialità e dalla terzietà del giudice, la cui decisione viene accettata dalle parti e dalla società poiché proviene da un soggetto competente nell’applicazione e nell’interpretazione imparziale del diritto ed è autonomo rispetto agli opposti interessi delle parti che affrontano la contesa giudiziaria.

***INDIPENDENZA, AUTONOMIA E INAMOVIBILITÀ DELLA MAGISTRATURA ORDINARIA***

***“La magistratura costituisce un ordine autonomo e indipendente da ogni altro potere”***. L’autonomia manifesta i suoi effetti, *in primis*, all’interno dell’ordine giudiziario stesso, permettendo a ciascun magistrato di potersi autodeterminare senza essere soggetto ad alcun condizionamento da altri magistrati appartenenti all’ordine giudiziario; in secondo luogo, relativamente all’esercizio concreto della funzione giurisdizionale, poiché viene garantita la tutela di ogni singolo magistrato dai condizionamenti derivanti da poteri diversi dal potere giudiziario (es. Governo). *“I* ***magistrati sono inamovibili****”*, ossia non possono essere trasferiti ad una sede diversa da quella che occupano senza il loro consenso. Non possono essere dispensati, sospesi dal servizio, né trasferiti ad altre sedi o funzioni se non per effetto di un provvedimento del C. S. M. nelle ipotesi di incompatibilità previste dall’ordinamento giudiziario.

***IL CONSIGLIO SUPERIORE DELLA MAGISTRATURA***

si occupa di garantire l’autonomia e l’indipendenza della magistratura. Si occupa delle assegnazioni, dei trasferimenti, delle promozioni e dei provvedimenti disciplinari la cui titolarità dell’azione disciplinare spetta al ministro della giustizia. La legge ha anche riconosciuto il potere di esercitare l’azione disciplinare al Procuratore generale presso la Corte di Cassazione. Una volta avviato il procedimento disciplinare, la decisione viene presa dall’apposita sezione disciplinare istituita in seno al C.S.M. Successivamente tale decisione viene sottoposta all’intero *plenum*. La **responsabilità disciplinare** interviene nel caso di violazione dei doveri connessi al corretto esercizio della funzione giurisdizionale. In particolare, i magistrati ordinari sono chiamati a rispondere di ogni comportamento, che, in violazione dei propri doveri, compromette e lede il prestigio dell’ordine giudiziario o la sua “credibilità” agli occhi dei cittadini. I magistrati ordinari, oltre che alla responsabilità disciplinare sono interessati anche dalla **responsabilità penale e civile**. La prima si avrà nel caso di reati commessi nell’esercizio delle funzioni. La seconda attiene i danni subiti dal cittadino per effetto di privazione della libertà personale conseguente ad atti e comportamenti assunti con dolo (intenzionalmente) o con colpa grave (grave negligenza). Il danneggiato potrà richiedere il risarcimento allo Stato.

Il CSM è composto da:

**tre membri di diritto**, ossia il P.D.R., che lo presiede, il primo presidente della Cassazione, il Procuratore generale della Corte di Cassazione;

**membri eletti dai magistrati ordinari** che rappresentano i **due terzi del Collegio** (togati);

**membri laici**, che formano il **restante terzo** e che vengono ***eletti dal Parlamento in seduta comune*** tra i professori ordinari di Università in materie giuridiche e avvocati che esercitano la professione da almeno 15 anni. Gli atti del C.S.M. si presentano come D.P.R. e sono soggetti al sindacato del giudice amministrativo ove vengano impugnati con apposito ricorso giurisdizionale. Il Giudice competente è il T. A. R. del Lazio e in appello il Consiglio di Stato. I provvedimenti disciplinari, invece, possono essere impugnati davanti alle sezioni unite della Corte di cassazione**.**

***IL MINISTRO DELLA GIUSTIZIA***

1. cura *“l’organizzazione e il funzionamento dei servizi relativi alla giustizia”*;

2. promuove l’azione disciplinare davanti all’apposita sezione disciplinare del C.S.M.;

3. prende parte al procedimento di attribuzione degli **uffici direttivi.** L’attribuzione di questi incarichi è disciplinata dalla legge ed essa sancisce che vengano attribuiti con deliberazione del C.S.M., in base ad una proposta formulata di concerto fra una Commissione *ad hoc* del C.S.M. ed il Ministro. La Corte costituzionale, ha stabilito che i rapporti tra il C.S.M. ed il Ministro devono essere ispirati al principio della “leale collaborazione” e che il Ministro in ogni caso deve dare corso alla deliberazione consiliare;

4. effettuare l’esercizio dei poteri di sorveglianza ed ordinare eventuali attività ispettive agli uffici giudiziari.

## Altri organi e le autonomie territoriali.

Come le altre persone giuridiche anche lo **Stato** presenta la necessità di ricorrere a delle persone fisiche per manifestare la volontà dello stesso, esse prendono il nome di **organi**, mentre il **pubblico ufficio** è l'insieme dei compiti e delle attribuzioni spettanti ai singoli organi e da questi esercitati  
Una**prima classificazione** può essere fatta tra gli organi **costituzionali** e **non costituzionali**. Gli organi costituzionali svolgono le più alte funzioni dello Stato e che ricevono regolamentazioni e attribuzioni dalla Costituzione sono: il presidente della Repubblica, Parlamento (Camera dei deputati e Senatori); Governo (Presidente consiglio dei ministri, consiglio dei ministri e singoli ministri), la Magistratura e la Corte Costituzionale.

Accanto a questi organi troviamo gli organi ausiliari di due organi il Parlamento e il Governo, sono quasi costituzionali, il Consiglio nazionale dell'economia e lavoro, Consiglio di Stato e la Corte dei Conti.  
Questi organi hanno particolari funzioni i primi due sono organi consultivi, mentre la Corte dei Conti, svolge una funzione di controllo, infatti controlla l'operato degli organi amministrativi.  
Tutti gli altri organi sono non costituzionali, essi infatti nell'esercizio della loro funzione risultano sempre subordinati ad un organo costituzionale (prefetto, il provveditorato agli studi, il questore subordinato al ministro degli interni).

Una **seconda classificazione** può essere effettuata tra gli organi legislativi, amministrativi e giuridici e la distinzione avviene in virtù delle diverse funzioni attribuite dallo Stato. Organo amministrativo è il Governo, legislativo il Parlamento e giurisdizionale il Tribunale.  
  
**Altra classificazione** gli organi **individuali** o **monocratici** e **collegiali**. Il primo è composto da una sola persona per esempio il Presidente della Repubblica, viceversa gli altri sono composti da un'insieme di persone fisiche che partecipano simultaneamente all'attività svolta per esempio il Parlamento.

Organi **locali** e **centrali**. Quelli locali esercitano la propria funzione entro determinati limite del territorio nazionale. Per esempio il tribunale. Gli organi centrali sono quelli che hanno la competenza su tutto il territorio nazionale per esempio la corte di cassazione.

Organi **semplici** e **complessi**.  
**-Gli organi semplici** sono costituiti da un'unità indiscutibile per esempio organo monocratico come il Presidente della Repubblica.

**-Gli organi complessi** sono costituiti da un insieme di organi che rimangono distinti in alcune funzioni.  
Per esempio il Governo perché costituito da presidente del Consiglio (di per sé un organo), consiglio dei ministri e l'insieme di questi organi costituisce il Governo.  
  
In base all'attività svolta:

- Organi **esterni** che manifestano la volontà dello Stato di fronte ai terzi ad altri soggetti per mezzo dei quali lo stato entra in rapporto giuridico per esempio i ministri, il prefetto, il provveditorato agli studi.  
- Organi **interni** che esercitano le proprie funzioni all'interno nell'ambito dell'organizzazione statale, di solito essi preparano i lavori degli organi esterni per esempio i vari ministeri.  
  
Distinguiamo organi **attivi**, **consultivi** e **controllo**.

- **Organi attivi** (si tratta di una distinzione degli organi amministrativi) sono tutti organi cui è affidato il compito di emanare provvedimenti per il conseguimento dei fini dello Stato per esempio il ministro.

- **Organi consultivi** (esempio il Consiglio di Stato) si tratta di organi che vengono chiamati per emanare e dare dei consigli o pareri sull'opportunità o legittimità di atti o provvedimenti che gli organi attivi devono emettere.

-**Organi di controllo** (esempio Corte dei conti) sono organi che esercitano un controllo sia sulla legittimità sia l'opportunità degli atti posti in essere dagli organi attivi per esempio la commissione di controllo regionale.

Organi**onorari**e **impiegatizi.**  
**-Gli organi onorari**: sono quelli che esercitano la loro attività a scopo professionale, vale a dire non traggono dall'esercizio della loro attività vantaggi economici.

**-Gli organi impiegatizi**: si collocano in rapporto di prestazione d'opera continuativa e retribuita per esempio prefetto e questore.

Altra classificazione tra organi preposti al pubblico ufficio mediante nomina e mediante elezione. Nel primo caso sta a significare che si è preposti al pubblico ufficio mediante un provvedimento posto in essere da un'autorità superiore (presidente consiglio dei ministri) nominato dal capo dello Stato, e l'altro cioè gli organi **elettivi**, l'organo viene preposto al pubblico ufficio mediante la manifestazione di volontà degli elettori per esempio il Parlamento e il Presidente della Repubblica.

**ATRI ORGANI**

**Il consiglio nazionale dell’economia e del lavoro (C.N.E.L.)**

Esso è anche detto dalla costituzione organo ausiliario insieme al consiglio di stato e alla corte dei conti, ausiliari alle camere e al governo per le loro funzioni consultive, di controllo e giurisdizionali (non deliberative).

Essi sono anche di rilievo costituzionale perché previsti dalla costituzionale pur non facendo parte della struttura governativa essenziale dello stato.

Def: Art. 99 Cost.[[1]](http://www.appuntigiurisprudenza.it/diritto-costituzionale/gli-organi-ausiliari-cnel-consiglio-di-stato-corte-dei-conti.html#_ftn1)

Si tratta di un istituto attuante una forma di rappresentanza professionale dal momento che i suoi componenti rappresentano non indistintamente il popolo ma singole categorie di cittadini (in tal senso ha la sua radice storica nella camera dei fasci e delle corporazioni).

La legge di attuazione del disposto costituzionale 3 dicembre 1986 n. 1936 prevede la sua composizione in:

111 membri, oltre al presidente, di cui:

12 esperti designati dal capo dello stato con decreto fra quelli designati dai singoli organismi di categoria e proposti dal presidente del consiglio dei ministri,

99 sono rappresentanti delle categorie produttive designati dalle organizzazioni sindacali di carattere nazionale maggiormente rappresentative.

Attribuzioni: funzione consultiva nei confronti del governo e delle camere in materia di economia e lavoro con pareri mai obbligatori e mai vincolanti (le camere non hanno obbligo di chiedere il parere e non sono vincolati a quello richiesto e dato).

Ha il potere di iniziativa legislativa proponendo al parlamento disegni di legge redatti in articoli sempre in materia di economia e lavoro con presa in considerazione a maggioranza assoluta e deliberazione a maggioranza e con la presenza di almeno 2/3 dei componenti.

Può far pervenire spontaneamente osservazioni e proposte alle camere e al governo e compiere studi e indagini di propria iniziativa o su richiesta nelle materie di sua competenza.

Infine può dare pareri alle regioni su richiesta delle stesse sempre per le materie suddette.

**Il Consiglio di Stato**

Il consiglio di stato insieme alla corte dei conti si è detto sono organi ausiliari (art. 100 Cost.) ma sono anche organi giurisdizionali (art. 103 Cost.) nell’ambito della pubblica amministrazione.

La definizione del consiglio di stato la troviamo all’art. 100 Cost. come organo di consulenza giuridica e amministrativa e di tutela della giustizia nell’amministrazione (è infatti diviso in 6 sezioni, tre per l’attività consultiva e tre per la giurisdizionale).

Attività consultiva: i pareri del consiglio possono essere facoltativi per la pubblica amministrazione e in tal caso mai vincolanti; talvolta in base a norme giuridiche il parere può essere obbligatorio (è obbligatorio chiederlo) ma la legge stessa dispone quando in tali caso esso è anche vincolante.

**Attività giurisdizionali**

con l’istituzione dei tribunali amministrativi regionali il consiglio di stato è divenuto organo giurisdizionale amministrativo di secondo grado (in sede di giudizio di appello). Oltre però alla competenza giurisdizionale di secondo grado ha mantenuto delle competenze giurisdizionali esclusive in materia di giudizio di ottemperanza (diretto ad ottenere l’uniformarsi della pubblica amministrazione alle sentenze dei giudici ordinari o amministrativi) e nei ricorsi contro gli atti dello stato riguardanti la regione Sicilia non di competenza del TAR siciliano.

**La Corte dei Conti**

Essa è il massimo organo di controllo dell’amministrazione dello stato, nonché la suprema magistratura in materia di contabilità pubblica.

Elemento differenziale essenziale dell’istituto è la titolarità di competenze di controllo (e solo eccezionalmente di carattere consultivo) sugli atti del governo, di altri organi dello stato e di enti pubblici.

Art. 100 Cost.: La corte dei conti esercita il controllo preventivo di legittimità sugli atti del governo e anche quello successivo sulla gestione del bilancio dello stato. Partecipa al controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo stato contribuisce in via ordinaria. Riferisce direttamente alle camere sul risultato del riscontro eseguito.

Ex art. 103 Cost. essa ha competenza in materia di contabilità pubblica e nelle altre indicate dalla legge (pensioni, contenzioso contabile e ricorsi di personale dipendente).

Sia la corte dei conti che il consiglio di stato, pur essendo organi ausiliari, non sono in alcun modo subordinati al governo. In particolare lo stesso art. 100 Cost. assicura l’indipendenza dei due istituti e dei loro componenti di fronte al governo. Indipendenza che la legislazione vigente non tutela sufficientemente vista la nomina governativa di metà dei componenti il consiglio di stato e la corte dei conti.

**REGIONI ED ENTI LOCALI**

La repubblica italiana è formata da 4 enti:

1. **Stato centrale,** ci sono due modelli di stato:
   * **Unitario,** in cui lo Stato detiene tutti i poteri, per governare il territorio utilizza dei prefetti, questi trasmettono dal centro alla periferia le direttive decise dallo Stato.
   * **Federale,** la sovranità è ripartita fra diversi poteri: la federazione, che detiene i poteri più importanti, e stati federati.

In entrambe le tipologie di Stato esistono più livelli di governo, corrispondenti a diversi ambiti territoriali. Il **principio di sussidiarietà** stabilisce che i poteri vengano assegnati al livello di governo più basso possibile e più vicino ai cittadini, i più alti possono intervenire solo quando un problema non può essere risolto dai livelli di governo più bassi.

1. **Regioni,** nel 1911 dall’unificazione d’Italia vennero istituite 5 regioni a statuto speciale (Sicilia, Sardegna, Friuli Venezia Giulia, Trentino Alto Adige e Valle d’Aosta), l’Italia è divisa in 20 regioni, 15 a statuto ordinario e 5 a statuto speciale. Queste regioni sono divise in 110 province (108 normali e 2 autonome) e città metropolitane, queste province sono suddivise in 8800 comuni.  
   Le regioni si dividono in:

* **Regioni a statuto ordinario,** sono 15 e con organizzazione e funzioni regolate dalla costituzione.
* **Regioni a statuto speciale,** sono 5 ed hanno un numero maggiore di competenze, due di loro sono autonome (Sicilia e Sardegna).

Le regioni sono formate da:

* **Consiglio regionale**, corrisponde al parlamento nello stato ma con una sola camera.
* **Presidente della regione**, che corrisponde al presidente del consiglio e della repubblica dello Stato.
* **Giunta regionale,** che corrisponde al consiglio del ministro.

Nei casi di concorrenza (materia appartenenti sia a Stato che Regioni), la costituzione li distingue 3 diverse competenze legislative:

* Materie di competenza esclusive dello Stato.
* Materie di competenza concorrente fra Stato e Regioni.
* Materie di competenza specifica delle regioni.

Le leggi regionali vengono approvate dal consiglio regionale e promulgati dal presidente regionale, entrano in vigore dopo 15gg dalla pubblicazione sul bollettino ufficiale della Regione.

1. **Province,** enti locali da intermedi tra comuni e regioni. Sono formati da:

* Consiglio provinciale.
* Presidente della provincia.
* Giunta provinciale.

A fianco alle province ci sono le città metropolitane.

1. **Comuni,** in Italia esistono:

* Comuni di piccole o piccolissime dimensioni.
* Comuni di grandi città o aree metropolitane.

Sono formati da:

* **Consiglio comunale**, organo di controllo del Comune.
* **Sindaco**, eletto direttamente dai cittadini è l’organo responsabile dell’amministrazione del comune.
* **Giunta comunale**, formata dal sindaco e da un numero variabile di assessori, ognuno di essi si occupa di un ramo dell’amministrazione comunale.

Le funzioni dei comuni possono essere proprie, se riguardanti la popolazione ed i servizi sociali, speciali, se delegate dallo Stato o dalle Regioni.

## La funzione legislativa, esecutiva e giudiziaria.

***LA FUNZIONE LEGISLATIVA***

L’art.70 Cost. afferma che *“la funzione legislativa è esercitata collettivamente dalle due Camere”*;

Il procedimento legislativo si compone delle seguenti fasi:

1. l’iniziativa legislativa (fase introduttiva);

la approvazione delle Camere (fase costitutiva);

la promulgazione e la pubblicazione (fase integrativa dell’efficacia).

L’**iniziativa legislativa** consiste nella presentazione di un progetto di legge ad una Camera. I progetti di legge presentati dal Governo si chiamano disegni di legge*.* Ciascun progetto di legge si compone del testo dell’articolato che il proponente sottopone all’esame della Camera, nella speranza che venga trasformato in legge e della relazione che accompagna l’articolato, che ne illustra gli scopi e i caratteri. Hanno l’iniziativa legislativa (art.71 Cost.):

I**l Governo**. È l’unico soggetto che ha potere di iniziativa su tutte le materie. Ha inoltre iniziativa riservata in materia di bilancio e rendiconto consuntivo, per i disegni di legge di conversione dei decreti legge e per i trattati internazionali. Per quanto riguarda la formazione del disegno di legge, vi è l’iniziativa di uno o più ministri, la deliberazione del Consiglio dei ministri, l’autorizzazione del P.D.R. e la presentazione alla Camera.

**Ciascun membro delle Camere** può presentare progetti di legge alla Camera cui appartiene.

**Popolo** esercita l’iniziativa legislativa, mediante la proposta, da parte di almeno 50.000 elettori, di un progetto di legge redatto in articoli. Le firme vanno raccolte su fogli vidimati entro 6 mesi, vanno autenticate e depositate presso la cancelleria della Cassazione (legge 352/70).

**Regioni**. I Consigli regionali hanno il potere di presentare progetti di legge alle Camere (art.121.2).

**CNEL**. Tale iniziativa è limitata dalla scarsa funzionalità dell’organo (art.99).

L’iniziativa legislativa non crea mai un obbligo per la Camera di deliberare. Il progetto di legge presentato è stampato e distribuito ai membri della Camera, a cui il presidente dà notizia: ma che la sua discussione sia inserita nei programmi di lavoro della Camera dipende dalla valutazione politica della Conferenza dei capigruppo, cui spetta il potere di selezionare gli argomenti da trattare.

***L’APPROVAZIONE DELLE LEGGI***

**Procedimento ordinario** (per commissione referente): Il Presidente della Camera individua la commissione competente per materia, salvo, ma solo nella Camera dei deputati, la possibilità che un presidente di gruppo o 10 deputati proponga un’assegnazione diversa, provocando un voto dell’aula. Il presidente della commissione o un relatore da lui incaricato espone le linee generali della proposta di legge, provocando una discussione generale su di essa. Si passa poi alla discussione articolo per articolo e alla votazione degli eventuali emendamenti. Alla fine il testo viene approvato assieme a una relazione finale, nella quale viene esposta l’attività svolta e gli orientamenti emersi durante i lavori; viene nominato un relatore che ha l’incarico di riferire all’aula: se le divergenze d’opinione sono forti, possono essere presentate relazioni di minoranze. In aula la discussione procede per 3 «letture». La *prima «lettura*» è introdotta dai relatori e consiste nella discussione generale, e può chiudersi con il voto di un «ordine del giorno di non passaggio agli articoli», che decreterebbe la conclusione (negativa) del procedimento. Altrimenti, si passa alla *seconda «lettura*», che prevede la discussione dei singoli articoli, degli eventuali emendamenti e la votazione del testo definitivo di ogni articolo. Normalmente gli emendamenti vengono depositati prima della loro votazione come gli emendamenti soppressivi dell’articolo, per poi passare a quelli modificativi e infine quelli aggiuntivi. Terminata questa fase, l’aula procede alla *terza «lettura»*, che consiste nell’approvazione finale dell’intero testo della legge. Si procede di regola per voto palese mediante procedimento elettronico; la maggioranza richiesta è quella semplice o relativa. La procedura ordinaria è obbligatoria per i disegni di legge in materia costituzionale ed elettorale e per quelli di delegazione legislativa, di autorizzazione a ratificare i trattati internazionali, di approvazione di bilanci e consuntivi.

* **Procedimento per commissione deliberante** (o legislativa). Con esso la commissione si sostituisce all’aula, esaurendo tutte e 3 le «letture» senza che il progetto di legge debba essere discusso e votato dall’assemblea. In qualsiasi momento, sino alla approvazione finale della legge in commissione, il progetto di legge è rimesso all’assemblea (e segue quindi il procedimento ordinario) quando ne facciano richiesta il Governo o 1/10 dei membri della Camera o 1/5 di quelli della commissione (art.72.3).

**Procedimento per commissione redigente**. Questo procedimento, detto anche «misto», è una via di mezzo tra i due precedenti: non è previsto dalla Costituzione, ma dai regolamenti parlamentari, con significative differenze tra Camera e Senato. Il tratto comune è che questo procedimento serve a sgravare l’assemblea dalla discussione e approvazione degli emendamenti, decentrandoli in commissione e riservando all’aula l’approvazione finale. Esauriti i lavori in una Camera, il progetto di legge viene trasmesso all’altra Camera.

***LA PROMULGAZIONE DELLA LEGGE***

Conclusa la fase dell’approvazione, la legge è *perfetta*, ma non ancora *efficace*. L’efficacia è data dalla **promulgazione** da parte del P.D.R., che deve avvenire entro 30 giorni dall’approvazione definitiva da parte della seconda Camera. È il Governo che deve trasmettere la legge al P.D.R. che svolgerà un *controllo formale* e *sostanziale*, potendo rinviare la legge alle Camere, con un messaggio motivato. Il rinvio può essere compiuto 1 volta sola: infatti se le Camere approvano nuovamente la legge, dovrà essere promulgata. Alla promulgazione segue la **pubblicazione** sulla G.U. La legge entra in vigore il **15°** giorno successivo alla sua pubblicazione (“*vacatio legis*”), salvo che la stessa legge disponga un termine diverso. La *vacatio legis* ha la funzione di consentire a tutti di conoscere la nuova legge.

***PROCEDIMENTO DI FORMAZIONE DELLE LEGGI COSTITUZIONALI (PROC. AGGRAVATA)***

Le leggi di revisione della Costituzione e le altre leggi costituzionali sono adottate da ciascuna Camera con 2 successive deliberazioni ad intervallo non minore di 3 mesi. **La prima deliberazione è a *maggioranza relativa (rappresentata dai soli presenti in aula).*** La **seconda votazione è a *maggioranza assoluta (rappresentata da tutti i componenti dell’assemblea)***, può essere effettuata solo dopo che sia trascorso un intervallo **di tre mesi** dalla prima e non possono essere portati emendamenti al testo votato in precedenza, perché altrimenti il procedimento dovrebbe ripartire dall’inizio. Nella seconda approvazione si aprono due strade alternative. Se la legge è approvata dalla ***maggioranza dei 2/3* dei componenti di ciascuna Camera viene promulgata** dal P.D.R. e poi pubblicata. Se, invece, la legge è approvata con la *maggioranza assoluta* (metà più uno dei membri di ciascuna Camera), il testo è pubblicato sulla G.U. («Testo di legge costituzionale approvato in seconda votazione a maggioranza assoluta, ma inferiore ai due terzi dei membri di ciascuna Camera»), in modo da darne la massima pubblicità. Entro 3 mesi dalla pubblicazione può essere chiesto un *referendum* popolare se ne fanno domanda 1/5 dei membri di una Camera o 500.000 elettori o 5 consigli regionali. Se nel *referendum,* per la cui validità non è richiesto un *quorum* minimo di votanti (al contrario che per il *referendum* abrogativo), i consensi superano i voti sfavorevoli, la legge viene promulgata e pubblicata normalmente; altrimenti la volontà della maggioranza parlamentare è vanificata. La forma repubblicana non può essere oggetto di revisione costituzionale (art.139).

***LA FUNZIONE NORMATIVA SECONDARIA DEL GOVERNO: LA POTESTÀ REGOLAMENTARE***

La Costituzione non disciplina i **regolamenti** del Governo. Perciò, i regolamenti del Governo sono fonti a competenza limitata dalla costituzione. Ciò vuol dire che i regolamenti trovano fondamento nella legge ordinaria e da questa sono modellati. **Il procedimento di emanazione dei regolamenti** governativi è diverso da quello per l’emanazione dei regolamenti ministeriali*.* I primi vengono deliberati, su proposta di uno o più ministri, dal Consiglio dei Ministri, previo parere del Consiglio di Stato. Si tratta di un parere *obbligatorio,* ma non *vincolante p*er cui il Governo può discostarsene. Il regolamento viene poi emanato con D.P.R. L’atto è così *perfetto*, ma non ancora *efficace*: deve passare il “controllo di legittimità” della Corte dei conti, la quale provvede al *visto* e alla *registrazione*; infine viene pubblicato sulla G.U.I. I regolamenti ministeriali sono invece emanati dal Ministro (hanno quindi la forma del decreto ministeriale: D.M.), sempre previo parere del Consiglio di Stato e degli altri organi eventualmente prescritti dalla legge; con lo stesso procedimento, ma con decreto del P.C.M. sono emanati i regolamenti che riguardano materie di competenza di più ministri. Prima dell’emanazione devono essere comunicati al P.C.M., che può sospendere l’adozione dell’atto e provocare una deliberazione del C.M. Sono soggetti anch’essi al controllo della Corte dei conti e sono pubblicati nella G.U.

L’art.17.1 della legge 400 distingue diverse tipologie di ***regolamento governativo****:*

**regolamenti di esecuzione delle leggi**: sono regolamenti che il Governo adotta quando avverta la necessità di emanare norme che assicurino l’operatività della legge, dei decreti con forza di legge e i regolamenti comunitari.

**regolamenti d’attuazione**: essi sono emanati per “l*’attuazione e l’integrazione delle leggi e dei decreti legislativi recanti norme di principio, esclusi quelli relativi a materie riservate alla competenza regionale”*.

**regolamenti indipendenti**: sono emanati nelle “*materie in cui manchi la disciplina da parte di leggi o di atti aventi forza di legge, sempre che non si tratti di materie comunque riservate alla legge”.*

**regolamenti di organizzazione**: sono un residuo storico, a quando l’esecutivo aveva una riserva di competenza sull’organizzazione dei pubblici uffici.

***i* *regolamenti ministeriali***(e per quelli interministeriali) possono essere emanati esclusivamente se una legge conferisca tale potere.

La ***delegificazione*** consiste nella sostituzione della precedente disciplina di livello legislativo con una nuova di livello regolamentare. I regolamenti prendono il nome di regolamenti c.d. “delegati” o “autorizzati”. Naturalmente il regolamento amministrativo non può produrre l’abrogazione delle leggi.

***LA FUNZIONE ESECUTIVA***

La funzione esecutiva o amministrativa mira a realizzare concretamente i fini dello Stato fissati, in maniera astratta, nelle leggi, ossia è l’attività di esecuzione della Costituzione, delle leggi e dei provvedimenti giurisdizionali. L’organizzazione del potere esecutivo comprende organi costituzionali e organi subordinati o ausiliari. La competenza degli organi costituzionali del potere esecutivo si manifesta:

* nell’emanazione di norme giuridiche (DPR, decreti legislativi, decreti legge);

nell’esplicazione della c.d. attività di Governo, ossia gli atti di governo, compiuti con le Camere (atti di formulazione del programma di Governo, iniziativa legislativa, ecc.), o concernenti la sicurezza esterna e i rapporti con gli altri Stati o nell’emanazione di provvedimenti amministrativi di interesse generale.

Inoltre, le attività svolte dal Governo le possiamo distinguere a seconda che rientrino nelle sue funzioni **istituzionali o normali** o nelle sue funzioni **eccezionali**.

***LE FUNZIONI ISTITUZIONALI DEL GOVERNO***

* ***La funzione politica o di indirizzo politico***viene esercitata dal Governo in stretta collaborazione con il Parlamento e consiste nella scelta politica dei modi e degli strumenti attraverso cui si dovrà svolgere concretamente l’attività del Governo. Gli atti attraverso i quali si esercita la funzione di indirizzo politico sono i cosiddetti atti politici. Gli atti politici sono volti alla formulazione ed attuazione delle scelte mediante le quali si individuano i fini che lo Stato intende perseguire in un dato momento storico.

Rientrano nella funzione politica del Governo le seguenti attività:

* le riunioni e le deliberazioni del Consiglio dei Ministri;

la partecipazione, spontanea o su richiesta del Governo, dei Ministri o dei sottosegretari, alle riunioni delle Camere;

la delega a partecipare alle riunioni del Consiglio dell’Unione Europea, attribuita a singoli Ministri o sottosegretari;

i contatti con rappresentanti di Stati esteri, per la definizione di rapporti politici o economici;

il potere di iniziativa legislativa presso le Camere, che avvia il procedimento legislativo ordinario;

il potere di promuovere la questione di legittimità costituzionale per le leggi regionali;

la proposta di scioglimento dei Consigli regionali e la rimozione del Presidente della Giunta;

le comunicazioni e i messaggi rivolti in modo formale o informale al Paese;

la proposizione della questione di fiducia innanzi alle Camere.

***La funzione di alta amministrazione***

Rientrano nella funzione di alta amministrazione le seguenti attività:

le nomine di dirigenti o funzionari di enti pubblici o di organi dello Stato (ad esempio il Presidente del Consiglio di Stato, del C.N.E.L., della Corte dei Conti etc.);

l’emanazione di regolamenti;

le decisioni con cui il Consiglio dei Ministri risolve i conflitti di competenza;

le decisioni di ricorsi straordinari in dissenso dal parere del Consiglio di Stato.

***La funzione amministrativa in senso stretto.***

Rientrano nella funzione amministrativa in senso stretto le seguenti attività:

* l’emanazione di tutti gli atti amministrativi relativa all’attività svolta dai singoli Ministeri;

tutti gli atti e le attività relativi all’organizzazione del personale dei Ministeri;

lo scioglimento dei Consigli comunali e provinciali e la rimozione dei Sindaci, sostituiti da commissari straordinari;

la decisione sui ricorsi amministrativi straordinari al Capo dello Stato.

***SETTORI DELLA POLITICA GOVERNATIVA***

* la **politica di bilancio e finanziaria**, rientra fra le principali responsabilità del Governo, al quale la legge attribuisce il compito di elaborare i diversi documenti che definiscono il quadro finanziario di riferimento dell’attività dello Stato: documento di programmazione economico-finanziaria (D.P.E. F.), disegno di legge finanziaria, disegno di legge di bilancio (è riservata al Governo l’iniziativa della legge di approvazione del bilancio). Successivamente all’approvazione del bilancio, esercita importanti poteri di controllo della spesa pubblica, controllando la legittimità dei singoli atti di spesa delle amministrazioni statali e verificando il complessivo andamento della spesa pubblica ai fini del rispetto dei vincoli derivanti dall’appartenenza all’Unione economica e monetaria.

la **politica estera**. Essa si sostanzia nella stipula dei trattati internazionali e nelle relative attività preparatorie, nella cura dei rapporti con gli altri.

la **politica comunitaria**. Essa concerne i rapporti con le istituzioni comunitarie. Il Governo partecipa alle decisioni comunitarie più importanti.

la **politica militare.** La Cost. stabilisce che le Camere deliberano lo Stato di guerra e conferiscono al Governo i poteri necessari; il P.D.R. dichiara lo stato di guerra deliberato dalle Camere. Inoltre il Capo dello Stato ha il comando delle forze armate e presiede il Consiglio supremo di difesa (C.S.D.), anche se la direzione politica e tecnico-militare delle forze armate rientra nell’indirizzo politico e amministrativo del Governo.

La **politica informativa e di sicurezza** riguarda la difesa dello Stato democratico e delle istituzioni poste dalla Costituzione a suo fondamento. Il P.C.M., inoltre, può apporre il segreto di Stato su tutti gli atti, i documenti, le notizie, le attività e ogni altra cosa la cui diffusione sia idonea a recare danno alla integrità dello Stato democratico.

***LE FUNZIONI ECCEZIONALI***

Il Governo in via eccezionale può esercitare la funzione legislativa che istituzionalmente spetta al Parlamento. Rientrano nella funzione legislativa eccezionale del Governo i seguenti atti:

* **i decreti legge** emanati dal governo in caso di necessità e urgenza (art. 77 Cost); sono dei provvedimenti provvisori (con forza di legge) adottati dal Governo, di sua iniziativa e sotto la sua responsabilità, in casi straordinari di necessità e urgenza. Il Governo il giorno stesso deve presentarli per la conversione alle Camere, che anche se sciolte, sono appositamente convocate e si riuniscono entro 5 giorni. I decreti legge hanno valore e forza di legge per 60 giorni. Decadono e perdono efficacia sin dall'inizio se il Parlamento non li converte in legge entro tale termine. Entra in vigore immediatamente dopo la sua pubblicazione in G.U. (il giorno stesso o quello successivo), ma “perdono efficacia sin dall’inizio” se non sono “convertiti in legge”, entro 60 gg. dalla loro pubblicazione, dalle Camere, alle quali vanno presentati il giorno stesso della pubblicazione e contemporaneamente il Governo presenta al Parlamento un disegno di legge di conversione. Della mancata conversione per decorrenza del termine o del rifiuto di conversione del Parlamento viene data immediata notizia nella G.U. Se si ha decadenza del D.L., tutto ciò che si è compiuto in forza di esso è come se fosse stato compiuto senza base legale. Tutti gli effetti prodotti vanno eliminati, va cioè ripristinata la situazione precedente. Le Camere possono tuttavia regolare con legge i rapporti giuridici sorti sulla base dei decreti legge non convertiti. Dall’emanazione dei D.L. può sorgere, a carico dei Ministri che hanno partecipato al C.M., ma non hanno verbalizzato il loro dissenso circa l’emanazione del D.L., una responsabilità penale, civile e amministrativo contabile.

**I decreti legislativi** emanati su legge di delegazione del Parlamento (art. 76 Cost); vengono emanati dal governo sulla base di una apposita legge delle Camere, denominata legge delegata (legge-delega). Generalmente il Parlamento delega l'esercizio del potere legislativo nei casi in cui la materia si presenti molto complessa o richieda un lungo procedimento di formazione della legge, per cui il governo, che si può avvalersi dell'ausilio di organi consultivi tecnici, appare come l'organo più idoneo a legiferare.

**Gli atti legislativi emanati per fronteggiare lo stato di guerra**; si tratta di atti legislativi che il Governo, delegato dal Parlamento, pone in essere per fronteggiare lo stato di guerra. Infatti a norma dell’art. 78 della Costituzione, le Camere deliberano lo stato di guerra e conferiscono al Governo i poteri necessari. Questa delega non prevede termini di scadenza in quanto viene meno solo con la cessazione dello stato di guerra.

***La funzione giurisdizionale****,* in minima parte.

***LA FUNZIONE GIUDIZIARIA***

***Magistratura e CSM già trattati***

Il potere giudiziario è quello cui è demandato il compito di amministrare la giustizia, ovverosia la funzione in cui si esplica la sovranità dello Stato intesa come potestà pubblica diretta ad applicare le norme stabilite dal potere legislativo. Tale funzione è esercitata innanzitutto dalla magistratura ordinaria, ma anche da giurisdizioni speciali quali quelle previste in materia prettamente penale (Corti d’Assise, Corti d’Assise d’appello ed i Tribunali Militari), in materia amministrativa (Commissioni Tributarie, Tribunali Amministrativi Regionali, Consiglio di Stato e la Corte dei Conti) e in materia costituzionale (Corte Costituzionale). La Magistratura si distingue in Ordinaria e Speciale. Alla prima è affidata la risoluzione delle controversie in materia civile e penale ed è esercitata dai giudici ordinari, istituiti e regolati dalle norme sull’ordinamento giudiziario. **La magistratura ordinaria si divide in:**

**Giurisdizione civile** quando giudica rapporti privati. Giudici sono: Il Giudice di Pace – Il Tribunale ordinario (composizione monocratica e collegiale) - La corte di Appello – La corte di Cassazione;

**Giurisdizione penale** quando si accerta l’esistenza di reati e si applicano le relative pene. Giudici sono: Il Giudice di Pace – Il Tribunale ordinario (composizione monocratica e collegiale) – La corte di Assise – La corte di Appello – La corte di Assise d’appello – La corte di Cassazione.

Sia in sede civile che in sede penale il Processo si articola in 3 fasi:

1. Fase dell’istruzione (istruttoria);

Fase del Giudizio;  ***1+2 = processo di cognizione 3 = processo di esecuzione***

Fase di esecuzione.

***MAGISTRATURA ORDINARIA***

In entrambi i campi, vige il principio del doppio grado di giurisdizione. Le sentenze dei giudici di 1° grado possono essere impugnate con appello. Le sentenze di appello o di 1° grado (salvo quelle del giudice di pace) possono essere impugnate con ricorso alla corte di cassazione (Giudice di Legittimità).

Sia in sede civile che penale i provvedimenti giurisdizionali possono assumere la forma di:

DECRETO (di natura prevalentemente amministrativa);

ORDINANZA (con carattere istruttorio);

SENTENZA (con la quale si decide sul merito della causa).

***MAGISTRATURA SPECIALE***

* **La Magistratura Speciale** è quella competente a risolvere le controversie relative a determinate materie tassativamente indicate dalla legge. Si distingue in:
* ***GIUSTIZIA AMMINISTRATIVA*** preposta a giudicare i rapporti in cui è parte la Pubblica Amministrazione, ed è rivolta ad accertare la legalità degli atti amministrativi per la tutela delle posizioni del singolo cittadino nei confronti della P.A. Suoi organi sono:

Consiglio di Stato: giudica sui ricorsi contro gli atti della P.A.;

Corte dei Conti: giudica in materia di responsabilità dei Pubblici Impiegati e sulle loro pensioni;

Tribunali Amministrativo Regionale: giudica sui ricorsi contro gli atti della P.A. nell’ambito della regione che li ha emanati;

Commissioni Tributarie: giudicano sui ricorsi dei contribuenti contro gli accertamenti del Fisco;

Consiglio di Leva: giudica sui ricorsi dei chiamati alle armi.

***GIUSTIZIA NON AMMINISTRATIVA*** preposta a giudicare i rapporti ove non è parte la P.A e sono:

* Tribunali Militari: giudicano sui reati militari commessi da militari.

Tribunali delle acque pubbliche: giudicano su controversie in materie di acque pubbliche.

Nell’ordinamento giudiziario la necessità della magistratura speciale sorge per la necessità di un giudice competente a conoscere l’attività della P.A. e le posizioni giuridiche del cittadino eventualmente lese da tale attività. Le posizioni giuridiche così tutelate sono:

* Diritti Soggettivi: l’insieme di facoltà, accordate ai soggetti, di far valere le loro pretese e di agire per la tutela dei propri interessi.

Interessi Legittimi: indicano una situazione soggettiva di vantaggio che si concretizza nella pretesa alla legittimità dell’attività amministrativa della P.A.

Diritti Affievoliti: si verifica quando un diritto soggettivo si estingue a causa dell’esercizio dei poteri della P.A. (es. Espropriazione).

***GIUDICI DI 1° GRADO GIUDICI DI 2°GRADO***

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **GIUSTIZIA**  **AMMINISTRATIVA** | T. A. R.  CORTE DEI CONTI  (SEZ. PERIFERICHE)  COMM. TRIBUTARIE PROVINCIALI |  | CONSIGLIO DI STATO  CORTE DEI CONTI  (Sezioni ordinarie)  COMMISSIONI TRIBUTARIE REGIONALI | **CASSAZIONE** |
| **GIUSTIZIA**  **NON AMMINISTRATIVA** | TRIBUNALE REGIONALE PER LE ACQUE PUBBLICHE  TRIBUNALI MILITARI |  | TRIB. SUPERIORE PER LE ACQUE PUBBLICHE  CORTE MILITARE DI APPELLO | **CASSAZIONE** |

***Tribunali Amministrativi Regionali*** sono organi di Giustizia Amministrativa di 1° Grado e fanno parte della Magistratura Speciale. Previsti dall’art.125, hanno circoscrizione regionale, ma possono istituirsi sezioni staccate in luoghi diversi dal capoluogo di Regione. Sono composti da 1 presidente e da almeno 5 magistrati amministrativi. Giudica sui ricorsi contro atti e provvedimenti emessi da organi dello Stato. La competenza è sulla violazione dei diritti e interessi delle persone fisiche e giuridiche. La giurisdizione del Tar è di regola di Legittimità. Eccezionalmente giudica anche sul merito quando è espressamente stabilito dalla legge. Il termine per presentare ricorso al Tar è di 60gg decorrenti da quello in cui l’interessato abbia ricevuto la notifica dell’atto. Perché il ricorso sia discusso, deve essere presentata apposita istanza entro un termine massimo di 2 anni dal deposito del ricorso altrimenti si intende abbandonato. Il procedimento dinanzi al Tar si conclude con la sentenza, che può assumere vari contenuti. Se il ricorso è infondato, la sentenza è di rigetto, mentre negli altri casi è di accoglimento e può produrre vari effetti giuridici. Le sentenze del Tar sono impugnabili mediante ricorso al Consiglio di Stato, da proporre entro 60gg dalla notifica della sentenza.

* ***Il Consiglio di Stato*** (già trattato).

***La Corte dei cont****i* (già trattata).

***Le Commissioni Tributarie*** sono organi di Giustizia amministrativa. Sono state istituite commissioni in sede Regionale e Provinciale, nominate con D.P.R. su proposta del Ministro delle Finanze. I presidenti delle commissioni sono nominati tra i magistrati, anche a riposo. I componenti in numero di 5, sono invece eletti da una lista di persone che per gli uffici ricoperti presentino una adeguata preparazione e mantengono la carica nella stessa commissione per non oltre 9 anni. ***Le commissioni sono competenti a giudicare sulle controversie relative alle imposte.*** Le Commissioni Tributarie provinciali sono giudici di 1° grado. Contro le loro sentenze è ammesso ricorso in appello dinanzi la Commissione Tributaria Regionale. Non è più necessario il pagamento preventivo del tributo in contestazione, trattandosi di disposizione dichiarata incostituzionale.

***Il Tribunale delle acque pubbliche*** è un organo della Giustizia NON Amministrativa, facente parte della Magistratura Speciale. La materia prevede un Tribunale Regionale delle acque pubbliche presso 8 sedi di Corte di appello. Sono giudici di 1° grado in materia di diritti soggettivi e controversie relativi alle acque pubbliche sotteranee e quelle concernenti la ricerca, l’estrazione e l’utilizzazione. Il Giudice speciale è il Tribunale Superiore delle acque pubbliche, costituito a Roma e composto da 12 componenti e giudica in grado di appello sulle sentenze del Tribunale Regionale delle acque pubbliche. Contro le sentenze del Tribunale Superiore delle A.P. è ammesso ricorso alle sezioni unite della Corte di Cassazione.

***Il Tribunale militare*** è un organo di Giustizia NON Amministrativa, facente parte della Magistratura Speciale. Giudica sui reati militari commessi da appartenenti a Forze Armate. Per reato militare si intende qualunque violazione della legge penale militare. Inoltre è reato esclusivamente militare quello che, nei suoi elementi costitutivi, non è previsto in tutto od in parte dalla legge penale comune. Per appartenente alla Forze Armate s’intende qualsiasi cittadino in servizio militare od in congedo illimitato. Sono però assoggettabili alla giurisdizione penale militare, i soli cittadini che abbiano un attuale rapporto con le FF.AA. I tribunali militari oggi esistenti sono 8. Essi sono giudici di 1° grado.

In tempo di guerra sono, inoltre previsti:

* Tribunali Ordinari:

Tribunali Straordinari;

Tribunali di Bordo previsti anche in tempo di pace per i reati commessi a bordo delle navi.

Anche per la giustizia penale militare è previsto il doppio grado di giurisdizione. La Corte militare di appello, con unica sede a Roma giudica in grado di appello contro tutti i provvedimenti dei tribunali militari. Contro tutti i provvedimenti dei giudici militari è ammesso ricorso per Cassazione.

La magistratura militare così come la magistratura ordinaria è autogovernata da un Consiglio della Magistratura Militare.

Il *Consiglio della magistratura militare* è composto da:

* 1° Presidente della Corte di Cassazione che lo presiede;

Procuratore generale militare presso la Corte di Cassazione;

5 componenti eletti dai magistrati militari;

2 componenti estranei alla magistratura militare scelti dai Presidenti delle 2 Camere. Il consiglio dura in carica 4 anni e le sue deliberazioni sono adottate a maggioranza. La competenza del consiglio ricade sullo stato giuridico dei magistrati militari e sui provvedimenti disciplinari nei confronti degli stessi. Il ricorso in cassazione è sempre ammesso per sentenze o provvedimenti sulla libertà personale con l’unica eccezione per le sentenze dei tribunali militari in tempo di guerra.

* ***La Corte di Cassazione*** è la Suprema magistratura dell'autorità giurisdizionale, sia in materia civile sia in materia penale; è unica per l'Italia e ha sede in Roma. La CC è divisa in sezioni ed è composta da un Primo Presidente, da Presidenti di sezione e da Consiglieri. Ogni sezione giudica con il numero fisso di 5 votanti, compreso il Presidente; nei casi stabiliti dalla legge, la CC giudica a sezioni unite e allora i votanti sono 19. Presso la CC è costituita inoltre una Procura Generale della Repubblica con a capo un Procuratore Generale coadiuvato da vari sostituti. Funzioni della C. di Cassazione sono:

mantenere nei limiti della propria competenza tutti gli organi, ordinari e giurisdizionali, che esercitano funzioni giurisdizionali;

controllare l'osservanza delle forme processuali da parte dei giudici superiori;

regolare e uniformare l'interpretazione giurisprudenziale del diritto.

Queste funzioni tendono a garantire la perfetta osservanza e la puntuale applicazione della legge da parte degli organi giurisdizionali. Deve limitarsi alla osservanza delle norme anzidette, mentre non può giungere ad un esame critico del fatto che rimane accertato nel precedente giudizio. Per questo motivo *la CC viene definita giudice di solo diritto* e in questa sua veste si contrappone agli altri giudici, che sono invece detti di merito. Quando la CC accoglie un ricorso non può rifare il giudizio di merito relativo alla sentenza annullata, ma la causa deve essere rinviata ad altro giudice di merito. Possono essere impugnate davanti alla CC tutte le sentenze pronunciate in grado di appello o in unico grado dei giudici ordinari e speciali. Di regola la proposizione del ricorso per Cassazione non toglie efficacia alla sentenza impugnata, ma il giudice che ha pronunciato la sentenza, su istanza della parte interessata, può sospendere l'esecuzione quando sussistano pericoli di danni gravi e irreparabili. È ammesso il ricorso alla Cassazione per:

esercizio da parte del giudice di una potestà riservata dalla legge a organi legislativi o amministrativi;

inosservanza o erronea applicazione delle norme di diritto da applicarsi nel procedimento;

inosservanza delle norme processuali stabilite a pena di nullità, di inutilizzabilità, inammissibilità o decadenza;

mancata assunzione di una prova decisiva quando la parte ne ha fatto richiesta;

mancata o manifesta illogicità della motivazione dal testo del provvedimento impugnato.

Sono sempre “ricorribili” i provvedimenti contro la libertà personale emessi da un organo giurisdizionale. I provvedimenti della Corte di Cassazione sono inoppugnabili. La sentenza emessa è vincolante per le parti in causa, e tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati.

## Principi in tema di amministrazione e di giurisdizione.

1. la **legalità della P.A. e** la **riserva di legge in materia di organizzazione**. Il principio di legalità può essere definito come la sottoposizione dell’amministrazione alla legge. Infatti, l’amministrazione può fare solamente quello che è previsto dalla legge e nel modo indicato dalla stessa. Nell’ipotesi in cui l’amministrazione esercita delle scelte tra varie possibilità di azione parliamo di *discrezionalità amministrativa*. Relativamente all’organizzazione degli uffici pubblici, la Costituzione (art. 97.1) stabilisce una *riserva di legge relativa*. Esiste una tendenza volta a ridurre il campo di intervento legislativo nella materia dell’organizzazione amministrativa. In particolare, c’è la fissazione di pochi principi organizzativi e si procede a rinviare le scelte ai regolamenti di organizzazione; si va assicurare in tale modo la flessibilità delle strutture ed il loro rapido adeguamento alle diverse esigenze che emergono di volta in volta.

2. l’**imparzialità della P.A**. (art. 97): rappresenta il divieto di effettuare discriminazioni tra soggetti non supportate da nessun fondamento razionale.

3. il **buon andamento della pubblica amministrazione** (art. 97): l’attività amministrativa deve essere ispirata a criteri di efficienza (il rapporto più adatto tra mezzi impiegati e risultati conseguiti) ed efficacia (riuscire a raggiungere gli obiettivi prefissati).

4. il **principio del concorso pubblico:** l’accesso al rapporto di lavoro con le P.A. viene effettuato il concorso (art. 97.3).

5. il **dovere di fedeltà** (art. 54.2 e 98.1). Rappresentano il dovere di adempiere le pubbliche funzioni con disciplina e onore, prestando giuramento nei casi previsti dalla legge. La P.A., non può e non deve essere influenzata dai legami di dipendenti pubblici, con gruppi, associazioni, partiti, ecc. La Costituzione (art. 98.2) riconosce alla legge il potere di introdurre limitazioni al diritto di iscrizione ai partiti politici per i magistrati, i militari, i funzionari ed agenti di polizia, i rappresentanti diplomatici e consolari all’estero.

6. il **principio della separazione tra politica e amministrazione** (art. 97.2). Gli organi di governo stabiliscono gli obiettivi e i programmi. Gli organi burocratici possiedono la titolarità dei poteri di gestione amministrativa; in questo modo si vanno ad evitare le ingerenze della politica nelle scelte amministrative.

7. la **responsabilità personale dei pubblici dipendenti** (art. 28). E’ la responsabilità penale, civile ed amministrativa per gli atti da questi compiuti. La responsabilità civile riguarda anche lo Stato o l’ente pubblico da cui dipende il pubblico dipendente.

8. **Il principio di sussidiarieta'.** E’ quel principio sociale e giuridico che stabilisce l'intervento degli Enti pubblici territoriali (Regioni, Citta Metropolitane, Province e Comuni), sia nei confronti dei cittadini sia degli enti inteso che debba essere attuato esclusivamente come sussidio (ovvero aiuto) nel caso in cui il cittadino o l'entita sottostante sia impossibilitata ad agire per conto proprio e serve a rendere il servizio in maniera piu efficace ed efficiente.

**9. Il principio di adeguatezza** stabilisce che l'entita organizzativa che è titolare di una potestà amministrativa, deve avere un'organizzazione adatta a garantire l'effettivo esercizio di tali potestà.

**10. Il principio di differenziazione.** Stabilisce che nell'assegnare una potestà amministrativa, si devono considerare le caratteristiche degli enti amministrativi riceventi in base alle caratteristiche demografiche, territoriali, associative, strutturali.

**11. Il principio della pubblicità e della trasparenza.** Si tratta di due principi che fanno riferimento al fatto che l’amministrazione deve permettere ai cittadini di potersi informare sulle sue attività e di aver il diritto di accesso ai documenti amministrativi.

**12. Il principio dell'azionabilità delle situazioni giuridiche dei cittadini contro la PA e il principio di sindacabilità degli atti amministrativi.** Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi contro gli atti della PA dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa.

**PRINCIPI IN TEMA DI GIURISDIZIONE**

La funzione giurisdizionale rappresenta il necessario complemento della funzione legislativa.

101- La giustizia è amministrata in nome del popolo. I giudici sono soggetti soltanto alla legge.

112 - Il pubblico ministero ha l'obbligo di esercitare l'azione penale.

113 - Contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa.

* il principio di eguaglianza e l’imparzialità del giudice (art. 3 Cost.): tutti i cittadini sono uguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, razza, lingua, religione, opinioni politiche, condizioni personali e sociali. Quindi significa che il giudice deve essere imparziale nel giudicare in modo da assicurare ad ogni soggetto la possibilità di far valere in giudizio le proprie ragioni in una posizione di eguaglianza;
* il principio di autonomia e indipendenza del giudice (art. 101 Cost.): tale principio stabilisce che i giudici sono soggetti solo alla legge e ciò significa che:
  + che nel prendere le loro decisioni devono tener presente solo la legge;
  + che è esclusa ogni altro tipo di soggezione. Questa indipendenza si manifesta come indipendenza della magistratura dalle pressioni che possono venire dagli altri poteri dello Stato (cosiddetta indipendenza esterna) e dai vari vincoli gerarchico tra magistrati (cosiddetta indipendenza interna).
* il principio del giudice naturale (art. 25 Cost.): nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito dalla legge. Non è ammissibile che il giudice competente sia stabilito nel momento in cui si presenta la necessità di giudicare, perché potrebbe causare abusi e favoritismi.
* il principio dell’inamovibilità del giudice (art. 107 Cost.): i magistrati sono inamovibili e non possono essere dispensati o sospesi dal servizio ne destinati ad altre sedi o funzioni se non in seguito a decisione del Consiglio superiore della magistratura o con il loro consenso.
* tendenziale unità della giurisdizione (art. 102 Cost.): la funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari e regolati dalle norme sull’ordinamento giudiziario, mentre non possono essere istituiti giudici straordinari o speciali (competenti a conoscere e giudicare singole materie, caratterizzate da un alto grado di tecnicità) ma solo sezioni specializzate presso gli organi giudiziari ordinari.
* obbligo di motivazione per tutti i provvedimenti giurisdizionali (art. 111 Cost.): tutti i provvedimenti del giudice devono essere motivati e la motivazione deve contenere il ragionamento fatto dal giudice per arrivare a prendere la decisione contenuta nella sentenza. Contro le sentenze e contro i provvedimenti sulla libertà personale, pronunciati dagli organi giurisdizionali ordinari o speciali, è sempre ammesso ricorso in Cassazione.
* il diritto alla tutela giurisdizionale ( art. 24 Cost. ): tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi e ai non abbienti sono assicurati i mezzi per agire e difendersi.
* il giusto processo (art. 111 Cost.): ogni processo, civile, penale, amministrativo, deve svolgersi nel contraddittorio delle parti, in condizione di parità davanti ad un giudice terzo(inteso come terza parte ponendosi in una posizione di equidistanza tra le parti da giudicare) e imparziale (cioè indipendente da qualsiasi altro superiore o potere).

# Diritto penale e processuale penale

## La legge penale: la riserva di legge, la successione delle leggi penali nel tempo, il principio di determinatezza, limiti spaziali di efficacia.

***DIRITTO PENALE***

Possono definirsi ***norme penali*** quelle che disciplinano l'esercizio del potere punitivo da parte dello Stato. Sono, invece, norme penali in senso stretto, o norme penali incriminateci perfette quelle che contengono un comando penalmente sanzionato, cioè quelle che vietano un dato comportamento, minacciando, in caso di trasgressione, la inflizione di una pena. Gli elementi che caratterizzano la struttura della norma penale incriminatrice perfetta sono:

- il ***precetto***, che è il comando o divieto di compiere una data azione od omissione;

- la ***sanzione***, che è la minaccia di una pena ossia la conseguenza giuridica tipica collegata all'infrazione del precetto.

Accanto alle norme penali incriminatrici perfette la dottrina individua varie altre figure di norme penali, e cioè le:

a) norme imperfette: contengono il solo precetto o la sola sanzione;

b) norme in bianco: contengono il precetto formulato genericamente che va integrato con atti normativi di grado inferiore (regolamenti, provv. amministrativi), e la sanzione, invece ben determinata;

c) norme integratrici di disposizioni penali: non contengono né un precetto né una sanzione, ma si limitano a precisare o limitare la portata di altre norme o a disciplinarne l’applicabilità.

***LE FONTI DEL DIRITTO PENALE***

Con il termine fonte solitamente ci si riferisce al soggetto che emana le norme giuridiche. Il produttore del diritto penale è lo Stato attraverso le istituzioni legislative. La norma penale è dunque manifestazione della volontà statuale, se facciamo riferimento all’art.1 del C.P. dove sancisce che *“nessuno può essere punito per un fatto che non sia espressamente preveduto come reato dalla legge, né con pene che non siano da esse stabilite”*, dunque perché si possa parlare di reato la norma incriminatrice del relativo fatto deve provenire dallo Stato e deve essere una legge. E ancora *“nessuno può essere punito se non in forza di una legge entrata in vigore prima del fatto commesso”*; esso pone il principio della riserva di legge statale in materia penale, attribuendo alla sola legge la forza di prevedere i fatti punibili come reato e le pene per essi applicabili. Da ciò possiamo affermare che sia la costituzione che la legge ordinari sono fonti di cognizioni. Pertanto con il termine fonte vogliamo significare sia chi produce, sia chi porta a conoscenza gli individui sul diritto penale. Possiamo distinguere le fonti in dirette (che manifestano direttamente la volontà statuale) e in indirette (contenute in atti che chiariscono la portata della norma penale o ne stabiliscono i contorni, es. l’atto amministrativo collegato ad una legge).

Per il diritto penale italiano sono fonti dirette:

1. la costituzione;

le leggi costituzionali;

le leggi ordinarie;

le leggi delegate, testi unici delegati e si ricordi che lo tesso codice penale è un testo unico delegato;

i decreti legge;

i provvedimenti presidenziali di concessione di amnistia e di indulto;

i decreti governati in tempo di guerra e i bandi militari;

i regolamenti e le direttive CEE.

Per terminare due parole sulla consuetudine, questa è la costante ed uniforme tenuta di un comportamento cui viene attribuita una obbligatorietà che non trova riscontro nella legge. Nel diritto penale la sua efficacia è limitata: se ne nega in fatti la capacità di creare nuove norme incriminatici. La consuetudine, poi, non ha neppure efficacia abrogativa.

***EFFICACIA DELLA LEGGE PENALE NELLO SPAZIO E NEL TEMPO***

La norma penale soggiace a due limiti principali: temporali e spaziali, a cui vanno ad aggiungersi le ipotesi dei c.d. limiti personali. Esaminiamo i limiti temporali. Anche per le norme penali, si applicano le regole di quando viene dettato dall’art.15 delle preleggi *(le leggi non sono abrogate che da leggi posteriori per dichiarazione espressa del legislatore, o per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti o perché la nuova legge regola l’intera materia già regolata dalla legge anteriore)* così avviene anche nel caso in cui venga vietato un atto che in precedenza era lecito. L’art.11 delle preleggi regola la successione delle leggi in *generale (la legge non dispone che per l’avvenire: essa non ha effetto retroattivo)*, principio della irretroattività, ribadito anche dall’art.25, 2° comma della costituzione (*nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso). N*el codice penale, il problema della successione delle leggi è affrontato dall’art.2 del C.P., ossia i casi in cui una norma si estingue ed un’altra le subentra, disciplinando tre casi:

1. nuove incriminazioni;

abolizioni di incriminazioni precedenti;

nuove disposizioni soltanto modificative.

**Nuove incriminazioni** *(art.2 C.P. 1° comma “nessuno può essere punito per un fatto che, secondo la legge del tempo in cui fu commesso, non costituiva reato”)*, quando la legge configura come reato un fatto che in precedenza non era previsto come tale, si applica il principio della irretroattività delle leggi penali; qui la *ratio* della norma si ispira al principio della massima tutela della libertà del cittadino *(favor libertatis).*

**Abolizioni di incriminazioni precedenti**: qui la nuova norma non prevede più come reato un fatto che in precedenza era considerato tale, si applica, eccezionalmente, il principio della retroattività della legge nuova, favorevole alla libertà, art.2 c.2 del C.P. *(“nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisca reati e se vi è stata condanna ne cessano l’esecuzione e gli effetti penali”).* Quindi la *ratio* della norma si ispira al principio del favor-rei; esempio: oggi bestemmio in pubblico, realizzando un reato, domani entra in vigore una nuova legge che abroga questo reato oppure offre una diversa descrizione del reato oppure introduce una causa di non punibilità speciale così da escludere l’applicazione della norma incriminatrice, in talune ipotesi cui precedentemente era applicabile, se il procedimento penale è ancora in corso, vengo assolto, se è intervenuta la condanna e debbo ancora espiare la pena, non si darà luogo all’espiazione, se ho già espiata la pena cesseranno gli altri effetti penali della condanna. (Non si terrà conto agli effetti della recidiva).

***Nuove disposizioni soltanto modificative***: il 3° comma dell’art.2 del C.P. prevede *(“se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile”)* qui si possono avere due ipotesi: nel caso in cui le nuova leggi apporti modificazioni sfavorevoli al reo, in questo caso si applicherà la legge precedente, oppure, nel caso in cui la nuova legge apporti modificazioni favorevoli al reo, in tal caso si applicherà la nuova legge, la quale avrà quindi efficacia.

Problemi maggiori riguardano la ***determinazione del tempo in cui il reato è commesso***, poiché diventa difficile definire quei reati c.d. a distanza o a condotta frazionata, qualora avvenga una mutazione della legislazione dopo l’inizio della condotta ma prima che si verifichi l’evento che perfeziona il reato stesso (es. **A** sequestra **B** per un mese e poi lo rilascia, supponiamo che, quando a ha agito, il sequestro fosse punito con l’ergastolo e, per assurdo quando rilascia **B** sia intervenuta una legge che punisce il sequestro con la pena di morte, quale pena applicare?; oppure Tizio colloca una mina in un posto poco frequentato, Caio transita dopo 10 anni e innestatasi l’esplosione, viene ucciso, il momento della consumazione assume molta importanza per stabilire l’elemento soggettivo, le circostanze). Esistono a riguardo diverse teorie. **Teoria dell’evento**: si considera il reato commesso in cui si è verificato il risultato esteriore della condotta umana *(nel nostro caso scoppio della mina).* ***Teoria mista o del favor rei***, dove si considera il reato commesso tanto nel momento in cui si è svolta l’attività, quanto nel momento in cui si è verificato l’evento, a seconda degli effetti favorevoli che derivano al reo. Infine **teoria dell’attività**, dove secondo il quale si deve tener conto del tempo in cui fu commessa l’azione o l’omissione *(posa della mina).* ***La giurisprudenza ritiene dominante questa tesi dell’attività.***

Passando al principio della territorialità del diritto, il limite spaziale su cui ha efficacia il diritto penale è il territorio dello Stato. Principio sancito dall’art.3 del C.P. *la legge penale italiana obbliga tutti coloro che, cittadini o stranieri, si trovino nel territorio dello Stato* 1° comma; *la legge penale italiana obbliga altresì tutti coloro che, cittadini o stranieri, si trovano all’estero, ma limitatamente ai casi stabiliti dalla legge medesima o dal diritto internazionale”* e dal 1° comma del’art.6 del C.P. *“chiunque commette un reato nel territorio dello Stato è punito secondo la legge italiana”.*art.4 c. 2 del C.P. *“è territorio dello Stato il territorio della Repubblica, quello delle colonie o ogni altro luogo soggetto alla sovranità dello Stato. Le navi e gli aeromobili italiani sono considerati come territorio dello Stato, ovunque si trovino, salvo che siano soggetti, secondo il diritto internazionale, a una legge territoriale straniera”.*

Per **territorio** della Repubblica si intende:

1. la terraferma, nei limiti fissati dai confini politici;

il mare territoriale o costiero, la zona di mare dell’estensione di 12 miglia marine lungo le coste continentali e insulari;

lo spazio aereo sovrastante il territorio ed il mare territoriale;

il sottosuolo, fin dove l’uomo può ricavare utilità.

Per le **navi** bisogna distinguerle:

1. navi mercantili private, soggette alla legge italiana solo quando si trovano nel mare territoriale italiano o nel mare aperto, non soggetto alla territorialità di un altro Stato, mentre se si trovano nel mare assoggettato alla sovranità di uno Stato estero, saranno sottoposti alle leggi locali;

navi militari e dello Stato da guerra o nostre, sono sempre da considerarsi territorio italiano, dovunque si trovino; ciò vale, però, solo per i fatti commessi a bordo, mentre per i fatti commessi dai membri dell’equipaggio sceso a terra in territorio straniero si applicherà la legge dello Stato in cui si trovano.

L’art.3 C.P. prevede delle deroghe al principio della territorialità, cioè si verifica quando sono puniti dallo Stato italiano e secondo le leggi italiane i reati commessi all’estero. L’art.7 del C.P., modificato dalla legge 438 del 2001 c.d. decreto antiterrorismo internazionale, elenca 5 categorie di reati commessi all’estero punibili incondizionatamente secondo la legge penale italiana:

1. delitti contro la personalità dello Stato italiano;

delitti di contraffazione del sigillo di Stato e di uso di tale sigillo contraffatto;

delitti di falsità in monete aventi corso legale ne territorio dello Stato e in valore di bollo;

delitti commessi da PP. UU a servizio dello Stato abusando dei loro poteri o violando i doveri alle loro funzioni;

ogni reato per cui speciali disposizioni di legge o di convenzioni internazionali stabiliscano l’applicabilità della legge italiana.

L’art.13 del C.P. regola l’istituto dell’estradizione, che consiste nella consegna che uno Stato fa di un individuo, che si sia rifugiato nel suo territorio, ad un altro Stato, perché ivi venga sottoposto al giudizio penale se imputato o alle sanzioni penali se già condannato.

L’estradizione può essere:

1. attiva, quando è lo Stato italiano che richiede ad uno Stato estero la consegna di un individuo imputato o condannato in Italia;

passiva, quando è lo Stato italiano che riceve da uno Stato estero, la richiesta di consegna.

Per l’estradizione passiva, la legge italiana pone le seguenti condizioni:

1. il fatto che forma oggetto della domanda di estradizione deve essere preveduto come reato sia dalla legge italiana che da quella straniera (requisito della doppia incriminalità);

non si deve trattare di reato per il quale le convenzioni internazionali facciano espresso divieto di estradizione;

l’estradando deve essere straniero, in caso contrario, l’estradizione deve essere consentita nelle convenzioni internazionali.

In ogni caso, l’estradizione non può essere concessa:

1. per reati politici art.26, 2° comma, della Costituzione, esclusi i reati di genocidio;

per motivi di razza, religione o nazionalità;

reati puniti all’estero con la pena di morte.

Vi sono poi i limiti personali, cosiddetta immunità, che sono delle prerogative riconosciute a determinate persone che adempiono funzioni o ricoprono uffici di particolare importanza.

Vi sono le immunità derivanti dal diritto pubblico interno: il Capo dello Stato ed il Presidente del Senato quando svolge funzioni di supplenza, sappiamo che non è responsabile degli atti compiuti nell’esercizio delle sue funzioni, tranne che per alto tradimento o per attentato alla Costituzione, nessuna immunità è prevista invece, per i reati comuni commessi dal:

1. P.D.R.;

i membri del parlamento ed i consiglieri regionali;

i giudici della corte costituzionali;

i membri del consiglio superiore della magistratura, dove non sono punibili per le opinioni espresse nell’esercizio delle loro funzioni e concernenti l’oggetto della discussione.

Mentre per quanto riguarda le immunità del diritto internazionale sono:

1. i capi di stato estero e i reggenti;

il sommo pontefice;

i ministri degli affari esteri;

gli agenti diplomatici;

i consoli, vice consoli e gli agenti consolari;

i diplomatici stranieri accreditati presso la santa sede;

i membri del parlamento europeo;

i giudici della corte dell’Aja.

Alcune immunità hanno carattere assoluto perché si estendono a tutti i reati, altre hanno carattere relativo essendo riconosciute solo in costanza di carica.

## Elementi costitutivi del reato e cause oggettive di esclusione ed eccesso colposo.

## Il concorso di reati e di persone nel reato.

## Le circostanze del reato, le cause di estinzione del reato e della pena.

***LE CIRCOSTANZE DEL REATO***

Il **reato circostanziato** si ha quando nella struttura del reato, oltre agli elementi essenziali, richiesti per l’esistenza del reato stesso, si aggiungono altri elementi accidentali e accessori, le circostanze appunto, che, incidendo sulla gravità del reato, determinano una variazione qualitativa e/o quantitativa della pena.

Il sistema delle circostanze prevede:

* le circostanze tipiche, espressamente indicate dalla legge e previste dagli artt.61 e 62 c.p.;

le circostanze indefinite, la cui individuazione è rimessa alla discrezionalità del giudice come le circostanze attenuanti generiche previste dall’art.62-bis C.P., modificato dalla legge 251/2005, oppure quelle contenute nella singola norma che dispongano una diminuzione di pena con l’espressione “il fatto sia di lieve entità”, o, con l’espressione “nei casi più gravi”, se si tratta di aggravante.

Per quanto riguarda la **classificazione delle circostanze**, queste sono distinte in:

* aggravanti o attenuanti, a seconda che comportino un aumento o una diminuzione della pena prevista;

oggettive o soggettive, a seconda che, ai sensi dell’art.70 C.P.

* attengano alla natura, alla specie, ai mezzi, all’oggetto, al tempo, al luogo, alle modalità dell’azione, alla gravità del danno o del pericolo derivato dal reato, alle condizioni o alle qualità personali dell’offeso (circostanze oggettive);

riguardino l’intensità del dolo, il grado di colpa, le condizioni o le qualità personali del colpevole, i rapporti tra il colpevole e l’offeso (circostanze soggettive);

antecedenti, concomitanti e susseguenti, a seconda che precedano, che accompagnino o seguano la condotta dell’autore del reato;

intrinseche ed estrinseche, a seconda che riguardino l’esecuzione e la consumazione del fatto criminoso oppure ne siano estranee e quindi consistano in fatti diversi e successivi realizzati dallo stesso agente o da persone diverse;

definite o tipiche e indefinite o generiche, a seconda che le circostanze siano o meno specificatamente individuate dalla legge negli elementi che le compongono;

comuni o speciali, a seconda che siano previste per tutti i reati, con esclusione di quelle con cui risultino incompatibili, o siano previste solo per determinati reati.

ad efficacia comune o speciale, a seconda che determino un aumento o una diminuzione di pena fino ad un terzo di quella prevista per il reato base (artt.63, 64, 65 c.p.) oppure, nel caso di quelle ad efficacia speciale, sia la legge stessa a stabilire una pena di specie diversa da quella ordinaria.

Prendiamo ora in considerazione l’art.61 C.P., in materia di **circostanze aggravanti comuni**, il quale ne richiama **11** ed in particolare stabilisce che: “Aggravano il reato quando non ne sono elementi costitutivi o circostanze aggravanti speciali, le seguenti circostanze:

l’aver agito per motivi abietti o futili;

l’avere commesso il reato per eseguirne od occultarne un altro, ovvero per conseguire o assicurare a sé o ad altri il prodotto o il profitto o il prezzo ovvero l’impunità di un altro reato;

l’avere, nei delitti colposi, agito nonostante la previsione dell’evento;

l’avere adoperato sevizie, o l’avere agito con crudeltà verso le persone;

l’avere profittato di circostanze di tempo, di luogo o di persona tali da ostacolare la pubblica o privata difesa;

l’avere il colpevole commesso il reato durante il tempo in cui si è sottratto volontariamente all’esecuzione di un mandato o di un ordine di arresto o di cattura o di carcerazione, spedito per un precedente reato;

l’avere nei delitti contro il patrimonio, o che comunque offendono il patrimonio, ovvero nei delitti determinati da motivi di lucro, cagionato alla persona offesa un danno patrimoniale di rilevante gravità;

l’avere aggravato o tentato di aggravare le conseguenze del delitto commesso;

l’avere commesso il fatto con abuso dei poteri, o con violazione dei poteri inerenti ad una pubblica funzione o ad un pubblico servizio, ovvero alla qualità di ministro di un culto;

avere commesso il fatto contro un pubblico ufficiale o una persona incaricata di un pubblico servizio, o rivestita della qualità di ministro del culto cattolico o di un culto ammesso dallo Stato, ovvero contro un agente diplomatico o consolare di uno Stato estero, nell’atto o a causa dell’inadempimento delle funzioni o del servizio;

l’avere commesso il fatto con abuso di autorità o di relazioni domestiche, ovvero con abuso di relazioni di ufficio, di prestazione d’opera, di coabitazione o di ospitalità.

Per quanto riguarda le **circostanze attenuanti comuni**, queste hanno una funzione opposta ma speculare alle circostanze aggravanti comuni. Ed in particolare dall’art.62 C.P. si desume che la loro ricorrenza comporta una diminuzione fino ad un terzo della pena edittale prevista per il reato, sono **6**:

1. l’avere agito per motivi di particolare valore morale o sociale;

l’avere agito in stato d’ira, determinato da un fatto ingiusto altrui;

l’aver agito per suggestione di una folla in tumulto, quando non si tratta di riunioni o assembramenti vietati dalla legge o dall’Autorità, e il colpevole non è delinquente o contravventore abituale, o professionale, o delinquente per tendenza;

l’avere, nei delitti contro il patrimonio, o che comunque offendono il patrimonio, cagionato alla persona offesa dal reato un danno patrimoniale, ovvero, nei delitti determinati da motivi di lucro, l’avere agito per conseguire, o l’aver comunque conseguito un lucro di speciale tenuità, quando anche l’evento dannoso o pericoloso sia di speciale tenuità;

l’aver concorso a determinare l’evento, insieme con l’azione o la omissione del colpevole, il fatto doloso della persona offesa;

l’avere, prima del giudizio, riparato interamente il danno, mediante il risarcimento di esso e, quando sia possibile, mediante le restituzioni; o l’essersi, prima del giudizio e fuori del caso preveduto nell’ultimo capoverso dell’art.56, adoperato spontaneamente ed efficacemente per elidere o attenuare le conseguenze dannose o pericolose del reato.

Per ciò che concerne, infine, le **circostanze attenuanti generiche**, queste sono state introdotte con l’art.62-bis al fine di mitigare la pena quando il caso concreto non rientri nelle ipotesi previste dall’art.62 C.P. Queste circostanze possono rilevarsi:

dai criteri individuati dall’art.133 che attribuisce al giudice il potere discrezionale di stabilire in concreto la pena facendo leva sulla gravità del reato e sulla capacità a delinquere del reo;

anche al di fuori dei canoni dell’art.133, da una analisi completa e concreta del singolo fatto.

Ne sono esempio l’eventuale confessione spontanea dell’imputato, l’assenza di precedenti penali ecc. Occorre sottolineare, comunque, che la concessione di una circostanza attenuante generica è facoltativa, nel senso che il giudice ha la facoltà e non l’obbligo di concederle, dandone ovviamente adeguata motivazione. La recente legge 251/2005 che, come già detto, ha però aggiunto all’art.62-bis: “Ai fini dell’applicazione del primo comma non si tiene conto dei criteri di cui all’articolo 133, primo comma, numero 3), e secondo comma, nei casi previsti dall’articolo 99, quarto comma, in relazione ai delitti previsti dall’articolo 407, comma 2, lettera a), del codice di procedura penale, nel caso in cui siano puniti con la pena della reclusione non inferiore nel minimo a cinque anni”

## La polizia giudiziaria: funzioni, strutture, rapporti con il pubblico ministero.

La P.G., come soggetto del procedimento penale, ha la titolarità di poteri investigativi autonomi fino a quando il P.M., cui essa deve riferire la notizia di reato senza ritardo, non abbia assunto la direzione delle indagini ed impartito le direttive necessarie (art.348). In particolare il 2° comma dell’art.50 stabilisce che la PG svolge ogni indagine e attività disposta o delegata dall’autorità giudiziaria. Tuttavia, anche dopo l’assunzione della direzione delle indagini da parte del PM, la PG può svolgere atti di propria iniziativa ("indagini parallele"), che comunque dovranno essere coordinate con le indagini disposte dal P.M. Da tutto ciò consegue che la P.G. è centro propulsivo del procedimento, ma non del processo, perché tutta l’attività svolta davanti al giudice è affidata al solo P.M. La polizia giudiziaria è un soggetto procedimentale ma *non* una parte processuale, perché davanti al GUP o al giudice dibattimentale, non può iniziare né proseguire l’azione penale, di cui unico ed esclusivo titolare è il PM.

Il codice di rito la colloca la PG tra i soggetti del procedimento, dedicandole un autonomo titolo e cioè il Titolo III del Libro I (artt.55-59). A seconda delle funzioni esercitate, le FF.PP. si distinguono in:

* POLIZIA DI SICUREZZA, cura tutte le attività *ante delictum*, ossia la prevenzione dei reati nonché il mantenimento dell’ordine pubblico;

POLIZIA GIUDIZIARIA, invece cura tutte le attività *post delictum* e cioè la repressione dei reati già commessi. In particolare l’art.50 individua le funzioni della P.G., stabilendo che essa svolge, anche di propria iniziativa:

l’attività informativa, consistente nell’acquisizione della notizia di reato e nel riferire la medesima al PM; gli atti con cui la polizia giudiziaria viene a conoscenza della consumazione di reati sono tipici (denuncia, referto, querela, istanza) e atipici (quelli che scaturiscono da fonti anonime o confidenziali);

l’attività investigativa, consistente nel ricercare l’autore del reato;

l’attività repressiva, consistente nell’impedire che i reati siano portati a conseguenze ulteriori;

l’attività assicurativa consistente nel compimento degli atti necessari per assicurarsi le fonti di prova. L’attività assicurativa si distingue in *personale* (l’arresto in flagranza, il fermo di indiziato di delitto), ed in *reale* ossia il sequestro, che può essere preventivo art.321, diretto ad impedire che i reati vengano portati ad ulteriori conseguenze; probatorio (art.354, diretto a conservare le tracce e le fonti di prova pertinenti il reato; conservativo(artt.316 e ss., diretto ad assicurare, attraverso il congelamento dei beni dell’indagato, le spese del procedimento ed eventuali risarcimenti.

Esemplificando, le funzioni della P.G. ex art.55 possono riassumersi nelle seguenti:

* prendere notizia dei reati;

impedire che questi vengano portati a conseguenze ulteriori;

identificare gli autori dei reati;

compiere gli atti ritenuti necessari per assicurare le fonti di prova;

raccogliere quanto possa servire per l’applicazione della legge penale (artt.347 e 357).

Art.109 Cost.:*“l’autorità giudiziaria dispone direttamente della polizia giudiziaria”.* Tale disponibilità però implica una dipendenza funzionale della PG al Procuratore della Repubblica e in alcuni casi anche una dipendenza organica, così come avviene per le sezioni di PG istituite presso ogni Procura della Repubblica. Va infine precisato che la distinzione tra polizia di sicurezza e polizia giudiziaria è, ovviamente, una distinzione di funzioni più che di organi, perché non è raro che la stessa unità operativa svolga funzioni di pubblica sicurezza e di polizia giudiziaria.

***LA STRUTTURAZIONE DELLA P.G.***

La polizia giudiziaria dipende dall’A.G. dipende solo funzionalmente e a seconda del diverso grado di dipendenza funzionale e della diversa incidenza del potere direttivo del P.M., è strutturata secondo lo schema seguente:

***Sezioni di P.G***.: composte da ufficiali ed agenti di polizia giudiziaria della Polizia di Stato, dell’Arma dei Carabinieri e del Corpo della Guardia di Finanza; esse rappresentano il livello più intenso di dipendenza funzionale, in quanto sono adibite in via esclusiva e continuativa all’attività di P.G.; sono istituite presso gli uffici della Procura della Repubblica e risultano costituite da personale in numero non inferiore al doppio rispetto a quello dei magistrati addetti; dipendono dai magistrati dell’ufficio presso il quale sono istituite ed il relativo personale non può essere distolto dall’attività di P.G. cui è assegnato, se non per disposizione del magistrato da cui dipende.

***Servizi di P.G***.: realizzano il livello intermedio di dipendenza funzionale. Svolgono attività di P.G. in via esclusiva e continuativa al pari delle Sezioni, ma si distinguono da queste ultime per la diversità di ubicazione e per il diverso rapporto con la A.G.; sono istituiti presso le Questure, i comandi dell’Arma e della G.d.F., adibiti con continuità al compimento delle indagini, ma conservano la dipendenza originaria, essendo prevista solo una funzione di sorveglianza e controllo sull’efficienza di tali servizi da parte del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale.

***Organi di P.G.***: rappresentano il livello più blando di dipendenza funzionale, poiché essi sono normalmente investiti di funzioni amministrative, ma sono tenuti per legge ad espletare indagini a seguito dell’apprensione di una notizia di reato (ispettore del lavoro, vigili urbani, etc.).

Occorre tuttavia ricordare che, accanto a questa dipendenza di tipo funzionale della polizia giudiziaria dal pubblico ministero, permane una dipendenza di tipo strutturale degli organi di polizia dal ministero in cui è incardinato il corpo di appartenenza.

***GLI UFFICIALI E GLI AGENTI DI P.G.***

Gli Ufficiali ed Agenti di P.G. possono essere:

* a competenza generale, che comprende quei soggetti che possono compiere attività di P.G. in relazione a tutti i tipi di reati;

a competenza speciale o limitata, cioè quei soggetti cui è attribuita tale qualifica da leggi speciali solo per la ricerca e l’accertamento di determinate specie di reati nei limiti del servizio cui sono destinati.

Non fanno parte del personale della PG, tutti quei pubblici ufficiali e incaricati di un pubblico servizio che, pur avendo l’obbligo di denuncia, non hanno né il potere, né il dovere di compiere l’attività investigativa che il CPP assegna alla polizia giudiziaria.

Gli ufficiali di polizia giudiziaria a competenza generale vengono individuati nei seguenti soggetti:

* militari: ufficiali superiori, inferiori, ispettori e sovrintendenti dei CC. e della G.d.F.;

civili: dirigenti, funzionari o ispettori e sovrintendenti della Polizia Penitenziaria e del Corpo Forestale; dirigenti, commissari, ispettori e sovrintendenti della Polizia di Stato;

Sindaci nei comuni ove non abbia sede un ufficio di P.S., un Comando dei CC. o della G.d.F...

Gli agenti di polizia giudiziaria a competenza generale sono suddivisi in:

militari: appuntati e carabinieri dell’Arma, appuntati e finanzieri della G.d.F.;

civili: agenti ed assistenti della Polizia di Stato, agenti ed assistenti della Polizia Penitenziaria ed appuntati e guardie del Corpo Forestale dello Stato.

Gli ufficiali di P.G. a competenza limitata comprendono una categoria numerosa si soggetti:

* funzionari ed agenti del Ministero delle Attività produttive;

i comandanti di Corpo, di Distaccamento o di posto delle Forze Armate;

gli ispettori del lavoro;

gli ufficiali e sottufficiali dei vigili del Fuoco;

i responsabili del servizio e gli addetti al coordinamento e al controllo della polizia municipale.

Gli agenti di polizia giudiziaria a competenza limitata comprendono:

* le guardie giurate;

gli agenti giurati dello Stato, delle Province e dei Comuni;

i guardiapesca e guardiacaccia.

Si definiscono ausiliari di polizia giudiziaria, tutte quelle persone “idonee” a compiere atti od operazioni che richiedono specifiche competenze tecniche a favore e su specifica richiesta degli ufficiali di P.G. in base all’art.348, ultimo comma. Nel corso dell’attività di polizia giudiziaria gli ufficiali di P.G. possono trovarsi nella necessità urgente di avvalersi di persone “idonee” a svolgere accertamenti che richiedono una specifica competenza tecnica, le quali, per obbligo di legge, non possono rifiutare la loro opera. Dette persone, che durante lo svolgimento del mandato acquistano la qualifica di pubblici ufficiali, sono tenuti a svolgere l’accertamento sotto la direzione e con la collaborazione degli ufficiali di P.G. ed a rispettare il segreto istruttorio.

***CARATTERISTICHE DELL'ATTIVITÀ DI POLIZIA GIUDIZIARIA***

Sono schematicamente le seguenti:

* *ausiliarietà e collateralità* all’attività dell’autorità giudiziaria, che deve essere esercitata non appena si verifica un reato in quanto diritto-dovere dello Stato di agire per far valere la sua pretesa punitiva;

*preliminarietà*, l'attività di P.G. precede l’intervento del P.M. e della sua direzione delle indagini;

*concretezza*, perché l'attività riguarda sempre situazioni concrete;

*immediatezza*, in quanto si manifesta in atti e provvedimenti che devono essere eseguiti senza ritardo;

*coercizione*, poiché non deve incontrare ostacoli nel suo svolgersi e le sue finalità devono essere realizzate anche impiegando, ove occorra, l’uso della forza.

## Le indagini preliminari: le principali attività investigative del pubblico ministero e della polizia giudiziaria.

## Gli atti di polizia giudiziaria: perquisizione, sequestro, fermo, arresto, notizia di reato e condizioni di procedibilità.

*"La PG deve, anche di propria iniziativa, prendere notizia dei reati, impedire che siano portati a conseguenze ulteriori, ricercarne gli autori, compiere gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale"* (art.55 C.p.p.).

Tutta l'attività di PG è infatti finalizzata, come quella del pubblico ministero, verso lo scopo specifico di consentire a quest'ultimo di avvalorare le sue determinazioni in ordine all'esercizio o meno dell'azione penale (art.326 C.p.p.). Si va cioè alla ricerca ed alla acquisizione di tutte le fonti di prova, e si procede al compimento di ogni attività e accertamento che consenta al PM di rendere fondata la notizia di reato e la sua convinzione circa la sussistenza dei presupposti per dare inizio al processo penale.

Le funzioni di polizia giudiziaria possono essere ripartite in:

1. **attività di informazione**, che attiene l'acquisizione e la comunicazione della notizia di reato;
2. **attività di investigazione**, che attiene la ricerca delle fonti di prova e degli autori dei reati;
3. **attività di assicurazione**, che consiste nel mantenere la disponibilità dei risultati delle investigazioni, evitando in tal modo il rischio di dispersione di quanto è stato appreso;
4. **attività esecutiva e strumentale**: la prima attinente lo svolgimento di compiti esecutivi volti ad assicurare l'effettiva attuazione dei provvedimenti dell'AG; la seconda attinente il compimento di atti volti a consentire ai soggetti interessati di esercitare diritti e facoltà;
5. **attività disposta o delegata dall'autorità giudiziaria**, che consiste in tutte quelle attività, che la PG è legittimata a compiere su delega o provvedimento del PM, dopo che ha assunto la direzione delle indagini.

***IL PROCESSO VERBALE***

Ai sensi dell’art.135, il processo verbale è l’atto compilato dal PU per fare fede delle operazioni compiute o delle dichiarazioni ricevute da lui o da un altro PU che egli assiste.

***ATTIVITÀ DI INFORMAZIONE***

L'attività di informazione si divide in due fasi:

1. l'acquisizione della notizia di reato (art.330 C.p.p.) da parte della polizia giudiziaria;

la comunicazione della notizia di reato dalla stessa PG al pubblico ministero (art.347 C.p.p.).

***LA NOTITIA CRIMINIS***

Le indagini preliminari vengono avviate a seguito di una notizia di reato, che può pervenire alla PG o al P.M.. Quest'ultimo, ricevuta la segnalazione, assume la direzione delle indagini, dando alla P.G. le direttive ritenute opportune (art.327). La *notitia criminis* va iscritta nell'apposito registro (art.335); tale iscrizione fa decorrere il termine per le indagini preliminari (art.405) e può comportare l'attribuzione di competenza territoriale in particolari ipotesi. Di seguito sono illustrate le fonti da cui la P.G. o il P.M. attingono le notizie di reato.

***L'INFORMATIVA DELLA POLIZIA GIUDIZIARIA***

È la prima fonte da cui il P.M. attinge la *notitia criminis*. Rappresenta uno strumento di comunicazione, rappresentazione e conoscenza dell’inizio di una attività investigativa. L’informativa della PG rappresenta una specie qualificata di denuncia proveniente dai pubblici ufficiali qualificati come agenti o ufficiali di PG (art.347). La natura di segnalazione di reato dell’atto in esame implica che con esso debbono essere riferiti gli elementi essenziali del fatto, le risultanze raccolte e le attività compiute, con indicazione delle fonti di prova e dei soggetti utili ai fini delle indagini (indagato, persona offesa, persona informata dei fatti).

In ordine ai termini di trasmissione della *notitia criminis* la regola prevede:

* l’inoltro “senza ritardo” (art.347, comma 1), in via generale;

il termine di 48 ore, nel caso in cui siano state compiute dalla P.G. attività c.d. *garantite*, per le quali sussistono esigenze di immediata tutela dei diritti di difesa dell’indagato (art.347, comma 2 bis);

la comunicazione *immediata*, anche orale, della notizia di reato per particolari delitti di CO.

La *forma* dell’informativa è sempre *scritta*; tuttavia, la pre-informativa può essere anche verbale, telefonica, consegnata su supporto magnetico o trasmessa per via telematica (art.108-bis disp. att.).

***LA DENUNCIA***

è l’atto con cui una persona (priva della qualifica di ufficiale o agente di PG), anche se diversa dalla persona offesa dal reato, informa il PM o un ufficiale di PG di un fatto che può costituire reato perseguibile d’ufficio. Può provenire da privati, da pubblici ufficiali o incaricati di pubblico servizio ed è destinata al P.M. in quanto organo di indagine, che va informato di fatti suscettibili a determinare l’esercizio dell’azione penale. La denuncia, che di norma va integrata da accertamenti di P.G., può essere presentata al P.M. o ad un ufficiale di P.G. La sua presentazione è:

facoltativa per i privati, i quali non hanno limiti di tempo e possono presentarla oralmente; in tal caso il P.M. o l’ufficiale di P.G. che la ricevono ne redigono verbale, che è sottoscritto dal denunciante

obbligatoria per i pubblici ufficiali e gli incaricati di pubblico servizio, negli stessi termini dell’informativa di reato (senza ritardo) ed in forma scritta, quando la notitia criminis sia stata appresa nell’esercizio o a causa della loro funzione o servizio. Oggetto della denuncia sono gli elementi essenziali del fatto, le risultanze raccolte e le attività compiute con l’indicazione delle fonti di prova e dei soggetti in grado di riferire circostanze utili ai fini dell’indagine.

***IL REFERTO***

È una delle fonti da cui il P.M. attinge la *notitia criminis*. In particolare il referto è la segnalazione di reato proveniente dagli esercenti una professione sanitaria che abbiano prestato la loro assistenza o opera a casi patologici nei quali si può configurare un delitto perseguibile d’ufficio. L’obbligo non sussiste quando trattasi di contravvenzione e quando, pur trattandosi di delitto, il referto esporrebbe la persona assistita a procedimento penale. Il referto ha forma scritta ed il suo contenuto è focalizzato sulla persona assistita e sull’intervento prestato. In esso, infatti, devono essere indicate le generalità della persona o gli elementi utili per identificarla, il suo domicilio e le circostanze dell’intervento professionale. Con riferimento al fatto reato vanno riferite le notizie sulle sue circostanze, sui mezzi col quale il fatto è stato commesso e sugli effetti già derivati o derivabili. Il referto può essere, a scelta, presentato al P.M. od a un ufficiale di PG del luogo dell’intervento prestato o a quello più vicino. L’obbligo deve essere adempiuto al massimo entro 48 ore e, “*quando vi sia pericolo nel ritardo, immediatamente*”. È consentita la presentazione di un unico referto cumulativo ad opera di tutti i soggetti che hanno prestato assistenza.

***LA QUERELA***

È la dichiarazione, contenuta in un atto o resa oralmente, con la quale - personalmente o a mezzo di procuratore speciale - la persona offesa dal reato o il suo legale rappresentante manifestano la volontà che si proceda in ordine a un fatto previsto dalla legge come reato. La querela rappresenta una condizione di procedibilità, ma contiene contestualmente l'informazione sul fatto-reato. Il diritto di querela (art.120 c.p.) spetta alla persona offesa da un reato per il quale non debba procedersi d'ufficio o dietro richiesta o istanza. In taluni casi, il titolare lo esercita attraverso un rappresentante volontario (procuratore speciale) o legale. La querela va fatta - oralmente o per iscritto - al PM, a un ufficiale di PG (non anche ad un agente) o, all'estero, ad un agente consolare. Anche chi presenta la querela ha diritto di ottenere l'attestazione della sua ricezione. Eccezionalmente, in caso di flagranza di delitto che impone o consente l'arresto, la querela può essere proposta - anche oralmente - anche ad un agente di PG presente nel luogo. Il diritto di querela deve essere esercitato entro 3 mesi dal giorno della notizia del fatto che costituisce reato. La querela può avere la forma orale o scritta. Nel primo caso verrà redatto verbale a cura dell'autorità che la riceve che sarà sottoscritto dal querelante o dal procuratore speciale. Nel secondo caso l'atto di querela dovrà invece essere sottoscritto dall'uno e dall'altro. E’ necessario che la querela contenga, oltre all'indicazione del fatto-reato - ed eventuali notizie in merito al suo autore e relative fonti di prova - la manifestazione non equivoca del querelante affinché si proceda in ordine allo stesso e venga così punito il colpevole. Al diritto di proporre querela si può rinunciare. La rinuncia implica la perdita del diritto di proporre querela, e può essere:

* espressa, quando l'atto è redatto in forma scritta;

tacita, quando chi ha facoltà di proporla ha compiuto fatti incompatibili con la volontà di querelarsi.

La rinuncia presuppone che la querela non sia stata ancora presentata, perché se così fosse, si dovrebbe parlare allora di remissione che rappresenta l'atto con il quale la persona offesa o chi la rappresenta propone la revoca della querela. La remissione può essere espressa o tacita, e comporta che le spese del procedimento siano a carico del querelato, salvo che nell'atto di remissione sia stato diversamente convenuto. Non è però consentita per i reati sessuali in quanto essa è irrevocabile. La remissione, per essere efficace e produrre di conseguenza l'estinzione del reato deve però essere accettata. La remissione non produce effetto se il querelato l'ha, espressamente o tacitamente, ricusata. La dichiarazione di remissione e quella di accettazione sono fatte con le forme previste per la rinuncia espressa alla querela.

***NOTIZIE ATIPICHE***

Tra le fonti atipiche troviamo le comunicazioni anonime (quelle che provengono da persone non identificate o non identificabili), le delazioni confidenziali (ossia notizie di reato provenienti dai c.d. *confidenti di polizia*), le fonti aperte (notizie di stampa e dei *mass*-*media* in genere).

**LE CONDIZIONI DI PROCEDIBILITÀ**

L’azione penale è per sua natura obbligatoria, sia nel momento del suo inizio, sia in quello della prosecuzione. Tuttavia, in talune ipotesi il corso dell'azione è condizionato da manifestazioni di volontà promananti da soggetti diversi dal P.M., titolare dell'azione stessa: sono queste le *condizioni di procedibilità*, in mancanza delle quali il P.M. non può iniziare né proseguire l'azione penale.

Va però osservato che l'art. 346, dopo aver richiamato quanto disposto per l'autorizzazione a procedere dall'art. 343, consente il compimento di atti di indagine preliminare in mancanza di una condizione di procedibilità purché la condizione possa ancora sopravvenire e si tratti di attività urgente.

Gli istituti rientranti nelle condizioni di procedibilità sono quelli della *querela*, *istanza*, *richiesta* ed *autorizzazione a procedere*.

**L’ISTANZA DI PROCEDIMENTO**

Consiste nella domanda con la quale il privato, persona offesa, chiede che si proceda contro i responsabili di taluni delitti commessi all’estero da stranieri o da cittadini italiani, delitti che, se fossero stati compiuti nel territorio dello Stato,sarebbero perseguibili di ufficio (artt. 9 e 10 cp).

L’istanza di procedimento è proposta dalla persona offesa con le forme della querela (art. 341).

A differenza della querela, essa è irrevocabile e può essere proposta entro tre mesi dalla ricezione della notizia del fatto-reato ed entro tre anni dalla presenza del colpevole sul territorio dello Stato; al pari della querela, inoltre, si estende di diritto a tutti gli autori del reato e vale anche se proviene da uno solo degli offesi.

**LA RICHIESTA DI PROCEDIMENTO**

Consiste in una manifestazione di volontà punitiva spettante al Ministro della giustizia (art. 342) ed é irrevocabile.

La necessità della richiesta scaturisce dalla natura del reato ovvero da ragioni di opportunità politica.

E’ prevista per:

􀁸 i delitti in danno al Presidente della Repubblica (sostituisce la querela);

􀁸 alcuni delitti politici o comuni commessi all’estero da stranieri o da cittadini italiani (artt. 8, 9, 10, 127 c.p.); a volte, però, per l’esercizio dell’azione penale è necessaria anche la presenza dell’imputato nel territorio dello Stato e, se il reato è punibile a querela di parte, anche la querela della persona offesa.

**L’AUTORIZZAZIONE A PROCEDERE**

L’autorizzazione a procedere è l'atto con cui l'autorità competente (Camera o Senato, Corte Costituzionale, Ministro della giustizia) consente l'esercizio dell'azione penale rimuovendo l'ostacolo frapposto da particolari disposizioni di legge (art. 343). Una volta concessa è irrevocabile.

La competenza delle suddette autorità è così suddivisa:

􀁸 Camera o Senato, per i reati commessi dal presidente del consiglio e dai ministri (cfr. art. 96 Cost.);

􀁸 Corte Costituzionale, per i procedimenti a carico dei membri della Corte stessa;

􀁸 Ministro della Giustizia, per la procedibilità di determinati reati (ad es. artt. 8, 9, 10, 313 c.p.)

La necessità di autorizzazione può dunque essere determinata dalla qualità personale dell’imputato (ministro, membro corte costituzionale) o dalla natura del reato.

La richiesta di autorizzazione a procedere va formulata dal P.M. all’autorità competente entro 30 gg. dalla iscrizione della notizia di reato (art. 344).

A seguito della riforma dell'art. 68 Cost. sull’immunità parlamentare, è stata abolita l’autorizzazione a procedere nei confronti dei membri del parlamento nazionale ed europeo: per tali soggetti, quindi, attualmente l’autorizzazione necessita solo per operare nei loro confronti perquisizioni personali o domiciliari, ispezioni personali, intercettazioni di comunicazioni o conversazioni, sequestri di corrispondenza, fermo, misure cautelari personali (salvo la flagranza di delitto che imponga l'arresto.

In pendenza del procedimento di autorizzazione, possono essere compiuti atti investigativi diversi da quelli indicati (es.: perizie, consulenze tecniche). Gli atti compiuti in violazione di tale divieto sono inutilizzabili.

***Classificazione delle misure cautelari e caratteristiche generali***

Le misure cautelari si distinguono in:

􀁸 misure cautelari personali (limitano la libertà personale);

􀁸 misure cautelari reali (incidono sul patrimonio)

Le *misure cautelari personali* costituiscono limitazioni di libertà personali assistite dalla garanzia giurisdizionale sin dal momento iniziale, venendo esse disposte da un giudice sia se richieste nella fase delle indagini preliminari, sia in quella processuale. Tali misure investono l’intera personalità dell’accusato e si distinguono in:

􀁸 misure *coercitive*, quelle che sopprimono o limitano la libertà personale;

􀁸 misure *interdittive*, quelle che pongono limiti a taluni diritti e facoltà personali.

Le misure cautelari personali coercitive sono suddivise in:

􀁸 *misure custodiali*, che comportano la soppressione della libertà fisica. Il periodo di sottoposizione a tali misure è detratto dalla eventuale pena da espiare con la sentenza definitiva.

Esse sono denominate:

*- custodia cautelare in carcere* (art. 285);

*- arresti domiciliari* (art. 284);

*- custodia cautelare in luogo di cura* (art. 286).

􀁸 *misure non custodiali*, che implicano la limitazione, ma non la soppressione della libertà di locomozione. Esse sono:

*- divieto di espatrio* (art. 281);

*- divieto di dimora* (art. 283);

*- obbligo di presentazione periodica alla polizia giudiziaria* (art. 282);

*- allontanamento dalla casa familiare* (art. 282*bis*);

*- obbligo di dimora in un dato comune* (art. 283).

Le misure cautelari interdittive limitano temporaneamente l’esercizio di determinate facoltà o diritti, in tutto ovvero in parte, ed hanno durata massima di mesi due. Vanno detratte dalla durata della pena accessoria di contenuto equivalente inflitta con sentenza definitiva. Si distinguono in tre tipologie:

􀁸 *sospensione dall’esercizio della potestà dei genitori*; (art. 288);

􀁸 *sospensione dall’esercizio di un pubblico ufficio o servizio* (art. 289);

􀁸 *divieto temporaneo di esercitare determinate attività professionali o imprenditoriali* (art. 290).

Le misure cautelari reali sono:

􀁸 il sequestro conservativo (art. 316);

􀁸 il sequestro preventivo (art. 321).

Quando il P.M. chiede l'applicazione di una misura cautelare, quale che essa sia, il giudice deve operare una valutazione complessa, tenendo conto di tutti i parametri previsti dalla legge: ove riscontri la sussistenza di un'esigenza cautelare, è obbligato all'applicazione di una misura, che dovrà essere scelta

seguendo altri parametri (anch'essi previsti dalla legge: sono i c.d. “criteri di scelta”, che costituiscono veri e propri parametri di «discrezionalità tecnica»).

Le misure cautelari personali coercitive ed interdittive

Per poter esercitare il potere cautelare è necessario che ricorrano alcuni *presupposti*, quali:

􀁸 delitto (e non contravvenzione: artt. 280-287);

􀁸 pena dell'ergastolo o della reclusione superiore nel massimo a 3 anni per le misure coercitive diverse dalla custodia cautelare in carcere (art. 280, comma 1) e per le misure interdittive (art. 287); pena della reclusione non inferiore nel massimo a 4 anni per la custodia cautelare in carcere (art. 280, comma 2), salvo che si sia trasgredito alle prescrizioni inerenti ad una misura cautelare (art. 280, comma 3);

􀁸 gravi indizi di colpevolezza (art. 273), ovvero la presenza di elementi idonei a condurre in un futuro processo ad una probabile condanna;

􀁸 sussistenza di almeno una delle seguenti esigenze cautelari (art. 274):

(a) *specifiche ed inderogabili* esigenze probatorie relative a situazioni di *pericolo di inquinamento probatorio concreto ed attuale*

(b) *fuga o pericolo di fuga* (quando la pena applicabile in concreto superi i due anni di reclusione: anche in tale caso le esigenze cautelari devono fondarsi su circostanze espressamente indicate - art. 274, comma 1, lett. *B);*

(c) *reiterazione del reato* (soggetto pericoloso che, se lasciato libero, potrebbe commettere nuovamente reati della stessa indole).

Per la scelta delle misure cautelari personali da adottare, il giudice deve far riferimento ai seguenti criteri (art. 275):

􀁸 *adeguatezza* rispetto alle esigenze cautelari da soddisfare in concreto (art. 275, comma 1), da verificarsi anche successivamente (art. 299);

􀁸 *proporzionalità* rispetto all'entità del fatto e alla sanzione che sia stata o si ritiene possa essere irrogata (art. 275, comma 2

􀁸 non può essere disposta la misura della custodia cautelare cautelare se il giudice ritiene che con la sentenza possa essere concessa la sospensione condizionale della pena (art. 275, comma *2 bis*);

􀁸 gradualità nella scelta (art. 275, comma 3: la custodia cautelare è *extrema ratio)*;

􀁸 *obbligatorietà,* nel caso in cui si proceda per i delitti di associazione mafiosa (art. 416 bis c.p.) o per i delitti commessi avvalendosi delle condizioni previste dall'art. 41*6 bis c.p.* ovvero al fine di agevolare l'attività delle associazioni previste, salvo che siano acquisiti elementi dai quali risulti che non sussistono esigenze cautelari (art. 275, comma 3).

Vi sono anche specifiche norme che riguardano particolari condizioni soggettive (art. 275, commi 4 e 4 bis).

Non può disporsi la custodia in carcere, salvo esigenze cautelari di eccezionale rilevanza, nei confronti di:

􀁸 donna incinta;

􀁸 madre di prole inferiore a 3 anni con lei convivente;

􀁸 padre, se la madre è deceduta o assolutamente impossibilitata a dare

assistenza alla prole;

􀁸 ultrasettantenne;

􀁸 malati affetti da AIDS conclamata;

􀁸 malati terminali o gravi.

In tali casi il giudice, a determinate condizioni, potrà optare per l’applicazione di misure meno afflittive della custodia cautelare in carcere (art. 275, commi 4 ter, quater e quinques).

Dopo essere state applicate, le misure coercitive od interdittive, attesa la loro finalità cautelare ed il carattere contingente, *possono essere* revocate, modificate o sostituite *dal giudice quando vengano meno o mutino le esigenze* *che le hanno determinate* (art. 299).

In particolare:

􀁸 *la revoca* è un fenomeno estintivo che si verifica quando vengono a cessare i presupposti che avevano giustificata l’adozione della misura, ossia i gravi indizi e/o le esigenze cautelari;

􀁸 *la sostituzione* è la conversione di una misura in altra misura, appartenente o meno alla stessa categoria (coercitivo o interdittiva) e di maggiore o minore gravità;

􀁸 *la modificazione* è la variazione delle modalità applicative della misura, in modo che questa risulti più o meno gravosa.

L*’applicazione* della misura avviene con *provvedimento del giudice, su richiesta del P.M.* (non *ex officio*)*.*

Competente a decidere nel corso delle indagini preliminari è il G.I.P.; nel corso dell’udienza preliminare è il G.U.P.; nel corso del processo il giudice innanzi al quale esso pende.

La nuova formulazione del primo comma dell'art. 291 prevede che il P.M. debba trasmettere al giudice, unitamente alla richiesta di applicazione di una misura cautelare, non soltanto gli *elementi* che sono a fondamento di essa, ma anche quelli *«a favore dell’imputato* e le eventuali deduzioni e memorie difensive già depositate». La legge consente al giudice di applicare una misura meno grave, quando egli, pur riconoscendo la sussistenza delle esigenze cautelari prospettate dal P.M., ritenga che la misura cautelare da questi proposta sia eccessiva. Si sottrae cosi il giudice all'alternativa secca (che avrebbe dovuto garantire la sua terzietà) di applicare la misura richiesta o di non applicarne alcuna, anche quando il P.M. attribuisca carattere vincolante alla sua richiesta.

Il provvedimento applicativo assume la forma di *ordinanza motivata* che dovrà contenere, a pena di nullità, tutti gli elementi indicati nell'art. 292.

All'esecuzione dell'ordinanza dovrà seguire l'interrogatorio della persona che vi è assoggettata: tale *interrogatorio,* c.d. di *garanzia,* è stato notevolmente modificato dalla riforma che lo ha, innanzitutto, reso *necessario* a seguito di qualsivoglia misura cautelare e non più della sola custodia cautelare. Esso deve intervenire nel termine di dieci giorni (ex art. 294, comma 1 *bis, se si tratta di* *altro tipo di misura*); se, al contrario, si tratta di custodia cautelare in carcere resta fermo il più breve termine di 5 giorni (salvo che il P.M. non richieda che esso avvenga nel termine di 48 ore per evitare pregiudizio alle esigenze investigative *ex* art. 294, comma *1 ter)* (art. 294, comma 1). L'obbligo dell'interrogatorio sussiste non solo nella fase delle indagini preliminari (fase durante la quale, com'è ovvio, sarà il G.I.P. a procedere all'interrogatorio), ma anche allorché la misura venga eseguita dopo l'esercizio dell'azione penale fino alla dichiarazione di apertura del dibattimento.

***IL REGISTRO DELLE NOTIZIE DI REATO***

Ricevuta una notizia di reato, il primo adempimento dovuto dal PM è dato dall’iscrizione della medesima nell’apposito registro delle notizie di reato ex art.335, unitamente al nominativo della persona alla quale è attribuito il reato (se è noto o comunque quando risulterà tale). Il PM, inoltre, ha l’obbligo di aggiornare l’iscrizione se risulta modificata la qualificazione giuridica o le circostanze del fatto. Se a carico della stessa persona sono addebitati reati concorrenti oppure se lo stesso fatto viene addebitato anche ad altre persone, si dovrà procede ad una nuova iscrizione. Dal giorno dell’iscrizione nel registro delle notizie di reato, decorre il termine di durata massima delle IP che di regola è di 6 mesi (prorogabile dal GIP): entro tale termine il PM deve decidere se esercitare l’azione penale, chiedere l’archiviazione oppure chiedere la proroga delle indagini. Una volta iscritto il nome dell’indagato nel registro, le indagini, di regola, continuano a svolgersi in segreto: se non viene compiuto un atto conoscibile o non viene disposta una misura cautelare, l’indagato non acquisisce una conoscenza ufficiale del PP a suo carico.

Tuttavia, oggi, anche prima del compimento di un atto conoscibile (ad esempio l’interrogatorio, previa notifica dell’informazione di garanzia), lo stesso indagato, la persona, offesa e i rispettivi difensori possono acquisire formale conoscenza del procedimento, qualora richiedano alla segreteria del PM di avere conoscenza delle iscrizioni che li riguardano. A tal proposito, l’ultimo comma dell’art.335 stabilisce che se sussistono specifiche esigenze relative all’attività di indagine (se c’è il pericolo di inquinamento delle prove), il PM, nel decidere sulla richiesta, può disporre con decreto motivato, il segreto sulle iscrizioni per *un periodo non superiore a 3 mesi e non rinnovabile*. L’art.335, infine, precisa che quando si procede per delitti di CO, criminalità mafiosa ed altri gravi reati, l’iscrizione non è mai suscettibile di comunicazione.

***ATTIVITÀ DI INVESTIGAZIONE***

L'attività di investigazione consegue all'acquisizione della notizia di reato e consiste, principalmente, nella ricerca delle fonti di prova e degli autori dei reati. L’attività investigativa è quella diretta e finalizzata:

* alla raccolta di ogni elemento utile alla ricostruzione del fatto e alla individuazione del colpevole;

alla ricerca delle cose e delle tracce pertinenti al reato e alla conservazione di esse e dello stato dei luoghi;

alla ricerca delle persone in grado di riferire su circostanze rilevanti per la ricostruzione dei fatti;

al compimento di altri atti specificamente indicati (artt.349-354 C.p.p.).

Dopo l'intervento del PM, la PG compie gli atti ad essa specificamente delegati, esegue le direttive del PM ed inoltre svolge di propria iniziativa, informandone prontamente il PM, tutte le altre attività di indagine per accertare i reati ovvero richieste da elementi successivamente emersi e assicura le nuove fonti di prova. L'attività di investigazione comprende sia il compimento di atti tipici (rilievi, perquisizioni, accertamenti urgenti, ecc.), sia il compimento di **atti atipici** (pedinamenti, appostamenti, ecc.), sia il compimento di **atti delegati** (ispezioni delegate, perquisizioni delegate, ecc.).

## La prova: disciplina generale e procedimento probatorio, i principali mezzi di prova.

**LE PROVE, I MEZZI DI PROVA E I MEZZI DI RICERCA DELLA PROVA: GENERALITÀ**

II libro III del codice è dedicato alle prove e contiene tre titoli: il primo detta principi generali sulla prova; il secondo tratta dei mezzi di prova; il terzo dei mezzi di ricerca della prova.

Per «prova» si intende l'insieme *degli elementi sui quali si basa il convincimento del giudice.* Nel sistema accusatorio la prova è soltanto quella che si forma nelcontraddittorio fra le parti in dibattimento e davanti al giudice terzo.

Gli atti compiuti nel corso delle indagini preliminari, Infatti, costituiscono mere *fonti di prova,* di regola inutilizzabili in dibattimento per formare il convincimento delgiudice.

**Classificazioni:**

􀁸 *prove dirette:* si riferiscono *direttamente* all'oggetto da provare;

􀁸 *prove indirette:* si riferiscono ad altro oggetto, al quale si ricollega a sua volta l'oggetto da provare. Ne sono un esempio gli indizi: questi sono *prove indirette* in quanto permettono di risalire all'accertamento di un fatto ignoto partendo da un fatto noto (es. scoperta del sangue della vittima sulla giacca del presunto assassino). Il nuovo codice richiede che gli indizi siano *«gravi, precisi e* *concordanti»* (art. 192). L'uso del plurale e la necessità della concordanza lasciano intendere che vi debba essere una *pluralità di indizi,* che siano *in* *armonia fra loro.* Essi inoltre devono essere «gravi», cioè di portata significativa e «precisi», cioè non costituiti da circostanze generiche che potrebbero indurre in equivoco.

􀁸 *prove generiche:* sono le prove relative all’accertamento dell’esistenza del reato (es. tracce, impronte, etc.);

􀁸 *prove specifiche:* sono quelle dirette a stabilire chi e con quali mezzi ha commesso il reato.

􀁸 *Fonti di prova* sono le cose, i documenti, le persone da cui può scaturire la prova: esse preesistono al giudizio, tanto che devono essere assicurate dalla P.G. e dal P.M. nel corso delle indagini preliminari (art. 55). Dunque, la fonte rappresenta la scaturigine potenziale della prova: solo innanzi al giudice la fonte si trasformerà in *prova*.

􀁸 *Mezzi di prova* sono i mezzi attraverso i quali le fonti di prova producono la prova nel dibattimento (testimonianza, ad esempio).

􀁸 *Mezzi di ricerca della prova* sono gli strumenti (ispezioni, perquisizioni, etc.) volti all'acquisizione delle fonti di prova.

**Alcuni esempi**, per rendere ancora più chiaro il concetto:

􀁸 se si ha notizia che in un certo luogo possa trovarsi sostanza stupefacente, la stessa potrà considerarsi come fonte di prova; il mezzo di prova potrà considerarsi la perizia, attraverso la quale si accerta la natura della sostanza; la perquisizione ed il sequestro saranno il mezzo di ricerca ed assicurazione della prova (della fonte di prova).

􀁸 la persona-teste (fonte soggettiva di prova) attraverso lo strumento della testimonianza (mezzo di prova o modalità di creazione della prova), pone in essere la sua dichiarazione, di affermazione o di negazione di un fatto (prova positiva o negativa);

􀁸 nel confronto, le persone già esaminate o interrogate (fonti di prova) attraverso tale strumento o mezzo probatorio (mezzo di prova), formano la prova del fatto che interessa al processo.

A differenza che nel processo civile, nel processo penale la prova non subisce limitazioni, se non conseguenti alla sua illegittima acquisizione (come conseguenza l'art. 191 sancisce l'inutilizzabilità). Ogni prova viene apprezzata *dal giudice* *liberamente* senza alcun vincolo di prove legali o di valutazioni precostituite.

Tuttavia libero convincimento non significa arbitrio: è quindi legittimo che si chieda al giudice di illustrare, insieme con i risultati acquisiti dal vaglio del materiale probatorio, anche i criteri adottati per giungere a tali risultati (art.192).

**I MEZZI DI PROVA**

Essi trovano la loro naturale sede di realizzazione nell'istruzione *dibattimentale* nonché anticipatamente nell'incidente probatorio che si effettua durante le indagini preliminari.

**(1) La testimonianza**

E’ la narrazione che un soggetto rende, sotto giuramento, davanti al giudice, su fatti e circostanze rilevanti per il giudizio in corso.

La capacità processuale di testimoniare appartiene a qualsiasi persona. Altra cosa è la capacità fisica e mentale di testimoniare (non posseduta dai minori di anni 14, dagli incapaci di intendere e di volere, dai i malati di mente), che vale ad attribuire maggiore o minore credibilità e attendibilità, sicchè tale capacità può nessere assoggettata ad accertamenti, anche d’ufficio, da parte del giudice (art. 196).

Hanno la facoltà di astenersi dal deporre:

􀁸 i prossimi congiunti dell'imputato, quando però non abbiano presentato denuncia;

􀁸 le persone legate all'obbligo del segreto (sacerdoti, avvocati, medici, consulenti di parte, e tutti gli altri soggetti tenuti al segreto professionale, d’ufficio o di Stato ex artt. 200, 201 e 202);

􀁸 i giornalisti professionisti.

**(2) L’esame delle parti**

Si tratta di un mezzo di prova tendente ad assumere *informazioni da soggetti qualificati come «parti»* (art. 208).

Tali sono *l’imputato,* la parte *civile* (purché non sia testimone), il *responsabile civile e civilmente obbligato,* che possono essere variamente sentiti nella fasedelle indagini preliminari, ma la cui dichiarazione costituente «prova» vienedefinita «esame» perché *svincolata dagli obblighi che incombono ai testimoni.* Infatti, a differenza del testimone, nessuna parte ha il dovere di sottoporsiall'esame (e al conseguente contro-esame), perché l'art. 208 prevede che siaesaminata se *ne fa richiesta o se vi consente* (le parti hanno un interesseproprio nel processo e quindi sono legittimate ad esercitare il diritto di difesa ditale interesse - art. 24 Cost. - anche mediante il rifiuto dell’esame)*:* del suoeventuale rifiuto non possono trarsi deduzioni sfavorevoli.

L’esame si distingue dalla testimonianza anche perché esso non comporta l’impegno a dire la verità, né le conseguenze di indole penale (art. 372) in caso di reticenza o falsità nelle dichiarazioni o in caso di rifiuto dell’esame stesso, proprio perché il testimone è, per definizione, un soggetto imparziale, obbligato a deporre secondo verità, mentre la parte non lo è.

La parte che accetta l'esame deve rispondere alle domande che le vengono rivolte, essendo autorizzata a non farlo solo quando potrebbe emergere una sua responsabilità penale; tuttavia, se non risponde in casi diversi da questo, se ne da atto nel verbale perché la circostanza è comunque valutabile dal giudice. Se la parte esaminata è diversa dall'imputato, vale il principio dell'inutizzabilità delle dichiarazioni *de relato* prive della possibilità di riscontro (art. 209, che richiama l'art. 195).

Nella fase delle indagini preliminari, quando viene ascoltato l'indagato, tale atto assume la denominazione di *interrogatorio* (es. artt. 294, 375, comma 3; 391, comma 3).

**(3) L'esame di persona imputata in procedimento connesso**

La disciplina relativa all’esame delle persone imputate in procedimento connesso è stata recentemente innovata dalla legge 63/2001, creando un’inedita figura di imputato-testimone e riducendo considerevolmente l’area del diritto al silenzio in relazione alle dichiarazioni su fatti concernenti la responsabilità altrui.

L’art. 197 bis si riferisce a due ipotesi principali:

􀁸 esame delle persone imputate in un procedimento connesso, *ex* art. 1243, o per un reato collegato a quello per cui si procede, purché si tratti di collegamento probatorio *ex* art. 371, comma 2, lettera *b)* : questi soggetti possono essere sempre sentiti come testimoni quando nei loro confronti sia

stata applicata sentenza irrevocabile di condanna, proscioglimento o applicazione di pena patteggiata.

􀁸 possono altresì essere sentiti, quali testimoni, l’imputato in un procedimento connesso , ex art. 12, comma 1, lettera c) o per un reato collegato ex art. 371, comma 2, lettera b) nel caso previsto dall’art. 64, comma 3, lettera c (laddove il legislatore ha stabilito che l’indagato, nel momento in cui acconsente a sottoporsi ad interrogatorio, assume, previo avvertimento, l’ufficio di testimone in relazione alle dichiarazioni concernenti la responsabilità di altri: è questo il caso delle c.d. “chiamate di correo” e anche, dunque, quando nei suoi confronti non sia stata ancora applicata sentenza irrevocabile di condanna, proscioglimento o applicazione di pena patteggiata. In tutti i suddetti casi, i testimoni indagati/imputati/condannati dovranno essere assistiti da un difensore.

In ossequio al principio *nemo tenetur se detegere,* i testimoni di cui alla prima ipotesi, che siano stati condannati nel procedimento connesso o per reato collegato, non possono essere obbligati a deporre se nel precedente giudizio avevano negato la propria responsabilità o non avevano reso alcuna dichiarazione. I testimoni di cui alla seconda ipotesi, invece, non potranno essere obbligati a deporre sui fatti che concernono la propria responsabilità, in ordine al reato per cui si procede o si è proceduto nei loro confronti.

In ogni precedente caso, poi, le dichiarazioni rese dai testimoni indagati/ imputati/condannati non possono essere utilizzate contro di loro nel procedimento a proprio carico, nel procedimento di revisione della sentenza di condanna ed in qualsiasi giudizio civile o amministrativo relativo al fatto oggetto

dei procedimenti e delle sentenze suddette.

Le dichiarazioni rese dai medesimi, inoltre, sono valutate unitamente agli altri elementi di prova che ne confermano l’attendibilità (art. 197 bis, u.c.).

**(4) La c.d. "chiamata di correo"**

Consiste nella dichiarazione confessoria resa da coimputato del medesimo reato o da imputato di reato

connesso (cfr. art. 192, comma 3) o collegato (art. 192, comma 4) a quello per cui si procede (c.d. *pentito*), con la quale egli ammette la responsabilità sia propria, sia di altri. Il codice esclude che tali dichiarazioni abbiano valenza probatoria esclusiva; esse, infatti, devono essere valutate “*unitamente agli altri* *elementi di prova che ne confermano l’attendibilità*” (art. 197 bis, u.c. che richiama l’art. 192, comma 3), il che vuol dire che la chiamata in correità deve essere corroborata da riscontri obiettivi, di tipo indiziario, che ne rafforzino la credibilità, anche a causa della diffidenza che suscita il fenomeno dei c.d. *pentiti*.

**(5) Il confronto**

Il confronto (art. 211) é un atto a partecipazione necessariamentepluripersonale, in quanto trae origine da un contrasto fra le dichiarazioni rese dapiù parti (persone informate sui fatti), o più testimoni, ovvero da una parte(imputato) e da un testimone: esso consiste nell'esame dei soggetti medesimieseguito congiuntamente e nel loro contraddittorio, allorché vi sia disaccordo sufatti e circostanze.

**(6) La ricognizione**

La ricognizione (art. 213 e segg.) mira alla individuazione di persone, cose ed altre realtà sensoriali (voci, suoni, profumi ecc.) ad opera di un soggetto chiamato in sede processuale a riconoscere persone ed oggetti già caduti sotto i suoi sensi (vista, udito, tatto, olfatto, gusto). Tale soggetto, se è un testimone, prima della ricognizione deve prestare giuramento e le modalità di svolgimento dell’atto sono previste in modo dettagliato dalla norma processuale.

La ricognizione può essere:

􀁸 personale (art. 213), se riguarda le persone;

􀁸 reale (art. 215), se riguarda oggetti;

􀁸 di altro tipo (art. 216), se si riferisce a voci, suoni o quant'altro sia oggetto di percezione sensoriale.

L’esigenza probatoria della ricognizione, prima del dibattimento, può essere perseguita in sede di incidente probatorio, sempreché particolari ragioni di urgenza non consentano di rinviare l’atto al dibattimento (art. 392).

Tale atto, se compiuto nel corso delle indagini preliminari, ha la denominazione di “*individuazione di persone o di cose”* ex art. 361 e può coincidere dal punto di vista contenutistico, in tutto o in parte, con l’identificazione di persone e l’assunzione di informazioni innanzi alla P.G. (artt. 349 e 351), sempre per finalità investigative.

**(7) L'esperimento giudiziale**

Esso ricorre ogni qual volta si debba accertare se un fatto possa essere avvenuto in un determinato modo (art. 218). A tal fine si sperimenta la ripetizione dell'accaduto cercando di riprodurre, per quanto possibile, la situazione in cui esso sarebbe avvenuto, con le medesime modalità di tempo, luogo ed ora (esempio: la ricostruzione scenografica sul luogo del delitto della posizione dell’omicida rispetto alla vittima).

L’esigenza probatoria dell’esperimento giudiziale, prima del dibattimento, può essere perseguita in sede di incidente probatorio, semprechè la persona, la cosa o il luogo, passivamente interessati dall’esperimento, siano soggetti a modificazione non evitabile (art. 392).

Nella fase delle indagini preliminari, le medesime esigenze sostanziali possono essere altresì assicurate, ad esempio, mediante “accertamenti tecnici” da parte del P.M. (artt. 359 e 360) o mediante “atti o operazioni tecniche” da parte della P.G. (art. 348 , comma 4), sempre, però, nell’ottica di finalità investigative, e mai probatorie.

**(8) La perizia e la consulenza tecnica**

Nel corso delle indagini preliminari, il PM (e/o la P.G.) e i difensori delle parti private possono avere l’esigenza di svolgere *accertamenti che comportano* *specifiche conoscenze tecniche, scientifiche o artistiche*.

Di fronte a tale esigenza, il PM e l’indagato hanno due possibilità:

􀁸 richiedere al giudice la nomina di un perito mediante l’incidente probatorio, ma si tratta di uno strumento che richiede tempi lunghi di attivazione nonché un vaglio di ammissibilità da parte del giudice;

􀁸 far ricorso ad uno strumento più semplice, che è la consulenza tecnica di parte.

Oggetto di perizia sono sia lo svolgimento di indagini che richiedono specifiche competenze di ordine tecnico, scientifico o anche artistico, sia la formulazione di giudizi o valutazioni che implichino siffatte competenze, sia la acquisizione di dati che per essere rilevati presuppongono analoghe soggettive capacità. Essa può essere disposta anche d’ufficio dal giudice.

A questo mezzo di prova deve farsi *obbligatoriamente* ricorso quando si tratti di acquisire dati o valutazioni che richiedono specifiche competenze tecniche, scientifiche o artistiche (art. 220). A differenza del testimone, che non può esprimere giudizi, il compito del perito è proprio quello di fornire un giudizio tecnico qualificato.

Il perito è nominato dal giudice, che lo sceglie nell'apposito albo, mentre il consulente é nominato dalle parti processuali. Questi ultimi possono partecipare alle operazioni compiute dal perito e presentare al giudice o direttamente al perito, osservazioni e riserve, nonché procedere direttamente all'esame della persona, della cosa o del luogo, oggetto di perizia.

Al riguardo il codice prevede varie categorie di accertamenti tecnici:

􀁸 quelli urgenti su luoghi, cose o persone, che sono di competenza della polizia giudiziaria quando vi sia pericolo di alterazione, o modificazioni (art. 354);.

􀁸 quelli che, per analoghi motivi può effettuare il P.M., seguendo la particolare procedura descritta dall’articolo 359;

􀁸 quelli che rientrano nel naturale svolgimento dell’indagine e sono suscettibili di reiterazione.

Il consulente non può rifiutare la sua opera e può essere autorizzato dal PM ad assistere ai singoli atti di indagine.

La consulenza tecnica viene regolamentata diversamente a seconda che l’accertamento da eseguire sia ripetibile o meno in dibattimento.

Nel caso in cui l’accertamento tecnico sia ripetibile, il verbale dell’atto viene inserito nel fascicolo del PM ex art. 433, quando a seguito dell’udienza preliminare viene disposto il rinvio a giudizio.

Se l’accertamento non è ripetibile in dibattimento, il codice, all’art. 360, detta un’apposita disciplina. Infatti si stabilisce che se gli accertamenti tecnici riguardano persone, cose o luoghi il cui stato è soggetto a modificazione, il PM avvisa senza ritardo l’indagato, la persona offesa e i rispettivi difensori dell’ora e del luogo fissati per il conferimento dell’incarico e della facoltà di nominare consulenti tecnici di parte. I difensori e i consulenti tecnici eventualmente designati, hanno diritto di assistere al conferimento dell’incarico, di partecipare agli accertamenti e di formulare osservazioni e riserve.

Va sottolineato, però, che il 4° comma dell’art. 360 attribuisce all’indagato il potere di opporsi a tale procedura manifestando la c.d. *riserva di incidente* *probatorio*.

Di fronte a tale opposizione il PM ha due possibilità e cioè:

􀁸 aderire alla riserva formulata dall’indagato ed attivarsi per dar luogo all’incidente probatorio;

􀁸 ritenere che i tempi necessari per l’incidente probatorio siano eccessivi rispetto all’esigenza di procedere con urgenza ad assicurare la prova. In questo secondo caso il PM, nonostante la riserva, sceglierà di procedere ugualmente all’accertamento tecnico. Tuttavia in questo caso l’accertamento tecnico oltre che irripetibile, dovrà risultare non differibile al momento dell’incidente probatorio (si pensi, ad esempio, all’accertamento volto a stabilire la presenza di alcool nel sangue della persona, accertamento che, dopo alcune ore, non potrà più essere utilmente compiuto). Se successivamente, compiuto l’accertamento, risulta che lo stesso poteva essere utilmente compiuto nell’incidente probatorio, il verbale contenente i risultati, non potrà essere utilizzato nel dibattimento, con la conseguenza che se si tratta di atti non ripetibili, la prova sarà irrimediabilmente perduta. Se invece l’accertamento risulta irripetibile ed indifferibile, il relativo verbale, ex art. 431, 1° comma lettera c, sarà destinato ad entrare nel fascicolo del dibattimento e sarà pienamente utilizzabile ai fini della decisione.

**(9) I documenti**

A mente dell'art. 234, sono tali tutti gli scritti o gli altri documenti che con qualsiasi mezzo (fotografia, cinematografia, fonografia o qualsiasi altro mezzo) rappresentino fatti, persone o cose.

Il nuovo codice recepisce una nozione limitativa di «documento», intendendo per tali *tutti quelli formati fuori del procedimento nel quale si chiede o si dispone* *che vi facciano ingresso.* Non saranno, perciò, «documenti» i verbali, ancorché acquisibili nel fascicolo del dibattimento, relativi ad operazioni o ad atti compiuti nella fase delle indagini preliminari.

Le condizioni di ammissibilità dei documenti sono le seguenti:

􀁸 accertata “paternità” degli stessi (è vietata l'acquisizione di documenti anonimi a meno che costituiscano corpo del reato o provengano comunque dall'imputato - cfr. art. 240);

􀁸 assenza in essi di voci correnti nel pubblico, ovvero di informazioni sulla moralità dell’imputato, dei testimoni, ecc. (art. 234).

Non sono acquisibili neanche i documenti che contengono informazioni apprese da fonte non identificata o da confidenti di polizia non palesati.

Per i documenti che costituiscono corpo del reato in quanto oggetto diretto ed immediato del processo, essendo essi un mezzo per provare la sussistenza del reato e la paternità dello stesso, è ovvia l’acquisibilità presso chiunque (art. 235).

Una particolare disciplina è dettata nell’art. 238 per quei documenti costituiti daiverbali di prove assunte in altri procedimenti.

Tale norma ammette l’acquisizione di verbali di prove di altro procedimento penale (ma soltanto se si tratta di prove assunte nell’incidente probatorio o nel dibattimento) e di verbali di prove assunte in un giudizio civile definito con sentenza che abbia acquistato autorità di cosa giudicata. In tali casi, i verbali di dichiarazioni possono essere utilizzati contro l’imputato soltanto se il suo

difensore ha partecipato all’assunzione della prova o se nei suoi confronti fa stato la sentenza civile.

E’ comunque ammessa l’acquisizione della documentazione di atti che non sono ripetibili. Se la ripetizione dell’atto è divenuta impossibile per fatti o circostanze sopravvenuti, l’acquisizione è ammessa se si tratta di fatti o circostanze imprevedibili.

Al di fuori dei casi precedenti, i verbali di dichiarazioni possono essere utilizzati nel dibattimento soltanto nei confronti dell’imputato che vi consenta; in mancanza di consenso, detti verbali possono essere utilizzati per le contestazioni di cui agli articoli 500 e 503.

***Sono mezzi di ricerca della prova quegli strumenti attraverso i quali le fonti producono la prova. Volti alla ricerca di cose materiali, tracce o dichiarazioni da cui si possa ricavare la prova. Si dividono in:***

***L' ISPEZIONE***

L’ispezione è un mezzo di ricerca della prova (artt.244-246) a cui si ricorre quando si deve esaminare una persona, una cosa o un luogo, al fine di accertare le tracce e gli effetti materiali del reato. Può essere di tre specie:

*personale:* l’oggetto dell’attività perlustrativa è il corpo di una persona – l’indagato, la persona offesa o un terzo - sul quale possono essere visibili gli effetti del reato; tale ispezione può essere:

corporale, se riguarda una persona viva (una ferita);

cadaverica, se riguarda un cadavere (l'autopsia);

*locale:* sisvolge sul luogo ove esistono tracce del reato, per rilevarle;

*reale:* si rivolge alle cose che consentono di rilevare tracce del reato.

L'ispezione può essere effettuata sia durante le indagini preliminari, ad opera della P.G. (art.354 c3, che esclude la sola ispezione personale) o del P.M. (art.364), sia durante il dibattimento ad opera del giudice.

L'AG provvede con decreto (art.244) motivato, la cui copia va consegnata all'interessato solo quando l'ispezione è relativa a luoghi o cose (art.246).

L'intervento della P.G. è legittimato dall'urgenza (art.354) e può comportare l'assunzione di rilievi, accertamenti o altre operazioni tecniche. Va in proposito osservato che se la P.G. non è facoltizzata all'ispezione personale, non le è però precluso di procedere agli accertamenti e rilievi sulle persone diversi dalla ispezione personale (art.354, ultimo comma). Per qualsiasi tipo di ispezione, il diritto di difesa dell'inquisito o imputato contempla per il suo *difensore* la facoltà di assistere allo svolgimento dell'atto: ciò sia se all’atto procede d’urgenza la P.G. d’iniziativa o il PM, sia nel caso in cui il P.M. o l'ufficiale di P.G. delegato (art.370) vi procedano senza urgenza (in tale ultimo caso, il difensore dovrà essere formalmente invitato a partecipare all’atto). L’ispezione personale, in quanto determina una restrizione della libertà personale costituzionalmente tutelata dall’art.13, può essere effettuata soltanto con il rispetto di alcune garanzie. In particolare, prima di procedere all’ispezione l’interessato deve essere avvertito della facoltà di farsi assistere da una persona di fiducia, sempre che questa sia prontamente reperibile e che sia idonea ai sensi dell’art.120. Inoltre, l’ispezione personale deve essere eseguita nel rispetto della dignità e del pudore di chi vi è sottoposto e può essere eseguita anche mediante un medico. In quest’ultimo caso l’AG può astenersi dall’assistere alle operazioni. L’ispezione personale, infine, deve essere preceduta dalla consegna di copia del relativo decreto all’interessato. L’ispezione, locale o reale, viene effettuata su un luogo o su un oggetto. Per quanto riguarda lo svolgimento dell’ispezione locale, prima di iniziare le operazioni l’art.246 stabilisce che venga consegnata copia del provvedimento che la dispone all’imputato o a chi ha la disponibilità attuale del luogo o della cosa. Inoltre, nell’ispezione locale l’AG può disporre, con un provvedimento motivato che deve essere menzionato nel verbale delle operazioni, il divieto di allontanamento dal luogo dell’ispezione.

Particolari cautele sono previste per *le ispezioni negli uffici dei difensori*. In particolare queste sono consentite, ex art.103, solo in due casi e cioè:

quando i difensori o i propri collaboratori sono imputati (e comunque limitatamente all’accertamento del reato che viene loro attribuito);

per rilevare le tracce o altri effetti materiali del reato o per ricercare persone o cose predeterminate.

Se l'ispezione deve essere *eseguita negli uffici dei difensori,* a tutela delle loro prerogative di libertà, è escluso che possa procedervi la P.G. di sua iniziativa o per delega dal P.M. Il decreto di autorizzazione, motivato, dovrà essere adottato dal giudice, che durante le indagini preliminari potrà autorizzare a procedervi il P.M.. L’AG, inoltre, prima di procedere deve, a pena di nullità dell’atto, avvisare il consiglio dell’ordine forense del luogo affinché il Presidente o un suo delegato possa assistere alle operazioni. Se le ispezioni vengono eseguite in violazione dell’art.103, esse saranno inutilizzabili.

***LA PERQUISIZIONE***

La perquisizione è un mezzo di ricerca della prova disciplinato *negli artt.247 e ss*. del CPP. Può essere:

PERSONALE quando vi è fondato motivo di ritenere che taluno occulti sulla persona, il corpo del reato o le cose pertinenti al reato.

LOCALE quando vi è fondato motivo di ritenere che il corpo del reato o le cose pertinenti al reato si trovino in un determinato luogo o in questo possa eseguirsi l’arresto dell’imputato o dell’evaso.

La perquisizione, sia essa personale o locale, deve essere disposta dall’AG con decreto motivato (art.247) e può essere eseguita personalmente dal giudice o dal PM (art.365) oppure delegata agli ufficiali di PG (art.352). Quando la perquisizione è diretta a ricercare una cosa determinata, l’AG può invitare a consegnarla: in tal caso la perquisizione non verrà effettuata, salvo che non si ritenga comunque utile eseguirla per la completezza delle indagini. Per quanto riguarda la perquisizione personale e locale, queste, ex art.249 e 250, deve essere preceduta dalla consegna di copia del decreto all’interessato. Questi può farsi quindi assistere da una persona di fiducia purché questa sia prontamente reperibile ed idonea. Nel corso della perquisizione locale, l’AG può disporre, con decreto motivato, la perquisizione delle persone presenti o sopraggiunte, qualora ritenga che le stesse possano occultare il corpo del reato o le cose pertinenti al reato. Può inoltre ordinare, enunciandone i motivi nel provvedimento, il divieto ai presenti di allontanarsi prima che siano concluse le operazioni.

Presso le banche, per rintracciare le cose da sottoporre a sequestro, l’A.G. può delegare la P.G. con apposito decreto di esibizione e sequestro, ma se la banca rifiuta l'esibizione degli atti richiesti, deve procedere direttamente l'AG, eventualmente attraverso attività di perquisizione.

Una forma speciale di perquisizione locale è prevista nell’art.251 ed è la c.d. PERQUISIZIONE NEL DOMICILIO, ossia in un’abitazione o in luoghi chiusi ad esso adiacenti. Questa è soggetta a determinati limiti temporali: *non può essere iniziata prima delle ore 7 e dopo le ore 20*. Tuttavia, tali limiti possono essere derogati in casi urgenti e su disposizione scritta dell’AG. Per quanto riguarda le perquisizioni negli uffici dei difensori, ad essi si applica, come per le ispezioni, l’art.103. In base all’art.252, le cose rinvenute a seguito di perquisizione sono sottoposte a sequestro osservando. Per quanto riguarda i presupposti della perquisizione (personale o locale) su iniziativa della PG, l’art.352 richiede espressamente:

che la perquisizione abbia per oggetto solo le cose o le tracce pertinenti al reato, oppure la persona indagata o l’evaso;

che sia eseguita solo nella flagranza del reato; nei casi di evasione o di fermo di indiziato di delitto; in esecuzione di un’ordinanza che dispone la custodia cautelare oppure la carcerazione per uno dei delitti per i quali è previsto l’arresto obbligatorio in flagranza;

che l’eventuale ritardo nello svolgimento della perquisizione possa determinare un pericolo per l’acquisizione degli elementi di prova;

che vi sia il fondato motivo di ritenere che sulla persona, o nel luogo, vi siano le cose ricercate (costituisce “fondato motivo”, l’evidenza di un pedinamento o una dichiarazione di una persona informata sui fatti);

che vi possano procedere solo gli ufficiali di PG, salvo i casi di eccezionale urgenza, nei quali è legittimato alla perquisizione anche il semplice agente.

Della perquisizione la PG redige verbale integrale, che entro 48 ore deve essere trasmesso al PM del luogo in cui avvenuta la perquisizione il quale entro le 48 ore successive, convalida l’atto se riconosce la sussistenza dei presupposti richiesti ex art.352. La perquisizione è un atto a sorpresa: il difensore ha dunque la facoltà di assistere ma non il diritto ad essere preavvisato. Anche per questo motivo, il codice prevede che il perquisito ha diritto di farsi assistere da una persona di fiducia, purché, anche in questo caso, prontamente reperibile. La perquisizione personale ad iniziativa della PG non è consentita su persone che rivestono particolari cariche. La perquisizione locale, invece, non è consentita in particolari luoghi, come ad esempio le sedi di rappresentanze estere, gli uffici dei difensori, i luoghi di culto, ecc., senza una preventiva comunicazione o senza il rispetto di particolari formalità.

***IL SEQUESTRO***

Consiste nell’imposizione di un vincolo di indisponibilità sulle cose che ne sono oggetto o nel loro spossessamento. Esso può essere effettuato a vari fini:

*Probatorio* (artt.253-265): tende ad assicurare le fonti di prova, ha ad oggetto il corpo del reato e le cose pertinenti ad esso necessarie per l’accertamento dei fatti.

*Conservativo* (art.316 e segg.): preordinato ad evitare che vengano a mancare o si disperdano le garanzie reali (beni mobili ed immobili) per il pagamento della pena pecuniaria, delle spese di giustizia e delle obbligazioni civili nascenti da reato;

*Preventivo* (art.321 e segg.): mira ad una finalità di coercizione reale, volta ad interrompere l’iter criminoso o ad impedire la commissione di nuovi reati.

Il sequestro probatorio è un mezzo di ricerca della prova (consente di individuare e assicurare al processo le fonti di prova), a differenza di quello preventivo/conservativo, che è una misura cautelare reale.

Il sequestro probatorio ha per oggetto:

*il corpo del reato* ossia le cose sulle quali o mediante le quali il reato è stato commesso nonché le cose che ne costituiscono il prezzo, il prodotto, il profitto;

*le cose pertinenti al reato* necessarie per l’accertamento dei fatti.

Viene disposto dall’AG con decreto motivato e vi procede personalmente la stessa AG o un ufficiale di PG delegato con lo stesso decreto. Solitamente è conseguenza di un’ispezione o di una perquisizione.

Nella fase delle indagini preliminari, il sequestro probatorio può essere compiuto dalla P.G. di propria iniziativa, in caso di urgenza (art.354) ed anche su delega del P.M. (art.370). Nel primo caso l’urgenza va motivata nel verbale di sequestro, che deve essere trasmesso entro 48 ore al P.M., il quale provvederà alla convalida dell’atto (art.355). Il sequestro può essere compiuto anche dal P.M. (art.365) e, in dibattimento, dal giudice, con facoltà di delegare la P.G. Le cose sequestrate vengono materialmente acquisite ed affidate in custodia alla segreteria del P.M. o alla cancelleria del giudice, a seconda della fase procedimentale. Se la natura delle cose non lo consente, esse sono affidate ad un custode giudiziario. Anche per il sequestro, durante la fase investigativa, sono salvaguardati i diritti di difesa, essendo contemplata la facoltà del difensore di assistere al compimento dell'atto, ma trattandosi di atto a sorpresa, non è previsto il preavviso, né occorre attendere l’effettiva presenza all’atto del difensore. Il sequestro, infine, può eventualmente formare oggetto di riesame da parte del Tribunale (artt.355 e 324).

***Casi particolari di sequestro***

La legge processuale disciplina varie ipotesi particolari di sequestri:

***Il sequestro di corrispondenza***ex art.254. Negli uffici postali è consentito procedere al sequestro di lettere, pieghi, pacchi, valori, telegrammi o altri oggetti di corrispondenza, quando l’AG abbia fondato motivo di ritenere che gli stessi siano spediti all’imputato o a lui diretti sotto un nome diverso o che comunque possano avere relazione con il reato. Se al sequestro di corrispondenza procede un ufficiale di PG, a questi *è vietato* aprire gli oggetti di corrispondenza sequestrati e di prendere conoscenza del loro contenuto. L’ufficiale è obbligato a consegnarli all’AG. Carte e documenti che non rientrano fra la corrispondenza sequestrabile sono restituiti all’avente diritto e in ogni caso non possono essere utilizzati.

***Il sequestro presso le banche***ex art.255. In particolare l’AG può procedere al sequestro di documenti, titoli, valori e di somme depositate presso conti correnti e di ogni altra cosa anche se contenuti in cassette di sicurezza, quando abbia fondato motivo di ritenere che siano pertinenti al reato anche non appartengono all’imputato o non sono iscritti a suo nome.

***Il sequestro degli atti coperti da segreto, l’art.256*** prevede che le persone soggette a segreto d’ufficio o professionale debbano consegnare immediatamente all’AG, che ne faccia richiesta, gli atti e i documenti, anche in originale se così è ordinato, e ogni altra cosa esistente presso di esse per ragioni del loro ufficio, incarico, ministero, professione o arte, salvo che dichiarino per iscritto che si tratti di segreto di Stato ovvero di segreto inerente al loro ufficio o professione. Quando la dichiarazione concerne un segreto di ufficio o professionale, l’AG, se ha motivo di dubitare della fondatezza di essa e ritiene di non poter procedere senza acquisire gli atti e i documenti in oggetto, provvede agli accertamenti necessari. Se la dichiarazione risulta infondata, l’AG dispone il sequestro. Quando la dichiarazione concerne un segreto di Stato, l’AG ne informa il PCM, chiedendone conferma. Qualora il segreto sia confermato e la prova sia essenziale per la definizione del processo, il giudice dichiara non doversi procedere per l’esistenza di un segreto di Stato. Qualora invece, entro 60 giorni dalla notificazione della richiesta, il PCM non dia conferma del segreto, l’autorità giudiziaria dispone il sequestro.

***Il sequestro di giornali e stampati***, non si può procedere in alcun caso a sequestro di stampa ad iniziativa della P.G., salvo che si tratti di stampati osceni o lesivi della pubblica decenza o che contengano apologia e ricostruzione del partito fascista. Il sequestro potrà essere eseguito su iniziativa degli ufficiali di P.G. quando vi sia assoluta urgenza e non sia possibile il tempestivo intervento dell'A.G., che dovrà comunque essere avvertita immediatamente, non oltre le 48 ore, e che potrà convalidare il sequestro nelle successive 48 ore, ove ne ricorressero i presupposti. È sempre ammesso il sequestro della stampa clandestina.

***LE INTERCETTAZIONI***

L’intercettazione è un mezzo di ricerca della prova disciplinato dagli artt.266- 271, attraverso il quale si prende conoscenza di una conversazione o di una comunicazione riservata intercorrente tra altri soggetti. Si tratta quindi di una *limitazione del diritto alla libertà e alla segretezza delle comunicazioni costituzionalmente tutelato dall’art.15* e sottoposto sia ad una riserva di legge che ad una riserva di giurisdizione. Infatti tale diritto è inviolabile e può essere limitato soltanto con un atto motivato dell’AG e con le garanzie stabilite dalla legge. Solo «nei casi di *urgenza,* quando vi è *fondato motivo* di ritenere che dal ritardo possa derivare *grave pregiudizio* alle indagini» il P.M. è eccezionalmente autorizzato a disporre l'intercettazione, ma il provvedimento deve essere convalidato dal G.I.P. entro le successive 48 ore, altrimenti perde ogni efficacia *ex nunc:* l'eventuale convalida tardiva non sanerà l'illegittima acquisizione iniziale per cui varrà *ex tunc,* rendendo inutilizzabile il materiale già raccolto. *Le proroghe* (15 gg) andranno concesse dal G.I.P., purché permangano le condizioni già indicate.

Per quanto riguarda l’oggetto, l’intercettazione può riguardare:

colloqui tra persone presenti (intercettazioni ambientali);

comunicazioni telefoniche o alte forme di comunicazioni (fax);

flussi di comunicazioni tra uno o più di sistemi informatici o telematici.

Per quanto riguarda i limiti di ammissibilità, l’intercettazione è consentita soltanto per alcune categorie di reati tassativamente indicate nell’art.266, come ad esempio:

i delitti non colposi puniti con la pena dell’ergastolo o della reclusione superiore nel massimo a 5 anni;

i delitti contro la PA puniti con la pena della reclusione non inferiore nel massimo a 5 anni;

i delitti riguardanti sostanze stupefacenti o psicotrope, le armi, gli esplosivi, ed il contrabbando;

i delitti di pedofilia art.600 ter, divulgazione di materiale pedo/pornografico, anche a mezzo internet e anche utilizzando immagini virtuali;

i reati di ingiuria, minaccia, usura, attività finanziaria abusiva, molestia o disturbo di persone a mezzo telefono, abuso di informazioni privilegiate, manipolazione del mercato.

Ulteriore limite alle intercettazioni si ritrova nell’art.103, secondo cui esse non sono consentite se hanno per oggetto conversazioni o comunicazioni dei difensori, degli investigatori privati autorizzati e incaricati del procedimento, dei consulenti tecnici e dei loro ausiliari, né tra questi soggetti e i loro assistiti e l’inosservanza comporta, ex art.271, l’inutilizzabilità dei risultati eventualmente conseguiti.

Per quanto riguarda i presupposti per l’ammissibilità delle intercettazioni, l’art.267 stabilisce che essi sono integrati quando sussistono:

gravi indizi di reato;

quando le intercettazioni risultino indispensabili per la prosecuzione delle indagini.

La valutazione circa l’esistenza di tali presupposti è rimessa al GIP, che in caso di riscontro positivo autorizzerà l’intercettazione con decreto motivato. Va sottolineato che la legge n° 203/91, detta condizioni meno rigorose per le intercettazioni relative ai delitti di criminalità organizzata e di minaccia a mezzo del telefono, di terrorismo, di prostituzione dove, per procedere ad una intercettazione è richiesto che sussistano indizi di reato *“sufficienti”* e non gravi e che l’intercettazione appaia *“necessaria*” anziché assolutamente indispensabile. Essa dura 40 giorni, con possibilità di proroghe di 20 giorni. Alle operazioni procede o personalmente il PM o la PG su incarico dello stesso. Il codice prevede che:

le comunicazioni intercettate siano registrate;

che delle operazioni venga redatto un verbale di trascrizione, anche sommaria, del contenuto delle comunicazioni.

In un apposito registro riservato tenuto presso l’ufficio del PM, devono essere annotati secondo un ordine cronologico i decreti che autorizzano, convalidano o prorogano le intercettazioni e deve essere annotato l’inizio e il termine delle operazioni. Al termine delle intercettazioni, ed entro 5 giorni da esso, il P.M. deve depositare i verbali, le registrazioni e i decreti (di autorizzazione, convalida e proroga emessi dal GIP e di intercettazione emesso dal P.M.), a meno che non ottenga dal G.I.P. l'autorizzazione al differimento non oltre la chiusura delle indagini preliminari, concesso qualora dal deposito possa derivare un grave pregiudizio alle indagini. Ai difensori delle parti è immediatamente dato avviso che, entro il termine sopra citato, hanno facoltà di esaminare gli atti e ascoltare le registrazioni. Scaduto il termine, il giudice dispone l’acquisizione delle conversazioni o dei flussi di comunicazioni informatiche o telematiche, indicate dalle parti, che non appaiano manifestamente irrilevanti, procedendo anche di ufficio allo stralcio delle registrazioni e dei verbali di cui è vietata l’utilizzazione. Il PM e i difensori hanno diritto di partecipare allo stralcio e sono avvisati almeno 24 ore prima. Il giudice dispone la trascrizione integrale delle registrazioni ovvero la stampa in forma intellegibile delle informazioni apprese, osservando le forme, i modi e le garanzie previsti per l’espletamento delle perizie. Le trascrizioni o le stampe sono inserite nel fascicolo per il dibattimento. Le trascrizioni vanno inserite nel fascicolo per il dibattimento, mentre i verbali e le registrazioni saranno conservati presso l'ufficio del P.M.. I risultati delle intercettazioni non possono essere utilizzati in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti, salvo che risultino indispensabili per l’accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l’arresto in flagranza. In tale ultima ipotesi, i verbali e le registrazioni delle intercettazioni sono depositati presso l’autorità competente per il diverso procedimento.

Sono altresì inutilizzabili le intercettazioni relative a conversazioni o comunicazioni delle persone tenute al segreto d’ufficio o professionale indicate nell’art.200 comma 1, quando hanno a oggetto fatti conosciuti per ragione del loro ministero, ufficio o professione, salvo che le stesse persone abbiano deposto sugli stessi fatti o li abbiano in altro modo divulgati. In ogni stato e grado del processo il giudice dispone che la documentazione delle intercettazioni inutilizzabili ai sensi delle suddette disposizioni sia distrutta, salvo che costituisca corpo del reato. Le intercettazioni ritualmente assunte, invece, sono conservate fino alla sentenza non più soggetta a impugnazione: gli interessati, tuttavia, quando la documentazione non è necessaria per il procedimento, possono chiederne la distruzione, a tutela della riservatezza, al giudice che ha autorizzato o convalidato l’intercettazione.

Recentemente, il D. L.22 settembre 2006 n.259, convertito, con modifiche, nella legge 20 Novembre 2006 n.281, oltre a prevedere che i documenti che contengono dichiarazioni anonime non possono essere acquisiti né in alcun modo utilizzati (salvo che costituiscano corpo del reato o provengano comunque dall'imputato), ha previsto che il PM dispone l'immediata secretazione e la custodia in luogo protetto dei documenti, dei supporti e degli atti concernenti dati e contenuti di conversazioni o comunicazioni, relativi a traffico telefonico e telematico, illegalmente formati o acquisiti. Allo stesso modo provvede per i documenti formati attraverso la raccolta illegale di informazioni. Di essi è vietato effettuare copia in qualunque forma e in qualunque fase del procedimento ed il loro contenuto non può essere utilizzato.

Il PM, acquisiti i documenti, i supporti e gli atti di cui sopra, entro 48 ore, chiede al GIP di disporne la distruzione, Quest’ultimo entro le successive 48 ore fissa l'udienza da tenersi entro 10 giorni, dando avviso a tutte le parti interessate, che potranno nominare un difensore di fiducia, almeno tre giorni prima della data dell'udienza. Sentite le parti comparse, il GIP legge il provvedimento in udienza e, nel caso ritenga sussistenti i presupposti di illegale formazione o acquisizione, dispone la distruzione dei documenti, dei supporti e degli atti in argomento e vi dà esecuzione subito dopo alla presenza del PM e dei difensori delle parti. Delle operazioni di distruzione è redatto apposito verbale, nel quale si dà atto dell'avvenuta intercettazione o detenzione o acquisizione illecita dei documenti, dei supporti e degli atti, nonché delle modalità e dei mezzi usati oltre che dei soggetti interessati, senza alcun riferimento al contenuto degli stessi documenti, supporti e atti.

La stessa legge 281/2006, infine, ha previsto apposite norme incriminatici per chiunque consapevolmente detenga gli atti, i supporti o i documenti di cui sia stata disposta la distruzione ai sensi dell'articolo 240, nonché obblighi di versamento di somme di denaro, a titolo di riparazione, a carico dell'autore dell’eventuale pubblicazione degli atti o dei documenti illegali di cui all’articolo 240, del direttore responsabile e dell'editore, in solido fra loro: in tale ultimo caso, l'azione civile per la riparazione può essere proposta da parte di coloro a cui i detti atti o documenti fanno riferimento (senza pregiudizio per un’ulteriore eventuale azione anche per il risarcimento del danno) e si prescrive nel termine di 5 anni dalla data della pubblicazione.

***L'IDENTIFICAZIONE (ART.349 C.P.P.)***

È l'atto con il quale la polizia giudiziaria procede, attraverso una serie di operazioni, all’identificazione dell'indagato e all’identificazione dei soggetti che possono essere dei potenziali testimoni se sono in grado di riferire in ordine a circostanze rilevanti per la ricostruzione dei fatti. Gli ufficiali e gli agenti di PG, invitano la persona a dichiarare le proprie generalità e quant'altro valga ad identificarla. Non sono previste garanzie difensive; l'indagato è però invitato a dichiarare o eleggere il proprio domicilio per le notificazioni ai sensi dell'alt.161 C.P.P.. L'identificazione avviene mediante l'esibizione di mezzi di identificazione o anche tramite rilievi - fotografici, dattiloscopici, antropometrici - e altri accertamenti. Quando tali persone rifiutano di farsi identificare ovvero vi è il dubbio che abbiano fornito false generalità, possono essere accompagnati negli uffici di polizia (per l’identificazione), ove possono essere trattenuti per massimo 12 ore. In questo caso specifico ne va data comunicazione anche al PM che ne può disporre l'immediato rilascio.

***LE SOMMARIE INFORMAZIONI ASSUNTE DALL'INDAGATO (ART.350 C.P.P.)***

È un atto mediante il quale gli ufficiali di PG assumono, dalla persona sottoposta alle indagini, delle informazioni utili per le investigazioni. L'indagato non deve però trovarsi in stato di arresto o fermo. Prima di procedere, l'indagato deve essere invitato a nominare un difensore di fiducia e a dichiarare o eleggere domicilio (art.161); in difetto, verrà designato un difensore d'ufficio (art.350, c2). Il difensore nominato deve essere avvisato tempestivamente e deve presenziare al compimento dell'atto (art.350, c3). Prima che siano assunte le informazioni, la persona deve essere avvertita che:

le sue dichiarazioni potranno sempre essere utilizzate nei suoi confronti;

ha facoltà di non rispondere ad alcuna domanda, ma comunque il procedimento seguirà il suo corso;

se renderà dichiarazioni su fatti che concernono la responsabilità di altri, assumerà, in ordine a tali fatti, l'ufficio di testimone.

L'inosservanza delle disposizioni di cui al comma 3, lettere a) e b), rende inutilizzabili le dichiarazioni rese dalla persona interrogata. In mancanza dell'avvertimento di cui al comma 3, lettera c), le dichiarazioni eventualmente rese dalla persona interrogata su fatti che concernono la responsabilità di altri non sono utilizzabili nei loro confronti e la persona interrogata non potrà assumere, in ordine a detti fatti, l'ufficio di testimone. L'atto è documentato mediante verbale riassuntivo complesso. Generalmente viene compilato durante il compimento delle operazioni, ma può essere compilato immediatamente dopo quando ricorrono insuperabili circostanze che ne impediscono la documentazione contestuale. La documentazione dell'atto è posta a disposizione del PM ed a questi trasmessa - previa conservazione di una copia non oltre il terzo giorno dal compimento dell'atto; verrà poi inserita nel fascicolo delle indagini. Il verbale di sommarie informazioni ha piena utilizzabilità fuori del dibattimento, e un'utilizzabilità limitata nel dibattimento. Esso non verrà mai inserito nel fascicolo del dibattimento, a meno che l'atto non sia divenuto irripetibile per morte o infermità mentale dell'indagato.

***LE DICHIARAZIONI SPONTANEE RESE DALL'INDAGATO (ART.350, COMMA 7 C.P.P.)***

Atto mediante il quale la PG acquisisce dichiarazioni sul fatto dalla persona indagata, la quale ha deciso di renderle sulla base di una propria determinazione volitiva non determinata da fattori esterni, quali, in particolare, le richieste provenienti dagli stessi organi di indagine. Vi possono procedere sia gli ufficiali che gli agenti di PG. Le dichiarazioni possono essere rese anche dall'indagato in stato di arresto o di fermo. Non è richiesta l'assistenza del difensore. Le dichiarazioni vengono documentate mediante verbale, le cui regole di trasmissione ricalcano quanto detto a proposito delle sommarie informazioni. L'atto ha un'utilizzabilità piena fuori del dibattimento, ma limitata ai soli fini della contestazione nel dibattimento. Non passa nel fascicolo del dibattimento, salvi i casi di una sua sopravvenuta irripetibilità per morte o infermità mentale dell'indagato: in tal caso ne è consentita la lettura, ex art.512 C.P.P. .

***LE NOTIZIE ED INDICAZIONI UTILI ASSUNTE DALL’INDAGATO (ART.350 C 5 E 6 C.P.P.)***

Atto mediante il quale gli ufficiali di PG – e non anche gli agenti - nell'immediatezza o sul luogo del fatto, assumono notizie e indicazioni utili ai fini di una immediata prosecuzione delle indagini dalla persona indagata, anche se arrestata o fermata. L'atto è legittimamente compiuto anche senza l'assistenza di un difensore, ma in questo caso non può essere né documentato né utilizzato, poiché l'utilizzazione dell'atto stesso è solo investigativa. La PG non può testimoniare sulle dichiarazioni ricevute.

***LE SOMMARIE INF.ZIONI ASSUNTE DALLE PERSONE INFORMATE SUI FATTI (351 C1 C.P.P.)***

Atto con il quale la polizia giudiziaria riceve dalla persona offesa, dalla persona danneggiata dal reato, o da qualunque persona informata sui fatti per cui si procede (testimone potenziale) indicazioni e notizie utili ai fini delle indagini di cui quei soggetti sono a conoscenza. Vi possono procedere sia gli ufficiali che gli agenti di PG. Non ne deve essere dato avviso al difensore dell'indagato e non è consentito l'intervento del difensore. La persona ha l'obbligo di rispondere secondo verità in ordine alle proprie generalità. Le persone sentite hanno l'obbligo di rispondere e perciò di riferire su quanto è a loro conoscenza. Sono tuttavia previste delle disposizioni che introducono per taluni soggetti delle eccezioni all'obbligo di rendere informazioni: ad esempio i prossimi congiunti, i soggetti che devono attenersi al segreto professionale, al segreto d'ufficio, o in caso di fatti coperti dal segreto di Stato. L'atto è documentato mediante verbale riassuntivo complesso e, previa conservazione di una copia, è trasmesso al pubblico ministero e da questi conservato nel fascicolo delle indagini. Ha un'utilizzabilità:

* piena fuori del dibattimento;

piena anche in dibattimento per effetto delle contestazioni e allegazioni;

piena sopravvenuta conseguente alle letture nelle ipotesi di: dichiarazioni rese da persona residente all'estero anche a seguito di rogatoria internazionale se essa, essendo stata citata, non è comparsa e solo nel caso in cui non ne sia assolutamente possibile l'esame dibattimentale; dichiarazioni rese in altri procedimenti se sono divenute irripetibili ovvero se le parti consentono alla loro lettura.

***LE INFORMAZIONI DA PERSONA IMPUTATA IN UN PROCEDIMENTO CONNESSO***

***(art.351, comma 1-bis C.P.P. aggiunto dal d. l.306/92 conv. l.356/92)***

Atto mediante il quale gli ufficiali di PG - e non anche gli agenti - ricevono indicazioni e notizie utili alle indagini da parte di persone imputate di un reato collegato o in un procedimento connesso, nei confronti delle quali si procede o si è proceduto separatamente. La persona è invitata dalla PG ed ha l'obbligo di presentarsi, ma non può essere disposto il suo accompagnamento coattivo. Prima che abbia inizio l'atto, la persona è avvisata della facoltà di non rispondere. La persona è assistita da un difensore - di fiducia o d'ufficio - il quale deve essere tempestivamente avvisato, e che ha la facoltà, ma non l'obbligo, di assistere all'atto. L'atto è documentato mediante verbale riassuntivo complesso durante il suo compimento, o immediatamente dopo quando ricorrono insuperabili circostanze che ne impediscono la documentazione contestuale. L'atto è posto a disposizione del PM ed a questi trasmesso - previa conservazione di una copia - non oltre il terzo giorno dal suo compimento. Il PM provvede poi ad inserirla nel fascicolo delle indagini. Il verbale è dotato di una utilizzabilità piena fuori del dibattimento, e di una utilizzabilità limitata nel dibattimento, in quanto non passa nel fascicolo del dibattimento, a meno che sia sopravvenuta una irripetibilità dell'atto per morte o infermità mentale della persona che ha reso le dichiarazioni. Questo specifico atto di investigazione indiretta assume una particolare importanza in quei procedimenti, soprattutto in materia di criminalità organizzata, nei quali assumono un'importanza fondamentale le informazioni portate dai c.d. "pentiti" (collaboratori di giustizia), che sono coloro che rendono affermazioni e spiegazioni sui fatti che sono attribuibili ai componenti dell'associazione criminosa cui essi stessi appartengono.

***DIVIETO DI ASSUMERE INFORMAZIONI (ART.430-BIS C.P.P.)***

"È vietato al PM, alla PG e al difensore assumere informazioni dalla persona ammessa ai sensi dell'articolo 507 o indicata nella richiesta di incidente probatorio, ovvero nella lista prevista dall'articolo 468 e presentata dalle altre parti processuali. Le informazioni assunte in violazione del divieto sono inutilizzabili.

## Le limitazioni della libertà nel corso del procedimento penale: misure pre-cautelari e cautelari.

***ATTIVITÀ DI ASSICURAZIONE***

È l'attività diretta ad acquisire in disponibilità i risultati delle investigazioni precedentemente o contestualmente compiute, affinché possano servire ai futuri sviluppi dell'accertamento penale.

Può riguardare:

* **l'autore del reato**, mediante la sua precisa individuazione, o, in casi più gravi, mediante l'adozione nei suoi confronti delle misure coercitive dell'arresto in flagranza o del fermo;

**le cose o le tracce pertinenti al reato**, mediante la loro generica conservazione o il loro sequestro.

***MISURE -PRECAUTELARI***

L'assicurazione dell'autore del reato è effettuata, nei casi più semplici, attraverso l'acquisizione degli elementi necessari per poterne avere la disponibilità (precisa individuazione e conoscenza delle generalità e della residenza del soggetto), e, nei casi più gravi, anche attraverso la limitazione della sua libertà personale mediante l'adozione di misure pre-cautelari o provvisorie di coercizione personale quali l'arresto in flagranza o il fermo di indiziato di delitto.

***L’ARRESTO IN FLAGRANZA***

L’*arresto*, consistente in una privazione di libertà di un soggetto, è un istituto che rientra nei poteri attribuiti agli ufficiali ed agenti di P.G. (art.380), e si distingue in *obbligatorio* e *facoltativo*, a seconda che la sua effettuazione costituisca atto dovuto od atto discrezionale della P.G.

Presupposto comune alle due tipologie è la *flagranza* del reato, identificabile nel fatto di sorprendere il soggetto nell’atto di commettere il reato, ovvero dell’inseguimento dello stesso soggetto ad opera della P.G., della persona offesa o di altre persone, effettuato subito dopo il reato, o nel fatto di sorprendere il reo con cose o tracce dalle quali appaia che egli abbia commesso il reato immediatamente prima ( *quasi flagranza*: art.382).

Arresto obbligatorio in flagranza (art.380)

Gli ufficiali ed agenti di P.G. procedono all’arresto di chiunque è colto in flagranza dei seguenti delitti:

delitto non colposo, consumato o tentato, punito con l'ergastolo, ovvero con la reclusione non inferiore nel minimo a 5 anni e nel massimo a 20 anni;

uno dei delitti non colposi, anche solo tentati, elencati nell'art.380, comma 2.

Arresto facoltativo in flagranza (art.381)

Gli ufficiali e agenti di P.G. hanno la facoltà di procedere all'arresto di chiunque sia colto in flagranza:

delitto non colposo, anche tentato, punito con la reclusione superiore nel massimo a 3 anni;

delitto colposo punito con pena non inferiore nel massimo a 5 anni;

uno dei delitti indicati nell'art.381 comma 2, purché ricorra la necessità di interrompere l'attività criminosa e si tratti di ipotesi consumata.

L'arresto deve essere giustificato dalla gravità del fatto ovvero dalla pericolosità del soggetto, desunta dalla sua personalità o dalle circostanze del fatto.

Arresto in flagranza da parte di privati (art.383)

Il privato cittadino può arrestare in flagranza l'autore del reato purché:

deve trattarsi di delitti perseguibili d'ufficio per i quali, a norma dell’art.380, è previsto l’arresto obbligatorio in flagranza;

deve essere immediatamente avvisata la P.G., a cui va consegnato l’arrestato.

***IL FERMO DI INDIZIATO DI DELITTO***

Anche fuori dai casi di flagranza, il P.M. o gli ufficiali ed agenti di P.G. (nel caso in cui il P.M. non abbia ancora assunto la direzione delle indagini), possono sottoporre a fermo le persone (art.384) nei cui confronti esistono gravi indizi di colpevolezza circa la commissione di un delitto punito con la pena dell’ergastolo o della reclusione non inferiore nel minimo a 2 anni e nel massimo superiore a 6, o di un delitto concernente armi da guerra ed esplosivi, o di un delitto commesso per finalità di terrorismo, anche internazionale, o di eversione dell'ordine democratico. Il fermo può essere altresì effettuato quando specifici elementi, anche in relazione all’impossibilità di identificare l’indiziato, facciano ritenere fondato il pericolo di fuga. È importante sottolineare che, affinché il fermo sia legittimo, devono sussistere entrambi i suddetti requisiti. A seguito del fermo di iniziativa ad opera della P.G., così come dopo l’arresto in flagranza, si attiva un procedimento di convalida.

***Gli adempimenti in caso di arresto o fermo***

Gli ufficiali e gli agenti di PG che hanno eseguito il fermo o l'arresto ovvero hanno ricevuto in consegna l'arrestato, devono provvedere a:

informare immediatamente il P.M. del luogo in cui è stato eseguito l'arresto o il fermo e, nella sola ipotesi di fermo, anche il P.M. che lo ha disposto, se diverso da quello del luogo in cui è stato eseguito;

avvisare immediatamente l'arrestato o il fermato della sua facoltà di nominare un difensore di fiducia;

dare immediata notizia dell'avvenuto arresto o fermo al difensore di fiducia;

nel caso in cui l'arrestato o il fermato sia sprovvisto di difensore di fiducia, procedere alla nomina del difensore d'ufficio, che andrà ugualmente avvisato in via immediata dell'avvenuto arresto o fermo;

notiziare senza ritardo e con il consenso dell'arrestato o del fermato i familiari di questi dell'avvenuto arresto o fermo (art.387);

procedere all'immediata liberazione dell'arrestato o del fermato prima dell'intervento del P.M. nelle ipotesi previste dall’art.389 (“errore di persona”);

mettere a disposizione del P.M., al più presto e comunque non oltre le 24 ore dall'arresto o dal fermo, il soggetto arrestato;

consentire che l'arrestato o il fermato possa conferire con il proprio difensore subito dopo l'arresto o il fermo, a meno che il P.M. non abbia richiesto al G.I.P. la dilazione di tale diritto, che comunque non può essere limitato per non più di 5 giorni (art.104);

tradurre l'arrestato o il fermato al più presto e comunque non oltre le 24 ore nella casa circondariale o mandamentale del luogo ove, il fatto criminoso è stato accertato, con attribuzione al P.M. del potere di disporre che il soggetto sia custodito presso la propria abitazione od in luogo di cura ovvero, quando ne possa derivare pregiudizio per le indagini, presso altra casa circondariale o mandamentale;

trasmettere il relativo verbale al P.M. entro il termine di 24 ore dall’avvenuto arresto/fermo.

Il P.M., ricevuta la notizia dell'arresto o del fermo, nelle 48 ore successive alla esecuzione dei medesimi deve:

ordinare l’immediata liberazione dell’arrestato/fermato, ove ne ricorrano le condizioni (art.389);

richiedere al G.I.P. la convalida dell’atto restrittivo;

se ritiene di non comparire all’udienza di convalida, trasmettere al giudice competente per l’udienza le richieste in ordine alla libertà personale con gli elementi su cui le stesse si fondano.

Il GIP del luogo dove l'arresto o il fermo sono stati eseguiti, deve:

fissare l'udienza di convalida al più presto e comunque entro le 48 ore successive (alle 48 ore sopra citate, utilizzate dal P.M. per la richiesta di convalida);

dare avviso dell'udienza senza ritardo al difensore e al P.M. nel luogo dove l'arrestato o il fermato è custodito;

celebrare l'udienza, ascoltando il P.M. (se compare), l'arrestato o fermato (se compare e vuole rispondere) e il difensore (la cui presenza è necessaria);

verificare la legittimità dell'arresto o del fermo ed il rispetto dei termini sopra indicati e, in caso positivo, convalidare con ordinanza l'arresto o il fermo;

adottare una misura coercitiva, sempre che vi sia la richiesta del P.M. e sussistano le condizioni di applicabilità delle esigenze cautelari;

disporre l'immediata liberazione dell’arrestato/fermato, se dopo la convalida non ritiene di applicare alcuna misura coercitiva.

Si sottolinea il fatto che l’intera procedura sopra descritta (dal momento dell’arresto/fermo alla celebrazione dell’udienza di convalida può durare al massimo 96 ore. Infatti:

il P.M., entro 48 ore dall’esecuzione della misura, deve richiedere al G.I.P. la convalida;

il G. I. P., nelle successive 48 ore, deve celebrare l’udienza e decidere sulla convalida, a pena di cessazione di efficacia del fermo o dell’arresto.

***ASSICURAZIONE DELLE COSE E TRACCE PERTINENTI AL REATO***

L'assicurazione delle cose e tracce pertinenti al reato è attuata, se possibile, attraverso il loro impossessamento e la loro custodia. Si tratta sostanzialmente di misure coercitive reali, che, come quelle personali (arresto in flagranza e fermo), hanno carattere provvisorio o precario e consistono in una generica attività di conservazione dello stato delle cose ovvero nel loro sequestro. In alcuni casi specifici può non essere possibile procedere ad un impossessamento materiale e ad una custodia della cosa (per le tracce di frenata sull'asfalto), si potrà allora procedere ad una documentazione della stessa che può essere descrittiva (verbali, annotazioni) oppure riproduttiva (rilievi, calchi, disegni, ecc.).

***ATTIVITÀ ESECUTIVA E STRUMENTALE***

L'attività esecutiva consiste nello svolgimento di compiti strettamente esecutivi, finalizzati ad assicurare l'effettiva attuazione dei provvedimenti dell'AG. L'attività strumentale consiste invece nel compimento di atti finalizzati a consentire ai protagonisti del processo di esercitare diritti e facoltà.

Rientrano tra queste attività:

il dovere di eseguire gli ordini del giudice e del pubblico ministero;

i doveri in relazione al giudizio direttissimo;

il controllo sull'osservanza delle norme tributarie;

l'assistenza alla documentazione degli atti;

alcuni poteri-doveri di carattere esecutivo e strumentale in tema di libertà personale;

le attività in tema di notificazioni.

***ATTIVITÀ DISPOSTA O DELEGATA DALL'AUTORITÀ GIUDIZIARIA***

Essa consiste nelle attività (anche atipiche) e negli atti tipici che la PG è legittimata a compiere su investitura del PM dopo che questi ha assunto la direzione delle indagini. Differisce dalla attività esecutiva perché quest'ultima è attività propria della PG che non può essere compiuta direttamente e personalmente dall'AG, mentre l'attività disposta o delegata è attività che il PM avrebbe il potere di compiere direttamente e personalmente, ma di cui ritiene invece opportuno investire un altro organo delle indagini. La delegabilità di un atto alla PG è sempre consentita, salvi i casi di espresso divieto o di divieto desumibile dalla natura dell'atto.

Ad esempio, non sono delegabili:

l'interrogatorio della persona sottoposta alle indagini che non si trova in stato di libertà;

l'interrogatorio dell'arrestato in flagranza e del fermato;

il confronto con la persona sottoposta alle indagini che non si trova in stato di libertà;

le ispezioni, le perquisizioni e i sequestri negli uffici dei difensori;

l'apertura (e comunque la presa conoscenza del contenuto) degli oggetti di corrispondenza sequestrati;

la perquisizione presso banche quando è disposta dopo il rifiuto di queste di consentire il preventivo esame degli atti, documenti e corrispondenza;

le intercettazioni di conversazioni o comunicazioni disposte nei casi di urgenza ovvero su autorizzazione del giudice per le indagini preliminari;

gli accertamenti tecnici non ripetibili (art.360 C.p.p.);

le ispezioni personali.

Quando compie attività delegata, la PG è tenuta ad osservare specifiche disposizioni attinenti:

1. le garanzie difensive previste per gli atti del PM, salvo che si tratti di interrogatori o di confronti con l'indagato per i quali l'assistenza del difensore è necessaria anziché facoltativa;

le modalità stabilite per la loro documentazione.

Anche il regime di utilizzazione degli atti delegati è tendenzialmente analogo a quello previsto per gli atti compiuti personalmente dal PM.

I principali atti delegabili sono:

1. le perquisizioni;

le ispezioni;

l'interrogatorio;

il confronto;

le informazioni;

le individuazioni;

le intercettazioni;

il sequestro.

## Lineamenti generali sulla responsabilità degli enti.

# Diritto tributario e punitivo e processuale tributario

## Il diritto tributario e le sue fonti: la Costituzione, lo statuto dei diritti del contribuente, la legge, le norme aventi forza di legge, i regolamenti e le circolari.

**DIRITTO TRIBUTARIO**

Il diritto tributario è un ramo della scienza del Diritto che si occupa dei prelievi che lo [Stato](https://it.wikipedia.org/wiki/Stato) impone ai cittadini e di tutto quello ad essi collegato.

Le Fonti e l'efficacia delle norme tributarie

La questione delle fonti del diritto è di fondamentale importanza anche nell'ambito del diritto internazionale. Non è di secondaria importanza, infatti, sapere come le fonti si relazionano tra loro in base all'ordine gerarchico e come le norme subordinate non possono modificare o estinguere norme gerarchicamente superiori. Le norme in ambito tributario possono essere di vario tipo: impositive, agevolative, procedimentali, processuali, sanzionatorie. Quello che sicuramente è da segnalare è la riserva di legge posta dall'articolo 23 della Costituzione. Esso sicuramente crea un criterio gerarchico che pone la legge e gli atti aventi forza di legge al di sotto si della Costituzione ma al di sopra di qualsiasi altra fonte interna. Solo la legge e gli atti aventi forza di legge potranno istituire dei tributi mentre tutte le altre norme potranno solo regolare gli aspetti procedurali. Da segnalare poi anche la presenza, nel Diritto tributario, di rinvii a norme di altri settori quali al codice civile, al codice di procedura civile o convenzionali. Interessante è da segnalare che oggi, a seguito della modifica del Titolo V, e più in particolare in base all'articolo 117 anche la Regione ha potesta legislativa pertanto anche la legge regionale rientra nell'ambito della riserva di legge prevista dall'articolo 23 della Costituzione. Inoltre anche in capo a Comuni e Province è prevista una qualche forma di normatività in campo tributario.

La Gerarchia delle Fonti delle Norme Tributarie

Possiamo posizionare le fonti del Diritto tributario in una gerarchia avente 4 Fasce:

* **Prima Fascia:** Occupata dalla Costituzione che è il vertice del nostro ordinamento interno ed è inderogabile e immutabile dalle altre fonti (se non da leggi costituzionali). A fianco sono site le norme in materia finanziaria previste dal Tratto sul Funzionamento dell'Unione Europea, anche tali principi sono infatti inderogabile da parte di qualsiasi altra fonte interna.
* **Seconda Fascia:** Occupata dalla legge (sia statale che regionale) e gli atti aventi forza di legge. A fianco ad esse, in una posizione leggermente superiore, abbiamo tutte le norme di ambito europeo (regolamenti, direttive e decisioni) che secondo la giurisprudenza più recente prevalgono alle norme di diritto interno.
* **Terza Fascia:** Occupata dai Regolamenti governativi e ministeriali per quanto riguarda il versante statale mentre per il versante degli enti locali dai loro Statuti e Regolamenti. Essi sono sicuramente subordinati alla legge oltre che alla Costituzione e alle norme comunitarie.
* **Quarta Fascia:** Occupata dalle norme, possiamo dire, interne alla Amministrazione Pubblica (circolari, note, risoluzioni, pareri) che spesso non hanno efficacia esterna, essendo meramente interpretativi, ma dato il loro forte valore interno, che vincola l'agire amministrativo, possono comportare effetti anche esterni. Ad essi vanno affiancati le raccomandazioni e i pareri della Commissione UE.

Prima Fascia: Costituzione e Trattato UE

Il primato della Costituzione sulle altre norme interne è sicuramente indiscusso. Principalmente i principi costituzionali in materia tributaria sono sei: articoli 3, 23, 53, 75, 81 e 119. E bene dire però che con il tempo la giurisprudenza ha allargato l'azione della Costituzione in campo tributario facendo rientrare l'agire tributario sotto la tutela di altre norme costituzionali. L'agire tributario infatti deve tener conto della libertà dell'iniziativa economica (articolo 41), l'amministrazione finanziaria deve agire secondo i principi della buona fede e dell'affidamento (articolo 97), il processo deve essere regolato comunque in base al giusto processo e la parità delle parti (articolo 111). Ad affiancare questi precetti costituzionali vi è il nuovo Statuto dei Diritti del Contribuente (legge 212/2000) che al suo articolo 1 stabilisce proprio la sua valenza attuativa di alcuni principi costituzionali (art. 3, 23, 53 e 97 Cost.). Tale norma però non ha grado costituzionali restando comunque nella seconda fascia.

Dall'altro lato nella prima fascia va posto anche il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (anche conosciuto come Trattato di Lisbona) del 2009. Varie norme costituzionali (art. 10, 11 e, dopo la modifica, 117) impongono infatti che il legislatore, l'A.F., i giudici, nel loro agire devono conformarsi ai principi del Trattato UE. Una simile riduzione di sovranità è controbilanciata dalla necessità di armonizzare il mercato interno dell'Unione. Questo ha comportato che se inizialmente le norme ad essere vagliate dai principi UE erano solo le norme di relazioni tra Stati o meglio che avevano effetti all'esterno degli Stati oggi invece anche le norme interne ponendo di fatto l'ordinamento tributario sotto la luce del diritto comunitario. Questa tendenza è sempre più marcata (basti pensare alla recente giurisprudenza del 2013-2014 che ha palesato il primato dell'ordinamento europeo rispetto a quello nazionale) e tale tendenza, anche se sporadicamente contrastata dalla giurisprudenza nazionale, è stata più volte marcata e sospinta dalle decisioni della Corte costituzionale. Una tendenza poi radicale, frutto della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea, ha portata addirittura a ritenere il primato delle norme e dei principi UE anche sul giudicato nazionale.

Seconda Fascia: Leggi ordinarie e regionali, Atti aventi Forza di Legge, Regolamenti, Direttive e Decisioni UE

Nella seconda fascia troviamo la Legge e gli Atti aventi Forza di Legge. Questa prevalenza rispetto alle altre fonti è sicuramente dovuto alla riserva di cui all'articolo 23 della Costituzione ("nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge"). Molte sono le motivazioni che hanno spinto il legislatore a porre questa riserva relativa di legge e sicuramente le principali sono di carattere democratico (la legge infatti da una parte tutela la rappresentatività dei cittadini e dall'altro favorisce il consenso al tributo evitando in questo modo l'arbitrio di una sola parte ad esempio il Governo). È chiaro che quando il legislatore parla di riserva di legge ha in mente come legge, dopo la riforma dell'articolo 119 della Costituzione anche alla leggi regionali che possono imporre tributi propri che non siano soggetti già a tassazione statale (divieto della doppia imposizione). È da dire comunque che i tributi locali non stabiliti dalla regione, secondo la Corte costituzionale, non sono di legislazione concorrente ma esclusiva dello Stato. Per quanto riguarda gli Atti aventi Forza di Legge due sono gli atti: il decreto legislativo e il decreto legge. Se per il decreto legislativo non sorgono particolari problemi poiché la riserva di legge è soddisfatta dal fatto che la legge delega deve contenere una sufficiente base su cui il Governo può sviluppare la creazione di nuovi tributi e la modificazione o abrogazione di altre norme. Problemi sono creati invece dai decreti legge. Il decreto legge, usabile solo in casi di necessità e urgenza, infatti necessita di una conversione entro il termine perentorio dei sessanta giorni. È chiaro che questa condizione precaria crea un incertezza nei confronti del contribuente. Di qui le disposizioni dell'articolo 4 dello Statuto dei Diritti del Contribuente che dispone che il decreto legge non è utilizzabile per l'istituzione di nuovi tributi o per l'estenzione dell'applicazione dei tributi esistenti ad altre categorie di soggetti.

Una menzione particolare va fatta ad una determinata legge quella che è comunemente definita come Statuto dei Diritti del Contribuente (legge 212/2000). Lo Statuto si può in sostanza divide in due parti: da una parte norme dedicate all'attività legislativa (artt. 1-4) dall'altra parte norme concernenti i rapporti tra A.F. e contribuente (artt. 5-12). Esso ha una porta sicuramente innovativa volta a tutelare maggiormente il contribuente in un ottica di maggiori garanzie per lo stesso. Ugualmente lo Statuto non ha un rango pari alle norme costituzionali. Nonostante, infatti, la norma di autorafforzamento di cui all'articolo 1 esso rimane derogabile. Si può infatti derogare alle norme dello Statuto se tale deroga è espressa e soprattutto non proviene da leggi speciali. La Corte costituzionale e la Cassazione pero', anche con sentenze molto recenti del 2015, ha stabilito che esso comunque è un utile parametro di riferimento a fini interpretativi ed ha riconosciuto una superiorità assiologica dei principi espressi dallo Statuto rispetto alle norme ordinarie. Tra l'altro importante, per la questione della efficacia temporale, è la distinzioni operata dalla Corte tra norme ricognitive o statutarie che avendo semplicemente formalizzato principi già immanenti nell'ordinamento hanno effetto retroattive da norme invece a carattere innovativo (come l'interpello) che essendo una novità introdotta proprio dallo Statuto hanno solo efficacia ex nunc.

Veniamo in conclusione, per questa fascia, alle fonti di diritto comunitario. Tali norme, lo abbiamo già detto, hanno una prevalenza sul diritto interno. Le fonti comunitarie sono tre: Regolamenti, Direttive e Decisioni. I Regolamenti sono le uniche norme generali e vincolanti di cui l'Unione Europea dispone. Esse hanno self executing cioè diretta applicabilità in tutti gli Stati membri. L'Unione Europea, però, dato che agisce in un ottica di armonizzazione e non unificazione dei diritti, fa raro uso di questo strumento che "annienta" la sovranità statale ancora esistente in campo tributario. Un esempio di regolamente è comunque quello sull'imposta indiretta per eccellenza e cioè l'IVA che è totalmente regolata da un regolamento europeo. La Direttiva ha carattere non generale ma non meno vincolante rispetto al regolamento. La particolarità della direttiva è che il legislatore statale deve, sulla base di essa, stabilire norme interne che la attuino. Le Direttive infatti si limitano a fornire il fine a cui ogni Stato membro deve puntare sta al legislatore nazionale stabilire il come raggiungerlo. Questo è però quanto dovrebbe avvenire a livello astratto. Concretamente però, per contrastare la tendenza da parte dei legislatori nazionali a non dare attuazione alle direttive soprattutto poco gradite, è invalsa negli ultimi anni le direttive hanno assunto un carattere di precisione e dettagliatezza tale da assumere anche esse stesse una valenza self executing e quindi un carattere vincolante per lo Stato inadempiente anche senza la previsione di una norma nazionale attuativa. I singoli cittadini potranno quindi comunque invocarla contro lo Stato inadempiente. L'ultima fonte è la Decisione della Commissione UE che negli ultimi anni, da parte della Cassazione, ha ricevuto il crisma di vincolatività in materia di aiuti di stato e quindi se chiari e precisi possono addirittura sopprimere o modificare il diritto interno in materia di aiuti di stato vincolando il giudice nazionale nei suoi giudizi.

Terza Fascia: Regolamenti governativi e ministeriali e Regolamenti e Statuti degli enti locali

Immediatamente sotto la legge sono posti i regolamenti governativi (art. 87 Cost.) e ministeriali (art. 17 legge 408/1998) che hanno una funzione integrativa della legge negli aspetti procedurali e tecnici. È da dire che spesso alcuni regolamenti autorizzati travalicano la semplice attuazione della legge verso un aspetto più propriamente integrativo. La dottrina ha comunque precisato che tale integrazione della disciplina legale non può travalicare il rispetto dei limiti posti dalla legge.

Sempre nella terza fascia si collocano i regolamenti e gli statuti degli enti locali. Essi infatti, nonostante l'autonomia normativa tributaria, non rientrano nella riserva di legge prevista dall'articolo 23 della Costituzione e pertanto il loro agire è comunque delimitato dalla legge statale o regionale. Essi tra l'altro non possono imporre tributi propri ma devono limitarsi agli aspetti procedimentali ed in modo limitato per quanto riguarda le agevolazioni sempre nell'ambito previsto dalla legge. La legge 42/2009 ha stabilito che la legge, per attuare a pieno il principio della riserva, deve indicare il soggetto passivo, il presupposto e i criteri di determinazione del quantum della prestazione. Le fonti quindi degli enti locali possono agire sicuramente in maniera maggiore rispetto a quella precedente alla riforma dell'articolo 119 ugualmente nei limini di coordinamento gli ambiti territoriali più ampi (Regione e Stato) non potendo derogare né alla Costituzione né alle norme di tali enti territoriali (Regioni e Stato).

Quarta Fascia: Circolari ministeriali e risoluzioni

Dibattuta è la collocazione o meno delle circolari all'interno della gerarchia delle fonti di diritto. Il dibattito è incentrato prevalentemente sul fatto che tali fonti non hanno carattere vincolante per il legislatore, il giudice e il contribuente. Esse infatti sono norme che hanno una valenza solo interna alla pubblica amministrazione. Ma proprio questa valenza interna basta sul vincolo gerarchico tra gli uffici la vincolatività delle stesse e la generalità è data proprio dalla forza interna che esse hanno non possono essere escluse dalla gerarchia delle fonti essendo esse un supporto alla A.F. per l'applicazione delle norme giuridiche e quindi fattori di diritto concreto. Un segnale dell'importanza di tali norme è dato anche dall'articolo 10 dello Statuto dei Diritti del Contribuente che in base a quanto disposto dall'articolo 97 Costituzione dispone l'esimente da sanzioni e dalla richiesta di interessi nei confronti del contribuente nel caso che l'orientamente stabilito dalla circolare su cui aveva fatto affidamento il contribuente viene successivamente modificato con effetto retroattivo. Diverso è il caso delle note e delle risoluzioni le quali hanno una portata specifica ad un caso concreto essendo spesso risposte a quesiti posti da privati. Appare difficile quindi collocarle tra le fonti non avendo il requisito della generalità propria delle circolari. Ugualmente la dottrina ha rilevato che esse hanno una qualche valenza vincolativa rappresentando comunque dei precedenti dell'agire dell'A.F. Assimilabili a queste sono i pareri dati a seguito di interpello anche essi quindi frutto di una risposta di chiarificazione interpretativa di una norma da parte di un privato e che acquisiscono una particolare vincolatività per l'A.F. attraverso il silenzio assenso.

Entrata in vigore e Cessazione delle norme tributarie

Dopo, in genere, 15 giorni dalla pubblicazione sul G.U. una norma tributaria entra in vigore. Durante il periodo che trascorre tra la pubblicazione e l'entrata in vigore (vacatio legis) la norma non ha alcuna efficacia è pertanto né il giudice né l'A.F. né il contribuente sono tenuti a rispettarla o usarla a fini interpretativi. Accade di frequente però che l'entrata in vigore non corrisponde con l'efficacia cioè con l'esecuzione dei suoi effetti. Soprattutto su norme, infatti, di carattere procedimentale o processuale, il legislatore può differire o far retroagire "l'entrata in esecuzione" rimandandone o anticipandone gli effetti. La legge sarà quindi perfetta perché entrata in vigore ma i suoi effetti saranno differiti o retroattivi. È bene comunque segnalare che in base all'articolo 3, comma 3 dello Statuto del Contribuente, volto ad aumentare la portata conoscitiva in ampliamento della vacatio legis, l'efficacia temporale delle disposizioni modificative di tributi periodici è differita nel periodo o anno di imposta successivo ed è fissato un termine di sessanta giorni dall'entrata in vigore per gli adempimenti fiscali a carico del contribuente. Venendo ai casi di cessazione della legge essi sono sostanzialmente quattro: abrogazione, deroga, dichiarazione di incostituzionalità e declaratoria di incompatibilità comunitaria. Per quanto riguarda l'abrogazione (regolata dall'articolo 15 disp. prel. c.c.) essa può avvenire sia per abrogazione espressa di una norma successiva, oppure le nuove disposizioni sono incompatibili con le precedenti, oppure la nuova legge regola l'intera materia disciplinata dalla precedente. L'efficacia della legge, in caso di abrogazione, cessa ex nunc pertanto esse restano in vigore per i presupposti verificatisi nel periodo temporale antecedente alla data di abrogazione. Per evitare che ci sia una vacanza di legge riguardo le situazioni giuridiche relative alla legge abrogata il legislatore può porre delle disposizioni transitorie. Diversa dall'abrogazione è la deroga. Il legislatore può, attraverso deroga espressa o tacita, può introdurre l'eccezione ad un norma contenuta nella stessa legge o successivamente e questo comporta in parte di fatto la sua cessazione. Il legislatore può prevedere, per evitare la deroga, a volte, delle norme che impongo il divieto di deroga se non espressa (es. clausola di autorafforzamento dello Statuto). Per quanto riguarda la declaratori di incostituzionalità della legge tributaria da parte della Corte costituzionale e dell'incompatibilità con il diritto comunitario sancita dalla Corte di giustizia esse provacano, a differenza dell'abrogazione che è ex nunc, effetti ex tunc cioè dall'entrata in vigore della norma stessa essendo essa come mai esistita. Interessante è però la questione delle eccezioni dell'efficacia ex tunc collegata alla sentenza di illegittimità costituzionale. Esse infatti non si attua nei casi in cui i rapporti sono esauriti nel caso di un giudicato che non permette di rimettere in discussione la controversia, la prescrizione che fa decadere la pretesa sostanziale di chi fa valare un proprio diritto e la decadenza che impedisce l'azione in giudizio. Interessante è da notare che a partire da alcune sentenze del 2015 la Corte costituzionale, ha ritenuto non esigibile il rimborso neppure nei casi pendenti per non gravare in maniera eccezionale sul bilancio statale. Per quanto riguarda l'individuazione del dies quo del diritto al rimborso, non vi è dubbio che esso è esigibile da dopo la sentenza della Corte costituzionale non potendosi infatti esigere prima essendo la norma pienamente efficace sia per l'A.F. che per i giudici. Il diritto al rimborso nasce con la sentenza della Corte costituzionale. Caso diverso per la declaratoria di incompatibilità con le norme comunitarie. Nell'intento di limitare l'effetto ex tunc infatti la Corte di giustizia ha previsto alcune volte che il diritto al rimborso cada solo in testa a coloro che avevano presentano istanza di rimborso alle autorità amministrative prima dell'emanazione della sentenza, oppure altre che vi sia in atto l'azione giurisdizionale (ricorso) preventiva o la contestazione dell'imposizione attraverso impugnativa equivalente del rifiuto dell'A.F. prima dell'emanazione della sentenza in grado di rendere pendenti i rapporti diversamente dalla mera azione di rimborso che riguarda la fase amministrativa.

Efficacia temporale delle norme tributarie e la retroattività

Relativa alla questione dell'efficacia assume una sua rilevanza la questione della retroattività. È preliminarmente da dire che le norme sostanziali solitamente non sono retroattive mentre le norme procedurali hanno una validità sia pro futuro che per il passato. Le maggiori problematiche risultano soprattutto dal fatto che si riportano sotto la nozione di retroattività anche vicende che sono diverse da essa come la retrospezione, il richiamo circostanziato dei fatti o la legge interpretativa che invece possono essere compatibili con l'ordinamento tributario. La norma tributaria veramente retroattiva e quindi non legittima è la norma che sia innovativa, ingiustificata e irragionevole e che con il suo agire retroattivo incide sfavorevolmente e sconvolge o altera una situazione consolidata o garantita compromettendo la sicurezza giuridica o la certezza del diritto e questo può avvenire sia quando il legislatore impone una nuova o maggiore imposizione riferita a fatti precedenti all'entrata in vigore sia che disconosca un diritto o una agevolazione fiscale riconosciuta in passato. La retroattività può essere sia propria che impropria. È propria quando modifica un tributo esistente in precedenza. È impropria quando impone un nuovo tributo a fatti verificatisi prima dell'entrata in vigore della legge che lo stabilisce. La norma retroattiva non va confusa, nonostante ciò accade spesso, con la legge interpretativa. La legge interpretativa infatti non impone nessuna novità ma si limita a fornire il reale significato alla legge interpretata che era suo fin dall'entrata in vigore. Da tenere distinta è anche la norma di applicazione immediata che pur operando nel passato si rivolte ad un'attività amministrativa ancora in corso di svolgimento all'entrata in vigore della nuova legge. Il divieto di retroattività non è esplicitamente previsto in nessuna norma. La giurisprudenza lo ha, nel corso degli anni, da prima esplicitato dal principio dell'attualità della capacità contributiva (art. 53 Cost.). Tale principio però è usabile solo nel caso in cui si analizzi in senso oggettivo rapportata preventivamente al momento della scelta del presupposto operata dalla legge che può eccezionalmente e per un breve periodo riguarda il passato. Esso infatti non ha valenza se si analizza in senso soggettivo infatti si potrebbe legare la retroattività alla mutevole situazione economica del contribuente nel tempo e ad essa si giustifica la imposizione retroattiva nella fase successiva di applicazione della nuova legge. Proprio per superare questa limitazione si è fatto ricorso al principio della tutela del legittimo affidamento riconosciuto anche dal diritto comunitario. Tale principio prevede che il contribuente possa agire senza subire pregiudizio di successive modifiche sfavorevoli e questo rafforza il divieto di retroattività e il vincola maggiormente il legislatore. Questo ha ampliato la sfera di non applicazione del divieto non assoluto di retroattività e l'essere considerato nel caso in cui l'irretroattività e le esigenze di certezza del diritto siano in contrasto con gli altri interessi costituzionali e comunitari protetti in base ai canoni della ragionevolezza e della non arbitrarietà e quindi in ordine al bilanciamento degli interessi in conflitto. Bisogna quindi ponderare gli interessi contrapposti di fisco e contribuente in merito alla giustificazione dell'intervento retroattivo. Limite invalicabile della norma retroattiva è delle situazione consolidate come il giudicato o la decadenza dai termini procedimentali. La nostra giurisprudenza costituzionale ha chiarito in proposito (Corte cost., sent. n. 525/2000) che esiste un divieto di annullamente degli effetti del giudicato attraverso la retroattività in materia tributaria. Un norma in materia di retroattività, in realtà, è stata posta dal legislatore ed è l'articolo 3 dello Statuto del contribuente che però non ha rango costituzionale e pertanto non può arginare le leggi retroattive sfavorevole. Può però essere un valido supporto interpretativo. Esso al comma 1 stabilisce che "salvo quanto previsto dall'art. 1, comma 2, le leggi tributarie non hanno effetto retroattivo" e proprio su questa base è stabilito che in riguardo ai tributi periodici "le modifiche introdotto in materia tributaria si applicano a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore". Nella seconda parte del comma 1 inoltre la norma prevede fattispecie mai viste prima come il divieto di retroattività c.d. non autentica. Assume enorme rilevanza la distinzione rispetto alle leggi interpretative riconosciute eccezionalmente. L'articolo 3 comma 1 fa salvo le leggi interpretative previste all'articolo 1 comma 2 in materia tributaria soltanto in casi eccezionali.

Efficacia nello spazio delle norme tributarie

Una questione interessante e allo stesso tempo controversa è quella relativa all'efficacia nello spazio in presenza di nuove e sempre più forme di manifestazione di capacità contributiva che travalicano i confini nazionali. Due sono i principio di tassazioni più usati. Il primo, il principio di tassazione del reddito mondiale (worldwide taxation) che considera come criterio impositivo il collegamento alla residenza fiscale del contribuente indipendentemente da dove si sia prodotto il reddito e questo per recuperare il gettito derivata da attività economiche e finanziarie svolte parzialmente in altro Paese (e questo è usato spesso nei paesi ricchi). Per individuare la residenza fiscale vi è una presunzione dovuta all'inscrizione anagrafica della popolazione, la permanenza per maggior parte del periodo d'imposta in un determinato Paese, il domicilio, la dimora abituale e per la società il luogo della sede principale o degli interessi economici. Tali elementi presuntivi aventi carattere formale sono superabili dalla dimostrazione della residenza effettiva. L'altro criterio è il criterio della territorialità o della fonte (source taxation) che è tendente a realizzare l'"efficienza fiscale internazionale" attraverso l'idea che l'imposizione fiscale, potendo essere effettuata esclusivamente nel territorio di uno Stato dalla provenienza di colui che produce la ricchezza, dovrebbe interferire il meno possibile sulle scelte economiche e sull'allocazione dei capitali delle imprese ed essere limitata. Esso infatti impone come criterio impositivo il collegamento alla fonte in cui si è generata la ricchezza indipendentemente dalla residenza fiscale. Interessante è la questione della doppia imposizione. In capo ad un soggetto infatti si può avere il fenomeno di una tassazione in due diversi stati su stessi redditi proprio perché i due Stati prevedono principi di tassazione l'uno alla origine o fonte l'altro in base alla residenza. Per evitare ciò bisogna ricorrere alle convenzioni internazionali che stabiliscono essenzialmente il credito di imposta che consente la deducibilità delle imposte pagate all'estero da quelle dovute nel paese di residenza e l'esenzione che consiste nell'esclusione da imposta dei redditi di fonte estera. Inizialmente, quando si inizio a produrre ricchezza all'estero, si era sempre creduto che era impossibile da parte di uno Stato prelevare tributi in un altro Stato nel rispetto della sovranità dello stesso. Questo valeva anche per organismi sovranazionali come l'UE nei confronti degli Stati membri (anche se era ritenuto diversamente infatti si riteneva che era in capo agli organismi comunitari di prelevare i tributi non prelevabili dagli Stati anche se nel prelevabili devono ricorrere agli sturmenti normativi offerti dai diversi ordinamenti dei singoli Paesi). Con il corso del tempo però è sorta sempre più l'esigenza di ampliare nello spazio l'efficacia delle norme tributarie procedimentali e di esercitare reciprocamente il potere impositive e dall'altro regole comuni che garantiscano lo stesso trattamento fiscale dei contribuenti a prescindere dalla loro residenza o dal luogo di svolgimento della propria attività di investimento. In ambito europeo la necessità di assicurare tra gli Stati membri la libera concorrenza, l'eliminazione agli ostacoli di natura fiscale alle libertà fondamentali e il divieto di non discriminazione fiscale e di restrizione alle libertà fondamentali e sugli aiuti di Stato hanno sicuramente imposto che la sovranità statale in ambito fiscale divenisse sempre minore in favore di una cooperazione tra Stati membri che si è avuta in modo particolare in settori come l'Iva. Questo sia per garantire i contribuenti da una disparità di trattamento sia per le norme restrittive in ambito fiscale con finalità antielusiva e di salvaguardare allo stesso tempo gli interessi fiscali attraverso la tutela dei crediti tributari sorti all'estero. Inoltre l'espansione delle norme comunitarie antirestrittive in materia fiscale attraverso l'attività interpretativa della Corte di giustizia volte a garantire la parità di trattamento tra soggetti, beni, capitali e servizi di diversa provenienza territoriale, ha determinato la crisi della distinzione tra responsabilità fiscale illimitata del residente e limitata del non residente sulla quale si regge il sistema di tassazione su base mondiale. La cooperazione tra le A.F., tuttavia, in ambito comunitario, nonostante risulti preliminare al riconoscimento dello stesso trattamento fiscale dei non residenti rispetto ai residenti, e sebbene è prevista da alcune norme comunitarie, resta ancora limitata dalla complessità e diversità di molti sistemi fiscali nazionali che attribuiscono diversi poteri alle Autorità fiscali in fase di controllo e che utilizzano differenti metodi di determinazione delle basi imponibili.

**LA COSTITUZIONE**

La **capacità contributiva** è un principio fondamentale del [diritto tributario](https://it.wikipedia.org/wiki/Diritto_tributario), espressamente sancito dall'art. 53 della [Costituzione](https://it.wikipedia.org/wiki/Costituzione), che può avere due significati:

* dal punto di vista dello [Stato](https://it.wikipedia.org/wiki/Stato), significa che le leggi tributarie non devono colpire fatti che non siano espressivi di capacità contributiva;
* dal punto di vista del contribuente, è una garanzia, in quanto il contribuente non può essere sottoposto alla imposizione, se non in presenza di fatti che esprimono capacità contributiva.

Nella [sentenza](https://it.wikipedia.org/wiki/Sentenza) n. 21 del [2005](https://it.wikipedia.org/wiki/2005), la [Corte costituzionale](https://it.wikipedia.org/wiki/Corte_costituzionale_della_Repubblica_Italiana) ha affermato «l'incertezza che attualmente contrassegna la nozione di capacità contributiva», a proposito della possibilità di annoverare fra gli indici di capacità contributiva anche parametri connessi con il diverso *status* sociale dei vari contribuenti.

Capacità contributiva come forza economica

Negli anni '60 fu studiato il concetto di capacità contributiva come *forza economica*, cioè come [possesso](https://it.wikipedia.org/wiki/Possesso) di *ricchezza* idoneo a giustificare il prelievo fiscale nell'[interesse collettivo](https://it.wikipedia.org/wiki/Interesse_pubblico). Questa interpretazione è in parte basata sulla tradizione storico-[costituzionale](https://it.wikipedia.org/wiki/Costituzione) in materia di limiti al potere tributario: la Costituzione di [Weimar](https://it.wikipedia.org/wiki/Repubblica_di_Weimar)faceva riferimento agli *averi* dei soggetti, lo [Statuto albertino](https://it.wikipedia.org/wiki/Statuto_albertino) menzionava le cosiddette *facoltà economiche*. In entrambi i casi, si sanciva che nessuno poteva intaccare *oltre certi limiti* la disponibilità economica complessiva dei sudditi.

Nel vigente [ordinamento giuridico](https://it.wikipedia.org/wiki/Ordinamento_giuridico) [italiano](https://it.wikipedia.org/wiki/Italia), il principio di capacità contributiva assicura che ogni prelievo sia giustificato da *indici rivelatori di ricchezza*, ai fini di una *giusta* ripartizione del carico fiscale.

La [Corte costituzionale](https://it.wikipedia.org/wiki/Corte_costituzionale_della_Repubblica_Italiana) già dalla fine degli anni '60 è andata via via specificando il concetto di capacità contributiva come forza economica sul piano garantistico: per il giudice delle leggi, la capacità contributiva assicura che ogni prelievo sia giustificato da «indici concretamente rivelatori di ricchezza», e cioè assicura che sia colpita l'effettiva idoneità del soggetto al prelievo fiscale.

Non basta dunque il verificarsi del presupposto d'imposta, ma occorre che tale presupposto (ovvero il possesso di [reddito](https://it.wikipedia.org/wiki/Reddito)) manifesti la situazione economica complessiva del contribuente, ai fini di una giusta ripartizione del carico fiscale. Non tutta la capacità economica è però capacità contributiva come è facile desumere dal principio dell'[esclusione del minimo vitale](https://it.wikipedia.org/wiki/Esclusione_del_minimo_vitale).

Indici di capacità contributiva

Sul piano sistematico, gli *indici di capacità contributiva* sono il [reddito](https://it.wikipedia.org/wiki/Reddito), il [patrimonio](https://it.wikipedia.org/wiki/Patrimonio), il [consumo](https://it.wikipedia.org/wiki/Consumo); a questi, si aggiungono la [spesa](https://it.wikipedia.org/wiki/Spesa) complessiva, gli incrementi patrimoniali e gli incrementi di valore del patrimonio non legati a un'attività del soggetto passivo.  
In presenza di questi indici, la prestazione tributaria trova la sua giustificazione nella mera possibilità economica (effettiva e reale, e non presunta o fittizia) di concorrere all'[interesse collettivo](https://it.wikipedia.org/wiki/Interesse_pubblico), in ragione dell'esistenza di una ricchezza superiore alle esigenze dell'economia individuale.

Il [patrimonio](https://it.wikipedia.org/wiki/Patrimonio) è uno *stock* di ricchezza a cui di solito corrisponde un [flusso di reddito](https://it.wikipedia.org/wiki/Flusso_di_reddito). Il [reddito](https://it.wikipedia.org/wiki/Reddito) è un flusso destinabile al consumo e al risparmio, sia pure in proporzioni variabili da soggetto a soggetto. Il [consumo](https://it.wikipedia.org/wiki/Consumo) è la quota del reddito non risparmiata.

Questi tre indici non vanno considerati alternativi: i moderni sistemi tributari, tra cui quello [italiano](https://it.wikipedia.org/wiki/Italia) li assumono contemporaneamente, anche se con diverso rilievo, in quanto ciascun indice ha caratteristiche proprie.

Con la sentenza n. 155 del [2001](https://it.wikipedia.org/wiki/2001), la Corte costituzionale ha chiarito che *«la capacità contributiva non presuppone l'esistenza necessariamente di un reddito o di un reddito nuovo, ma è sufficiente che vi sia un collegamento tra prestazione imposta e presupposti economici presi in considerazione, in termini di forza e consistenza economica dei contribuenti o di loro disponibilità monetarie attuali, quali indici concreti di situazione economica degli stessi contribuenti»*.

Capacità contributiva come limite del legislatore

Il concetto di capacità contributiva come limite alla discrezionalità del legislatore tributario è stato introdotto dalla [Cassazione](https://it.wikipedia.org/wiki/Corte_di_Cassazione) nel 1946.  
Di recente, con la sentenza n. 156 del [2001](https://it.wikipedia.org/wiki/2001), la Corte costituzionale ha affermato che:

* «rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da *qualsiasi indice* che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale»;
* «nel caso dell'IRAP il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale *nuovo indice* di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto, prodotto dalle attività autonomamente organizzate».

Requisiti di effettività e attualità

La [giurisprudenza](https://it.wikipedia.org/wiki/Giurisprudenza) costituzionale ha da sempre ribadito i requisiti di effettività e attualità (cfr. sentenza n. 44/1966) della capacità contributiva, censurando le [presunzioni](https://it.wikipedia.org/wiki/Presunzione_(diritto))assolute in materia tributaria ed escludendo l'imponibilità del cosiddetto *minimo vitale*, che contraddicono a questi requisiti. Si pongono in questo ambito il problema del cosiddetto [redditometro](https://it.wikipedia.org/wiki/Redditometro) e quello più recente degli [studi di settore](https://it.wikipedia.org/wiki/Studi_di_settore), che si giustificano nel quadro della normativa antielusiva. Per effettività si intende che il legame tra fatto rivelatore di capacità contributiva e tributo dev'essere effettivo e non apparente o fittizio.

Imposte non collegate alla capacità contributiva

Storicamente vi sono state imposte non collegate alla capacità contributiva (ad es. imposta sul celibato, introdotta dal [diritto romano](https://it.wikipedia.org/wiki/Diritto_romano) e ripresa nell'epoca del [Fascismo](https://it.wikipedia.org/wiki/Fascismo)) e attualmente sembra che l'[imposta di bollo](https://it.wikipedia.org/wiki/Imposta_di_bollo) sia congegnata in modo da prescindere dalla rilevanza economica dell'atto.

Analogo discorso si fa in materia di [imposta di registro](https://it.wikipedia.org/wiki/Imposta_di_registro), che colpisce anche atti [nulli](https://it.wikipedia.org/wiki/Nullità_(diritto)) o privi di capacità contributiva come i [decreti ingiuntivi](https://it.wikipedia.org/wiki/Decreto_ingiuntivo), le [sentenze](https://it.wikipedia.org/wiki/Sentenza) di [fallimento](https://it.wikipedia.org/wiki/Fallimento_(diritto)), le [locazioni](https://it.wikipedia.org/wiki/Locazione) di [beni](https://it.wikipedia.org/wiki/Bene_(diritto)) immobili e i tributi ipotecari.

In particolare, i tributi [ipotecari](https://it.wikipedia.org/w/index.php?title=Imposte_ipotecarie&action=edit&redlink=1) colpiscono l'iscrizione di [ipoteca](https://it.wikipedia.org/wiki/Ipoteca), atto dal contenuto patrimoniale, ma privo di manifestazioni di forza economica, soprattutto se lo si guarda dal punto di vista del [debitore](https://it.wikipedia.org/wiki/Debito) insolvente.

Deroghe al principio di capacità contributiva

Tutte le forme di riduzione del prelievo fiscale, rappresentate da una delimitazione del presupposto o della [base imponibile](https://it.wikipedia.org/wiki/Base_imponibile), non si pongono come deroga al principio di capacità contributiva ma anzi ne sono attuazione.

Le agevolazioni e le esenzioni fiscali rappresentano invece delle vere e proprie deroghe all'operatività del principio di capacità contributiva.

La legge delega per la riforma tributaria 9 ottobre [1971](https://it.wikipedia.org/wiki/1971), n. 825, raccomandava all'art. 9 che la materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi fiscali sostitutivi rispondesse al criterio di «limitare nella maggior misura possibile le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione».

L'art. 9 della legge delega è stato attuato dal [d.P.R.](https://it.wikipedia.org/wiki/Decreto_del_Presidente_della_Repubblica) 29 settembre [1973](https://it.wikipedia.org/wiki/1973), n. 601, contenente appunto la disciplina delle agevolazioni tributarie. Tale decreto ripartì sistematicamente le agevolazioni tributarie in:

* agevolazioni di carattere soggettivo
* agevolazioni di carattere territoriale
* agevolazioni per determinati atti, operazioni o beni tassativamente indicati.

La medesima nozione di agevolazione fiscale, come deroga ai principi di generalità e progressività dell'imposizione, è stata ripresa dalla [legge](https://it.wikipedia.org/wiki/Legge) delega n. 80 del 7 aprile [2003](https://it.wikipedia.org/wiki/2003), per la riforma del sistema fiscale statale.

Poiché la capacità contributiva deve misurarsi con altri interessi diversi da quello di assicurare il gettito fiscale, l'agevolazione fiscale si giustifica solo laddove persegua una funzione extrafiscale riconosciuta dall'[ordinamento](https://it.wikipedia.org/wiki/Ordinamento_giuridico). Solo in presenza di tale condizione può ammettersi una deroga al principio di capacità contributiva, che altrimenti risulterebbe violato, ponendosi l'agevolazione come un trattamento di favore concesso per situazioni soggettivamente od oggettivamente particolari e, quindi, in violazione del principio di uguaglianza economica di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Statuto dei diritti del contribuente

Lo **statuto dei diritti del contribuente** o **statuto del contribuente** indica, nell'[ordinamento giuridico](https://it.wikipedia.org/wiki/Ordinamento_giuridico) italiano, una serie di disposizioni normative a tutela dei [contribuenti](https://it.wikipedia.org/wiki/Contribuente) nei confronti del [fisco](https://it.wikipedia.org/wiki/Fisco).

Le disposizioni sono contenute nella legge 27 luglio 2000, n. 212 recante *Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*.

Principi

Alcuni principi fondamentali contenuti nella legge sono:

* **l'irretroattività**, già contemplata nel [diritto penale](https://it.wikipedia.org/wiki/Diritto_penale) e che viene estesa anche al contenzioso tributario ai sensi del principio in base al quale *l'efficacia di una norma tributaria decorre successivamente* alla sua approvazione e pubblicazione;
* **il principio *no taxation without representation***, ai sensi del quale non si possono estendere [tributi](https://it.wikipedia.org/wiki/Tributi) esistenti o imporre nuovi tributi per decreto, senza una votazione parlamentare (art. 4);
* la statuizione di termini perentori a pena di nullità per la notifica, la [prescrizione](https://it.wikipedia.org/wiki/Prescrizione) e la produzione di documenti (minimo 30 gg);
* la limitazione dell'[onere della prova](https://it.wikipedia.org/wiki/Onere_della_prova), per cui è nulla ogni norma che obbliga il contribuente a tenere prova dei pagamenti per un periodo superiore a dieci anni (art. 8, comma 3); l'amministrazione tributaria non può chiedere al cittadino di produrre documenti o informazioni di cui sono già in possesso altri organi della pubblica amministrazione; deve concedere almeno 30 giorni per produrre qualsiasi documentazione;
* il principio di correttezza e [buona fede](https://it.wikipedia.org/wiki/Buona_fede), ai sensi del quale non possono essere irrogate [sanzioni](https://it.wikipedia.org/wiki/Sanzioni) se non in presenza di violazioni sostanziali, ossia se non esiste debito d'imposta o se i ritardi dipendono da errori dell'amministrazione oppure da un oggettiva incertezza della [legge](https://it.wikipedia.org/wiki/Legge).

Contenuto

La legge 27 luglio 2000, n. 212 è una [legge ordinaria](https://it.wikipedia.org/wiki/Legge_ordinaria) che ha l'obiettivo di porsi come guida ai fini dell'interpretazione della normativa tributaria: eventuali deroghe o modifiche possono avvenire solo in maniera espressa - quindi non tacita - e tramite leggi aventi carattere generale e mai speciale, al fine di garantire l'omogeneità e la coerenza della normativa in essa disposta[[1]](https://it.wikipedia.org/wiki/Statuto_dei_diritti_del_contribuente#cite_note-1).

All'art. 1, comma 1 viene disposto che *le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali*. È inoltre contemplata la chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie nell'art. 2.

Così come avviene nel [diritto penale](https://it.wikipedia.org/wiki/Diritto_penale), lo statuto prevede la *non retroattività della norma*. Viene affermato un principio fondamentale che attiene la prescrizione dei termini. L'ultimo comma dell'art. 3 avverte che *i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati*. Non si possono disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti (art.4).

L'amministrazione finanziaria deve informare il contribuente assumendo idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria (art. 5).

La conoscenza degli atti e della semplificazione normativa è contemplata dal successivo art. 6, ai sensi del quale sono poste a carico dell'amministrazione finanziaria diversi obblighi quali la chiarezza degli atti redatti nei confronti del contribuente. A quest'ultimo non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'art. 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa.

Fondamentale risulta essere l'art. 7 che prevede la chiarezza e la motivazione degli atti di accertamento pena la nullità dell'atto stesso. È confermato il principio che se un atto ne richiama un altro, quest'ultimo deve essere allegato all'atto che lo richiama; in alternativa, è possibile riprodurre il contenuto essenziale dell'atto richiamato all'interno dell'atto che effettua il richiamo.

È disciplinata la tutela dell'integrità patrimoniale all'art. 9 e l'affidamento della buona fede all'art. 10. Il comma 1 recita che *i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della*[buona fede](https://it.wikipedia.org/wiki/Buona_fede).

Con l'art. 11 viene introdotta una nuova disciplina dell'[interpello](https://it.wikipedia.org/wiki/Interpello). È data la possibilità a ciascun contribuente di inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria, che deve rispondere entro centoventi giorni, circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse. La presentazione dell'istanza non ha effetto sulle scadenze previste dalla disciplina tributaria. Qualora la risposta non pervenga al contribuente entro 120 giorni dall'inoltro della domanda - s'intende che l'amministrazione concorda con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente.

L'art. 12 disciplina minuziosamente i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Dal tempo massimo di permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, che non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio, ai tempi e modo di accesso, che devono avvenire durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente. È concessa la possibilità che su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili possa essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

L'art. 13 istituisce la figura del [Garante del contribuente](https://it.wikipedia.org/w/index.php?title=Garante_del_contribuente&action=edit&redlink=1). che provvede su richiesta del contribuente ad accertare se effettivamente vi siano state violazioni perpetrate dai Funzionari civili o militari dell'amministrazione finanziaria. Sono enunciati tutti i poteri che tale figura ha per poter espletare il compito affidatogli.

I restanti articoli (artt. 14-21) trattano delle garanzie ai contribuenti all'estero al codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche tributarie.

Analisi

La legge pone il [contenzioso tributario](https://it.wikipedia.org/wiki/Contenzioso_tributario) in analogia al diritto penale per la forte procedimentalizzazione in termini di termini perentori ed efficacia immediatamente esecutiva degli atti. Oltre ad aspetti procedurali, sorgono analogie nel merito: non-retroattività, interpretazione rigida delle norme (in merito alle sanzioni), obbligo di pubblicazione, correttezza e buona fede.

Tuttavia manca l'affermazione del principio per il quale l'[onere della prova](https://it.wikipedia.org/wiki/Onere_della_prova) è di chi accusa: dell'amministrazione se iscrive a ruolo dei debiti di [imposta](https://it.wikipedia.org/wiki/Imposta); del cittadino, se chiede un rimborso. Manca inoltre un'interpretazione rigida delle norme tributarie nel merito dei debiti di imposta iscrivibili a ruolo, nel senso che in caso di dubbi interpretativi, non chiariti nei termini del contenzioso da successive disposizione normative, si applica l'interpretazione più favorevole al contribuente, mentre al momento è soltanto prevista l'assenza di sanzioni se la norma è di dubbia interpretazione

Risulta inoltre assente anche un principio di proporzionalità fra sanzione (la pena) e la gravità del "reato", solo parzialmente rimediata da una sentenza della Cassazione che vieta il [pignoramento](https://it.wikipedia.org/wiki/Pignoramento) di beni immobili per somme iscritte a ruolo inferiori ai 10.000 euro.

Essendo una norma di rango primario (approvata con un [d.P.R.](https://it.wikipedia.org/wiki/Decreto_del_presidente_della_Repubblica)), lo statuto del contribuente resta derogabile da qualsiasi norma tributaria ordinaria successiva, in base al principio [lex posterior derogat legi priori](https://it.wikipedia.org/wiki/Lex_posterior_derogat_legi_priori)[[2]](https://it.wikipedia.org/wiki/Statuto_dei_diritti_del_contribuente#cite_note-2). Si ripropone quindi il problema di gerarchia delle fonti già avanzato nella precedente normativa[[3]](https://it.wikipedia.org/wiki/Statuto_dei_diritti_del_contribuente#cite_note-3) ed a fronte della quale la Corte di Cassazione ha più volte ribadito la sua natura di fonte del diritto primaria per i principi sanciti, rispetto a norme tributarie ordinarie.

L'Ordine dei Commercialisti ha proposto a più riprese di elevare lo Statuto dei diritti del contribuente a legge costituzionale

**LE NORME AVENTI FORZA DI LEGGE**

Le fonti del diritto tributario sono le leggi e gli altri atti aventi valore di legge in relazione alla riserva di legge prevista dall’art. 23 Cost.

Per la formazione ed approvazione delle leggi ordinarie dello Stato contenenti norme tributarie, si applicano gli artt. 70 e segg. Della Costituzione, con il limite secondo cui le leggi tributarie non possono essere approvate con la legge di bilancio (art. 81 Cost.) e non possono essere abrogate con i referendum popolari (art. 752 Cost.) in quanto i referendum abrogativi di tributi potrebbero avere effetti eversivi.

a. **I decreti-legge:** I decreti legge sono provvedimenti provvisori con forza di legge che possono essere adottati dal Governo in casi straordinari di necessità ed urgenza e devono essere convertiti in legge entro 60 gg altrimenti decadono ex-tunc.

Del decreto legge vi è un uso frequente in materia tributaria. Alla base di quest’uso frequente vi sono diverse ragioni: ad esempio, se si istituisce o si aumenta un tributo sui consumi, è necessario un provvedimento celere, non preannunciato, per evitare l’accaparramento dei generi colpiti. Inoltre può presentarsi la necessità di adottare un decreto legge per far fronte ad esigenze finanziarie dello Stato che richiedono una certa urgenza.

b. **I decreti legislativi:** L’art. 76 Cost. il Parlamento può delegare al Governo l’esercizio della funzione legislativa con determinazione dei principi e criteri direttivi e soltanto per un tempo limitato e per oggetti definiti. Il ricorso allo strumento dei dlgs è frequente in materia tributaria in quanto la discussione in sede parlamentare può risultare molto estesa.

A tal proposito la riforma tributaria del 1971 è stata attuata con una legge di delega, per passare all’emanazione di molti testi unici che hanno forma di decreti delegati per arrivare alla legge 80/2003 che ha riformato la tassazione dei redditi delle società (Ires) ed è stato ampliamente modificato il Test unico delle imposte dirette.

c. **I testi unici:** Il testo unico non è un tipo di fonte, ma una fonte caratterizzata da un particolare contenuto ovvero la riunificazione in un unico testo di norme contenute in leggi diverse. Quindi possono esservi testi unici contenuti in leggi, dlgs o regolamenti.   
A tal proposito è rilevante la legge delega del 1971 per la riforma tributaria che aveva attribuito al Governo il potere di emanare dlgs per l’attuazione della riforma, dlgs con disposizioni integrative e correttive, dlgs recanti “testi unici”. Dal punto di vista del contenuto, i testi unici possono essere meramente compilativi o innovativi.

A questo proposito, la legge delega del 1971 aveva disposto che essi contenessero le norme emanate in attuazione della riforma e le norme previgenti rimaste in vigore, con la possibilità di apportare le modifiche necessarie per il coordinamento delle diverse disposizione e per eliminare ogni contrasto con i principi e criteri direttivi della delega. Inoltre nel testo unico vi sono anche norme emanate dopo la riforma tributaria a cui potevano essere apportate integrazioni e correzioni.   
In conclusione, i testi unici di attuazione della riforma tributaria non sono solo testi compilativi (raccolta di disposizioni vigenti) ma testi unici innovativi in quanto possono contenere disposizioni integrative e correttive delle norme preesistenti.

I Regolamenti in Materia Tributaria

- I regolamenti sono atti normativi fatti dal potere esecutivo o comunque non legislativo; in generale si fanno o perché la legge non c’è e allora si dice che piuttosto che niente si fa un regolamento, o perché la legge c’è e si tratta in qualche modo di integrarla.   
  
I regolamenti si dividono in:

- **indipendenti**, sono quelli senza legge;

- **di esecuzione**, quando c’è una disciplina legislativa, che specificano come si esegue materialmente la legge;

- **integrativi**, che invece di riguardare l’esecuzione specificano il contenuto, non dicono come si esegue, ma dicono più dettagliatamente ciò che la legge non ha disciplinato;

- **delegati**, è il regolamento stesso che disciplina quella materia, è la legge stessa che dice: “non voglio disciplinare io legge, delego te amministrazione”.

Questo è in generale in diritto amministrativo.

Ragioniamo su come queste categorie si coniugano con il diritto tributario, perché qualcuno potrebbe obiettare: “ma c’è la riserva di legge che vuol dire che il diritto tributario è diritto che si trova nella legge, cosa c’entrano i regolamenti?”

I regolamenti di esecuzione dicono come va eseguita la legge, quindi ci possono stare; riguardano non la disciplina della legge, ad esempio la legge dice che “la dichiarazione dei redditi si deve fare entro il 31 Maggio, il regolamento dice in quale sportello, ufficio si deve fare”.

I regolamenti integrativi possono creare qualche problema, però la riserva di legge è relativa, quindi non tutto ci deve stare nella legge. Se nella legge è scritto chi, cosa e quanto, il regolamento integrativo ci può stare, altrimenti no.

Quelli indipendenti per definizione non ci possono stare, c’è riserva di legge, se parliamo di chi, cosa e quanto, ad esempio il Governo non può dire “manca qualcosa su regolamentazione della attività fatte in internet e allora lo faccio io”, non si può fare.

Per la stessa ragione sono illegittimi i decreti delegati, qui è la legge che approva; non ci può essere rapporto simile al decreto legislativo.

Che efficacia hanno i regolamenti? Sono norme quindi sono vincolanti per il contribuente e per i giudici, così come la legge, però devono rispettare la legge e la Costituzione.   
Se sono in contrasto con la legge o la Costituzione non sono validi, però continua a produrre i suoi effetti; gli uffici restano vincolati ad adempiere; possono essere impugnati, ma dove? Dipende; se li voglio fare annullare, togliere di mezzo, devo fare ricorso al Tribunale Regionale Amministrativo (TAR) entro 60 giorni; ma non è necessario, perché se faccio impugnazione davanti alla Commissione Tributaria, e questa si trova davanti un regolamento invalido, non lo può annullare, ma lo può disapplicare.

Annullare significa che dal giorno dopo quel regolamento non esiste più, disapplicare invece significa che in quella singola controversia, non se ne tiene conto, come se non ci fosse.   
Non si va davanti alla Corte Costituzionale (solo per gli atti aventi forza di legge).

Le Circolari, quali fonte impropria di Diritto Tributario

- Abbiamo visto che le fonti del diritto tributario in senso formale sono la Costituzione, le legge, i regolamenti (ammessi entro certi limiti in materia tributaria, ma comunque con natura di norma giuridica e, perciò, di fonte del diritto).

Nella pratica professionale di chi si occupa di diritto tributario, tuttavia, anche le circolari sono considerate come vere e proprie fonti del diritto, alla cui lettura ricorre abitualmente. 

Definizione di **Circolare** [così denominate, poiché sono destinate a circolare per gli uffici]: Istruzioni/Atti interni all’amministrazione pubblica che l’autorità di vertice/l’autorità centrale dà agli uffici pubblici ed ai rispettivi funzionari PA circa le loro modalità di comportamento; in particolare, possono avere oggetto molto diverso: ad esempio, possono sia statuire gli aspetti organizzativi degli uffici sia comunicare agli uffici le modalità d’interpretazione della legge (Di solito, la Direzione generale sita a Roma emana e diffonde presso tutti gli uffici sotto ordinati una circolare interpretativa, di pari passo con l’emanazione di una nuova legge tributaria).

È netta, soprattutto per quanto riguarda le **circolari interpretative** - intese quali ordini agli uffici circa il modo di intendere una legge -, la vicinanza delle circolari alle fonti, ma, in quanto atti interni alla PA, non hanno natura di fonte del diritto: mentre un regolamento è una norma giuridica vincolante (fatti salvi il suo annullamento e/o la sua disapplicazione) per il contribuente, per l’ufficio pubblico e per il giudice tributario, la circolare vincola esclusivamente l’ufficio e/o gli uffici cui è rivolta (e, pertanto, vincola né il contribuente, né il giudice tributario, anche se è importante pure per essi, poiché, se conoscono le circolari interpretative - che per loro è mera opinione della PA sul contenuto di una legge tributaria -, possono anche prevedere i comportamenti dei rispettivi uffici pubblici).

## Le entrate tributarie (imposte, tasse, contributi), il principio di territorialità dell’imposta, l’efficacia nel tempo della norma tributaria.

**Differenza tra imposte, tasse e contributi**: anche se i termini vengono spesso utilizzati erroneamente come sinonimi esistono importanti differenze tra i tre.

Qual è la **differenza tra una tassa e un’imposta**?

**L’ imposta**: si tratta di una prestazione obbligatoria di denaro dovuta dai contribuenti, in relazione alla propria **capacità contributiva**, in favore dello Stato o di altri Enti Pubblici territoriali. Sono imposte, ad esempio, l’[Irpef](https://www.informazionefiscale.it/Irpef), l’[Ires](https://www.informazionefiscale.it/Ires) o l’[Irap](https://www.informazionefiscale.it/Irap).

Il pagamento di un’imposta, a differenza di quanto accade quando si paga una tassa, non comporta uno specifico “corrispettivo” (la prestazione di un servizio, ad esempio) ma in linea generale tali somme vengono utilizzate dallo Stato per **finanziare spese pubbliche**.

Le imposte sono **indivisibili** perché il loro prelievo non fornisce prestazioni indirizzate direttamente a dei singoli, ma concorre all’erogazione di **servizi rivolti alla totalità dei cittadini**. Le imposte possono quindi finanziare i **costi di opere di pubblica utilità** come l’istruzione, la sicurezza, l’amministrazione pubblica.

**Cosa sono le tasse e qual è la differenza con le imposte**

Per dare una definizione che sia il più chiara possibile è utile vedere subito **cos’è, invece, una tassa**.

Quando si pagano le tasse si va a sostenere il costo delle cosiddette **spese divisibili**, ovvero quel tipo di spese per le quali è chiaramente **determinabile quale sia il servizio erogato** al cittadino.

Mentre quindi per le imposte non si è in grado di rintracciare la prestazione fornita data la loro generalità, per le tasse la situazione è diversa.

Sono quindi tasse la TARI (per la raccolta dei rifiuti), la Tassa sull’occupazione di suolo pubblico, la Tassa di registro sul contratto di locazione.

In ognuno di questi casi infatti si può con certezza determinare per quale **tipo di servizio fornito** è stato prelevato denaro.

In sintesi, mentre con le tasse si finanzia un servizio chiaramente identificabile (come la tassa per il finanziamento del servizio di raccolta rifiuti) le imposte servono per finanziare servizi generali che sono a carico dello Stato (come ad esempio, la sanità pubblica).

Sono diversi i significati che si possono dare al termine contributo e quindi per darne una corretta **definizione** è necessario contestualizzarlo rispetto allo specifico ambito di utilizzo.

In generale però si può affermare che il contributo è una “via di mezzo” tra imposte e tasse: si tratta di un **prelievo coattivo** come un’imposta ma viene effettuato per **finanziare un’opera o un servizio pubblico specifico** come nel caso delle tasse.

Alcuni **esempi** di contributo sono:

i versamenti corrisposti agli **enti previdenziali** in vista della pensione;il **Contributo Unificato**, il costo necessario per far ricorso alle vie legali e per l’iscrizione a ruolo di cause civili e amministrative; i versamenti che ogni professionista deve annualmente alla **cassa del proprio ordine**.

**La progressività del sistema tributario italiano nell’art. 53 della Costituzione**

Dopo aver chiarito qual è la **differenza tra imposte, tasse e contributi**, è bene fare un breve cenno a quali sono i principi fondamentali che regolano il sistema tributario italiano.

In materia di imposte, la **Costituzione all’articolo 53** recita che:

*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.*

L’**articolo 53**, appena citato, esplica chiaramente i principi fondamentali che fondano la legittimità delle **imposte**:

**il principio di solidarietà**, che sancisce come le imposte siano dovute da ogni cittadino, entro i limiti della propria situazione economica. In questo senso le imposte possono essere considerate come una concretizzazione sul lato economico di quei "doveri inderogabili di solidarietà" citati sin dall’articolo 2 della Costituzione;

**il principio di capacità contributiva**, che introduce il motivo della progressività delle imposte. Viene così espresso come lo Stato debba richiedere al cittadino il proprio contributo economico secondo la sua capacità contributiva, da intendersi nelle forme del reddito, del patrimonio e del consumo.

**Il principio di territorialità dell'imposta**

Il territorio rappresenta, per lo Stato, la dimensione spaziale ove esso esplica la propria sovranità, ossia il potere originario, esclusivo ed assoluto di governo.

La sovranità si manifesta mediante la produzione di norme giuridiche e nell’uso monopolistico della forza affinché tali norme siano rispettate.

Se i confini dello Stato rappresentano l’orizzonte spaziale della capacità coercitiva, l’ambito di validità topografica e cronologica della norma giuridica – per usare un’espressione kelseniana – è illimitato.

Vista da questa prospettiva esclusivamente “interna”, la legge dello Stato non trova alcun limite nell’assumere a presupposti dei propri tributi fattispecie che abbiano elementi soggettivi od oggettivi di estraneità con il suo territorio.

La collocazione dello Stato nella dimensione internazionale, in cui coesistono ed interagiscono soggetti omologhi, cambia la situazione e pone un problema nuovo derivante dal fatto di appartenere ad un ordinamento più ampio in cui vigono regole e principi che tutti gli Stati sono tenuti a rispettare.

Da qui nasce l’annosa questione se esistano limiti alla potestà legislativa di uno Stato nel sottoporre a tassazione fatti, persone o beni che presentino elementi di estraneità con il suo territorio. La questione, in particolare, verte sull’esistenza o meno di norme consuetudinarie internazionali che condizionano l’esercizio della potestà normativa tributaria di uno Stato.

Se in passato si tendeva generalmente ad escludere l’esistenza di simili norme, oggi è prevalente l’opinione contraria.

Diffusa è innanzitutto l’idea che esista una norma di diritto internazionale generale che vieta ad uno Stato di tassare uno straniero se non in presenza di un collegamento sufficiente o ragionevole con il suo territorio.

Inoltre, la giurisprudenza italiana ha in più occasioni riconosciuto l’esistenza di una norma consuetudinaria internazionale di divieto di esercitare la potestà impositiva nei confronti di altri Stati od altri soggetti di diritto internazionale (Cass., 5.11.1991, n. 11788, in Comm. trib. centr., 15.9.1990, n. 5750; questa limitazione, peraltro, non riguarda la tassazione degli atti compiuti dallo Stato straniero jure gestionis, vale a dire gli atti rientranti nell’ambito del diritto comune).

Si ritiene altresì esistente una norma consuetudinaria internazionale secondo la quale non possono essere oggetto di tassazione, da parte dello Stato ospitante un agente diplomatico straniero, i redditi derivanti a quest’ultimo dall’esercizio delle sue funzioni (va peraltro segnalato che tale questione ha perduto gran parte della sua rilevanza a seguito della ratifica, operata da numerosi Paesi, delle Convenzioni sulle relazioni diplomatiche e sulle relazioni consolari, adottate a Vienna rispettivamente il 18.4.1961 ed il 24.4.1963, nelle quali è prevista, non solo a favore degli agenti diplomatici, ma anche di quelli consolari e degli altri addetti alle rappresentanze straniere, un’ampia immunità fiscale che subisce poche eccezioni).

Ovviamente, la maggior parte dei limiti alla potestà normativa tributaria sono di fonte pattizia e sono dovuti quindi alla stipulazione di accordi con altri Stati.

Molto frequenti sono gli accordi bilaterali e multilaterali in materia doganale, il più importante dei quali è il GATT sottoscritto il 30.10.1947 a Ginevra e successivamente confluito nello statuto dell’Organizzazione mondiale per il commercio (WTO – *World Trade Organization*), ma probabilmente la più importante e diffusa categoria di trattati in ambito fiscale sono le convenzioni contro le doppie imposizioni in tema di imposte sui redditi e sul patrimonio, nelle quali lo Stato di residenza del contribuente e lo Stato della fonte si ripartiscono le rispettive prerogative impositive al fine, appunto, di eliminare la doppia imposizione giuridica.

Importanti limitazioni alla potestà impositiva dei singoli Stati derivano all’appartenenza di questi all’Unione europea. Oltre ai divieti ed agli obblighi espressamente previsti nel Trattato sul funzionamento dell’Unione europea (quali, ad esempio, il divieto di istituzione di dazi doganali all’importazione ed all’esportazione o le tasse di effetto equivalente tra gli Stati membri e l’obbligo di uniformare i sistemi di tassazione sulla cifra d’affari), gli Stati membri si trovano ad essere condizionati nell’esercizio delle rispettive potestà tributarie ogniqualvolta producono norme destinate ad incidere sul complesso di principi e diritti emergenti dal diritto comunitario.

La stessa competenza statale in materia di imposte dirette – ha affermato la Corte di giustizia – deve essere esercitata nel rispetto del diritto comunitario (v., per tutte, C. giust., 14.12.2000, C-141/99, *Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening* c. *Stato belga*).

Se l’esercizio della potestà normativa tributaria dello Stato è tendenzialmente libera di assumere a presupposto d’imposta anche fatti e soggetti estranei all’ordinamento ed al territorio statuali, salvo le limitazioni derivanti dal diritto internazionale, si è detto che lo Stato non può dare attuazione ai propri comandi nel territorio di altri Stati senza il preventivo consenso di questi ultimi. Nel contesto tributario, ciò significa che lo Stato non può eseguire materialmente, per mezzo di propri agenti, attività istruttorie o di riscossione nel territorio estero senza l’autorizzazione dello Stato straniero.

Al riguardo va sottolineato che sono tuttora poco frequenti gli accordi internazionali che disciplinano la collaborazione amministrativa in materia tributaria. Di recente, è entrata in vigore la Convenzione di Strasburgo del 25.1.1998 (ratificata dall’Italia con l. 10.2.2005, n. 19) che coinvolge numerosi Stati nell’attività di cooperazione amministrativa, dallo scambio di informazioni all’assistenza finalizzata al recupero di crediti tributari. In ambito europeo, sono stati nel tempo emanati diversi regolamenti e direttive disponenti un elevato livello di collaborazione amministrativa tra gli Stati membri (per i riferimenti v. il sito dell’Unione europea www.europa.eu).

Ma al di là dei condizionamenti “esterni” all’esercizio della potestà tributaria, la definizione dei presupposti territoriali dei singoli tributi è influenzata anche e soprattutto da fattori esclusivamente interni. Limiti possono, infatti, derivare, ad esempio, da norme costituzionali, ovvero da un processo di autolimitazione dello stesso legislatore, il quale può decidere di ignorare fenomeni che presentino più o meno ampi elementi di estraneità rispetto al suo territorio, processo che può trovare spiegazione in motivi di ordine pratico, equitativo, sociale, economico.

La situazione italiana si presenta simile a quella di molti altri Paesi industrializzati.

Le persone fisiche, le società e gli enti che sono considerati fiscalmente residenti nel territorio dello Stato sono tassati per i redditi ovunque posseduti nel mondo, mentre i soggetti considerati non residenti sono tassati esclusivamente sui redditi prodotti nel territorio italiano (artt. 3 e 75 del d.P.R. 22.12.1986, n. 917). I residenti hanno peraltro il diritto di detrarre le imposte estere dall’imposta italiana dovuta in relazione ai redditi prodotti all’estero, secondo il noto meccanismo del credito d’imposta (v. art. 165 d.P.R. n. 917/1986).

Una persona fisica è considerata fiscalmente residente nel territorio dello Stato se, per la maggior parte del periodo d’imposta, è iscritta nelle anagrafi della popolazione residente o se ha nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile (art. 2 d.P.R. n. 917/1986). Si tratta di criteri alternativi, cosicché è sufficiente che il soggetto integri anche uno solo di essi, per la maggior parte del periodo d’imposta perché egli sia considerato fiscalmente residente in Italia per l’intero periodo e venga quivi assoggettato a tassazione per tutti i redditi posseduti nel mondo.

Tenuto che, per le persone fisiche, il periodo d’imposta coincide di regola con l’anno solare, avere la residenza fiscale in Italia per la maggior parte del periodo d’imposta significa soddisfare i requisiti anzidetti per 183 giorni ovvero, per gli anni bisestili, per 184 giorni.

Dei tre criteri di attribuzione della residenza fiscale, uno è di natura formale, gli altri due di natura sostanziale.

Da sempre assai criticata è stata la scelta di conferire alla mera iscrizione anagrafica il rilevante effetto di far acquisire al soggetto la residenza fiscale ed il suo assoggettamento alle imposte italiane per i redditi ovunque prodotti nel mondo, a maggior ragione di fronte ad un solido orientamento amministrativo (circ. min., 27.2.1984, n. 7/8/1432) e giurisprudenziale (Cass., 6.2.1998, n. 1215) che non ammette la prova contraria volta a dimostrare, nonostante l’apparenza formale, l’effettiva residenza e l’effettivo domicilio all’estero.

Il domicilio è, ai sensi dell’art. 43, co. 1, c.c., il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi ed è tradizionalmente interpretato come una relazione giuridica tra l’individuo ed un luogo che trae fondamento essenzialmente dalla volontà del primo di concentrare i propri affari ed interessi nel secondo.

Con riguardo alla natura degli affari ed interessi che rilevano nella determinazione del concetto di domicilio, secondo l’opinione prevalente, soprattutto in ambito giurisprudenziale (Cass., 12.2.1973, n. 435; Cass., 5.5.1980, n. 2936), anche di matrice tributaria (Cass., 24.7.1990, n. 7498; Cass., 7.11.2001, n. 13803; Cass., 21.3.2008, n. 9856), si dovrebbero considerare sia gli interessi economici e patrimoniali, sia quelli di natura morale, sociale ed affettiva (in questo modo, il domicilio diviene assai simile al “centro di interessi vitali” delineato dall’art. 4 del modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio).

La residenza, ai sensi dell’art. 43, co. 2, c.c., è il luogo in cui la persona ha la sua dimora abituale. La tradizione giuridica attribuisce un peso preponderante all’elemento oggettivo, la dimora abituale in un determinato luogo, sebbene non si neghi la presenza anche di un elemento soggettivo, dato dall’intenzione di dimorare in quel luogo.

La residenza fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche, la quale determina anche per essi l’applicazione del principio di tassazione dell’utile mondiale, deriva dalla presenza, in Italia, della sede legale o della sede dell’amministrazione o dell’oggetto principale dell’attività, per la maggior parte del periodo d’imposta (artt. 5 e 73 del d.P.R. n. 917/1986). Si tratta, come per le persone fisiche, di criteri alternativi che possono essere tuttavia considerati cumulativamente per la verifica del soddisfacimento dell’elemento temporale.

La sede legale è quella che risulta dall’atto costitutivo o dallo statuto. A differenza di quanto visto per l’iscrizione anagrafica delle persone fisiche, la sede legale è un elemento costitutivo dell’ente che vale ad identificare la sua nazionalità o, meglio, l’ordinamento di appartenenza, da cui discende una pluralità di diritti e di obblighi in capo all’ente medesimo.

La sede di amministrazione, concetto mutuato dall’art. 25 l. 31.5.1995, n. 218 (recante le norme di diritto internazionale privato), è tradizionalmente individuata nel luogo dove sono assunte, dall’organo amministrativo, le decisioni più importanti della società (attività direzionale), ovvero dove si forma effettivamente la volontà sociale (Ballarino, T., *Manuale breve di diritto internazionale privato*, Padova, 2002, 126; Simonetto, E., *Delle società*, in *Comm. c.c. Scialoja*-*Branca,* Bologna-Roma, 1976, 389 ss.). Ove esistano amministratori delegati dotati di ampi poteri, è possibile ritenere che tale sede coincida con il luogo dove questi esercitano normalmente e stabilmente le loro mansioni. Inoltre, qualora l’attività del consiglio di amministrazione sia molto ridotta e concentrata in poche riunioni di alta strategia o di mero indirizzo, mentre l’effettiva direzione dell’attività aziendale (per le società) od istituzionale (per gli enti non commerciali) sia demandata ai dirigenti, è ragionevole individuare la sede dell’amministrazione nel luogo in cui il direttore generale od i dirigenti più importanti esplicano il loro mandato (v. Comm. trib. centr., 10.10.1996, n. 4992).

L’oggetto principale (anch’esso richiamato dall’art. 25 l. n. 218/1995) consiste nell’attività volta al raggiungimento dello scopo sociale. Il suo accertamento deve fondarsi sulle circostanze di mero fatto e non sulle risultanze dell’atto costitutivo. La sua localizzazione territoriale risulta talvolta non agevole: si pensi al caso delle società *holding* od a quello delle società che gestiscono le piattaforme per l’esercizio dei giochi *on line*. Nel primo caso, si esclude, in genere, che l’oggetto sia determinato dalla “nazionalità” delle società partecipate (cfr. Ballarino, T., *Manuale breve,*cit.*,*127), mentre nel secondo caso è stato affermato che, ove la piattaforma informatica sia ubicata e gestita dall’estero, l’oggetto principale non può ritenersi localizzato in Italia anche se l’attività viene qui svolta in forza di una concessione rilasciata dalle autorità italiane (Cass., 17.1.2014, n. 1811).

La prova della ricorrenza, nel caso concreto, dei presupposti per l’acquisto della residenza fiscale è a carico dell’amministrazione finanziaria (Marino, G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, 19; Cass., 11.1.2000, n. 195). Le difficoltà che spesso questa incontra nell’attività di contrasto alle residenze estere fittizie ed alle esterovestizioni hanno indotto il legislatore a ribaltare, in determinate situazioni, l’onere della prova. Così, in base al co. 2-*bis* dell’art. 2 del d.P.R. n. 917/1986, si considerano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori considerati “paradisi fiscali” ed individuati da un apposito decreto del Ministero dell’economia e delle finanze. Parimenti, l’art. 73, co. 5-*bis* e 5-*ter* del d.P.R. n. 917/1986 considera esistente nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, la sede dell’amministrazione di società ed enti che detengono partecipazioni di controllo ai sensi dell’art. 2359, co. 1, c.c., in società di capitali od enti commerciali nazionali, se, in alternativa: *a*) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell’art. 2359, co. 1, c.c. da soggetti fiscalmente residenti nel territorio dello Stato; *b*) sono amministrati da un consiglio di amministrazione od altro organo equivalente, composto in prevalenza di consiglieri fiscalmente residenti in Italia. Particolari presunzioni di residenza sono altresì previste per i *trust*, le società e gli enti che investono prevalentemente in quote di fondi di investimento immobiliare chiusi e gli organismi di investimenti collettivo del risparmio istituiti in Italia (art. 73, co. 3 e 5-*quater*, d.P.R. n. 917/1986).

A differenza dei soggetti fiscalmente residenti in Italia, le persone fisiche, le società e gli enti non residenti sono tassati solo per i redditi prodotti nel territorio dello Stato. I criteri di collegamento con il territorio che qualificano i redditi come prodotti in Italia sono decritti nell’art. 23 del d.P.R. n. 917/1986 e variano a seconda della tipologia reddituale considerata. Così – ad esempio – per i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo assume rilevanza il fatto che le rispettive attività siano svolte nel territorio dello Stato, per i redditi di capitale che l’erogatore sia un’amministrazione dello Stato od un soggetto residente in Italia, per altri redditi (come quelli fondiari o le plusvalenze da cessioni di partecipazioni) che il cespite da cui derivano sia ubicato in Italia o comunque appartenente all’ordinamento italiano. I redditi d’impresa si considerano prodotti in Italia solo se derivano dall’esercizio di un’attività per il tramite di una stabile organizzazione sita nel territorio dello Stato. La nozione di stabile organizzazione è di derivazione internazionale (v. art. 5 del modello OCSE contro le doppie imposizioni), ma da qualche tempo è stata acquisita, con qualche minima variazione, anche nella legislazione interna, limitatamente al campo delle imposte sui redditi e dell’IRAP (art. 162 d.P.R. n. 917/1986). All’interno della nozione, si distingue la stabile organizzazione materiale, consistente in una struttura fissa di affari per mezzo della quale l’impresa estera esercita in tutto od in parte la sua attività nel territorio dello Stato, dalla stabile organizzazione personale, sussistente anche in mancanza di beni e struttura, essendo costituita da un soggetto (residente o non residente) giuridicamente e/o economicamente dipendente dall’impresa estera per conto ed a nome della quale conclude abitualmente contratti, diversi da quelli di acquisto dei beni, nel territorio nazionale.

In caso di presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, se il titolare della stessa è una società od un ente commerciale non residente, gli eventuali altri redditi realizzati in Italia sono attratti dalla stabile organizzazione ed il reddito complessivo – determinato secondo le norme del reddito d’impresa – viene liquidato e tassato sulla base di un unico conto economico. Se il titolare della stabile organizzazione è, invece, una persona fisica o un ente non commerciale non residente, il predetto principio non opera, cosicché il contribuente estero produrrà separatamente un reddito d’impresa ed eventuali altre tipologie di redditi soddisfacenti i requisiti territoriali previsti nel citato art. 23, determinati ciascuno secondo le regole proprie della sua categoria di appartenenza.

In assenza di una stabile organizzazione, il soggetto non residente (indipendentemente dalla forma giuridica) è tassato in Italia solo e nella misura in cui produca redditi che siano oggettivamente riconducibili in una delle categorie reddituali di cui all’art. 23 (esclusa, ovviamente, quella del reddito d’impresa), alla condizione che gli stessi possano ritenersi prodotti in Italia ai sensi del medesimo articolo.

**L’EFFICACIA NEL TEMPO DELLA NORMA TRIBUTARIA**

Il concetto di “efficacia delle norme nel tempo” è un principio giuridico di grande rilievo nel nostro ordinamento, e rimanda a problematiche concernenti il momento di inizio dell’obbligatorietà della norma, il momento della cessazione e l’individuazione dei rapporti giuridici ai quali la norma si applica nei periodi di tempo intercorrente tra i due momenti indicati[1](https://www.diritto.it/l-efficacia-temporale-delle-disposizioni-tributarie/#sdfootnote1sym).

Il legislatore ha previsto una dettagliata disciplina in materia di efficacia temporale della norma, distinguendo l’entrata in vigore – di solito trascorsi quindici giorni dalla pubblicazione della legge sulla Gazzetta Ufficiale, exart. 73 Cost. –, l’inizio dell’obbligatorietà della norma ex art. 10 Preleggi e l’efficacia nel tempo della legge (art. 11 Preleggi).

Dal combinato disposto delle tre citate disposizioni emerge che la legge emanata – al pari delle fonti normative secondarie, quali i regolamenti emanati ai sensi dell’art. 17L. 400/88 – deve essere pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale ed entra in vigore dal quindicesimo giorno successivo alla sua pubblicazione (cd. vacatio legis), salvo che la stessa legge non disponga diversamente[3](https://www.diritto.it/l-efficacia-temporale-delle-disposizioni-tributarie/#sdfootnote3sym): inoltre non può disporre che per il futuro, non avendo generalmente effetto retroattivo.

In particolare, la formulazione dell’art. 11 Preleggi è molto chiara e dal contrasto fra la forma positiva – “la legge non dispone che per l’avvenire” – e quella negativa – “non ha effetto retroattivo” – si coglie esattamente il concetto che il legislatore del 1942 voleva esprimere: l’irretroattività della norma, le cui conseguenze sono fondamentali sia sul piano della certezza del diritto sia su quello della tutela del cittadino, in quanto le nuove disposizioni possono essere applicate solo a fattispecie concrete verificatesi dopo l’entrata in vigore della norma stessa.

Tuttavia, come osservato da autorevole dottrina[4](https://www.diritto.it/l-efficacia-temporale-delle-disposizioni-tributarie/#sdfootnote4sym), nell’ordinamento italiano – eccettuate le norme penali incriminatrici (art. 25, II c., Cost.) – il principio di irretroattività non ha rango costituzionale, essendo regola posta da norma di legge ordinaria, come tale derogabile da altra disposizione avente pari rango, quale la legge ordinaria, sempre che l’intervento retroattivo del legislatore abbia una ragionevole giustificazione e non incontri limiti in particolari norme costituzionali.

Conseguentemente il legislatore potrebbe creare un collegamento tra la nuova disposizione ed un fatto avvenuto nel passato, originando un fenomeno giuridico particolare per cui la norma prende a base della sua disciplina fattispecie verificatesi prima della sua entrata in vigore.

Relativamente alla cessazione dell’efficacia giuridica di una disposizione, tale fenomeno può avvenire mediante abrogazione tacita o espressa della norma, in quanto incompatibile con diversa norma di pari rango e successiva nel tempo oppure mediante deroga – in ossequio al principio di lex specialis derogat lex generalis – quando una norma successiva, ad ambito più ristretto, contrasta con la precedente, con la conseguenza che relativamente a quell’ambito applicativo produrrà effetti la norma successiva e quindi la precedente risulta derogata.

Delineato l’istituto dell’efficacia temporale della legge in generale, si devono adesso analizzare le problematiche relative all’efficacia temporale delle norme tributarie, che presentano peculiarità proprie che le distinguono dalla disciplina generale dettata dal legislatore.

**Efficacia temporale norme tributarie e principio di retroattività.**

La disciplina sopradescritta si applica anche alle norme tributarie contenute sia in leggi che in regolamenti.

Pertanto, anche le disposizioni normative tributarie sono pubblicate in Gazzetta Ufficiale subito dopo la promulgazione ed entrano in vigore decorsi quindici giorni da tale pubblicazione.

Tuttavia, il termine di “vacatio legis” può essere derogato mediante legge ordinaria: tale fenomeno è particolarmente diffuso in ambito tributario, stante la possibilità di operare modifiche economiche o legislative intermedie ovvero di consentire la migliore conoscenza da parte dei contribuenti.

Costituisce chiaro esempio il D.P.R. 917/86, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 1986 ed entrato in vigore solo il 1° gennaio 1988, decorso un anno dalla pubblicazione.

Inoltre, la norma tributaria, in ossequio ai principi generali dell’ordinamento, non ha di solito effetto retroattivo.

Tale principio è stato ulteriormente ribadito dall’art. 3, L. 212/00 (cd. statuto dei contribuenti), il quale dispone che – escluse le ipotesi di norme interpretative autentiche – le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo[6](https://www.diritto.it/l-efficacia-temporale-delle-disposizioni-tributarie/#sdfootnote6sym).

Conseguentemente, anche le modifiche introdotte in relazione ai tributi periodici si applicano solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al momento dell’entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

La ratio di tale disciplina è da ricercarsi nella necessità di garantire la preventiva ed effettiva informazione del contribuente e tutelare l’affidamento di costui, mediante il principio di certezza giuridica.

Il principio di irretroattività della norma tributaria è disciplinato attraverso una legge ordinaria, la quale, al fine di assicurare la certezza giuridica necessaria, prevede genericamente che la norma non possa prendere a base della propria disciplina fattispecie verificatesi anteriormente alla sua entrata in vigore: tuttavia, proprio il rango di semplice legge– diversamente dall’ambito penale, in cui il principio di irretroattività è costituzionalmente previsto – determina la possibilità di derogare a tale divieto sempre con fonte legale avente pari rango.

Tale peculiare caratteristica è stata sottolineata dalla giurisprudenza[9](https://www.diritto.it/l-efficacia-temporale-delle-disposizioni-tributarie/#sdfootnote9sym), la quale ha evidenziato come “il principio di irretroattività delle leggi tributarie non può considerarsi un principio immanente nell’ordinamento – la Costituzione prevede, all’art. 25, un divieto di irretroattività solamente per le disposizioni penali – ma nello Statuto costituisce una garanzia ulteriore attribuita ai contribuenti ed è pur sempre un valido criterio interpretativo da applicare anche alla normativa preesistente ed anche con riferimento a fattispecie anteriori”, inquadrando il divieto di retroattività all’interno del principio più generale di correttezza e buona fede cui devono essere improntati i rapporti tra amministrazione e contribuente.

La possibilità per il legislatore, dunque, di emanare disposizioni legislative è stata riconosciuta anche dai Giudici della Carta, i quali hanno osservato come il divieto di irretroattività della legge – pur costituendo fondamentale valore di civiltà giuridica e principio generale dell’ordinamento, cui il legislatore deve in linea di principio attenersi – non è stato elevato a dignità costituzionale: il legislatore, pertanto, può emanare norme con efficacia retroattiva, a condizione che la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non contrasti altri valori ed interessi costituzionalmente protetti.

**La norma tributaria retroattiva e i principi costituzionali.**

La norma tributaria retroattiva avrebbe dunque carattere eccezionale, e conseguentemente l’interprete dovrebbe preferire la qualificazione della stessa come non retroattiva, conformemente alla previsione di cui all’art. 11, I c., Preleggi.

A tal proposito, la giurisprudenza ha precisato come sia necessario che il legislatore, nel suo emanare leggi aventi efficacia retroattiva, rispetti sempre alcuni principi di particolare valore, quali il principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost., quello generale di ragionevolezza e uguaglianza e, soprattutto, tuteli l’affidamento legittimamente posto sulla certezza dell’ordinamento giuridico.

Tuttavia, tale assunto è in parte disatteso dalla stessa Corte Costituzionale, la quale ha individuato criteri elastici per l’individuazione dell’attualità della capacità contributiva: in alcune pronunce[12](https://www.diritto.it/l-efficacia-temporale-delle-disposizioni-tributarie/#sdfootnote12sym), infatti, ha ritenuto legittima la norma che estendeva al triennio precedente il regime di tassazione riguardante l’espropriazione e la cessione volontaria di aree nel corso di provvedimenti ablatori, sulla stregua della “presumibile sussistenza attuale dei proventi realizzati e sulla prevedibilità derivante da un orientamento emerso talora nei dibattiti in materia”.

Diversamente, avuto riguardo della tutela dell’affidamento, i Giudici della Carta hanno sottolineato come tale principio non possa essere leso da norme con effetti retroattivi che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti, traducendosi nell’esigenza che le parti conoscano il momento in cui sorgono oneri con effetti per loro pregiudizievoli.

Accanto a tali principi – cui il legislatore deve attenersi nell’emanazione di una disposizione avente efficacia retroattiva – il contribuente dispone di ulteriori fonti di tutela.

Lo Statuto del Contribuente, infatti, prevede due disposizioni concernenti l’ambito temporale delle nuove disposizioni e delle norme interpretative.

In particolare, le leggi di interpretazione autentica possono essere emanate unicamente nei casi di urgenza, nella forma di legge ordinaria e devono avere espressa qualificazione di “legge di interpretazione autentica”; le nuove disposizioni, invece, se relative a tributi periodici possono essere applicate solo da periodo successivo.

Deve, tuttavia, osservarsi come l’eventuale contrasto di un provvedimento legislativo con i principi sopraenunciati non comporta l’incostituzionalità del medesimo, in quanto non è possibile attribuire allo Statuto del contribuente alcuna diretta valenza costituzionale[.](https://www.diritto.it/l-efficacia-temporale-delle-disposizioni-tributarie/#sdfootnote14sym)

Inoltre, la giurisprudenza ha chiarito come anche le stesse disposizioni dello Statuto del contribuente abbiano efficacia non retroattiva, con la conseguenza che la disciplina di cui all’esaminato art. 3 L. 212/00 non trova sua applicazione con riferimento alle leggi anteriormente vigenti.

**Le tipologie di disposizioni aventi efficacia retroattiva.**

Il legislatore, pertanto, può emanare, nel rispetto dei principi sopra esaminati, disposizioni aventi efficacia retroattiva.

Leggi tributarie retroattive possono essere sia quelle di interpretazione autentica ex art. 3, c. I, L. 212/00, sia quelle innovative con efficacia retroattiva in virtù di una specifica regolazione dello stesso legislatore.

Nel primo caso, la retroattività deriva dalla tipologia della norma stessa; nel secondo caso, invece, deve esserci l’esplicita previsione del legislatore o quantomeno risultare l’inequivocabile volontà del legislatore in tal senso.

La legge di interpretazione autentica ha la funzione di precisare il significato di una precedente disposizione legislativa, attribuendole il significato concepito originariamente dal legislatore.

La dottrina ha evidenziato come l’emanazione di una legge di interpretazione autentica si presti ad alcune distorsioni da parte del legislatore: si pensi all’ipotesi in cui la legge di interpretazione autentica attribuisca un determinato significato ad una disposizione tributaria, di fatto estendendo la portata della norma, ricomprendendo situazioni prima escluse secondo l’interpretazione precedente, al fine di soddisfare le esigenze di cassa[16](https://www.diritto.it/l-efficacia-temporale-delle-disposizioni-tributarie/#sdfootnote16sym).

Così operando, il legislatore potrebbe surrettiziamente introdurre di fatto un nuovo tributo, ampliando la portata della disposizione già in vigore, attribuendole ex tunc un significato estensivo.

A tal proposito, la giurisprudenza ha sottolineato come costituisca una violazione dell’art. 111 Cost. l’emanazione di una norma retroattiva (sia di interpretazione autentica che innovativa) che incida su un procedimento in corso, nel quale l’Amministrazione finanziaria sia parte in causa.

Tale rimedio, tuttavia, è limitato alle sole ipotesi in cui sia già pendente un ricorso, mentre nel caso in cui l’Amministrazione richieda per la prima volta il pagamento del tributo in virtù della legge di interpretazione autentica, il contribuente si troverebbe senza difesa, potendo solo eccepire la lesione della tutela dell’affidamento.

In tale ultimo caso, inoltre, non pare neanche applicabile l’art. 1, III c., L. 212/00 in tema di sanzioni, in quanto tale enunciato è subordinato ad una violazione da parte del contribuente, nel caso in cui non abbia adempiuto nel termine previsto a causa di obiettive condizioni di incertezza sulla portata ed ambito di applicazione della norma tributaria, non trovando applicazione alle ipotesi in cui, forte del nuovo significato estensivo della disposizione, l’Amministrazione finanziaria richieda per la prima volta il pagamento del tributo, anche con riferimento a fattispecie temporalmente precedenti.

## I soggetti attivi e passivi (il sostituto d’imposta, il responsabile d’imposta, la solidarietà, il contribuente di diritto e di fatto).

**SOGGETTI ATTIVI E PASSIVI**

•Soggettività tributaria attiva: fa capo all’ente che impone l’imposta e che esercita la cosiddetta funzione tributaria. La funzione tributaria è l’esercizio della potestà impositiva amministrativa, che comprende il potere di accertare e riscuotere tributi.

•Soggettività tributaria passiva: si riferisce invece al contribuente. Possono essere contribuenti, ovvero soggettività tributarie passive, sia le persone fisiche che quelle giuridiche come pure le organizzazioni in possesso di soggettività tributaria (anche se non hanno capacità giuridica. Ci si riferisce ad esempio a consorzi, associazioni non riconosciute).

I soggetti cui sono riconducibili effetti giuridici tributari sono lo Stato, gli enti pubblici territoriali e non, il contribuente e tutti gli altri soggetti che, a vario titolo, intervengono nell’accertamento e nella riscossione del tributo, che sono titolari di situazioni giuridiche soggettive diverse (attive e passive).

Lo Stato può essere sia titolare di situazioni attive (di poteri, di poteri-doveri e del diritto di credito al tributo) che passive (con soggezione a obbligazioni di restituzione, come ad es. dei tributi percepiti in eccesso).

Il contribuente normalmente è soggetto di situazioni soggettive passive (obblighi formali, obbligazione di pagare l’imposta) ma, come visto sopra, può anche essere titolare di situazioni soggettive attive (es. diritto ad esenzioni o al rimborso di tributi pagati in eccesso). Esistono tuttavia molteplici schemi utilizzati dalla legge e dunque diverse situazioni soggettive attive e passive di cui possono essere anche congiuntamente titolari i vari soggetti. Sono inoltre diversi i criteri con cui la dottrina ha cercato di definire la nozione di soggetto. Il criterio che appare più condivisibile è quello che considera la soggettività del tributo come un istituto tipico del diritto tributario finalizzato all’attuazione del prelievo in funzione del concorso di tutti ai carichi pubblici. In tale contesto soggetto attivo del tributo è colui al quale si imputa direttamente, per effetto della norma, l’incremento patrimoniale derivante dal tributo. Da ciò ne deriva che i soggetti ausiliari, pur implicati nell’attuazione dei tributi, non sono soggetti attivi in quanto non è al loro patrimonio che si riferiscono gli effetti giuridici derivanti dal tributo.

È invece definito soggetto passivo del tributo colui che, in conseguenza del tributo, concorre alle spese pubbliche, al momento del verificarsi del presupposto previsto dalla legge, con il suo patrimonio, essendo a lui imputabile la capacità contributiva manifestata dal fatto previsto dalla norma.

Nell’ipotesi in cui le due condizioni non sussistano, la norma può essere tacciata di illegittimità costituzionale. Esistono tuttavia dei casi (quelli del sostituto e del responsabile d’imposta) nei quali la diminuzione patrimoniale è imputata dalla norma ad un soggetto diverso da colui che ha manifestato la capacità contributiva; in tal caso è previsto un sistema di rivalsa che attribuisce giuridicamente al soggetto passivo la decurtazione patrimoniale e, in tal modo, ne

preserva la legittimità costituzionale

*5.3.1.2 La solidarietà tributaria*

La solidarietà tributaria risponde alle medesime esigenze di semplificazione dei rapporti e di rafforzamento della garanzia patrimoniale verso il fisco.

Accollando l’obbligo a più soggetti coobbligati, specie quando questi possano essere maggiormente controllabili o coercibili, il fisco ha una maggiore possibilità di soddisfare il proprio credito tributario, potendo chiedere l’integrale adempimento a ciascun condebitore che pagando libera gli altri. La solidarietà passiva è uno strumento molto adoperato dal legislatore tributario.

Si discute se la disciplina del codice civile relativa alle obbligazioni solidali sia immediatamente applicabile al settore tributario, in virtù della previsione contenuta nell’art. 1294 c.c., come sostengono parte della dottrina188 e la Corte Costituzionale189, ovvero siano necessarie specifiche previsioni190. Differentemente dal diritto civile in cui la solidarietà è strumento di ulteriore garanzia per il creditore, in ambito tributario costituisce strumento di realizzazione, in presenza di più soggetti, del concorso alle spese in ragione della rispettiva capacità contributiva.

A seconda delle modalità con cui il presupposto può essere riferito a più soggetti, la solidarietà può essere classificata in paritetica o dipendente. Si ha solidarietà paritetica quando il presupposto del tributo è riferibile ad una pluralità di soggetti. Siamo in presenza di un unico fatto imponibile che si riferisce contemporaneamente e per l’intero a più soggetti in quanto atto a evidenziare la loro capacità contributiva. La solidarietà paritaria è presente soprattutto nel campo delle imposte indirette. Ad esempio, nell’imposta di registro, quando viene stipulato un contratto da registrare in termine fisso, le parti contraenti sono obbligate in solido192; le imposte ipotecarie sono dovute, oltre che da coloro nel cui interesse è fatta la richiesta di trascrizione, anche dai debitori contro cui è iscritta o rinnovata l’ipoteca193; l’imposta sulle successioni è dovuta dagli eredi in solido194. Con riferimento all’ultima ipotesi, contrariamente al pensiero elaborato da parte della dottrina195 e dalla giurisprudenza costituzionale196, alcuni autori197 ritenevano che, essendo di fronte a diverse attitudini alla contribuzione da parte dei coeredi, ciascuno si trovava a rispondere per fatto proprio in relazione alla frazione di presupposto a lui riferibile e per fatto altrui per l’imposta riferibile alla quota degli altri coeredi. Il reddito, quale arricchimento di un soggetto, è per sua natura riferibile ad un soggetto soltanto e quindi le previsioni di solidarietà, soprattutto in materia di imposte personali, hanno natura eccezionale.

*5.3.2.1 Il sostituto di imposta*

Il sostituto di imposta è «*chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto*».

Il sostituto deve esercitare la rivalsa, se non è diversamente stabilito in modo espresso, mentre il sostituito ha facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell’imposta.

La definizione normativa pone in luce quelle che sono le caratteristiche essenziali della figura: l’obbligazione tributaria è posta a carico di un soggetto diverso da colui che realizza il presupposto del tributo; i motivi di interesse pubblico che propendono in favore di tale figura soggettiva (attraverso la previsione della rivalsa obbligatoria) e, in particolare: l’anticipazione del prelievo al momento dell’erogazione del reddito; la riduzione del numero di soggetti da sottoporre ad accertamento, il che determina l’economia nei costi di accertamento e di riscossione che gravano in gran parte sul sostituto; minori rischi di evasione, in quanto l’attuazione del prelievo è posta in capo a un soggetto che non ha alcun interesse all’occultamento della fattispecie imponibile.

Il termine sostituto deriva dal diritto privato ma in ambito tributario esso ha un significato diverso. Nel diritto privato e processuale, la sostituzione è intesa come il potere di incidere nella sfera giuridica altrui mentre nel diritto tributario come la riferibilità di situazioni giuridiche soggettive a un soggetto diverso da quello cui esse sarebbero ordinariamente attribuibili. Nel tempo la dottrina ha definito il sostituto in modi diversi242, ma oggi è ormai unanime nel definire la sostituzione tributaria solo come

una singolare struttura della fattispecie che realizza una deviazione rispetto al normale meccanismo di applicazione del tributo. In essa al soggetto passivo normale viene sostituito un altro soggetto che si caratterizza per la sua particolare posizione rispetto al presupposto. Quasi sempre il sostituto è debitore verso il soggetto passivo (il sostituito) di somme che costituiscono elementi positivi di reddito o elementi imponibili. Per tale posizione, il sostituto è in grado di operare le ritenute fiscali.

In base a questo tipo di ricostruzione. La sostituzione opera in base al collegamento tra due norme: una principale che fissa il presupposto in capo al sostituito e un’altra secondaria (collegata alla prima) che, imponendo un obbligo in capo al sostituto, determina lo «sviamento» dell’effetto giuridico «tributo»243.Il fenomeno è da tenere distinto rispetto ai «regimi sostitutivi» che implicano invece la sottoposizione, in via derogatoria, di una fattispecie ad un regime fiscale diverso da quello ordinario.

La sostituzione soggettiva si presenta in due forme244, entrambe descritte nell’art. 64 del D.P.R. 600/1973, ossia quella propria o atitolo d’imposta (detta anche definitiva) e quella impropria o titolo d’acconto245. Le ritenute possono quindi essere o a titolo d’imposta o d’acconto. Nel primo caso (sostituzione propria o d’imposta) l’attuazione del prelievo si esaurisce in capo al sostituto, il quale, nell’effettuare i pagamenti trattiene l’imposta da versare al fisco, attraverso un’aliquota di solito proporzionale246. Si realizza così il totale subentro del sostituto nella posizione propria del sostituito, il quale è dunque liberato da qualunque rapporto con l’ente impositore247, non essendo neppure obbligato a denunziare il reddito percepito248. Il rapporto interno, o rapporto di rivalsa, che intercorre tra sostituto e sostituito, è un rapporto di diritto civile, pur se originato da una norma fiscale. Dal punto di vista del rapporto di rivalsa, non vi è sostanziale differenza tra le due forme di sostituzione, salvo l’obbligo, nel caso di quella a titolo d’acconto, per il sostituto di rilasciare al sostituito una certificazione dei redditi erogati. Nella sostituzione a titolo d’imposta si realizza, al tempo stesso, una sostituzione in senso oggettivo (la ritenuta a titolo d’imposta, ossia un regime fiscale sostitutivo) e una in senso soggettivo (in quanto l’obbligazione tributaria è posta a carico di un soggetto diverso da colui che percepisce il reddito). La figura della sostituzione a titolo d’imposta è da confrontare con quella del responsabile d’imposta. Nel secondo caso, come vedremo, l’obbligazione tributaria ricade, oltre su colui che realizza il presupposto, anche – solidalmente – su un altro soggetto, ossia il responsabile d’imposta. Anche nella sostituzione soggettiva, il soggetto passivo è un soggetto diverso da colui che realizza il presupposto, ma mentre nella solidarietà dipendente vi sono più soggetti passivi (l’obbligato principale e il responsabile), nella sostituzione d’imposta, di regola, il soggetto passivo è uno soltanto (il sostituto). Solo se il ostituto non opera la ritenuta e non provvede al versamento, alla sua obbligazione si aggiunge quella del sostituito, che diventano obbligati in solido verso il fisco, realizzandosi così una obbligazione solidale successiva e dipendente. Il coinvolgimento del terzo (il sostituto) nell’attuazione del tributo, mediante imputazione ad esso di particolari doveri, è per il fisco notevole garanzia che non vi sarà evasione, essendo il terzo in posizione fiscalmente neutrale. Ciò in quanto il sostituto è si obbligato personalmente verso il fisco ma ha anche il diritto-dovere di trattenere, dalla somma che corrisponde al sostituito, un importo pari alla somma di cui è debitore verso il fisco. La sostituzione d’imposta costituisce una deroga rispetto alla tassazione globale e progressiva delle persone fisiche ed è perciò prevista in un numero limitato di casi. Nella sostituzione a titolo d’acconto (o impropria), il sostituto non è debitore in luogo del soggetto che sarebbe obbligato secondo i criteri generali della soggettività passiva dell’obbligazione, ma è soggetto passivo di un autonomo obbligo di versamento (previa effettuazione delle ritenute), al quale non è riferibile alcuna idea di sostituzione. Per tale motivo, la sostituzione impropria è stata in passato esclusa, da parte della dottrina, dall’ambito della sostituzione e talora ricondotta a una forma in di misura cautelare e persino di cauzione252. In questo caso il meccanismo di attuazione del prelievo è stato spiegato in termini di fattispecie diverse e collegate fra loro, che impongono obblighi al terzo sostituto (di versamenti in acconto) e al sostituito nei confronti del fisco. Se venissero abrogate le norme sulle ritenute, gli obblighi del sostituto non ricadrebbero sul sostituito, come invece accadrebbe nel caso in cui venissero abrogate le norme sulla sostituzione propria. Nella sostituzione impropria, che si realizza attraverso la ritenuta d’acconto, il sostituito non viene estromesso dalla attuazione del prelievo. Esso resta obbligato sull’intero suo reddito, comprese le somme che sono state assoggettate a ritenuta, salvo il suo diritto di detrarre le ritenute subite dall’imposta complessivamente dovuta. La sostituzione a titolo d’acconto realizza dunque una forma di riscossione anticipata e non pone deroghe alla progressività, trovando così un’applicazione assai ampia.

La misura delle ritenute e del versamento deriva da un’aliquota solitamente fissa mentre nel caso dei redditi di lavoro dipendente è variabile, in quanto deriva dall’ammontare globale della retribuzione annua253. In particolare il meccanismo opera in modo da far coincidere l’ammontare delle ritenute subite all’imposta che sarebbe dovuta se quei redditi fossero gli unici percepiti dal sostituito. La posizione del sostituito nei confronti del fisco è quella di qualsiasi altro percettore di reddito, in quanto le somme che riceve, al lordo delle ritenute subite, entrano a far parte del suo reddito complessivo e, nei confronti dell’adempimento della sua obbligazione d’imposta, fungono da acconti254. L’unica particolarità è che per il solo fatto di essere stato assoggettato ad una tassazione anticipata, avendo subito le ritenute, acquisisce il diritto a detrarre, dall’imposta globalmente dovuta, l’importo che gli è stato trattenuto: se il sostituto non versa le somme ritenute, il fisco può agire solo nei confronti del

sostituto e non del sostituito. Problemi sorgono quando non sono operate le ritenute d’acconto, in quanto tale situazione non è espressamente regolata dalla legge. Nel caso in cui il sostituito include comunque quelle somme nei suoi redditi complessivi, costituendosi debitore, poiché adempie libera anche il sostituto. Nell’ipotesi in cui non il sostituito non si costituisca debitore, il fisco non può pretendere due volte l’imposta (dal sostituto e dal sostituito), per cui il sostituto rimane obbligato per le ritenute non operate255; nel contempo, permane il suo diritto-dovere di rivalersi sul sostituito (c.d. «rivalsa successiva»). Nessuna norma pone obblighi a carico del sostituito di corrispondere al fisco le somme che dovevano formare oggetto di ritenuta, in quanto non è prevista, per la sostituzione d’acconto, alcuna forma di solidarietà tra i soggetti interessati. Il fisco può quindi emettere, nei confronti del sostituto, un avviso di accertamento per le ritenute che ha omesso di effettuare e conseguentemente di versare e, nel contempo, accertare, nei confronti del sostituito, il reddito corrispostogli dal sostituto e non dichiarato. Tuttavia, secondo la dottrina, l’importo delle ritenute (non effettuate e non versate) può essere richiesto solo al sostituto, mentre al sostituito potrà essere richiesta la differenza tra l’imposta globale riferibile al complesso dei suoi redditi e quello delle ritenute dovute dal sostituto. Ad avviso della giurisprudenza257, invece, il fisco può anche riscuotere dal sostituito l’imposta relativa ai redditi sui quali è stata omessa la ritenuta d’acconto258. È interessante inoltre analizzare il caso in cui il sostituito contesti al sostituto l’effettuazione della ritenuta, adducendo ad esempio l’intassabilità del relativo provento. Secondo la dottrina, tale questione – ossia una richiesta di una maggior somma di denaro rispetto a quella ricevuta259 – ha natura di controversia che attiene a un rapporto di diritto privato, per cui è da sottoporre al giudice ordinario260. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione261 hanno dapprima considerato quest’ipotesi come una lite d’imposta, negando la giurisdizione ordinaria e affermando quella tributaria. Poiché però questa tesi portava ad escludere una tutela giurisdizionale del sostituito nei confronti del sostituto (consentendogli di rivolgersi solo all’amministrazione finanziaria), ne era derivato un ulteriore mutamento dell’orientamento giurisprudenziale, con il riconoscimento della giurisdizione del giudice ordinario262. La successiva giurisprudenza della Suprema Corte sembra definitivamente orientata per la devoluzione della competenza giurisdizionale alle commissioni tributarie «*atteso che l’indagine sulla legittimità delle ritenute non integra una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere delibata in via incidentale, ma comporta una causa di natura tributaria avente carattere pregiudiziale che deve essere definita, con effetti di giudicato sostanziale, dal giudice cui la relativa cognizione spetta per ragioni di materia, in litisconsorzio necessario con l’amministrazione finanziaria*»263.

*5.3.2.2 Il responsabile d’imposta*

Il responsabile d’imposta è definito dal terzo comma dell’art. 64 del D.P.R. 600/1973 come «*chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell’imposta insieme con altri per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi*». Il responsabile è dunque quel particolare debitore d’imposta che non realizza il presupposto, ma una fattispecie collaterale, ed è fiscalmente obbligato, in via dipendente, in solido con il soggetto che realizza il presupposto (obbligato principale); ha diritto e non obbligo di rivalsa. A differenza del coobbligato solidale paritario264, il responsabile non concorre a realizzare il presupposto dell’imposta (fattispecie principale) ma una fattispecie (secondaria) ulteriore e diversa265. Tra le due fattispecie vi è un rapporto di «pregiudizialità-dipendenza»: l’obbligazione del responsabile esiste solo se si realizza quella principale. Lo schema è quindi quello della coobbligazione solidale dipendente.

Occorre perciò fare riferimento al coobbligato principale per determinare il sorgere e il contenuto dei relativi obblighi266. Inoltre la solidarietà dipendente del responsabile d’imposta non è, solitamente, sussidiaria, per cui il fisco può liberamente rivolgersi all’uno o all’altro soggetto debitore. Nello studio della figura del responsabile d’imposta si è fatto riferimento, da parte della dottrina meno recente, alle teorie privatistiche e in particolare alla scissione tra debito e responsabilità teorizzata dalla dottrina tedesca267. Oggi è ormai pacifico che non è vi alcuna diversità di struttura tra l’obbligazione del debitore principale e quella del responsabile, a parte la differenza di fattispecie. Nei rapporti interni il responsabile d’imposta, che paga il tributo, ha poi diritto di rivalsa per l’intero nei confronti dell’obbligato principale, fatti salvi — in ipotesi di pluralità — gli eventuali criteri extratributari di ripartizione del debito268.

Proprio l’esistenza del diritto di rivalsa vale a distinguere il soggetto passivo dal responsabile d’imposta essendo il sintomo dell’alienità del debito da parte di quest’ultimo (che infatti è obbligato per fatti o situazioni riferibili ad altri soggetti) e il meccanismo che evita che ne sopporti il carico. In ogni caso, è bene ribadirlo, ciò non ha rilievo nei confronti del fisco, in quanto nei rapporti esterni, il responsabile d’imposta è un coobbligato in solido, come nella solidarietà paritaria. Malgrado la figura sia definita nelle disposizioni sull’accertamento delle imposte sui redditi, le principali ipotesi di responsabile d’imposta sono individuate dalla dottrina nelle imposte indirette. Vediamo alcuni casi di responsabile d’imposta: nell’imposta di registro269, il notaio, o altro pubblico ufficiale, che ha redatto, ricevuto o autenticato l’atto, è obbligato al pagamento dell’imposta (principale) insieme con le parti contraenti; le parti realizzano il presupposto del tributo e il notaio è tenuto in quanto responsabile.

il cessionario d’azienda risponde, ma con il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro il limite del valore dell’azienda acquisita, di talune imposte e sanzioni dovute dal cedente270. la sostituzione a titolo d’imposta, come visto nel precedente paragrafo, si trasforma in solidarietà dipendente271 nel caso in cui il sostituto venga iscritto a ruolo per imposte, sanzioni e interessi relativi a redditi per i quali non ha effettuato né le ritenute né i versamenti; anche qui la solidarietà non è paritaria perché il sostituto è obbligato per un reddito altrui. il rappresentante fiscale ai fini Iva del soggetto non residente risponde, con il rappresentato, dei suoi debiti d’imposta272. le aziende di credito che rilascino fideiussione ai soggetti passivi dell’imposta sul valore aggiunto che conseguono rimborsi d’imposta rispondono, insieme con il garantito, dell’obbligo di restituire al fisco le somme indebitamente rimborsate273. in ambito Ires, se viene adottato il regime di trasparenza, la società partecipata non è debitrice d’imposta per il proprio reddito ma è obbligata come garante del debito dei soci. Ciascun socio, infatti risponde (come obbligato principale) del debito tributario che scaturisce dal proprio reddito, ma «*la società partecipata è solidalmente responsabile con ciascun socio per l’imposta, le sanzioni e gli interessi conseguenti all’obbligo di imputazione del reddito*»274.

nel consolidato nazionale275, ogni società controllata risponde dei debiti che si ricollegano alla sua dichiarazione dei redditi (oltre che degli interessi e delle sanzioni). È però obbligata anche la controllante, la quale è debitrice, oltre che dell’imposta liquidata con la dichiarazione (che indica il reddito consolidato), anche delle maggiori imposte derivanti da avvisi di rettifica della medesima dichiarazione, con interessi e sanzioni. La capogruppo è dunque responsabile anche di debiti fiscali che scaturiscono da redditi delle controllate (dichiarati o accertati), per cui si ha una situazione di solidarietà dipendente (il presupposto è realizzato dalla controllata). i soci delle società in nome collettivo e i soci accomandatari delle società in accomandita rispondono solidalmente e illimitatamente dei debiti delle società e, quindi, anche di quelli fiscali276. Ricordiamo per completezza, quale ipotesi di responsabilità d’imposta, la figura dello spedizioniere doganale, oggi non più in vigore. Esso era tenuto al pagamento delle imposte doganali insieme con il proprietario della merce. Era questo l’unico caso di responsabilità sussidiaria, in quanto lo spedizioniere277 era obbligato solo quando il proprietario fosse stato inutilmente escusso e purché la relativa richiesta gli fosse stata notificata entro cinque anni dalla data della bolletta doganale278. Estranee alla coobbligazione solidale sono alcune ipotesi nel passato ricondotte alla figura del responsabile, in quanto configuranti obbligazioni in proprio; ricordiamo la responsabilità degli amministratori e liquidatori 279 e quella del mandatario con le parti contraenti280.

Altrettanto estranee sono le ipotesi in cui il fisco può aggredire un bene particolare, generalmente collegato al presupposto del tributo, posseduto dal contribuente o da terzi. Nel caso dei terzi suole parlarsi di «responsabilità dipendente limitata»281, ma in verità ci troviamo di fronte a privilegi speciali, ove — secondo le regole generali del diritto comune — il terzo non è obbligato, ma deve subire l’esecuzione sul bene, sempreché non voglia evitarla soddisfacendo il creditore e rivalendosi poi nei confronti del debitore.

***Il contribuente di diritto e di fatto***

I soggetti passivi del tributo vengono definiti anche contribuenti di diritto per distinguerli dai cosiddetti contribuenti di fatto, incisi o percossi: vale a dire da coloro sui quali l’onere finanziario, in cui si traduce la prestazione impositiva, viene ad essere riversato dal soggetto tenuto per legge ad effettuarla e che pertanto sono gravati in via definitiva da detto onere (traslazione di imposta).

La distinzione consente di ribadire che i contribuenti di fatto, pur se toccati dai risvolti economici del fenomeno impositivo, restano totalmente estranei all’imputazione degli effetti della fattispecie imponibile e quindi al rapporto obbligatorio di imposta.

V’è da rilevare che nella maggioranza dei casi il legislatore tributario si disinteressa completamente della vicenda, la quale viene a dipendere o dal gioco delle regole di mercato oppure dallo specifico assetto negoziale impresso al riguardo dalle parti del rapporto.

La prima ipotesi si verifica tutte le volte che il contribuente di diritto in sede di definizione dei rapporti giuridico-economici instaurati con il contribuente di fatto riesce ad inglobare nella prestazione gravante sul secondo (in genere nel prezzo o corrispettivo) una quota corrispondente, in tutto o in parte, all’entità dell’obbligazione impositiva al cui adempimento è per legge tenuto (fenomeno della traslazione occulta).

La seconda ipotesi ricorre ancorché il contribuente di diritto, per il tramite di una specifica clausola contrattuale, convenga con il contribuente di fatto che quest’ultimo si accolli l’onere economico della prestazione tributaria su di cui facente carico, con l’obbligo conseguente di rimborsargli le somme dovute a tale titolo (fenomeno della traslazione pattizia).

Ovviamente tali patti hanno natura meramente interna e, quindi, sono inopponibili all’amministrazione finanziaria creditrice, che pertanto è legittimata ad avanzare la sua pretesa nei confronti del debitore originario non essendo costui liberato a seguito dell’accollo.

Detto questo, merita evidenziare che il vero problema sollevato dalla presenza di simile clausola è, in realtà, quello del trattamento impositivo cui sottoporre le somme corrisposte da una parte all’altra inadempimento dell’accordo in punto di traslazione del tributo.

Poiché tali somme rappresentano comunque per il percipiente ulteriore manifestazione della forza economica sussunta nel presupposto impositivo e quindi colpita dal tributo, le medesime non possono non entrare a far parte della base imponibile soggetta ad imposizione.

Si pensi all’ipotesi in cui il compenso per una prestazione di lavoro sia stabilito in 100 al netto delle imposte dovute dal reddituario: in tal caso, il reddito del percipiente risulta per l’appunto costituito non da 100 bensì dall’importo complessivo erogato in adempimento di siffatta clausola, comprensivo pertanto e in specie anche della quota di rimborso dell’imposta (supposta quest’ultima pari a 20, il reddito imponibile ammonta pertanto a 120).

## Le imposte dirette e indirette.

Le imposte dirette si distinguono da quelle indirette in base al rapporto tra il soggetto tributario passivo:

* nelle imposte dirette, infatti, **il contribuente coincide con colui che ha l’obbligo di pagare le imposte stesse (debitore fiscale)**, cioè sono difficilmente traslabili. La stessa persona (fisica o giuridica) che deve pagare l’imposta è la stessa che effettivamente la paga.
* ciò invece non accade nelle imposte indirette, dove **il contribuente non coincide con chi ha l’obbligo di pagare l’imposta**. Il contribuente paga l’imposta al debitore fiscale, che poi la inoltra allo Stato.

Imposte dirette

* Nel caso delle imposte dirette lo Stato si trova di fronte direttamente al **debitore fiscale**. Per questo motivo si possono prendere in considerazione in diversi modi le circostanze personali al fine di determinare l’importo di questo tipo di imposte. Le imposte dirette sono in relazione con i possedimenti o con il reddito di una persona (che può appunto essere fisica o giuridica). Un esempio di imposta diretta è l’IRPEF, che incide sui redditi prodotti in Italia.
* Imposta sul reddito e sulle società
* Il tipo di imposta diretta più importante è l’[imposta sul reddito delle persone fisiche in Italia](https://www.ionos.it/startupguide/gestione/irpef/), che accede direttamente al **reddito delle persone fisiche** anche sotto forma di imposta sul reddito, rivendicandone una parte per lo Stato. Allo stesso tempo le persone giuridiche, in particolare le società, sono obbligate a pagare delle imposte sul reddito delle persone giuridiche sottraendole quindi ai propri guadagni. Le imposte sul reddito e le imposte sulle società dipendono dalla quantità di reddito o profitto e sono tra le più importanti fonti di reddito per lo stato. Come supplemento all’imposta sul reddito e a quella sulle società, si può stanziare anche una quota da devolvere ad associazioni benefiche, Onlus e simili.

IRPEF

In Italia l’imposta sul reddito delle persone fisiche, anche nota come Irpef, è in vigore dal 1974 ed è regolata dal [Testo Unico delle Imposte sui redditi](http://presidenza.governo.it/USRI/ufficio_studi/normativa/DPR.%20917_22.12.1986.pdf). Si tratta di un’imposta **diretta,personale e progressiva** che riguarda i soggetti produttori di reddito: si dice diretta perché interessa direttamente la ricchezza, ovvero il reddito, e personale perché coinvolge tutti i soggetti residenti in Italia con un reddito. È infine progressiva perché il calcolo della quota percentuale sul reddito è proporzionale al reddito stesso.

Dal punto di vista fiscale l'imposta sul reddito è un'imposta congiunta, in quanto versata in proporzione al governo, alle Regioni e ai Comuni con l’integrazione di relative addizionali. L'Irpef è una delle più importanti fonti di reddito dello Stato italiano.

L'imposta sul reddito delle persone fisiche è un'imposta che grava direttamente su tutti i tipi di reddito ed è versata allo Stato. Essa è pagata da persone fisiche, cioè non da persone giuridiche, come le società. La quota percentuale è calcolata in base all’effettiva entità di tutti i redditi percepiti dal contribuente e prevede la suddivisione in **cinque scaglioni** di reddito.

L’obbligo di versare l’imposta sul reddito delle persone fisiche coinvolge:

* Soggetti residenti in Italia per cespiti posseduti e redditi prodotti in territorio italiano o all’estero
* Soggetti non residenti in Italia per reddito conseguito in Italia
* Soggetti passivi impropri, ovvero le società di persone e di capitali i cui soci abbiano adottato la tassazione per trasparenza (e pagano l’imposta direttamente in base alla loro quota di partecipazione)
* Ditte individuali
* Società semplici

L’Irpef si calcola tenendo conto del reddito complessivo, cioè della somma di tutti i redditi prodotti, ossia:

* fondiari;
* di capitali;
* da lavoro dipendente;
* da lavoro autonomo;
* di impresa;
* diversi.

L’Irpef non è applicabile quando la persona fisica se considerata incapiente ed è quindi esente da imposizione fiscale, in quanto rientra nella cosiddetta “No Tax Area”. Si tratta di:

* pensionati al di sopra dei 75 anni con un reddito complessivo inferiore agli 8.000 euro annui
* lavoratori dipendenti con un reddito complessivo inferiore agli 8.174 euro annui

Esiste la possibilità di effettuare una sorta di sconto sulla quota percentuale di Irpef da saldare. Sono due le categorie di possibili riduzioni fiscali:

* **oneri deducibili**: si possono sottrarre al reddito prima di calcolare l’imposta da pagare, diminuendo quindi la base imponibile su cui viene calcolata l’imposta.
* **oneri detraibili**: si possono sottrarre direttamente alle imposte da pagare, diminuendo l’importo delle stesse.

L'IRES è l'[imposta](https://debitoor.it/dizionario/imposta) sul reddito delle società e si applica al patrimonio prodotto da questo tipo di entità in modo proporzionale.

Soggetti passivi dell'IRES

L'IRES grava su:

* società di capitali
* società cooperative
* società di mutua assicurazione
* enti pubblici e privati (inclusi i trust) che svolgano attività commerciale o meno
* entità con o senza personalità giuridica che non risiedono sul territorio italiano

Inoltre anche altri soggetti agevolati sono sottoposti al pagamento di questa imposta:

* cooperative
* enti ecclesiastici
* ospedali
* associazioni di mutuo soccorso
* istituti pubblici di assistenza e beneficenza

Modalità di pagamento dell'IRES

L'IRES viene contribuito in 2 soluzioni:

1. Il saldo che deve essere pagato entro il giorno 16 (se non festivo, altrimenti il primo giorno feriale successivo), 6 mesi dopo la chiusura dell'anno precedente (a giugno se i conti vengono chiusi a dicembre)
2. l'acconto che equivale all'ammontare versato per l'IRPEF.

Si può decidere di effettuare 2 pagamenti suddividendo il carico da contribuire: 40% entro il 16 giugno e il restante 60% entro il 30 novembre.

Imposte indirette

Nel caso delle imposte indirette, il contribuente non paga direttamente allo Stato, ma, come suggerisce il nome, **indirettamente tramite i debitori delle imposte**. A differenza delle **imposte dirette, che colpiscono il reddito, cioè la ricchezza nel momento in cui viene prodotta, quelle indirette vanno a colpire la ricchezza nel momento in cui viene spesa**. Esempi di imposte indirette sono:

* **l’imposta sul valore aggiunto (IVA)**
* **l’imposta sui consumi**.

L’imposta sul valore aggiunto (IVA)

L’IVA è stata istituita nel 1973 con decreto del Presidente della Repubblica e si applica a cessioni di beni e servizi, riferendosi però soltanto al valore aggiunto (di qui il nome di IVA) o nelle fasi del processo produttivo e distributivo. È suddivisa in diverse **aliquote**: secondo le direttive dell’Unione Europea, l’IVA deve avere un valore compreso tra il 15 e il 25 percento. In Italia l’aliquota ordinaria è del 22%, mentre l’aliquota minima è del 4% (vendite di beni di prima necessità) e quella ridotta è del 10% (servizi turistici, bar, ristoranti ecc.). Questa imposta indiretta comporta la documentazione delle operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell’IVA da parte di chi esercita un’attività imprenditoriale.

L'IVA (Imposta sul Valore Aggiunto) è un'[imposta](https://debitoor.it/dizionario/imposta) indiretta che riguarda il valore aggiunto della produzione e lo scambio di beni o servizi.

Il sistema di [detrazione IVA](https://debitoor.it/dizionario/detrazione-iva-fattura-elettronica) funziona in modo che l'ammontare sia pari al valore dell'IVA sulle vendite meno l'IVA sugli acquisti.

Il fornitore deve accreditare l'IVA al cliente e poi versarla all'Erario attraverso il modello F24 (l'unica eccezione è l'[inversione contabile o reverse charge](https://debitoor.it/dizionario/reverse-charge)).

Il meccanismo è tale che nella catena di produzione e scambio di beni o servizi tutti i soggetti anticipano l'ammontare IVA ma lo recuperano addebbitandolo ai propri clienti.

I consumatori sono gli unici che realmente pagano l'IVA.

L'aliquota IVA è pari al 22% in Italia ma esistono le aliquote ridotte del 4% e 10% che si applicano ai beni di prima necessità.

Operazioni non soggette a IVA

Ci sono alcuni casi previsti dalla legge in cui l'IVA non viene applicata:

1. **operazioni non imponibili**. Sono operazioni a cui si dovrebbe applicare l'IVA ma data le condizioni (ad esempio il fatto che siano internazionali) rende difficile identificare il principio di territorialità. Tutti gli altri obblighi rimangono validi (fatturazione, volume di affari e detrazione IVA per gli acquisti).
2. **operazioni esenti**. Queste operazioni sono escluse dal raggio di applicazione dell'imposta. Valgono per il calcolo del [volume d'affari](https://debitoor.it/dizionario/volume-di-affari) ma non per la detrazione IVA sugli acquisti.
3. **operazioni escluse**. Mancano di uno dei requisiti dell'imposta e non sono previste nell'applicazione del tributo. Non è richiesta [fatturazione](https://debitoor.it/dizionario/fattura).

IVA, split payment e reverse charge

Come regola generale l'IVA viene anticipata dai prestatori di beni o servizi che sono debitori dell'ammontare dell'IVA nei confronti dello Stato.

Tuttavia, le recenti leggi di Stabilità hanno introdotto due maggiori deviazioni: lo [split payment (scissione dei pagamenti](https://debitoor.it/dizionario/split-payment)) e il reverse charge (inversione contabile).

Lo split payment regola le relazioni di imprese e liberi professionisti con la Pubblica Amministrazione spostando su quest'ultima il dovere di contribuire la somma dell'IVA relativa alla transazione.

Il reverse charge, invece, con un meccanismo simile si riferisce alle operazioni effettuate in determinati settori (ad esempio quello edilizio) rendendo il cliente responsabile del versamento dell'imposta sul valore aggiunto.

**L'IRAP** (Imposta Regionale Attività Produttive)

è un'[imposta](https://debitoor.it/dizionario/imposta) che si applica ad aziende, enti, liberi professionisti, Pubblica Amministrazione e produttori agricoli.

Questa imposta è stata istituita dal [decreto legislativo 446/1997](http://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:1997;446) del governo Prodi a sostegno del Fondo Sanitario Nazionale.

Il calcolo dell'imponibile varia in base al [soggetto passivo](https://debitoor.it/dizionario/soggetto-passivo-iva) responsabile per il pagamento.

Imponibile per imprese commerciali

Per le imprese commerciali l'ammontare viene calcolato come differenza tra valore e costo della produzione.

Esclusi dai costi: salari, crediti maturati e interessi di leasing.

Imponibile per produttori agricoli

Per i produttori agricoli il valore dell'imponibile è calcolato come corrispettivi meno gli acquisti della produzione.

Inoltre, è possibile scegliere di adottare il metodo usato per le imprese commerciali.

I produttori agricoli a cui non si applica l'[IVA](https://debitoor.it/dizionario/iva) sono anche [esentati](https://debitoor.it/dizionario/esenzione-fiscale) dal pagamento dell'IRAP.

Imponibile per enti non commerciali e PA

Per gli enti non commerciali e la Pubblica Amministrazione l'imponibile è uguale ai compensi.

L'unica differenza è che alla Pubblica Amministrazione va applicato il criterio di cassa.

Valore dell'IRAP

L'IRAP è pari a:

3,90% dell'imponibile \* 0,9176

Eccezioni:le regioni Lazio, Abruzzo, Campania, Molise e Sicilia) hanno un'aliquota di 5.25% mentre le regioni autorizzate dal comma 3 dell’art. 16 del D. Lgs. 446/97, possono variare la percentuale di un punto aumentando o diminuendo questo valore.

Versamento dell'IRAP

Le pubbliche amministrazioni procedono al pagamento dell'imposta attraverso l'F24EP.

Le attività commerciali sono tenute a pagare l'IRAp in due rate usando il modello F24:

1. 16 giugno (unitamente al saldo dell'anno precedente)
2. 30 novembre

Chi effettua il pagamento entro 30 giorni dalla scadenza dei termini deve pagare una penale dello 0,4%.

I soggetti passivi sono tenuti all’osservanza degli obblighi documentali e contabili quali previsti ai fini delle imposte sul reddito ed IVA (art. 20), nonchè alla dichiarazione per ogni periodo di imposta dei componenti del valore, ancorché non ne consegua un debito di imposta.

## Accertamento tributario e relative metodologie.

## Il sistema sanzionatorio penale tributario in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto: nozione di imposta evasa, circostanze attenuanti, particolari cause di non punibilità, pene accessorie.

## I reati in materia di imposte dirette e IVA previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

## Il reato di contrabbando.

## Il sistema sanzionatorio amministrativo tributario: principi generali.

IL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO: PRINCIPI GENERALI

La nuova disciplina delle sanzioni amministrative in ambito fiscale, nasce dalla necessità di rivedere in un’ottica di “***proporzionalità***” la disciplina vigente. Per questo, a fronte di violazioni ritenute di scarsa pericolosità, la sanzione è stata rivista al ribasso, mentre per violazioni più pericolose, è stata introdotta una maggiorazione rispetto alla sanzione base.

I principi generali delle sanzioni amministrative sono previste dal D.Lgs. 472/1997.

**Art. 2. Sanzioni amministrative**

1. Le sanzioni amministrative previste per la violazione di norme tributarie sono la sanzione pecuniaria, consistente nel pagamento di una somma di denaro, e le sanzioni accessorie, indicate nell'articolo 21, che possono essere irrogate solo nei casi espressamente previsti.

2. La sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione.

3. La somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi.

4. I limiti minimi e massimi e la misura della sanzione fissa possono essere aggiornati ogni tre anni in misura pari all'intera variazione accertata dall'ISTAT dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati verificatasi nei tre anni precedenti. A tal fine, entro il 30 giugno successivo al compimento del triennio, il Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, fissa le nuove misure, determinandone la decorrenza.

**Art. 3. Principio di legalità**

1. Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.

2. Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato.

3. Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

**Art. 4. Imputabilità**

1. Non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva, in base ai criteri indicati nel codice penale, la capacità di intendere e di volere.

**Art. 5. Colpevolezza**

1. Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave.

2. Nei casi indicati nell'articolo 11, comma 1, se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione, determinata anche in esito all'applicazione delle previsioni degli articoli 7, comma 3, e 12, non può essere eseguita nei confronti dell'autore, che non ne abbia tratto diretto vantaggio, in somma eccedente lire cento milioni, salvo quanto disposto dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, e salva, per l'intero, la responsabilità prevista a carico della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente indicati nel medesimo articolo 11, comma 1. L'importo può essere adeguato ai sensi dell'articolo 2, comma 4.

3. La colpa è grave quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari. Non si considera determinato da colpa grave l'inadempimento occasionale ad obblighi di versamento del tributo.

4. E' dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento.

**Art. 6. Cause di non punibilità**

1. Se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa. Le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non danno luogo a violazioni punibili. In ogni caso, non si considerano colpose le violazioni conseguenti a valutazioni estimative, ancorché relative alle operazioni disciplinate dal decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, se differiscono da quelle accertate in misura non eccedente il cinque per cento.

2. Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.

3. Il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi.

4. L'ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile.

5. Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore.

5-bis. Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

**Art. 7. Criteri di determinazione della sanzione**

1. Nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali.

2. La personalità del trasgressore è desunta anche dai suoi precedenti fiscali.

3. La sanzione può essere aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.

4. Qualora concorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo.

**Art. 8. Intrasmissibilità della sanzione agli eredi**

1. L'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi.

**Art. 9. Concorso di persone**

1. Quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso.

**Art. 10. Autore mediato**

1. Salva l'applicazione dell'articolo 9 chi, con violenza o minaccia o inducendo altri in errore incolpevole ovvero avvalendosi di persona incapace, anche in via transitoria, di intendere e di volere, determina la commissione di una violazione ne risponde in luogo del suo autore materiale.

**Art. 11. Responsabili per la sanzione amministrativa**

1. Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti.

2. Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi.

3. Quando la violazione è commessa in concorso da due o più persone, alle quali sono state irrogate sanzioni diverse, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione più grave.

4. Il pagamento della sanzione da parte dell'autore della violazione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave estingue l'obbligazione indicata nel comma 1.

5. Quando la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, il pagamento della sanzione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave, da chiunque eseguito, estingue tutte le obbligazioni. Qualora il pagamento sia stato eseguito dall'autore della violazione, nel limite previsto dall'articolo 5, comma 2, la responsabilità della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente indicati nel comma 1 è limitata all'eventuale eccedenza.

6. Per i casi di violazioni commesse senza dolo o colpa grave, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 possono assumere il debito dell'autore della violazione.

7. La morte della persona fisica autrice della violazione, ancorché avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità della persona fisica, della società o dell'ente indicati nel comma 1.

**Art. 12. Concorso di violazioni e continuazione**

1. E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.

2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.

3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto.

4. Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi.

5. Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.

6. Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.

7. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.

8. Nei casi di accertamento con adesione, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento, alla conciliazione giudiziale e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

**Art. 13. Ravvedimento**

1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;  
b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

[4. Nei casi di omissione o di errore, che non ostacolano un'attività di accertamento in corso e che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, il ravvedimento esclude l'applicazione della sanzione, se la regolarizzazione avviene entro tre mesi dall'omissione o dall'errore.]

5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.

## Le misure cautelari reali in materia penal-tributaria.

I reati tributari

Gli illeciti tributari di rilevanza penale sono regolamentati dal D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che ha segnato una decisiva rivisitazione della materia, fino ad allora disciplinata dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 e che è stato oggetto poi, di un’importante modifica ad opera del D.lgs. 24 settembre 2015 n. 158 con cui sono state introdotte nuove fattispecie di reato e variato alcune delle pene inizialmente previste.

Ha regolato cause di non punibilità da un lato e condizionato l’accesso al rito alternativo ex art.444 c.p.p. all’estinzione del debito tributario. Le fattispecie previste sin dall’originario impianto normativo sono caratterizzate, ad esclusione della dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, sanzionata per il solo fatto di essere stata posta in essere, dalla previsione di una soglia di punibilità riferita all’imponibile fiscale; quando è inferiore residua una mera fattispecie sanzionatoria amministrativa (secondo un meccanismo che si ritrova anche nel codice penale all’art. 316 ter c.p., anch’esso introdotto nell’anno 2000).

Le condotte poste in essere dall’agente si concretizzano, prevalentemente, nella mancata presentazione della dichiarazione dei redditi o nell’infedeltà della stessa, laddove l’imposta evasa superi, appunto, le specifiche soglie di punibilità. Ne è un esempio il reato di omessa dichiarazione, regolamentato dall’art. 5, che punisce con la reclusione da 1 a 3 anni “chiunque, al fine di evadere l’IVA e le imposte sui redditi, non rispetti l’obbligo della dichiarazione annuale, relativa a dette imposte, e quando l’imposta evasa è maggiore, rispetto a ogni singola imposta, a 30.000 euro”.

Il Decreto legislativo si preoccupa, attesa la tecnicità della materia e l’estraneità di alcune nozioni rispetto al vocabolario del codice penale, di specificarne il significato. Così l’art.1 definisce le nozioni di fattura o altri documenti per operazioni inesistenti; di elementi attivi e passivi, ecc. L’imposta evasa, sopra richiamata dall’art.5, viene nitidamente descritta come “la differenza tra l’imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l’intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine”. Non può essere, invece, considerata imposta evasa, quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell’esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili.

**Il sequestro preventivo diretto e per equivalente**

Le misure cautelari reali sono dei provvedimenti che gravano sul patrimonio e che creano limitazioni sulla disponibilità di cose o beni. A differenza delle misure cautelari personali non richiedono gravi indizi o particolari esigenze di individuazione, sicché, è necessario, che vi sia pertinenza astratta con il reato. **L’oggetto del sequestro preventivo è disciplinato dall’art. 321 c.p.p.** che al primo comma recita: “*Quando vi è pericolo che la libera disponibilità di una cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso ovvero agevolare la commissione di altri reati, a richiesta del pubblico ministero il giudice competente a pronunciarsi nel merito ne dispone il sequestro con decreto motivato*”.

Il sequestro preventivo quindi fa evincere la sua spiccata finalità cautelare dal momento che, appurata l’attendibilità del fumus del reato, su richiesta del pubblico ministero, il giudice si pronuncia con decreto motivato sulle cose pertinenti al reato. Nel consumare un reato tributario, l’esigenza cardine della misura cautelare reale è quella di congelare il vantaggio economico derivante dal collegamento tra il reato e la cosa sequestrata e non tra il reato ed una persona ancorché “la misura può colpire anche cose di proprietà di terzi estranei al reato, purché la loro libera disponibilità possa favorire la prosecuzione del reato” (Cass. Pen. Sez. II, n. 19105/11).

***Il sequestro preventivo diretto***

In materia penale tributaria è disposto solitamente con riferimento all’ammontare dell’imposta evasa, in quanto quest’ultima costituisce un indubbio vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita e, come tale, riconducibile alla nozione di “profitto” del reato in questione. Il sequestro diretto è possibile in quanto vi siano elementi probatori che attestino la riconducibilità delle somme/disponibilità sequestrate proprio al profitto del reato specificamente ascritto (Cass. Pen., sez. VI, sentenza 30 luglio 2007, n. 30966).

***Il sequestro preventivo per equivalente***

La funzione è quella di impedire che il colpevole si assicuri il profitto criminoso sequestrando il denaro disponibile o, in mancanza, beni per un valore equivalente ancorché non acquistati con il profitto o prezzo del reato. Ai fini dell’applicazione, non necessita di gravi indizi di reità, ma non può neppure ritenersi sufficiente la mera attribuzione ipotetica di un reato a taluno, essendo invece necessario verificare fondata la sussistenza delle condotte criminose legittimanti l’intervento cautelare.

Tale controllo non deve risolversi in un mero controllo formale e cartolare ma, al contrario, deve essere concreto e condotto secondo il parametro del reato ipotizzato, anche con riferimento all’eventuale difetto dell’elemento soggettivo (Cass. pen., sez. III, 11.5.2011).

La Corte di cassazione ha precisato che il profitto è costituito dal risparmio economico da cui consegue l’effettiva sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, di cui certamente beneficia il reo (Sez. 3, Sentenza n. 1199 del 02/12/2011). In linea con la filosofia complessiva che ispira il d.lgs. 24/09/2015, n. 158, ovvero quella di agevolare la possibilità per l’Erario di soddisfare le proprie pretese nei confronti dei debitori, eventualmente anche favorendo, da parte degli stessi, forme lato sensu definibili come di ravvedimento attuoso, che comportano limitazioni all’operatività delle norme incriminatrici e alla connessa potestà punitiva statale, la giurisprudenza è pacificamente orientata nel senso che lo stesso vada ridotto in misura corrispondente alle somme di volta in volta restituite all’amministrazione finanziaria.

# Computisteria ed Economia Aziendale

## I sistemi di misura e i calcoli relativi: il sistema metrico decimale, i numeri complessi, le proporzioni e i calcoli percentuali.

**I sistemi di misura, i numeri complessi, le proporzioni, i calcoli percentuali**

*Sistema metrico decimale.* Per determinare la quantità di un certo bene, al fine di operarne un giusto scambio, occorre effettuarne la misurazione ricorrendo a delle adatte unità di misura a seconda delle caratteristiche del bene che si vuole misurare quali il **metro lineare, il metro quadrato, il grammo e il litro** che sono dette misure principali. Ad esse, per maggiore precisione e facilità di calcolo, si aggiungono misure secondarie, maggiori o minori delle misure principali. Tutte queste misure costituiscono il sistema metrico decimale, che è il sistema più semplice e logico poiché basato su unità di misura legate ai propri multipli e sottomultipli dal rapporto di 1 a 10, di 1 a 100 e di 1 a 1000.

**Misure di lunghezza** -L’unità fondamentale è il ***metro*** che è pari 1/40.000.000 del meridiano terrestre.

Mm. Miriametro = 10.000 metri

Km. Chilometro = 1.000 metri

multipli

hm. Ettometro = 100 metri

dam decametro = 10 metri

dm decimetro = 0, 1 metri

sottomultipli

cm centimetro = 0, 01 metri

mm millimetro = 0, 001 metri

**Misure di capacità** -L’unità fondamentale è il ***litro***

hl ettolitro = 100 litri

Multipli

dal decalitro = 10 litri

dl decilitro = 0, 1 litri

Sottomultipli

cl centilitro = 0, 01 litri

ml millilitro = 0, 001litri

**Misure di peso** - L’unità fondamentale è il ***grammo***

T tonnellata = 1.000.000 grammi

Q quintale = 100.000 “

Mg miriagrammo = 10.000 “

Multipli Kg chilogrammo =1.000 “

Hg ettogrammo =100 “

Dag decagrammo =10 “

dg decigrammo =0, 1 grammi

Sottomultipli cg centigrammo =0, 01 “

mg milligrammo =0, 001 “

**LE PREDETTE UNITÀ DI LUNGHEZZA PROCEDONO DI 10 IN 10.**

**Misure Terriere si** usano le seguenti **misure agrarie** che procedono di 100 in 100 per ogni ordine:

ha ettaro = 10.000 metri quadrati (hm2)

a ara = 100 metri quadrati (dam2)

ca centiara = 1 metro quadrato (m2)

Quale misura fondamentale si usa l’**ara**. Per le misure di volume si usano gli stessi simboli delle misure di lunghezza, essi procedono però di 1.000 in 1.000 per ogni ordine.

**Numeri complessi.**

Le misure complesse si esprimono con dei numeri, nei quali ogni misura viene separata dai propri sottomultipli non mediante la virgola bensì mediante dei punti. Ad esempio ysd.10.2.9 significa: yards 10, piedi 2 e pollici 9. Naturalmente nella scrittura dei numeri complessi nessun sottomultiplo deve essere di valore superiore o uguale al rapporto tra le varie grandezze, cioè è scorretto scrivere yds.5.4 che significa 5 yards e 4 piedi in quanto essendo 3 piedi uguali a 1 yard bisognerà scrivere yds.6.1.

*Operazioni con numeri complessi*

1. ***Riduzione di numeri complessi in numeri interi di ordine inferiore.*** Basta moltiplicare ogni cifra del numero complesso per il rapporto che lo lega alla grandezza di ordine inferiore e sommare al risultato ottenuto la cifra successiva. Così attraverso una serie di passaggi, si passa via via dalle misure grandi a quelle piccole. Ad esempio determinare quanti pollici sono yds 7.1.10.

È necessario ricordare che la yard si divide in 3 piedi e che ciascun piede in 12 pollici per cui si eseguono le seguenti operazioni:

yard 7x3 = a 21 piedi a questi si sommano i piedi già contenuti nel numero complesso cioè 1 = 22 piedi.

poi si moltiplicano i piedi ottenuti cioè 22x12 =264 pollici a cui si aggiungono i pollici contenuti nel numero cioè 10 = 274 pollici. In conclusione yds.7.1.10 corrispondono a 274 pollici (inches).

***Riduzione di numeri interi di ordine inferiore in numeri complessi.*** Si divide il numero intero per il rapporto che lo lega alla grandezza di ordine immediatamente superiore. Il resto della divisione esprime l’ultimo gradino del numero complesso che si ricerca, mentre il risultato della divisione, che da l’unità superiore, deve essere nuovamente diviso per il rapporto che lo lega alla grandezza consecutiva di ordine ancora superiore. Si continua cosi sino a quando il numero complesso indica il tipo di misura che si vuole conoscere. Ad esempio ridurre pollici 214 in numero complesso esprimente le yards. Si comincia pertanto col dividere il numero dei pollici per il rapporto che li lega ai piedi: pollici 214:12 = piedi 17 con il resto di 10 pollici. Si continua poi dividendo il risultato ottenuto per il rapporto che lega i piedi alle yard: piedi 17:3= yards 5 con il resto di 2 piedi. In fine pollici 214 corrispondono a yds.5.2.10

***Riduzione di numeri complessi in numeri decimali.*** Per semplificare i calcoli, conviene trasformare i numeri complessi in numeri decimali ogni qual volta ciò risulta possibile. L’operazione con la quale un numero complesso viene ridotto in forma decimale si chiama decimalizzazione. Essa è assai utile e poiché consente di eliminare le difficoltà di calcolo che l’uso dei numeri complessi talvolta comporta e di usufruire della semplicità che è propria delle misure decimali. Si sostituirà al numero coi punti un numero con la virgola. Per decimalizzare un numero complesso basta conservare la parte intera relativa all'unità maggiore ed aggiungere ad essa i sottomultipli esprimendoli in forma di frazione dell'unità stessa; le frazioni si addizionano algebricamente, si divide il numeratore per il denominatore della frazione ottenuta ed infine si aggiunge la parte decimale che si è ottenuta alla parte intera. Ad esempio, ridurre in forma decimale yds.24.2.6. Conserviamo la parte intera (yds.24) ed aggiungiamo ad essa i sottomultipli esprimendoli in forma di frazione: 2 piedi corrispondono a 2/3 di yd. (infatti un piede è 1/3 di yd.; per cui 2 piedi sono 2 x 1/3 = 2/3 di yd.); 6 pollici corrispondono a 6/36 di yd. (infatti un pollice è 1/12 di piede il quale a sua volta è 1/3 di yd.; quindi un pollice è 1/3 x 1/12 di yd. e 6 pollici sono 6 x 1/3 x 1/12 = 6/36 di yd.). Dobbiamo quindi compiere la seguente addizione:

yds.24.2.6 = yds.24 + 2/3 + 6/(3 x 12) = yds.24 + 2/3 + 6/36 = yds.24 + (24+6)/36 = yds.24 + 24/36 = yds.24 + 0.833 = yds.24, 833

***Riduzione di numeri decimali in numeri complessi. C***hiamata sdecimalizzazione o controdecimalizzazione, serve a ridurre nella forma complessa un numero che era stato decimalizzato.

Per eseguire la sdecimalizzazione di un numero basta conservale la parte intera e moltiplicare la parte decimale per il rapporto che lega la misura al suo immediato sottomultiplo del risultato si conserva la parte intera e si moltiplica nuovamente la parte decimale per il rapporto che lega la misura al successivo sottomultiplo. Si procede così sino ad ottenere un numero per ciascun sottomultiplo che si intende determinare. Supponiamo, ad esempio, di voler riportare in forma complessa yds.24, 750 Conserviamo la parte intera, cioè yds.24, e moltiplichiamo la parte decimale per il rapporto che lega la misura al suo immediato sottomultiplo, cioè 0, 750 per 3, ricordando che la yard si divide in 3 piedi; del risultato così ottenuto conserviamo la parte intera e moltiplichiamo la parte decimale per il rapporto che lega la misura al suo successivo sottomultiplo. Dobbiamo perciò eseguire queste operazioni:

yds.24, 750 = yds.24 + 0, 750; essendo 0, 750 x 3 = 2, 250 essendo 0, 250 x 12 = 3 = yds.24.2.3

***Riduzioni di misure complesse in misure del Sistema Metrico decimale e viceversa.*** Le operazioni di commercio con l'estero rendono sovente necessaria la trasformazione di misure di ordine complesso in misure del Sistema Metrico Decimale e viceversa. Infatti, coesistono nei vari Stati sistemi di misure di tipo diverso e ciò costringe gli operatori economici ad effettuare frequenti calcoli di conversione per giudicare la convenienza dei prezzi o per determinare l'esatta quantità delle merci scambiate. Per eseguire i calcoli di trasformazione è necessario ricordare le equivalenze fra le principali misure straniere e le nostre; tali equivalenze sono tecnicamente chiamate coefficienti di conversione. Ad esempio, se ricordiamo che una yard equivale a m 0, 914, sarà facile ridurre in metri la misura di yds.300. Basterà infatti moltiplicarla per il coefficiente di conversione: yds.300 x 0, 914 = m 274, 2.

Altrettanto agevole sarà poi ritornare alla misura anglosassone dividendo m 274, 2 per il coefficiente di conversione. Infatti: m 274, 2: 0, 914 = yds.300. Da quanto è stato detto si ricavano le due seguenti regole:

1. da una misura complessa ad una misura del SMD si moltiplica la prima per il coefficiente di conversione;

da una misura del SMD ad una misura complessa si divide la prima per il coefficiente di conversione.

**Le quattro operazioni applicate ai numeri complessi.**

1. ***Addizione****. O*ccorre per prima cosa incolonnare i numeri in modo che le unità dello stesso ordine vengano a trovarsi allineate verticalmente. Indi si devono sommare separatamente le singole colonne scrivendo sotto una riga orizzontale i totali ottenuti. Infine è necessario ridurre il risultato ottenuto iniziando dalla misura di ordine inferiore e spostandosi via via a quelle di ordine superiore in modo che nessun sottomultiplo sia di valore maggiore od eguale al rapporto che lo lega alla grandezza superiore.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| yds. | 7. | 2. | 8 | + |
| yds. | 4. | 1. | 5 | + |
| yds. | 6. | 0. | 10 | + |
| yds. | 1. | 2. | 0 |  |
| yds. | 18. | 5. | 23 |  |
|  |  | 2. | 1 |  |
| yds. | 20. | 0. | 11 |  |

Posti i numeri in colonna, si è effettuata la somma delle cifre, che ha dato come risultato yds.18.5.23 (cioè yards 18, piedi 5, pollici 23). Si dovrà ridurre poiché pollici 23 corrispondono ad 1 piede con l'avanzo di 11 pollici. I piedi salgono così a 6 che corrisponde esattamente a 2 yards. Il numero delle yards sale così a 20, mentre i piedi risultano zero.

***Sottrazione****. O*ccorre per prima cosa incolonnarli in modo che le unità dello stesso ordine vengano a trovarsi allineate verticalmente. Indi si devono sottrarre separatamente i numeri delle singole colonne cominciando da quelle di ordine inferiore; nel caso che ciò non sia possibile è necessario che al minuendo venga aggiunta un'unità presa da quelle di ordine superiore, opportunamente trasformata. Un esempio potrà meglio chiarire il procedimento.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| gal. | 5. | 3. | 0. | 2 | - |
| gal. | 2. | 3. | 1. | 1 |  |
| gal. | 2. | 3. | 1. | 1 |  |

Si inizia la sottrazione cominciando dalle unità di ordine inferiore (cioè dai gills: 2-1=1). Giunti alle pinte non si può effettuare 0-1 quindi si è preso un quarto, che corrisponde a due pinte, e si è potuto eseguire 2-1=1. I quarti si sono così ridotti a 2; è stato perciò necessario prendere 1 gallone (pari a 4 quarti) ed aggiungerlo ai 2 quarti esistenti, ottenendo 6 quarti ed effettuando: 6 - 3 = 3. Sono così rimasti al minuendo 4 galloni, da cui: 4 - 2 = 2.

***Moltiplicazione.* Per quanto riguarda la moltiplicazione distinguiamo i seguenti casi:**

*Moltiplicazione di un numero complesso per un numero intero con risultato espresso nella stessa unità di misura del numero complesso; per* calcolare il prodotto di un numero complesso per un numero intero occorre per prima cosa moltiplicare le unità di ciascun ordine per il numero intero scrivendo i prodotti ottenuti. Indi è necessario ridurre il risultato dalla misura di ordine inferiore e spostandosi via via a quelle di ordine superiore. Un esempio potrà meglio chiarire il procedimento.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| short tons | 4. | 10. | 2. | 15 | x |
|  |  |  |  | 3 |  |
| short tons | 12. | 30. | 6. | 45 |  |
|  | 1. | 1. | 1. |  |  |
| short tons | 13. | 11. | 3. | 20 |  |

Si è effettuato il prodotto di ciascuna unità del numero complesso per 3, ottenendo il risultato di short tons 12.30.6.45 (cioè short tons 12, centals 30, quarters 6, libbre 45). Tale numero è da ridurre poiché le 45 libbre corrispondono ad 1 quarter con l'avanzo di 20 libbre. Il numero dei quarters sale così a 7, che corrisponde ad 1 cental con l'avanzo di 3 quarters. Il numero dei centals sale così a 31, che corrisponde ad 1 short ton con l'avanzo di 11 centals. Il numero degli short tons sale così a 13.

*Moltiplicazione di un numero complesso per un numero intero con risultato espresso in una unità di misura diversa da quella del numero complesso*; è necessario decimalizzare il numero complesso, eseguire la moltiplicazione tra il numero intero e il numero reso decimale, indi procedere alla sdecimalizzazione del risultato (se necessario). Un esempio potrà chiarire il procedimento.

Sono stati acquistati long tons 5.10.2 a Lst.100 il ton; calcoliamo la spesa.

Decimalizziamo dapprima t.5.10.2 come segue: t.5 + 10/20 + 2/80 = t.5, 525

indi eseguiamo la moltiplicazione: Lst. (100 x 5.525) = Lst.552, 50

Poiché le sterline non sono più numeri complessi non è necessario sdecimalizzare il risultato;

*Moltiplicazione di due numeri complessi;* è necessario decimalizzare i due numeri complessi, eseguire la moltiplicazione sui numeri resi decimali, indi procedere alla sdecimalizzazione del risultato. Si debbano moltiplicare yards 5.1.6 per yards 10.1.9.

Decimalizziamo i due numeri:

yds.5.1.6 = yds.5 + 1/3 + 6/36 = yds.5, 5

yds.10.1.9 = yds.10 + 1/3 + 9/36 = yds.10, 583

yds.5, 5 x yds.10, 583 = yds. ² 58, 206

Trasformiamo ora il numero decimale in numero complesso. Si osservi che il risultato è espresso in yards quadrate (è cioè una misura di superficie):

1 yds. ² equivale a 9 piedi quadrati, 1 piede quadrato

equivale a 144 pollici quadrati. Si ha quindi: yds. ² 58, 206 = yds. ² 58 + 0, 206;

essendo 0, 206 x 9 = 1, 854

essendo 0, 854 x 144 = 122, 976 (arrotondato per eccesso a 123)

si ottiene il risultato sdecimalizzato yds. ² 58.1.123.

***Divisione. Anche per quanto riguarda la divisione distinguiamo i seguenti casi:***

*Divisione di un numero complesso per un numero intero con risultato espresso nella stessa unità di misura del numero complesso;* per calcolare il quoziente di un numero complesso per un numero intero occorre dividere la misura di ordine superiore e, calcolato il primo quoziente, trovare l'eventuale avanzo da trasformare nella misura di ordine inferiore. L'avanzo così ridotto viene aggiuntò alle unità dello stesso ordine inferiore; dividendo il risultato ottenuto per il numero intero dato si trova il secondo quoziente. Si procede così spostandosi via via verso destra sino all'unità dell'ultimo ordine.

Dividere yds.5.2.10 per 2

si parte dividendo le yards per il numero intero quindi

5 : 2 = 2 con il resto di 1

1 x 3 = 3 ci si aggiungono i piedi del numero complesso quindi

3 + 2 = 5 si divide questo per il numero intero dato

5 : 2 = 2 con il resto di 1

1 x 12 = 12 ci si aggiungono i pollici del numero complesso quindi

12 + 10 = 22 si divide questo per il numero intero dato

22 : 2 = 11 quindi otteniamo

yds.2.2.11

Come si vede dall’esempio la divisione si effettua iniziando da sinistra dove si trovano le unità di ordine superiore. Gli avanzi vengono via via trasformati nelle misure inferiori, moltiplicandoli per il rapporto che li lega a queste, e sono poi aggiunti alle unità dello stesso ordine indicate nel dividendo;

*Divisione di numero complesso per un numero intero con risultato espresso in unità di misura diversa da quella del numero complesso;*

*Divisione di un numero intero per un numero complesso;*

*Divisione di due numeri complessi tra di loro.*

In questi ultimi tre casi è necessario decimalizzare i numeri complessi, eseguire il quoziente, ed infine, se necessario, ritornare alla forma complessa effettuando la controdecimalizzazione del risultato.

***Le proporzioni*.** ***Una proporzione è l’uguaglianza di due rapporti*:** A:B=C:D I termini che sono scritti all’esterno (A e D) si chiamano *estremi*, mentre quelli scritti all’interno si chiamano *medi.* La proprietà fondamentale delle proporzioni dice che il prodotto dei medi deve essere uguale a quello degli estremi, avvero AxD (estremi) è uguale a BxC(medi); *A e C si dicono* ***antecedenti;*** *B e D si dicono* ***conseguenti.***

***Ricerca di un termine di una proporzione*** *per trovare il valore di un* ***medio/estremo*** si moltiplicano tra loro gli estremi/medi ed il prodotto ottenuto si divide per il medio/estremo conosciuto:

A : B = C : D SE B = incognita B = (AxD):C

Una proporzione, se ha due medi uguali, si dice **continua: A : B = B : C**

il medio della proporzione continua, se essa presenta due incognite, è il risultato della radice quadrata del prodotto dei due estremi.

A:B = B:C B= A x C (A+B) : A = (C+D) : C

altre proprietà: **del comporre – dello scomporre – dell’invertire.** (A: B) : A = (C+D) : C

***I calcoli percentuali***. Si riferiscono ad argomenti i svariati e servono per calcolare gli utili o le perdite di un’operazione commerciale, la provvigione che spetta ad un sensale, i rimborsi o gli aumenti di una vendita, la tara o il perso di una merce, la quantità di merce prodotta in un dato tempo rispetto alla quantità totale, l’estensione del terreno coltivato in una regione rispetto alla estensione della regione etc..

## Il calcolo dell’interesse: nozione di interesse semplice e cumulativo, il metodo delle formule, il metodo dei divisori fissi, l’uso delle tavole prontuarie, tasso di interesse nominale e reale.

***Gli interessi semplici: la formula generale, il metodo dei divisori fissi, calcolo dei giorni***

L’interesse è il compenso dato in premio a chi presta o deposita un capitale per un certo periodo di tempo ad un determinato tasso percentuale. Parliamo di interesse monetario quando il compenso è pagato in denaro o di interesse in natura quando il compenso è corrisposto in beni. La formula generale è:

**C T R** C = capitale, T = tempo, R = tasso o ragione

**I = 100 100** anni - 1200 mesi – 36000 o 36500 giorni

*Capitale*: è la somma di denaro messa a frutto:

**C = I (100 o 1200 o 36000)/T R**

*Tasso o ragione*: è il rapporto che si verifica tra due quantità nell’unità di tempo e si esprime, generalmente, in percentuale annua:

**r = I (100 o 1200 o 36000)/C T**

*Tempo*: è il periodo espresso in anni, mesi o giorni durante il quale un capitale frutta l’interesse:

**T = I (100 o 1200 o 36000)/ C R**

**Montante**: è la somma del capitale più interesse da questo maturato in un dato periodo di tempo:

**M = C (100 + R T) / 100**

L'**interesse** viene detto **semplice** quando è proporzionale al capitale e al tempo. Ovvero gli **interessi**, maturati da un dato capitale nel periodo di tempo considerato, non vengono aggiunti al capitale che li ha prodotti (capitalizzazione) e, quindi, non maturano a loro volta **interessi**.

Quindi l'**INTERESSE SEMPLICE si calcola** MOLTIPLICANDO il CAPITALE per il TASSO e per il TEMPO espresso in anni e DIVIDENDO il prodotto per 100.

L'**interesse composto** è quello che una volta maturato va ad aggiungersi al capitale iniziale, divenendo anch'esso produttivo di **interesse**, quindi parte integrante dell'ammontare che andrà a generare **interesse**.

***IL METODO DEI DIVISORI FISSI***

Questo metodo è consigliato quando il tempo è espresso in giorni e numerosi sono i capitali sui quali bisogna calcolare l’interesse e si debba calcolarne la somma come nel caso dei conti correnti bancari.

Dalla formula generale per il calcolo dell’interesse:

**I= C T R /360** da cui si ottiene I= **C T/360/R**

Il prodotto **C xT** viene chiamato **NUMERO** ed indicato con il simbolo **N** e rappresenta la parte variabile della formula.

Il rapporto **360/R** denominato **DIVISORE FISSO** ed indicato con il simbolo **D** ed è costante per ogni valore del saggio. La formula finale è

**I = N /D**

Es.: Si calcolino gli interessi prodotti, al Tasso del 6%, dei seguenti capitali nei relativi tempi

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Capitali | Giorni | Numero (N) C0\*g |
| 1.000 | 224 | 224.000 |
| 800 | 36 | 28.800 |
| 980 | 70 | 68.600 |
| 200 | 27 | 5.400 |
| Totale Numeri | | 326.800 |
| **D= 360/r = 360/0,06=** **6000**  **I = N/D = 326.800/6000= 54,47 €** | |  |

***Uso tavole prontuarie***

**tavole finanziarie** in matematica finanziaria, tabelle in cui sono rappresentati i principali valori caratteristici di alcune costanti presenti nelle formule per il calcolo di rendite, rate, montanti ecc., in funzione del tasso di interesse e del tempo di impiego di un capitale unitario. Strumenti di calcolo indispensabili, prima dell’avvento delle calcolatrici scientifiche e dei moderni strumenti di calcolo, sono comunque tuttora generalmente inserite in prontuari.

Tasso di interesse nominale e reale

Il tasso di interesse è il costo del credito o il rendimento del risparmio. Se un individuo assume un prestito da una banca, il tasso di interesse rappresenta il corrispettivo che egli versa. Se invece deposita i propri risparmi presso una banca, gli interessi sono il rendimento che ottiene. Il tasso di interesse nominale è quello concordato e pagato. È ad esempio il tasso versato sul mutuo da chi acquista un’abitazione, oppure quello che i risparmiatori ricevono sui propri depositi. I prenditori di fondi corrispondono il tasso nominale, mentre i risparmiatori lo percepiscono. Tuttavia, per i prenditori e i risparmiatori non conta soltanto l’importo pagato in termini nominali, bensì la quantità di beni e servizi ovvero tutto ciò che possono acquistare con quella somma. Per indicare questo concetto gli economisti parlano di “potere di acquisto della moneta”, che di solito diminuisce nel tempo, con l’aumentare dei prezzi a seguito dell’inflazione.

Sottraendo questa perdita di potere di acquisto dal tasso di interesse nominale, i prenditori e i risparmiatori sono in grado di determinare il tasso di interesse reale su prestiti e risparmi.

Esempio

Un risparmiatore che deposita 1.000 euro su un conto per un anno può beneficiare di un tasso di interesse nominale del 2,5% e quindi ottenere 1.025 euro dopo un anno. Tuttavia, se i prezzi aumentano del 3%, dovrà pagare 1.030 euro per acquistare gli stessi beni e servizi che un anno prima sarebbero costati 1.000 euro. Ciò significa che il rendimento reale sarà stato effettivamente del -0,5%. Questo è il tasso di interesse reale, che si calcola sottraendo il tasso di inflazione (3%) dal tasso di interesse nominale (2,5%).

## Lo sconto nelle operazioni a breve termine: nozione, classificazione (commerciale e razionale).

LO SCONTO NELLE OPERAZIONI A BREVE TERMINE

Lo **sconto** è il contratto col quale la banca, previa deduzione dell'interesse, anticipa al cliente l'importo di un credito verso terzi non ancora scaduto, mediante la cessione, salvo buon fine, del credito stesso

La contestuale cessione pro solvendo del titolo non scaduto richiede che lo scontatario garantisca non solo l'esistenza del credito, ma anche la solvenza del debitore ceduto, rispondendo direttamente nel caso del suo inadempimento. Per lo sconto in genere si utilizza un "castelletto", un vero e proprio fido accordato dalla banca (in vista della cessione di credito non scaduto), non illimitato ma con una cifra massima stabilita coincidente con il credito, entro la quale sono presentati i titoli da scontare.

Il castelletto ha carattere rotativo in quanto la disponibilità originaria del credito accordato viene reintegrata nel momento in cui i titoli scontati e oggetto del credito ceduto, giunti a scadenza, vengono regolarmente pagati.[[](https://www.altalex.com/documents/altalexpedia/2017/11/22/sconto-bancario#_ftn4)

lo [**sconto commerciale**](http://guide.supereva.it/matematica_in_pillole/interventi/2010/08/come-si-calcola-lo-sconto-commerciale/) è proporzionale la capitale da pagare alla scadenza, al [*tasso*](http://guide.supereva.it/matematica_in_pillole/interventi/2010/09/cose-il-tasso-di-sconto-commerciale/) e al [*tempo*](http://guide.supereva.it/matematica_in_pillole/interventi/2010/09/formule-per-il-calcolo-del-valore-attuale-commerciale/);

lo [**sconto razionale**](http://guide.supereva.it/matematica_in_pillole/interventi/2010/09/cose-lo-sconto-razionale/) è proporzionale al [*valore attuale*](http://guide.supereva.it/matematica_in_pillole/interventi/2010/03/cose-il-valore-attuale), al [*tasso*](http://guide.supereva.it/matematica_in_pillole/interventi/2010/09/cose-il-tasso-di-sconto-razionale) e al tempo.

Quindi la differenza tra i due tipi di sconto sta nel fatto che il primo è **proporzionale al valore nominale**, mentre il secondo è proporzionale al **valore attuale**.

## I rapporti di conto corrente: caratteri generali, aspetti giuridici, commerciali e computistici, i conti correnti semplici e a interesse, la forma dei conti correnti.

***I conti correnti: semplici e fruttiferi, il metodo diretto, il metodo scalare, l'estratto conto***

In ragioneria il **conto** è una serie ordinata di scritture riguardanti un certo oggetto e avente lo scopo di porne in evidenza la variabile e commensurabile grandezza. Gli oggetti ai quali si accendono i conti possono esser della natura più varia: merci, clienti, fornitori ecc.. L’intestatario, ossia la persona alla quale è intitolato il conto, deve dare per i debiti che ha verso chi tiene il conto e deve avere per i crediti che gli competono verso lo stesso soggetto. Pertanto, le registrazioni che si effettuano in un conto possono essere di due segni diversi e contrapposti, che si esprimono con le dizioni *dare* e *avere*. Si registrano in *dare* i debiti dell’intestatario e le diminuzioni dei suoi crediti, si registrano in *avere* i crediti dell’intestatario e le diminuzioni dei suoi debiti. I conti si possono tenere utilizzando dei prospetti che possono presentarsi in forma diversa. Si distinguono infatti i prospetti a:

***sezioni divise*** si hanno due distinte sezioni, una per il dare e una per l’avere, e per ogni sezione si hanno più colonne per indicare la data, la descrizione dell’operazioni, l’importo. Al termine dell’operazioni o quando si vuole chiudere il conto, si determina il saldo facendo la differenza tra il totale degli indebitamenti e il totale degli accreditamenti, tale differenza detta anche **bilancio dei capitali**, si scrive dove il totale è minore facendo così pareggiare le due sezioni.

***quelli scalari*** vi è una sola sezione e per ogni operazione si indica la data, la descrizione e l’importo. La colonna degli importi è preceduta da una colonnina ove si indica il segno della registrazione, se essa cioè sia il dare o di avere, dopo ogni operazione viene effettato il saldo, si calcola cioè l’importo a debito o a credito dell’intestatario. Se le operazioni sono dello stesso segno il saldo si determina per somma, se sono di segno contrario il saldo si determina per differenza.

***sezioni riunite o*** a sezioni parzialmente divise oppure a sezioni accostate, presentano colonne uniche per le date e per le descrizioni delle operazioni, hanno invece colonne distinte per gli importi, una riservata al dare e l’altra riservata all’avere. Questa ha la forma più comoda, ed è la più usata nella pratica aziendale.

Quando tra due aziende intercorrono frequenti rapporti di affari, le varie operazioni fanno sorgere crediti e debiti che sono di solito eterogenei in quanto presentano scadenze diverse. Se l’azienda e gli operatori commerciali, si accordano attraverso il calcolo degli interessi e di sconti, riferendole tutte a un unico giorno di chiusura, si dice che tra loro vi è un rapporto di c/c ed essi prendono il nome di correntisti. Con il conto corrente gli operatori in continuo rapporto di affari, anziché regolare di volta in volta le loro operazioni, procedono alla compensazione dei capitali a credito e a debito riferendoli tutti a una stessa data, chiamata **giro di chiusura del conto**. I debiti e i crediti derivanti dai rapporti di affari vengono iscritti in un prospetto, che può assumere forme diverse e che ogni correntista intesta all’altro correntista. I conti correnti si distinguono in conti semplici e conti correnti a interessi. I cosiddetti conti semplici sono normali conti di credito e debiti che intercorrono tra clienti e fornitori o tra imprenditori tra di loro. Perché si possa parlare di unificazione dei vari capitali a un’unica scadenza è necessario che si calcolino interessi e sconti, che si abbia cioè un conto corrente a interessi.

Sotto l’aspetto giuridico: art.1823 C.C. il *conto corrente* è “*il contratto col quale si obbligano ad annotare in un conto i crediti derivanti da reciproche rimesse, considerandoli inesigibili e indisponibili fino alla chiusura del conto. Il saldo del conto è esigibile alla scadenza stabilita. Se non è richiesto il pagamento, il saldo si considera quale prima rimessa di un nuovo conto e il contratto s’intende rinnovato a tempo indeterminato*”.

Le caratteristiche essenziali del contratto del c/c secondo il Codice civile:

1. la reciprocità del credito tra i correntisti;

l’inesigibilità e l’indisponibilità del saldo fino alla scadenza.

Dal punto di vista contabile e computistico i c/c sono dei problemi di unificazione di più capitali a una certa data, noti come problema di scadenza comune stabilita. I più comuni conti correnti sono:

1. ***i depositi bancari***: con i quali i risparmiatori depositano a più riprese i loro risparmi in banca, prelevandoli secondo le loro esigenze, se non hanno una scadenza prestabilita tali depositi possono essere estinti in qualunque momento;

***aperture di credito in c/c e le anticipazioni in c/c***: con le quali gli imprenditori ottengono finanziamenti dalle banche prelevando il denaro richiesto dalle necessità della gestione delle loro aziende e facendo successivi versamenti man mano che entrano in possesso dei ricavi;

***conti correnti di corrispondenza***: con cui si regolano le operazioni d’affari che intercorrono tra operatori - imprenditori, tra banche o tra banche e imprenditori - in continua corrispondenza;

***c/c tra imprenditori e ausiliari del commercio*** *(commissionari, agenti, rappresentanti);*

***c/c tra imprenditori e società parabancarie di factoring****.*

Nei c/c di corrispondenza la concessione di credito tra i correntisti può essere reciproca; negli altri c/c non lo è mai. I conti tenuti dalle banche mancano del requisito fondamentale dell’inesigibilità e indisponibilità.

Le condizioni che regolano i conti correnti sono:

1. il giorno di chiusura del conto;

il tasso d’interesse;

a chi spetta la tenuta del conto;

la moneta in cui deve essere tenuto il conto.

Per quanto riguarda il giorno di chiusura esso può essere prestabilito o può essere determinato successivamente; quando gli affari si protraggano per lungo tempo, il giorno di chiusura può essere fatto con una scadenza periodica, che può essere la fine del trimestre di un semestre o di un anno. Il tasso può essere costante o variabile, reciproco o non reciproco. Quando tra due persone intercorre un rapporto di c/c, ciascun correntista intesta il conto da lui tenuto all’altro correntista. I due conti accolgono le stesse operazioni e quindi gli stessi importi ma invertiti. Ciò che appare in dare nel conto tenuto da Bianchi, si registra in avere nel conto tenuto da Rossi e viceversa. Generalmente nei c/c, prima della parola conto, viene preceduta dalla parola mio (o nostro) oppure suo (o loro), è viene denominata natura del conto.

Quando due correntisti risiedono in nazioni diverse, aventi un diverso sistema monetario devono decidere in quale delle due monete deve essere tenuto il conto corrente detta “moneta di conto”.

***Metodi per la tenuta dei c/c***

I debiti e i crediti derivanti dai rapporti di affari che intercorrono tra i correntisti vengono iscritti in un prospetto che può assumere varie forme, precisamente:

* la forma a sezioni divise;

la forma a sezioni riunite o accostate;

la forma scalare.

Tale prospetto, oltre ad accogliere la data delle varie operazioni, la loro descrizione, il loro importo, presenta altre colonne nelle quali vengono registrati tutti i dati necessari per il calcolo degli interessi. Il giorno a partire dal quale maturano gli interessi o gli sconti per ciascuna operazione prende il nome di **valuta**. Il calcolo degli interessi può essere effettuato seguendo vari **metodi** che sono:

* **metodo diretto**: si usa quando è nota la data di chiusura, il tasso deve essere reciproco, sia costante sia variabile. Si basa sul principio di calcolare gli interessi (oppure i numeri) sui capitali relativi alle varie operazioni dalle rispettive valute alla data di chiusura del conto; può essere usata sia la forma a sezione divise sia la forma scalare;

**metodo a chiusura presunta**: si usa quando la data di chiusura è presunta; il tasso deve essere reciproco, qui si possono verificare tre casi:

a) caso della chiusura effettiva coincidente con quella presunta;

b) caso della chiusura effettiva posteriore a quella presunta;

c) caso della chiusura effettiva anteriore a quella presunta;

**metodo indiretto**: si usa quando non è nota la data di chiusura; il tasso deve essere reciproco, ma può essere sia costante sia variabile;

**metodo scalare**: si usa quando la data di chiusura è nota sia quando essa è indeterminata; richiede la forma scalare, si applica secondo 3 diversi procedimenti:

1. procedimento amburghese;

procedimento Zigoli;

procedimento Besta.

Per la tenuta di conti correnti esistono soluzioni per le quali il prospetto può essere scalare e ne esistono altre per le quali il prospetto deve essere scalare. Questa differenza deriva dal fatto che, con le prime, gli interessi si calcolano sulle operazioni, mentre, con le seconde, si calcolano sui saldi.

I metodi diretto e indiretto, appartengono alla prima categoria; pertanto possono essere tenuti sia nella forma a sezioni divise sia a forma scalare. *Il metodo diretto* si può applicare alla tenuta del c/c quando è nota la data di chiusura del conto e il tasso è reciproco. In pratica per la tenuta di un c/c a metodo diretto a interessi immediati si procede come segue:

1. si scrivono nel prospetto del c/c le varie operazioni in ordine di data in D o in A a seconda del loro segno;

per ogni operazione si indica la data, la descrizione, l’importo (o capitale), la valuta;

per ogni operazione si calcolano i gg che intercorrono tra la valuta ed il giorno di chiusura del c/c;

per ogni operazione si calcolano gli interessi relativi che si determinano quindi su ciascun capitale, per i giorni calcolati come sopra indicato, al tasso stabilito per il c/c;

terminate le varie operazioni, si inizia la chiusura del c/c calcolando il saldo degli interessi; se il c/c è stato tenuto con la forma a sezioni divise, il saldo degli interessi si ottiene facendo la differenza tra la somma degli interessi D e la somma degli interessi A; se invece si è applicata la forma scalare, il saldo degli interessi risulta già determinato;

si capitalizza il saldo degli interessi iscrivendone l’importo nella colonna dei capitali, in D se risultano maggiori gli interessi del Dare, in A nel caso contrario;

si determina il saldo del c/c, o bilancio dei capitali; se il c/c è stato tenuto con la forma a sezioni divise, il bilancio capitali si ottiene facendo la differenza tra il totale dei capitali scritti in D ed il totale dei capitali scritti in A e si registra, per pareggiare le sezioni, dalla parte ove i capitali risultano minori; se invece si è applicata la forma scalare, il saldo del c/c risulta già determinato.

***Esempio - Conto corrente, metodo diretto, forma scalare, interessi immediati***

I commercianti Lorenzo Landini di Milano e Pietro Zanazzi di Bergamo sono in rapporto di c/c tra loro. Il c/c viene chiuso al termine di ogni quadrimestre ed è fruttifero di interessi al tasso reciproco del 15%.

Nei primi quattro mesi dell’anno vengono effettuate le seguenti operazioni:

13/1 – Landini vende merci a Zanazzi come da fattura n.18 di € 2.714,00, regolamento a fine febbraio;

22/1 – Landini sostiene in contanti spese di trasporto per € 320,00 per conto di Zanazzi;

02/2 – Zanazzi rilascia a Landini l’assegno bancario n.1743 sul Credito Bergamasco di € 1.500,00;

10/2 – Zanazzi gira a Landini un effetto di € 3.200,00 scadente il 20/4;

27/2 – Landini vende merci a Zanazzi come da fattura n.73 di € 4.012,00, regolamento a 60 giorni;

14/3 – Zanazzi accetta una tratta di € 3.100,00 spiccata da Landini scadente il 10/4;

29/3 – Zanazzi firma un pagherò di € 2.500,00 a favore di Landini, con scadenza a un mese;

17/4 – Landini consegna a Zanazzi l’assegno circolare n.03417 della Banca Lombarda di € 800,00;

30/4 – si procede alla chiusura del conto corrente ed al riporto a nuovo saldo.

Presentiamo il c/c tenuto da Pietro Zanazzi (gli interessi si calcola secondo il procedimento misto che prevede il conteggio dei giorni in base all’anno civile ma la formula con al denominatore 36.000 o il divisore fisso dell’anno commerciale).

Tasso: 15% Sig. Lorenzo Landini – Milano – suo c/c Chiusura 30/4

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Date*** | ***Operazioni*** | ***Segni*** | ***Capitali*** | ***Valute*** | ***Giorni***  ***(Punto 3)*** | ***Interessi*** |  |
| 13/1 | Vs. fattura n.18 | A | 2.714,00 | 28/2 | 61 | A | |
| 22/1 | Vs. pagamento per ns. conto | A | 320,00 | 22/1 | 98 | A | |
|  |  | A | 3.034,00 |  |  | A | |
| 02/2 | N. A/B sul Credito Bergamasco n.1743 | D | 1.500,00 | 02/2 | 87 | D | |
|  |  | A | 1.534,00 |  |  | A | |
| 10/2 | Ns. cessazione effetto | D | 3.200,00 | 20/4 | 10 | D | |
|  |  | D | 1.666,00 |  |  | A | |
| 27/2 | Vs. fattura n.73 | A | 4.012,00 | 28/4 | 2 | A | |
|  |  | A | 2.346,00 |  |  | A | |
| 14/3 | Ns. accettazione di Vs. tratta | D | 3.100,00 | 10/4 | 20 | D | |
|  |  | D | 754,00 |  |  | D | |
| 29/3 | Ns. rilascio pagherò | D | 2.500,00 | 29/4 | 1 | D | |
|  |  | D | 3.254,00 |  |  | D | |
| 17/4 | Vs. consegna A/C della BPL n.03417 | A | 900,00 | 17/4 | 13 | A | |
|  |  | D | 2.354,00 |  |  | D | |
| 30/4 | Interessi maturati | D | 4,32 |  |  |  | |
| 30/4 | Vs. residuo debito | D | 2358,32 |  |  |  | |

Il metodo scalare si presta ad essere applicato quando non è nota la chiusura del c/c. Se il tasso è reciproco, tutti i procedimenti sono adatti; se il tasso non è reciproco, come avviene nei conti correnti tra banche e clienti, deve essere applicato necessariamente il procedimento amburghese. La sua principale particolarità consiste nel fatto che le operazioni devono essere disposte in ordine di valuta e non in ordine di data, quindi, esso richiede la compilazione di due prospetti: un conto per valuta ed uno per data. Un primo prospetto è il **conto**, nel quale le diverse operazioni effettuate dai correntisti vengono registrate cronologicamente, cioè in ordine di data di effettuazione, per ogni operazione sono rilevate la data, la descrizione, il segno, il capitale e la valuta, un secondo prospetto è lo **scalare interessi** (**staffa**), nel quale vengono riportate in ordine di valuta le stesse operazioni registrate nel conto, questo scalare interessi viene redatto nel giorno in cui si procede alla chiusura o alla liquidazione; in esso sono rilevati il segno, il capitale, il saldo, i giorni e i numeri, ai vari saldi si assegna la valuta dell’operazione precedentemente registrata (l’estratto conto della banca è un metodo scalare). In sintesi, le norme di tenuta di un conto corrente a metodo scalare con procedimento **amburghese** si possono così riepilogare:

1. si registrano nel **conto**, in ordine di data, tutte le operazioni intercorse fra i due correntisti, collocandole in D o in A con riferimento all’intestatario del c/c;

in sede di chiusura:

si scrivono tutte le operazioni nello scalare interesse, riportandole in ordine di valuta; il modulo ha uno sviluppo verticale e dopo ogni operazione si calcola il saldo attribuendo allo stesso la valuta dell’operazione che lo precede;

si calcolano i giorni che intercorrono dalla valuta di ogni saldo alla valuta del saldo successivo;

i giorni così calcolati, scritti in linea col primo dei due saldi, si moltiplicano per il saldo stesso in modo da ottenere i relativi numeri;

si calcolano i giorni ed il numero finale agganciando la valuta dell’ultimo saldo alla chiusura e calcolando il relativo numero (di interesse se si procede nel tempo, di sconto se si retrocede);

si calcola il **bilancio numeri**, scrivendo a pareggio nella sezione in cui i numeri sono minori; lo scalare è così chiuso ed ha esaurito la sua funzione;

si calcolano gli **interessi**, dividendo il bilancio numeri per il divisore fisso, e si registrano nel conto nella sezione opposta a quella in cui si è inserito il bilancio numeri;

si calcola il **bilancio capitali**, che si scrive nella sezione in cui i capitali sono risultati minori, ottenendo così il pareggio tra le due sezioni del conto.

***Esempio - Conto corrente, metodo scalare, procedimento amburghese***

I commercianti Franco Giuliani di Torino e Carlo Ferri di Novara sono fra loro in rapporto di conto corrente. Tale conto corrente viene chiuso trimestralmente ed è fruttifero al tasso del 12%.

Nel 1° trimestre del 2011 vi sono state fra i due commercianti le seguenti operazioni.

01/1 – Giuliani risulta creditore di € 2.180,00 come da c/c precedente chiuso al 31/12;

09/1 – Ferri rilascia a Giuliani l’assegno bancario Comit n.01532 di € 2.500,00;

21/1 – Ferri vende merci a Giuliani - fattura n.51 di € 3.175,00, regolamento a 60 gg data fattura; Giuliani la riceve il 24/1;

03/2 – Giuliani gira a Ferri, che la riceve due giorni dopo, una cambiale di € 1.400,00 scadente il 15/4;

18/2 – Giuliani paga € 2.325,00 in contanti per ordine e conto di Ferri, che ne ha notizia il 22/2;

26/2 – Giuliani spicca tratta a due mesi vista di € 950, 00 a carico di Ferri, che la riceve e accetta il 02/3;

11/3 – Ferri vende merci a Giuliani fattura n.134 di € 3.412,00, regolamento a un mese data fattura; Giuliani la riceve il 15/3;

23/3 – Giuliani invia a Ferri, che lo riceve il giorno seguente, un pagherò di € 3.000,00 scadente il 31/5.

Presentiamo il c/c tenuto da Carlo Ferri.

Tasso: 12% Sig. Franco Giuliani – suo c/c Chiusura 30/4

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Date*** | ***Operazioni*** | ***Capitali*** | | ***Valute*** |
| ***Dare*** | ***Avere*** |
| *01/1* | *Vs. Residuo credito* |  | *2.180,00* | *31/12* |
| *09/1* | *Ns. rilascio A/B Comit n.015432* | *2.500,00* |  | *09/1* |
| *21/1* | *Ns. fattura n.51 regolamento a 60 giorni* | *3.175,00* |  | *22/3* |
| *05/2* | *Vs. girata effetto* |  | *1.400,00* | *15/4* |
| *22/2* | *Vs. pagamento per ns. conto* |  | *2.325,00* | *18/2* |
| *02/3* | *Ns. accettazione tratta* | *950,00* |  | *02/5* |
| *11/3* | *Ns. fattura n.134 regolamento a 1 mese* | *3.412,00* |  | *11/4* |
| *24/3* | *Vs. rilascio pagherò* |  | *3.000,00* | *31/5* |
| *31/3* | *Interessi 75618*  *3* | *25,206* |  |  |
|  |  |  |  |  |
| *31/3* | *Bilancio capitali* |  | *1.157,206* |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  | *10.062,21* | *10.062,21* |  |
| *01/4* | *Vs. residuo debito* | *1.157,206* |  |  |

Il conto viene aggiornato cronologicamente, man mano che i correntisti effettuano le operazioni.

L’ultima colonna viene però lasciata in bianco e compilata solo in sede di chiusura; essa indica i numeri delle operazioni in ordine progressivo di valuta ed è appunto in base a tale ordine numerico che le operazioni vengono successivamente riportate nell’altro prospetto, cioè nello **scalare interessi.**

Gli interessi finali, calcolati sul bilancio numeri emergente dallo **scalare interessi**, sono infine inseriti nel conto che può poi essere chiuso con la determinazione del bilancio capitali.

Tasso: 12% Sig. Franco Giuliani – suo c/c Chiusura 30/4

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Segni | Capitali | Valute | Giorni | Numeri | |
| Dare | Avere |
| A | 2.180,00 | 31/12 | 9 |  | 19.620,00 |
| D | 2.500,00 | 09/1 |  |  |  |
| D | 320,00 | 09/1 | 40 | 12.800,00 |  |
| A | 2.325,00 | 18/2 |  |  |  |
| A | 2.005,00 | 18/2 | 32 |  | 64.160,00 |
| D | 3.175,00 | 22/3 |  |  |  |
| D | 1.170,00 | 22/3 | 20 | 23.400,00 |  |
| D | 3.412,00 | 11/4 |  |  |  |
| D | 4.582,00 | 11/4 | 4 | 18.328,00 |  |
| A | 1.400,00 | 15/4 |  |  |  |
| D | 3.182,00 | 15/4 | 17 | 54.094,00 |  |
| D | 950,00 | 02/5 |  |  |  |
| D | 4.132,00 | 02/5 | 29 | 119.828,00 |  |
| A | 3.000,00 | 31/5 |  |  |  |
| D | 1.132,00 | 31/5 | 61 |  | 69.052,00 |
|  |  |  |  |  |  |
|  | Bilancio numeri |  |  |  | 75.618,00 |
|  |  |  |  | 228.450,00 | 228.450,00 |

Nello **scalare interessi** sono trascritte le operazioni, già inserite nel conto, in ordine di valuta, con la progressiva indicazione dei saldi nella colonna capitali. Ad ogni saldo è assegnata come valuta quella dell’operazione immediatamente precedente. I gg sono calcolati dalla valuta di ogni saldo alla valuta del saldo successivo, determinando poi i correlativi numeri. Ad esempio i 40 gg riferiti al saldo Dare di € 320,00 sono stati conteggiati dal 09/1 al 18/2. Il saldo finale ha dato luogo ad un numero di sconto perché la sua valuta è posteriore alla chiusura del c/c; tale numero di sconto è stato scritto in nero nella sezione opposta. Gli interessi che vengono calcolati nei c/c, in base alle norme che disciplinano L’IVA art.10 del D. P. R.633/72 sono considerati come operazioni esenti. Per cui riassumendo la classificazione dei conti può essere fatta

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **SECONDO LA FORMA** | a sezioni divise | | | | |  |
| a sezioni riunite | | | | |  |
| scalare | | | | |  |
|  |  | | | | | |
| **SECONDO IL TASSO** | costante | reciproco | | | |  |
| non reciproco | | | |  |
| variabile | reciproco | | | |  |
| non reciproco | | | |  |
|  |  | | | | |  |
| **SECONDO LA DATA DI CHIUSURA** | prestabilita o nota | | | | |  |
| presunta | | | | |  |
| indeterminata | | | | |  |
|  |  | | | | | |
| **SECONDO LA NATURA DEL CONTO** | mio o nostro | | in moneta nazionale | | |  |
| a due monete | | |  |
| suo o loro | | | | |  |
|  |  | | | | |  |
| **SECONDO IL PROCEDIMENTO DI CALCOLO** | senza interesse (semplice) | | | | |  |
| con interesse | | | a interessi immediati | |  |
| a numeri | |  |
|  |  | | | | |  |
| **SECONDO IL METODO** | metodo diretto | | | | |  |
| metodo a chiusura presunta | | | | |  |
| metodo indiretto | | | | |  |
| metodo scalare | | | | procedimento amburghese |  |
| procedimento Zigoli |  |
| procedimento Besta |  |

*L’estratto conto* è il documento che riassume tutti i movimenti registrati nel c/c di corrispondenza, dove vengono elencate in ordine cronologico tutte le operazioni che hanno dato luogo ad addebiti o ad accrediti. Si tratta di un documento con funzioni di controllo, in quanto consente al correntista di verificare tutte le registrazioni che la banca ha passato sul suo c/c, di individuare gli eventuali errori e le operazioni che lui stesso può aver trascurato di annotare nella sua contabilità. In materia di trasparenza, il testo unico impone alle banche particolari obblighi riguardanti le comunicazioni periodiche alla clientela. Per quanto riguarda i rapporti regolati in c/c di corrispondenza, l’estratto conto è inviato dalla banca al cliente con periodicità annuale o, a scelta del cliente, con periodicità semestrale, trimestrale o mensile. Il testo unico stabilisce che gli estratti conto si intendono tacitamente approvati dal cliente, in mancanza di opposizione scritta, quando sono trascorsi 60gg dal loro ricevimento. Oltre a contenere i dati della banca e del cliente, l’estratto conto deve elencare tutti i saldi formatisi a partire dalla precedente chiusura ponendo le operazioni in ordine di valuta. Il prospetto con gli elementi per il conteggio delle competenze e il loro riepilogo viene allegato all’estratto-conto in occasione di ogni capitalizzazione di interessi. (competenze e spese).

## I valori mobiliari: nozione e classificazione (secondo la persona giuridica dell’emittente, la forma giuridica e il reddito).

Sono titoli di credito negoziabili e trasferibili, emessi da enti pubblici o da società private, che rappresentano crediti fruttiferi in denaro (obbligazioni, titoli di Stato, titoli garantiti dallo Stato) oppure quote fruttifere di capitale investito in imprese (azioni).

I valori mobiliari si distinguono in due categorie:

— **fondi privati:** sono quelli emessi da società o enti privati;

— **fondi pubblici:** sono quelli emessi da enti pubblici, come lo Stato, le Regioni, le Provincie, i Comuni.

Attualmente i valori mobiliari oggetto di negoziazione presso la nostra Borsa Valori sono:

— titoli di Stato e titoli garantiti dallo Stato;

— obbligazioni

— azioni

— warrants

I titoli dei primi due gruppi vengono denominati **a reddito fisso** e si tratta di titoli con vincolo di credito. L'emittente (Stato, ente o società) è impegnato contrattualmente ad effettuare uno o più pagamenti in favore del legittimo possessore del titolo, secondo modalità prefissate.

I titoli del terzo gruppo vengono denominati a **reddito variabile**: si tratta di titoli con vincolo di capitale. La loro remunerazione varia in funzione dei redditi che la società emittente riesce a produrre e della politica aziendale relativa alla distribuzione.

Infine, i valori mobiliari del quarto gruppo sono correlati ai titoli azionari. Tali valori mobiliari, detti anche buoni d'acquisto, sono privi di reddito e i loro portatori possono decidere, in determinate epoche di utilizzo, se sottoscrivere ad un prezzo prestabilito un determinato numero di azioni.

**Titoli di Stato**

Obbligazioni emesse dallo Stato per far fronte a squilibri economici temporanei e non. Rappresentano delle quote di prestito su cui il possessore percepisce un interesse.

Il Ministero del Tesoro dispone regolarmente l'emissione sul mercato interno di quattro categorie di titoli di Stato disponibili sia per gli investitori privati sia per gli istituzionali:

1) Buoni ordinari del Tesoro (BOT)

2) Certificati del Tesoro Zero Coupon (CTZ)

3) Buoni del Tesoro Poliennali (BTP)

4) Certificati di Credito del Tesoro (CCT)

I titoli di Stato hanno rappresentato il primo ambito verso cui si è canalizzato il risparmio delle famiglie e ancora oggi sono una parte rilevante della ricchezza finanziaria del Paese. Tradizionalmente, dalle origini dello Stato italiano, gli interessi sui titoli pubblici erano esenti da ogni imposta. Ciò fino al 20-9-86 giorno in cui è entrato in vigore il D.L. n. 556 convertito poi nella legge n. 579/86 che prevedeva una ritenuta del 6,25% a titolo di imposta per le persone fisiche e a titolo di acconto per quelle giuridiche. La misura della ritenuta è stata elevata al 12,50% per i titoli emessi successivamente al 1° settembre 1987. Attualmente si applica il regime cd. sostitutivo: dall'inizio del 1997 il nuovo sistema ha diviso gli investitori in:

**lordisti** (s.p.a. e investitori esteri) che ricevono interessi senza imposte

**nettisti** (privati e fondi comuni) che ricevono interessi tassati in relazione al periodo di detenzione del titolo.

La Repubblica italiana emette inoltre altri strumenti, in euro ed in valuta, generalmente sottoscritti da investitori istituzionali. Tali emissioni, offerte sui mercati internazionali, assumono la forma di obbligazioni a medio lungo termine o di carta commerciale.

**Obbligazioni**

Titoli di credito, nominativi o al portatore, a reddito fisso emessi dalle società per azioni e in accomandita per azioni. Esse rappresentano i debiti pecuniari che la società assume verso terzi dai quali abbia ricevuto un prestito.

Le società per azioni, infatti, per procurarsi nuovi mezzi finanziari, invece di procedere all'aumento del capitale sociale mediante emissione di nuove azioni, possono ricorrere all'emissione di obbligazioni, offerte in sottoscrizione al pubblico dei risparmiatori.

Le obbligazioni danno, normalmente, diritto alla corresponsione periodica di un interesse e al rimborso del capitale secondo modalità stabilite a priori all'atto dell'emissione.

Gli elementi principali che identificano le obbligazioni societarie sono i seguenti:

— **il valore nominale**: è il valore che viene stampigliato su ogni obbligazione;

— **il tasso nominale di interesse**: è il rapporto espresso in termini percentuali fra l'interesse annuo ed il valore nominale;

— **il valore di rimborso**: è il valore al quale viene rimborsata l'obbligazione che di solito coincide con il valore nominale;

— **la durata del prestito**: è il periodo di tempo intercorrente fra i momenti dell'emissione e dell'ultimo rimborso;

— **il piano di ammortamento**: stabilisce le modalità secondo le quali il prestito verrà rimborsato nel tempo; di solito è prevista l'estrazione a sorte dei titoli per quote predeterminate.

Le obbligazioni societarie vengono rimborsate in base ad un piano di ammortamento prestabilito che può prevedere:

— **l'acquisto sul mercato di un determinato numero di obbligazioni che verranno in seguito annullate**. Questa modalità di rimborso, che deve essere prevista tra le condizioni del prestito, consente di acquistare i titoli quando sono quotati **sotto la pari**;

— **il sorteggio annuale**: la società emittente estrae ogni anno a sorte un numero prefissato di titoli che possono essere rimborsati **alla pari o sopra la pari**;

— **il rimborso graduale**, effettuato annualmente, delle obbligazioni al valore nominale; ciò fa sì che la società emittente estingua, entro il termine di scadenza del prestito, le obbligazioni emesse;

— **il rimborso alla scadenza** ed in un'unica soluzione.

**Azione**

Titolo di credito rappresentativo di una quota parte del capitale sociale di una impresa costituita sotto forma di società per azioni o in accomandita per azioni.

È la frazione minima di capitale sociale che occorre sottoscrivere per acquistare la qualità di socio, con tutti i diritti, doveri e poteri che da essa derivano.

Le azioni possono essere nominative oppure al portatore, ma leggi successive al codice civile hanno introdotto e ribadito, per fini fiscali, il principio della nominatività obbligatoria dei titoli azionari (cui possono fare eccezione soltanto le azioni di risparmio).

I caratteri generali delle azioni possono così riassumersi:

— esse costituiscono frazioni del capitale sociale di uguale ammontare;

— conferiscono ai loro possessori uguali diritti; tale uguaglianza, tuttavia, sussiste solo all'interno di ciascuna categoria;

— non possono emettersi per somma inferiore al loro valore nominale;

— sono indivisibili, anche se ne è ammessa la proprietà comune; nel caso di comproprietà di una azione, i diritti dei comproprietari devono essere esercitati da un rappresentante comune.

L'azione attribuisce al suo titolare una serie di diritti che si possono suddividere in:

— **diritti di natura amministrativa**: diritto d'intervento nell'assemblea delle società emittenti, diritto di voto, diritto di impugnare le deliberazioni assembleari;

— **diritti di natura patrimoniale**: diritto agli utili ed alla quota di liquidazione;

— **diritti di carattere ambivalente**, i quali incidono sia sull'aspetto patrimoniale che su quello amministrativo delle società: diritto all'assegnazione di azioni in caso di aumento gratuito del capitale, diritto di opzione in caso di emissione di nuove azioni a pagamento, diritto di recesso.

In linea di principio, i diritti sopra elencati competono a tutte le azioni in eguale misura e con le stesse modalità.

La legge consente alle società di creare categorie diverse di azioni; esse, infatti, possono essere:

— **ordinarie**, se attribuiscono ai soci i normali diritti di partecipazione;

— **privilegiate**, quando attribuiscono un diritto di priorità nella distribuzione degli utili o nella restituzione del capitale al momento dello scioglimento della società;

— **di godimento**, se possono essere attribuite al possessore di azioni ordinarie, in sostituzione di esse, quando, in seguito alla riduzione del capitale sociale, ne sia stato rimborsato il valore nominale, sul presupposto che il valore dell'azione ordinaria sia superiore, al momento del rimborso, al valore nominale, a causa delle riserve esistenti. Le azioni di godimento non conferiscono, salvo diverse disposizioni dell'atto costitutivo, il diritto di voto;

— **di risparmio**: tale categoria di azioni, tutela la posizione dei piccoli risparmiatori che, con l'acquisto dei titoli, perseguono l'intento di investire i propri risparmi più che di partecipare ad un'attività economica. Queste azioni costituiscono una categoria molto più vicina a quella delle obbligazioni.

**Warrant**

Speciale buono di sottoscrizione che dà diritto al detentore di acquistare, ad un prezzo prefissato ed entro un lasso di tempo stabilito, un certo numero di azioni di compendio.

Il warrant può essere collegato sia ad un'obbligazione societaria, è il caso più frequente, sia ad un'azione. Simile sotto molti aspetti all'obbligazione convertibile, quella con warrant si differenzia per la natura stessa del buono, il quale presenta caratteristiche diverse dal diritto di conversione attribuito ai titoli obbligazionari. Il warrant è, infatti, autonomo nei confronti del titolo obbligazionario, sia perché può circolare separatamente da esso ed essere scambiato sul mercato secondario, sia perché il detentore dell'obbligazione può estinguerlo, sottoscrivendo i titoli di compendio, senza per questo dover rinunciare all'investimento e al reddito obbligazionario; infatti l'esercizio del diritto non comporta la conversione dell'obbligazione, ma solo l'acquisizione, a prezzi prestabiliti, di un certo numero di azioni.

## L’azienda, il soggetto giuridico e il soggetto economico;

***L’azienda è un insieme di persone e di beni economici organizzato, la quale mira al soddisfacimento di bisogni umani.*** *Possono* essere classificate secondo diversi criteri.

1. *Secondo il fine* - A seconda della finalità che le aziende perseguono, distinguiamo tra:

**Imprese**, dette anche *“Aziende di produzione”*, il cui scopo è quello di conseguire un utile (scopo di lucro) attraverso la produzione di beni e servizi da cedere a terzi.

**Non imprese**, dette anche *“Aziende di consumo o di erogazione”*, hanno come scopo diretto il soddisfacimento diretto dei bisogni dei soggetti che le compongono. Sono esempi di aziende di erogazione le famiglie, gli enti pubblici territoriali e gli enti privati aventi finalità culturali, religiose, ricreative e assistenziali. Quest’ultimi si distinguono in fondazioni (constano di un insieme di beni e il reddito proviene dall’investimento degli stessi) e associazioni (constano di un insieme di persone e il reddito proviene dagli stessi associati).

**Aziende composte**, le quali svolgono, accanto all’attività erogativa, anche un’attività di produzione che fornisce i mezzi di consumo al settore erogativo.

*Secondo il soggetto giuridico -* Secondo la natura del soggetto giuridico, ossia colui cui vanno riferiti i diritti e gli obblighi derivanti dall’attività aziendale, si hanno:

**Aziende pubbliche,** alla cui base vi è una persona giuridica pubblica, lo Stato, la Regione, il Comune;

**Aziende private**, il soggetto giuridico è una persona fisica o una persona giuridica o un’associazione di persone con finalità private.

*Secondo la loro estensione amministrativa* - Distinguiamo tra:

**Aziende divise**se operano su diverse piazze attraverso apposite filiali, agenzie, ecc.

**Aziende indivise**se, viceversa, operano in una sola piazza.

*Secondo il numero dei soggetti che la compongono -* Si suddividono in:

**Imprese individuali**, art. 2082c.c., facenti capo ad un solo soggetto chiamato “imprenditore”.

**Imprese collettive**, previste dall’articolo 2247c.c., che definisce il contratto di Società.

*Secondo l’autonomia -* Abbiamo:

**Aziende dipendenti**, l’organo volitivo non risiede nell’azienda, pertanto avviene la piena distinzione tra questo e l’organo direttivo

**Aziende indipendenti** l’organo volitivo risiede nell’azienda, pertanto si realizza una effettiva identificazione tra questo e l’organo direttivo.

*Secondo la dimensione -* A seconda delle dimensioni dell’azienda possiamo distinguere:

**Imprese piccole - Imprese medie - Imprese grandi**

***L'impresa e le sue differenziazioni: l’impresa societaria***

Dal punto di vista economico-aziendale si definisce impresa quell’azienda di produzione che opera per lo scambio di mercato e il cui scopo è il conseguimento di un guadagno (o lucro). L’attività d’impresa può svolgersi in forma individuale o collettiva. In quest’ultimo caso possiamo distinguere tra:

*Società di persone*: Società semplici - s. s - s.n.c., S.a.s. nelle quali i soci assumono una responsabilità illimitata e solidale per le obbligazioni sociali.

*Società di capitali*: S.p.a., S.a.p.a., S.r.l. nelle quali i soci rispondono nei limiti della loro partecipazione.

***La struttura organizzativa dell'azienda***

In una azienda, l’organizzazione deve:

*identificare i comportamenti* necessari per raggiungere gli obbiettivi aziendali;

*suddividere i compiti, le funzioni, le responsabilità* con l’attribuzione della relativa autorità tra le persone che operano nell’azienda;

*stabilire i collegamenti* tra le persone, o i gruppi di persone, costituenti gli organi aziendali in relazione alle loro funzioni;

*adeguare le strutture aziendali ai cambiamenti* che intervengono nell’ambiente in cui l’azienda opera.

Possiamo distinguere gli organi in:

1. **Organo volitivo (V):** stabilisce le linee generali della strategia aziendale. Nelle aziende individuali è l’imprenditore. Nelle aziende collettive si identifica con l’assemblea dei soci e con il consiglio d’amministrazione (o amministratore unico). Nelle società, il consiglio di amministrazione è nominato dal soggetto economico e ne manifesta la volontà.

**Organi direttivi (D):** traducono le linee generali in programmi concreti di azione; svolgono le funzioni aziendali di massimo livello assumendo le decisioni che determinano la gestione. L’insieme delle persone che fanno parte degli organi direttivi costituisce il *management.*

**Organi consultivi o di staff (S):** coadiuvano gli organi direttivi con attività di studio, ricerca, analisi dei problemi, proponendo soluzioni alternative e prospettandone i conseguenti riflessi.

**Organi di controllo (C):** sottopongono a verifica l’operato di altri organi; rispondono della propria attività verso l’*esterno*, come il collegio sindacale delle S.p.A. che controlla il rispetto delle norme di legge e dello statuto sociale da parte degli amministratori, o operano all’*interno* e verificano la regolarità e l’efficienza dei comportamenti di determinate persone rispetto alle direttive loro impartite o agli obiettivi posti (ispettori, revisori interni).

**Organi esecutivi (E):** attuano le decisioni degli organi direttivi eseguendo materialmente le operazioni aziendali.

Lo schema che definisce la struttura organizzativa dell’azienda prende il nome di **organigramma**, un grafico che dà una immediata visione delle suddivisioni a cui corrispondono i diversi organi e le diverse posizioni gerarchiche.

## La gestione dell’azienda: costi e ricavi, manifestazioni finanziarie, competenza economica e reddito.

*Definizione di Gestione*È l’insieme di operazioni (o anche di scelte economiche) svolte dall’azienda nel corso della sua vita per raggiungere il fine stabilito dal soggetto economico. La gestione si divide in periodi amministrativi. L’insieme di operazioni che si svolgono in un periodo amministrativo viene chiamato “esercizio” (generalmente coincide con l’anno solare). La divisione della gestione in esercizi è puramente ideale in quanto essa è ***continuativa****,* ***unitaria*** *ed* ***inscindibile***. Dalla necessità di interromperne la continuità discendono le problematiche connesse ai i principi della competenza, dell’inerenza e dell’effettività.

*Competenza*: è il principio stabilito dall’art 2423 bis c.c. in base al quale si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell’esercizio, indipendentemente dalla data di incasso o del pagamento.

*Inerenza*: è il principio per cui un ricavo è inerente all’esercizio solo se remunera o reintegra un costo ivi manifestatesi.

*Effettività*: ovvero il principio della realtà economica dei costi e dei ricavi che porta ad escludere le componenti economiche di tipo figurativo.

Per il perseguimento del fine, l’azienda sviluppa una serie di fatti di gestione, che si distinguono in:

*Fatti interni*: si svolgono nell’ambito dell’impresa e accrescono l’utilità economica dei beni oggetto dell’attività della stessa. Sono quindi fatti che non hanno origine numeraria.

*Fatti esterni*: sono quelli che l’impresa svolge nel mercato collegandosi con altre imprese. Sono fatti di origine numeraria derivati dall’investimento (gli acquisti) e dal disinvestimento (le vendite).

***Fasi della gestione***

Le fasi della gestione possono essere elencate nel modo seguente:

*Provvista:* rappresenta l’attività dell’investimento, ovvero l’acquisto dei fattori della produzione.

*Trasformazione*: anch’essa rientra nella fase dell’investimento e consiste nella successiva attività di lavorazione o trasformazione.

*Scambio*: è quella del disinvestimento ovvero della cessione o dello scambio dei prodotti ottenuti.

*Aspetti della gestione* La gestione è esaminabile sotto due aspetti, sotto l’aspetto finanziario e sotto quello economico.

**L’ASPETTO FINANZIARIO** *(Entrate e Uscite)*

L’aspetto finanziario è quello che si collega all’investimento del capitale dell’impresa e che considera le diverse entrate ed uscite monetarie determinando la conoscenza della liquidità.

**Le fonti di finanziamento: classificazioni**

Il profilo finanziario si occupa del ricorso al capitale o della ricerca del finanziamento. Possono essere utilizzate sia le fonti interne che quelle esterne: le prime coincidono con l’investimento di capitali propri, come quelli dei soci o del titolare dell’impresa oppure quelle derivanti dall’autofinanziamento ottenuto dalla non distribuzione degli utili; le seconde, viceversa, sono quelle conseguenti all’utilizzo del capitale di terzi, per effetto del quale sorge l’indebitamento dell’impresa.

Tra quest’ultime possiamo distinguere:

*Il credito commerciale o mercantile*

è quello spontaneamente offerto dal mercato e rimandando il pagamento degli acquisti e delle prestazioni per un periodo di tempo relativamente breve, determinando il sorgere di debiti verso fornitori, creditori diversi, di cambiali passive, ecc.

*Il credito bancario*

è quello offerto dalle aziende di credito. Questo tipo di finanziamento si diversifica nel tempo, determinando prestiti a breve, medio o lungo termine. Quello a breve termine ha una durata non superiore ai 12 mesi; quello a medio termine avviene attraverso con scadenza compresa tra i 12 mesi e i 5 anni; il finanziamento a lungo termine viene offerto nelle forme di mutui e sovvenzioni ipotecarie ed ha durata superiore a 5 anni, raggiungendo, in taluni casi, anche i 20 anni.

*Il credito obbligazionario*

è possibile solo per particolari strutture sociali come le S.p.a. e consiste nella facoltà di trovare i finanziamenti ricorrendo all’emissione di obbligazioni.

*Il credito associativo*

nasce dalla partecipazione all’attività dell’imprenditore di taluni finanziatori chiamati associati i quali, in virtù del contratto di associazione, partecipano agli utili ed alle perdite relativamente ad un affare, ad un ramo di affari o all’intero commercio.

***Altre forme di credito***

**Il *Leasing*** si presenta come una *particolare forma di finanziamento* poiché, anziché effettuare il prestito in denaro, la società locatrice investe una certa somma nell’acquisto di particolari beni strumentali per cederli in prestito d’uso all’impresa utilizzatrice contro il pagamento di un certo numero di canoni periodici e con facoltà di riscattarli alla scadenza del contratto. Esistono diverse forme di leasing:

*Il leasing operativo*: è stipulato direttamente tra l’azienda produttrice e l’azienda utilizzatrice del bene. Non è in genere previsto il riscatto del bene da parte dell’utilizzatore al termine del contratto;

*Il leasing finanziario*: la società di leasing acquista determinati beni su indicazione del conduttore e li mette a sua disposizione dietro pagamento di un canone periodico. Al termine del contratto, il conduttore può diventare proprietario del bene, dietro pagamento di un prezzo prestabilito (riscatto);

*Il lease back*: tale contratto prevede la cessione di un bene ad una società finanziaria, con la contemporanea stipulazione di un contratto di leasing. La particolarità di tale contratto sta nel fatto che il soggetto che cede il bene alla società di leasing ne mantiene comunque la disponibilità.

**Il *Factoring*** è una operazione con la quale un istituto di credito rileva una massa concordata di crediti commerciali di un’impresa, assumendone il rischio della inesigibilità e corrispondendo il valore attuale dei crediti. Quest’ultimo è dato dal valore nominale dei crediti diminuito delle commissioni per il servizio reso e per il rischio assunto.

**Il *Forfaiting*** o sconto a forfait, è una tecnica di finanziamento all’esportazione, strumento di sconto mediante il quale la Banca diventa cessionario di un titolo cambiario, tramite girata piena e senza garanzia dal cedente o di una lettera di credito. Ciò avviene contro anticipazione dell’importo del titolo al netto degli interessi e commissioni.

**L’ASPETTO ECONOMICO**

L’aspetto economico considera l’assoggettamento del capitale nei confronti del reddito, ovvero il riflesso che si viene a determinare sul capitale per effetto della gestione economica dell’impresa consistente nel sostenimento dei costi e nel conseguimento dei ricavi.

**IL REDDITO**

Il Prof. Gino Zappa definisce il reddito: *“l’incremento o il decremento che il capitale subisce per effetto della gestione”*. Il reddito non ha un segno definito nel senso assoluto pertanto, se esso è una porzione di incremento del capitale, rappresenterà un risultato positivo l’utile di esercizio, viceversa, se è una porzione di decremento del capitale, rappresenterà un risultato negativo ovvero la perdita di esercizio.

**Classificazioni del reddito**

In relazione alla lunghezza del periodo a cui si riferisce il reddito, possiamo distinguere:

*Il reddito di esercizio*: è quello relativo ad un determinato periodo amministrativo ed è una grandezza determinata in maniera artificiosa e soggettiva a causa della forzata interruzione della gestione.

*Il reddito globale*: inerisce all’intera vita dell’impresa ovvero è la redditività avutasi dal giorno della costituzione a quello della liquidazione o della sua determinazione. Questa grandezza è obiettiva o addirittura certa nel caso di liquidazione; è obiettiva in quanto avulsa da manipolazioni o stime, è certa in quanto considera tutte le componenti economiche che hanno partecipato all’investimento, nonché tutte quelle che risultano dal disinvestimento.

**Determinazione del reddito**

Il reddito può essere determinato:

*in maniera sintetica*: contrapponendo il capitale finale a quello iniziale.

*in maniera analitica*: contrapponendo ricavi e costi d’esercizio.

Quest’ultimo procedimento è decisamente quello che consente l’effettuazione degli opportuni controlli sulle componenti rappresentate e la relativa documentazione.

Alla determinazione analitica del reddito di esercizio concorrono le seguenti classi economiche:

*i costi ed i ricavi d’esercizio*: costituiti da tutte le grandezze economico-quantitative sorte nel corso dell’esercizio per effetto dei fatti negoziali svolti e che pertanto sono di origine numeraria. Vi fanno parte gli acquisti e le vendite di merci, le spese di amministrazione, le spese di vendita, gli stipendi e salari, gli oneri finanziari, ecc.

*i costi ed i ricavi pluriennali*: riguarda tutte le componenti economiche che non limitano la loro utilità al singolo esercizio, ma la ripetono in diversi esercizi. Vi fanno parte le diverse immobilizzazioni tecniche, gli impianti, gli automezzi ed anche le cosiddette immobilizzazioni immateriali, come i brevetti, l’avviamento, le spese d’impianto, le perdite di emissione, ecc.

*i costi ed i ricavi sospesi*: riguardante le componenti economiche da sospendere, ovvero quelle che, pur avendo avuto accadimento (manifestazione finanziaria) nell’esercizio, sono di competenza dell’esercizio successivo. Vi fanno parte le rimanenze di magazzino e tutti i costi e ricavi (premio di assicurazione) liquidati anticipatamente che originano quote di risconti attivi e passivi.

*i costi ed i ricavi futuri o presunti*: concerne le componenti economiche che pur non avendo ancora avuto manifestazione finanziaria sono di competenza dell’esercizio in corso. Vi fanno parte le spese future per le quali necessitano accantonamenti in appositi fondi, come anche le varie rendite o spese maturate nell’esercizio che originano i ratei attivi e passivi.

**Costi e ricavi: classificazioni**

Il profilo economico considera i costi collegati all’investimento ed i ricavi conseguenti al disinvestimento. Le componenti economiche possono essere classificate nel modo seguente:

***con riferimento alla loro determinazione***

*Costi e ricavi di origine numeraria*: derivano da fatti negoziali come acquisti, vendite, ecc. Sono componenti economiche che hanno alla base un documento dimostrativo. La loro determinazione è certa ed obiettiva.

*Costi e ricavi di origine stimata*: sono originati da talune componenti economiche che, per il principio della competenza, si fanno partecipare al reddito d’esercizio. Si tratta di componenti soggettive e di incerta determinazione.

***con riferimento al segno***

* *Componenti economiche negative:* rientrano in questa categoria le seguenti classi di costo:

*costi di acquisto:* merci, materie prime, imballaggi, trasporto, magazzinaggio, ecc. ;

*costi di vendita:* spese di pubblicità, di rappresentanza, di personale addetto alle vendite, ecc. ;

*costi generali*: affitto, forza motrice, manutenzione, riparazione, manodopera indiretta, ecc.;

*costi di amministrazione:* assicurazione, fitti, stipendi, spese cancelleria, postali, telegrafiche, ecc.;

*costi finanziari*: interessi passivi, oneri bancari, sconti passivi, premi a clienti, ecc. ;

*costi tributari:* imposte e tasse, imposte di bollo, imposte governative, ecc. ;

*costi pluriennali:* immobilizzazioni, impianti, macchinari, mobili, automezzi, ecc.

*Componenti economiche positive:* rientrano le seguenti classi di ricavo:

*ricavi diretti dell’impresa:* ovvero quelli connessi con l’attività caratteristica, come vendite di merci e di prodotti, prestazioni di servizi, lavorazione per conto terzi, ecc. ;

*proventi finanziari:* interessi attivi, abbuoni attivi, premi da fornitori, ecc. ;

*proventi vari:* fitti attivi, utili su cambi, ecc.

***secondo la regolarità del verificarsi degli accadimenti economici***

*costi e ricavi ordinari:* presentano il carattere della ripetitività.

*costi e ricavi straordinari:* presentano il carattere della eccezionalità o della straordinarietà. Questi ultimi si distinguono in:

*- sopravvenienze attive,* con le quali si raffigurano i sopraggiunti stati di situazioni positive (l’ottenimento di donazioni, di vincite, il riconoscimento di un valore o di un credito in precedenza non considerato);

*sopravvenienze passive,* con le quali sì raffigurano i sopraggiunti stati di situazioni negative (risarcimenti per danni arrecati e non assicurati, il riconoscimento di debiti non previsti, ecc.);

*insussistenze passive* con le quali si raffigurano le eliminazioni o le cancellazioni di stati passivi (come la prescrizione di un debito, la cessazione di un onere, ecc.);

*insussistenze attive* con le quali si raffigurano le eliminazioni e le cancellazioni dì stati attivi (come l’annullamento di un credito causato da inesigibilità, le perdite di magazzino causate da furti, incendi,

***La rilevazione: il conto, sistemi e metodi di scrittura, il metodo della partita doppia***

La rilevazione, dunque, è la sistematica osservazione della realtà interna ed esterna all’azienda al fine di pervenire alla determinazione quali-quantitativa, alla classificazione, all’elaborazione e rappresentazione dei dati e delle informazioni ad essa inerenti, che siano utili per la gestione e l’organizzazione aziendale, nonché necessari per l’adempimento di particolari obblighi di legge.

La rilevazione assolve a tre funzioni fondamentali:

la *funzione cognitiva*: ovvero quella finalizzata alla conoscenza degli accadimenti ed all’elaborazione dei dati necessari per programmare l’attività aziendale;

la *funzione di controllo*: finalizzata al controllo patrimoniale, finanziario ed economico dell’impresa;

la *funzione informativa*: finalizzata alla rappresentazione sia dei risultati inerenti all’intero esercizio, che alle singole operazioni o singoli rami.

## I principi di contabilità generale: processo contabile, classificazione delle rilevazioni, il conto (concetto e classificazioni), il piano dei conti e modalità di codifica, metodi e sistemi di scritture, il metodo della partita doppia.

## La rilevazione contabile delle operazioni ordinarie di gestione: acquisizione dei fattori produttivi specifici, pluriennali e d'esercizio, la vendita di merci/prodotti/servizi, il regolamento dei crediti e dei debiti commerciali.

## Il bilancio d’esercizio: struttura e caratteristiche, principi di redazione, l’assestamento la chiusura dei conti, il reddito d’esercizio.

***Il bilancio di esercizio è un documento di derivazione contabile avente lo scopo di rappresentare la situazione patrimoniale e finanziaria dell’impresa al termine del periodo amministrativo e il risultato economico dell’esercizio***. Esso ha le seguenti funzioni:

* strumento di conoscenza della gestione e dei suoi risultai per i responsabili aziendali;
* strumento di comunicazione nei confronti dei soggetti che vario titolo sono interessati all’azienda;

La normativa civilistica in materia di Bilancio è rivolta alla S.p.A., alla Sapa e alla S.r.l.. Essa disciplina i principi fondamentali di redazione del bilancio, la struttura dei documenti che formano il bilancio e i criteri di valutazione. Nelle aziende individuali la redazione del bilancio è obbligatoria, ma la legge non prevede né una forma specifica per i prospetti contabili né l’obbligo della Nota Integrativa. I criteri di valutazione devono essere - in quanto applicabili- quelli stabiliti per le società per azioni.

* ***I principi di redazione del bilancio.*** A norma dell’art.2423 c.c., il bilancio deve essere redatto con **chiarezza** e deve rappresentare in modo **veritiero** e **corretto** la situazione patrimoniale e finanziaria dell’azienda e il risultato economico dell’esercizio. La legge ha posto alcuni principi di redazione, cioè alcuni punti fondamentali che devono essere osservati nel processo di formazione dei conti annuali. Tali principi sono indicati all’art.2423-bis del codice civile. Da tali principi discendono poi gli specifici criteri di valutazione indicati in particolare nell’art.2426 c.c. Occorre, in via preliminare, evidenziare che, anche per questi principi, si rende necessaria una lettura non meramente formale, ma sostanziale, volta, cioè, a dare concretezza al principio sopra richiamato della preminenza della sostanza sulla forma, avuto riguardo alla circostanza che il bilancio è un sistema di valori, cioè un portato di valutazioni.

La **chiarezza** trova fondamento nel dovere di informazione che fa capo agli amministratori e consiste nel rendere *intellegibile* il bilancio nei confronti di coloro che possiedono una minima cultura specifica necessaria per l’interpretazione e la comprensione dei dati in esso esposti. Essa si realizza con il rispetto rigoroso delle regole giuridiche riguardanti:

* la struttura degli schemi di bilancio;

la valutazione degli elementi patrimoniali;

l’iscrizione delle poste nel Conto economico.

**La verità e la correttezza.** È opportuno precisare che l’uso dell’aggettivo **veritiero** non significa pretendere dai redattori del bilancio una verità oggettiva di bilancio, irraggiungibile con riguardo ai valori stimati, ma richiedere che operino correttamente le stime sulla scorta delle norme di legge e dei principi contabili. Ciò, nella considerazione che, evidentemente, non esiste una verità assoluta senza possibilità di ulteriori e diverse interpretazioni.

**Correttezza significa fare un bilancio ragionevole in senso tecnico, nel senso di riferimento a criteri** razionali di redazione. Correttezza tecnica significa applicare le migliori tecniche di valutazione. In questa prospettiva, il termine verità, inteso come corrispondenza tra l’enunciato e la realtà, in concreto postula correttezza tecnica e ragionevolezza. Un bilancio è dunque veritiero se tecnicamente corretto.

Il bilancio, inoltre, dovrà seguire ai seguenti principi:

**Prudenza e continuità della gestione** Il principio della prudenza afferma:

1) *“La valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell’attività.*

2) *Si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell’esercizio.*

3) *Si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell’esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo”.* Oltre alla prudenza si parla anche di prospettiva di continuità, ciò significa che le valutazioni non devono riferirsi ad ipotesi di liquidazione o di cessione, ma si presuppone il funzionamento dell’azienda, le evoluzioni future della gestione e i programmi operativi ai quali parteciperanno i beni oggetto di valutazione.

**Prevalenza della sostanza sulla forma:** la valutazione delle voci deve avvenire avuto riguardo alla funzione economica dell’elemento dell’attivo o del passivo considerato;

**La competenza economica,** deve tenere conto dei proventi e degli oneri di competenza dell’esercizio, indipendentemente dalla data dell’incasso o del pagamento.

**Il principio atomistico. S**e in una voce vi sono valori eterogenei, si devono valutare separatamente tali valori, come se fossero atomi separati.

**La costanza dei criteri di valutazione. I** criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all’altro, in questo modo è possibile comparare i bilanci nel tempo e nello spazio. Inoltre la nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l’influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

***Struttura e contenuto***

Il bilancio d’esercizio a seguito del recepimento della IV Direttiva CEE è composto da:

* Conto Economico, dà dimostrazione del reddito d’esercizio;

Stato Patrimoniale evidenzia la composizione qualitativa e quantitativa del patrimonio aziendale;

Nota Integrativa ha la funzione di chiarire, completare, analizzare alcuni dati contenuti nei prospetti contabili e di fornire informazioni sui criteri di valutazione.

Il rendiconto finanziario(da gennaio 2016).

**Stato Patrimoniale (Art.2424 c.c.)**

deve mettere in evidenza, da una parte, la provenienza dei mezzi monetari (fonti di finanziamento) e, dall’altra, la destinazione degli stessi (impieghi) ciò per consentire una lettura razionale ed efficace del capitale aziendale e l’analisi della gestione dell’impresa. Per quanto riguarda le finalità dello Stato Patrimoniale, esso, congiuntamente alla nota integrativa, deve esporre il patrimonio aziendale alla data di riferimento, cioè la situazione patrimoniale dell’azienda e la sua situazione finanziaria nei limiti delle informazioni fornite dalla classificazione, dalla separazione e dall’identificazione per gruppi omogenei delle attività e delle passività e in conformità ai principi contabili.

Lo stato Patrimoniale presenta le seguenti caratteristiche:

* schema a sezioni contrapposte. La sezione di sinistra è denominata “Attività”, mentre quella di destra “Passività e patrimonio netto”;

le attività sono classificate secondo un criterio “misto”, classificazione che coniuga il criterio della destinazione nell’ambito del processo produttivo con quello finanziario. Esse inoltre sono esposte per i loro valori netti;

le passività sono classificate secondo l’origine delle fonti di finanziamento, distinguendo quelle di capitale proprio da quelle di capitale di terzi;

è uno schema obbligatorio in quanto le voci previste dalla legge devono essere iscritte separatamente e nell’ordine indicato.

Analizzando più nel dettaglio possiamo osservare che l’Attivo dello Stato Patrimoniale è

suddiviso in 4 classi, contraddistinte da lettere maiuscole:

1. **Crediti verso soci** (riferito alle Società e comprende i crediti verso soci per versamenti dovuti)**;**

**Immobilizzazioni;**

**Attivo circolante;**

**Ratei e risconti**.

Talune informazioni di carattere finanziario sono fornite mediante la previsione della separata indicazione:

* dei crediti considerati immobilizzazioni finanziarie i cui importi sono esigibili entro l’esercizio successivo (voce BIII n.2);

dei crediti compresi nell’attivo circolante, quelli cioè di natura commerciale, i cui importi sono esigibili oltre l’esercizio successivo (voce CII).

La sezione del passivo è suddivisa in 5 classi, anch’esse contraddistinte da lettere

maiuscole:

1. **Patrimonio netto;**

**Fondi per rischi ed oneri;**

**Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato;**

**Debiti;**

**Ratei e risconti.**

Talune informazioni di carattere finanziario sono fornite per quanto concerne i debiti. In particolare, è richiesta la separata indicazione dei debiti i cui importi sono esigibili oltre l’esercizio successivo. In calce allo Stato Patrimoniale devono essere separatamente elencate le informazioni sui conti d’ordine previste dall’art.2424 c.c., ultimo comma.

**STATO PATRIMONIALE**

|  |  |
| --- | --- |
| **ATTIVITA'**  **A) CREDITI VERSO SOCI** PER VERSAMENTI ANCORA DOVUTI  **B) IMMOBILIZZAZIONI (**con separata indicazione di quelli concessi in locazione finanziaria)  ***I - Immobilizzazioni immateriali:***  1) costi di impianto e di ampliamento  2) costi di sviluppo  3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno  4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili  5) avviamento  6) immobilizzazioni in corso e acconti  7) altre  **TOTALE I**  ***II - Immobilizzazioni materiali:***  1) terreni e fabbricati  2) impianti e macchinario  3) attrezzature industriali e commerciali  4) altri beni  5) immobilizzazioni in corso e acconti  **TOTALE II**  ***III - Immobilizzazioni finanziarie***(con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo):  1) partecipazioni in:  a) imprese controllate  b) imprese collegate  c) imprese controllanti  d) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti  d-bis) altre imprese  2) crediti:  a) verso imprese controllate  b) verso imprese collegate  c) verso imprese controllanti  d) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti  d-bis) verso altri  3) altri titoli  4) strumenti finanziari derivati attivi.  **TOTALE III**  **TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)**  **C) ATTIVO CIRCOLANTE**  **I - Rimanenze:**  1) materie prime, sussidiarie e consumo  2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati  3) lavori in corso su ordinazione  4) prodotti finiti e merci  5) acconti  **TOTALE I**  ***II - Crediti*** (con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo):  1) verso clienti  2) verso imprese controllate  3) verso imprese collegate  4) verso imprese controllanti  5) verso imprese sottoposte al controllo di controllanti  5-bis) crediti tributari  5-ter) imposte anticipate  5-quater) verso altri  **TOTALE II**  **III - Attività finanziarie non costituiscono immobilizzazioni:**  1) partecipazioni in imprese controllate  2) partecipazioni in imprese collegate  3) partecipazioni in imprese controllanti  3-bis) partecipazioni in imprese sottoposte al controllo di controllanti  4) altre partecipazioni  5) strumenti finanziari derivati attivi  6) altri titoli  **TOTALE III**  **IV - Disponibilità liquide:**  1) depositi bancari e postali  2) assegni  3) denaro e valori in cassa  **TOTALE IV**  **TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)**  **D) RATEI E RISCONTI**  **TOTALE RATEI E RISCONTI** | **PASSIVITA' E NETTO**    **A) PATRIMONIO NETTO**  **I - Capitale**  **II - Riserve da sovrapprezzo azioni**  **III - Riserve di rivalutazione**  **IV - Riserve legali**  **V - Riserve statutarie**  **VI - Altre riserve distintamente indicate**  **VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi**  **VIII - Utili***(perdite)***portati a nuovo**  **IX - Utile***(perdita)***dell'esercizio**  **X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio**  **TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)**    **B) FONDI PER RISCHI ED ONERI**  1) per trattamento di quiescenza, ecc..  2) per imposte anche differite  3) strumenti finanziari derivati passivi  4) altri  **TOTALE FONDI PER RISCHI ED ONERI (B)**    **C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO**    **D) DEBITI**(con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo)**:**  1) obbligazioni  2) obbligazioni convertibili  3) debiti verso soci per finanziamenti  4) debiti verso banche  5) debiti verso altri finanziatori  6) acconti  7) debiti verso fornitori  8) debiti rappresentati da titoli di credito  9) debiti verso imprese controllate  10) debiti verso imprese collegate  11) debiti verso controllanti  11-bis) debiti verso imprese sottoposte al controllo di controllanti  12) debiti tributari  13) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale  14) altri debiti  **TOTALE DEBITI (D)**  **E) RATEI E RISCONTI**  **TOTALE RATEI E RISCONTI (E)** |

1. **Conto economico (Art.2425 c.c.)** si presenta in forma scalare, esso consente di evidenziare risultati intermedi e di esporre le diverse aree di gestione dell’impresa. L’obiettivo è quello di assicurare l’organica conoscenza della gestione ordinaria e straordinaria e nell’ambito di quella ordinaria della gestione tipica (o caratteristica), della gestione accessoria (che nello schema di conto economico di cui all’art.2425 c.c. è inscindibile da quella caratteristica) e della gestione finanziaria. Il documento contabile fornisce, al riguardo, le definizioni delle varie gestioni appena

richiamate, le quali - per una migliore comprensione del lettore del bilancio - si riportano qui di seguito:

* la *gestione caratteristica* è costituita dalle operazioni che si manifestano in via continuativa nello svolgimento della gestione e che esprimono componenti positivi e negativi di reddito, i quali identificano e qualificano la parte peculiare e distintiva dell’attività economica svolta dall’impresa;

la *gestione finanziaria*, ai fini dello schema del Conto Economico, è rappresentata da proventi, oneri, plusvalenze e minusvalenze da cessione, svalutazioni e ripristini di valore, tutti relativi a titoli, partecipazioni, conti bancari, crediti iscritti nelle immobilizzazioni e finanziamenti di qualsiasi natura attivi e passivi ed utili e perdite su cambi;

la *gestione accessoria* è rappresentata convenzionalmente da proventi, oneri, plusvalenze e minusvalenze da cessione, anche di origine patrimoniale, tutti relativi ad operazioni che fanno parte della gestione ordinaria, ma che non rientrano nella gestione caratteristica, in quella finanziaria ed in quella straordinaria. Si riferisce, in sintesi, a operazioni residuali rispetto alle predette tre gestioni. la *gestione ordinaria* è data dall’insieme delle predette gestioni, caratteristica, accessoria e finanziaria;

Inoltre, lo schema prevede la classificazione dei costi per natura, cioè sulla base della causa economica dell’evento che prodotto il costo (lavoro, acquisti, servizi, ammortamenti, ecc.). Ciò consente la suddivisione in più voci e la possibilità di fare collegamenti e correlazioni con lo Stato Patrimoniale.

Anche per il conto economico, lo schema previsto dall’art.2425 c.c. è obbligatorio e si compone di cinque raggruppamenti:

1. **Valore della produzione**

**Costi della produzione**

*Differenza tra valore e costo della produzione (A - B)*

**Proventi e oneri finanziari**

**Rettifiche di valore di attività finanziarie**

Proventi e oneri straordinari

*Risultato prima delle imposte (A - B +/- C +/- D+/-E*)

Imposte sul reddito dell’esercizio, correnti, differite e anticipate;

Utile (perdite) d’esercizio

Il raggruppamento A - Valore della produzione e il B - Costo della produzione – si riferiscono alla gestione caratteristica ed alla gestione accessoria.

I raggruppamenti C e D rappresentano, invece, la gestione finanziaria, in quanto comprendono i componenti positivi e negativi e le rettifiche di valore di natura finanziaria.

Il raggruppamento E è relativo, infine, alla gestione straordinaria.

CONTO ECONOMICO

1. **Valore della produzione**:

Ricavi delle vendite e delle prestazioni;

Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;

Variazione dei lavori in corso su ordinazione;

Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;

Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.

**Costi della produzione:**

1. Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci;

Per servizi;

Per godimento di beni di terzi;

Per il personale:

Salari e stipendi;

Oneri sociali;

Trattamento di fine rapporto;

Trattamento di quiescenza e simili;

Altri costi;

Ammortamenti e svalutazioni:

Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali;

Ammortamento delle immobilizzazioni materiali;

Altre svalutazioni delle immobilizzazioni;

Svalutazione dei crediti compresi nell’attivo circolante e delle disponibilità liquide;

Variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;

Accantonamento per rischi;

Altri accantonamenti;

Oneri diversi di gestione.

Differenza tra valore e costi della produzione (A-B)

**Proventi e oneri finanziari:**

Proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e **di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;**

Altri proventi finanziari:

Da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli di controllanti e **da imprese sottoposte al controllo di queste ultime;**

Da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;

Da titoli iscritti nell’attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;

Proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti e **da imprese sottoposte al controllo di queste ultime;**

Interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti;

17-bis) utili e perdite su cambi. Totale (15 + 16 – 17 +- 17-bis)

**D) Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie:**

1. Rivalutazione:

Di partecipazioni;

Di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;

Di titoli iscritti nell’attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;

**Strumenti finanziari derivati.**

1. Svalutazioni:

Di partecipazioni;

Di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;

Di titoli iscritti nell’attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;

**Strumenti finanziari derivati.**

Totale delle rettifiche (18 -19)

**Risultato prima delle imposte (A – B +-C +- D);**

**Imposte sul reddito dell’esercizio, correnti, differite e anticipate;**

**Utile (perdite) dell’esercizio.**

**La nota integrativa (Art.2427 c.c.)**

La Nota Integrativa è documento essenziale per la conoscibilità delle componenti economiche. Essa è destinata a chiarire, completare e analizzare taluni dati contenuti nel Conto Economico e nello Stato Patrimoniale e a fornire informazioni sui criteri di valutazione applicati, sui movimenti intervenuti in certe voci, Ecc. Sostanzialmente esamina l’aspetto qualitativo dei dati descrivendo il contenuto delle voci, sottovoci, ecc. La Nota Integrativa, si compone di 26 punti. Il punto 1 costituisce la chiave di lettura del bilancio in quanto esso contempla i criteri di valutazione utilizzati in bilancio; i punti dal 2 al 9 si occupano della disamina delle diverse voci dello Stato Patrimoniale; i punti dal 10 al 14 del Conto economico, i rimanenti si occupano della gestione in generale.

**La relazione sulla gestione (Art.2428 c.c.)**

L’articolo 2428 c.c. dispone che il bilancio deve essere corredato di apposita relazione. Mentre la nota integrativa è parte integrante del bilancio, del quale è elemento costitutivo, la relazione sulla gestione ha la funzione di corredare il bilancio di esercizio, fornendo informazioni utili per una migliore comprensione dello stesso. Il contenuto minimo della relazione sulla gestione è previsto dall’art.2428 c.c.. Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori avente ad oggetto:

* la situazione della società;

l’andamento della gestione.

La disposizione precisa, altresì, che l’analisi deve essere effettuata con riferimento alla gestione nel suo complesso e nei vari settori in cui l’impresa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti.

Il comma 2 dell’art.2428 stabilisce, inoltre, che dalla relazione devono in ogni caso risultare:

1. le attività di ricerca e di sviluppo;

i rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti e sottoposte al controllo di queste ultime;

il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciarie o per interposta persona, con l’indicazione della corrispondente parte di capitale;

il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell’esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l’indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni;

i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell’esercizio;

l’evoluzione prevedibile della gestione;

6-bis) in relazione all’uso da parte della società di strumenti finanziari e se rilevanti per la valutazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell’esercizio:

gli obiettivi e le politiche della società in materia di gestione del rischio finanziario, compresa la politica di copertura per ciascuna principale categoria di operazioni previste;

l’esposizione della società al rischio di prezzo, al rischio di credito, al rischio di liquidità e al rischio di variazione dei flussi finanziari.

***Il rendiconto finanziario***

(obbligatorio dall'1 gennaio 2016) è un [documento](https://it.wikipedia.org/wiki/Documento) [finanziario](https://it.wikipedia.org/wiki/Finanza) del [bilancio d'esercizio](https://it.wikipedia.org/wiki/Bilancio_d'esercizio), in cui una [società](https://it.wikipedia.org/wiki/Società_(diritto)) riassume tutti i [flussi di cassa](https://it.wikipedia.org/wiki/Flusso_di_cassa) che sono avvenuti in un determinato periodo. Il documento, in particolare, riassume le fonti che hanno incrementato i fondi liquidi disponibili per la società e gli impieghi che, al contrario, hanno comportato un decremento delle stesse liquidità. I riferimenti internazionali sulla compilazione di questo documento si ritrovano nel principio internazionale [IAS](https://it.wikipedia.org/wiki/International_Accounting_Standards) n. 7 e, per l'Italia, nel principio OIC n.10; quest'ultimo afferma che il rendiconto finanziario deve riassumere:

* l'attività di finanziamento (sia autofinanziamento sia esterno);

le variazioni delle risorse finanziarie causate dall'attività produttiva di reddito;

l'attività di [investimento](https://it.wikipedia.org/wiki/Investimento) dell'impresa;

le variazioni della situazione patrimoniale-finanziaria.

Le finalità dei rendiconti finanziari sono:

Conoscere per effetto di quali cause è variata la [situazione patrimoniale](https://it.wikipedia.org/wiki/Situazione_patrimoniale) dell'impresa rispetto alla chiusura dell'esercizio precedente;

Esplicitare le modalità di reperimento delle risorse finanziarie,

Esplicitare le modalità di utilizzo delle risorse finanziarie;

Evidenziare le correlazioni esistenti tra le singole categorie di fonte e le singole categorie di impieghi;

Determinare le incidenze percentuali delle fonti e degli impieghi di risorse sul totale delle medesime.

In sintesi, il rendiconto finanziario è chiamato a informare sulle modalità di reperimento (fonti) e di utilizzo (Impieghi) della risorsa finanziaria di volta in volta esaminata e individuata dal fondo di riferimento assunto nel rendiconto stesso. Prima di procedere a qualunque analisi occorre stabilire quale sia la risorsa finanziaria di riferimento. Non esiste una nozione univoca di risorsa finanziaria, può essere individuata in:

1. capitale circolante netto (CCN);

2. nel cash (cassa, saldo conti correnti attivi e passivi, titoli realizzabili a vista).

**NOTA OPERATIVA N. 3/2016**

***Il nuovo bilancio di esercizio (D.Lgs. 139/2015): Aspetti generali.***

le principali novità in materia di bilancio di esercizio e consolidato di cui al Decreto legislativo n. 139 del 18 agosto 2015 che ha recepito la Direttiva 34/2013/UE la quale ha abrogato le precedenti direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE (IV e VII direttiva) con l’obiettivo di arrivare a una vera e propria armonizzazione dei bilanci d’esercizio in Europa. Il D.Lgs. 139/2015, ha una vasta portata ma, in particolare, provvede:

Le disposizioni del suddetto Decreto sono entrate in vigore il 1 gennaio e riguardano essenzialmente i bilanci delle:

***società per azioni;***

***società in accomandita per azioni;***

***società a responsabilità limitata;***

***società di persone, solo nel caso in cui abbiano come soci illimitatamente responsabili le società: (S.p.A., S.a.p.a ., S.r.l.).***

Il Decreto 139/2015, ha introdotto norme del tutto nuove per la nostra prassi contabile che richiederanno l’adeguamento di alcune disposizioni tributarie, quali ad esempio la contabilizzazione degli strumenti finanziari derivati con valutazione a fair value e la valutazione dei titoli, oppure i crediti e debiti determinati in base al costo ammortizzato.

***Le motivazioni della Direttiva 34/2013/UE***

La Direttiva 34/2013/UE ha recepito quanto deliberato dal Consiglio Europeo del 24 e 25 marzo 2011, il quale esortava a ridurre l’onere normativo gravante sulle imprese nel suo complesso, in particolare per proponeva misure intese a incrementare la produttività delle imprese attraverso l’eliminazione degli oneri amministrativi e in particolare il miglioramento del quadro normativo. L’intento della Direttiva 34 è sinteticamente quello di una semplificazione per le imprese di minori dimensioni e di una più ampia armonizzazione con la prassi internazionale per quelle di maggiori dimensioni.

**Le novità recepite nel D. Lgs. 139/2015**

Una delle principali novità della Direttiva 34/2013/UE, recepita nel Decreto 139/2015, è quella della suddivisione delle imprese, obbligate alla redazione del bilancio di esercizio, in categorie. La suddivisione è effettuata in base a parametri che riguardano: il numero medio dei dipendenti, il totale dell’attivo dello Stato Patrimoniale, il livello dei ricavi.

***CATEGORIE E PARAMETRI:***

|  |  |
| --- | --- |
| **Categoria** | **Parametri (almeno due su tre) nel primo esercizio sociale o successivamente per due esercizi consecutivi** |
| **Micro imprese** | * Numero medio dipendenti occupati durante l’esercizio fino a 5;   Totale dello Stato Patrimoniale fino a 175.000 euro;  Ricavi da vendite e prestazioni fino a 350.000 euro. |
| **Piccole imprese** | * Numero medio dipendenti occupati durante l’esercizio fino a 50;   Totale dello Stato Patrimoniale fino a 4.400.000 euro;  Ricavi delle vendite e prestazioni fino a 8.800.000 euro. |
| **Grandi imprese** | Tutte le altre. |

* Vengono considerate “Piccole imprese” quelle i cui parametri sono espressi dall’art. 2435-bis del Codice Civile (Bilancio in forma abbreviata) che recita: “Le società, che abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio, o successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

totale dell’attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;

ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;

dipendenti occupati in media durante l’esercizio: 50 unità.”

Tali “Piccole imprese” possono adottare gli schemi di Stato Patrimoniale e Conto Economico semplificati mediante l’accorpamento di talune specifiche voci. Esse sono inoltre esonerate dall’obbligo di redazione del Rendiconto finanziario e della Relazione sulla gestione e obbligate comunque a redigere la Nota integrativa. Per la valutazione dei titoli, crediti e debiti possono non applicare il criterio del “costo ammortizzato” (criterio mutuato dalla prassi internazionale), obbligatorio per le “Grandi imprese”, se stipulano contratti derivati devono seguirne le relative regole dettate dai Principi IFRS.

È da precisare che le “Piccole imprese” hanno solo la facoltà di godere delle suddette semplificazioni e, ove lo ritenessero opportuno, possono fornire indicazioni aggiuntive ed anche utilizzare le disposizioni previste per la redazione del bilancio in forma “ordinaria”. Rimane comunque valida la previsione di dover riportare “informazioni complementari” laddove siano necessarie per fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione aziendale.

Le “Micro imprese” sono solo obbligate a redigere gli schemi del bilancio (Stato Patrimoniale e Conto Economico) con gli accorpamenti previsti per le “Piccole imprese”. Pertanto, per tali imprese, considerata la ridotta dimensione, il legislatore ha previsto l’esonero dall’obbligo di redazione della Nota integrativa, della Relazione sulla gestione e del Rendiconto finanziario. Però, le informazioni residuali ritenute rilevanti sono da riportare in calce allo Stato Patrimoniale (sono considerate tali, ad esempio: i compensi degli amministratori e sindaci, azioni proprie e azioni o quote di società controllanti possedute). Per quanto concerne i criteri di valutazione essi sono simili a quelli descritti per le “Piccole imprese”. Anche per le Micro imprese vi è l’obbligo del deposito del bilancio di esercizio presso il Registro delle Imprese nei termini di legge.

Per le “Grandi imprese”, la normativa prevede obblighi informativi più vasti e analitici, proprio perché il numero dei soggetti ad esse interessati sono notevoli. Pertanto, esse sono obbligate a redigere il Rendiconto finanziario in conformità al comma 1 dell’art. 2423 c.c. e al Principio Contabile OIC n. 10, oltre alla Nota integrativa e la Relazione sulla gestione. I bilanci delle Grandi Imprese generalmente travalicano i confini nazionali e pertanto le informazioni devono essere chiare e conformarsi, per quanto possibile, anche ai Principi di redazione internazionali dei bilanci e, pertanto, esse devono permettere di:

comparare i bilanci e fornire informazioni chiare e corrette della loro formazione; ampliare il più possibile l’informativa finanziaria; avvalersi di specifiche regole per la valutazione di alcuni elementi del bilancio.

Le norme del Codice civile che disciplinano la redazione del bilancio delle società di capitali sono contenute negli articoli dal 2423 al 2435-ter (di nuova introduzione) del Codice civile. L’attuale disciplina è stata novellata, come già accennato, con il recepimento della Direttiva europea n. 34 nel D.Lgs. 139/2015. Come è noto, dal punto di vista tecnico, i principi di redazione del bilancio, richiamati in modo generale dalle norme del Codice civile, vengono regolamentati in modo dettagliato dai Principi Contabili emanati dall’Organismo Italiano di Contabilità (OIC). Il Principio Contabile OIC 12, che tratta della composizione del bilancio, in “primis” mette in luce che: ”Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale della società e il risultato economico dell’esercizio”. Al riguardo, il terzo comma dell’art. 2423 c.c. precisa che, qualora le informazioni richieste dalle norme non fossero sufficienti a fornire una rappresentazione veritiera e corretta, il bilancio deve contenere le opportune rettifiche e integrazioni. Per quanto concerne la struttura del bilancio, il primo comma dell’art. 2423 del Codice civile, integrato con il D.Lgs. 139/2015, prevede che il bilancio sia costituito da 4 documenti: Stato Patrimoniale, Conto Economico, Nota Integrativa e Rendiconto Finanziario.

La struttura che deve avere lo Stato Patrimoniale è indicata nell’art. 2424 del Codice civile, quella del Conto Economico nell’art. 2425. Per entrambi si tratta di una struttura relativamente rigida, in quanto le possibilità di modifica sono solamente quelle di effettuare ulteriori suddivisioni per le voci precedute dai numeri arabi ma senza eliminare la voce originaria; di raggruppare le voci precedute da numeri arabi solo quando non ne soffra la chiarezza e previa, in ogni caso, l’indicazione nella Nota Integrativa;

* in cui devono essere aggiunte altre voci per la particolarità del contenuto;

di fornire le cifre comparative per l’esercizio precedente;

di adattare le voci precedute da numeri arabi se lo esige la natura dell’attività esercitata.

Per quanto concerne lo Stato patrimoniale, le modifiche sono state numerose e riguardano sia aspetti nuovi introdotti negli schemi che l’abrogazione di aspetti precedenti. In particolare sono state eliminate le voci dell’attivo patrimoniale aventi ad oggetto i costi di ricerca applicata e di pubblicità aventi natura pluriennale, non più capitalizzabili, salvo siano assimilabili ai costi di sviluppo. Sono evidenziate in apposita voce i crediti, debiti e le partecipazioni riferite ad imprese assoggettate al controllo della medesima controllante (imprese consociate o sorelle). Sono stati abrogati i conti d’ordine (ex art. 2424 comma 3) e le norme sulle voci relative alle azioni proprie che ora vengono inserite a deduzione del Patrimonio netto, mediante un’apposita “Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio”, iscritta per pari importo. Gli strumenti finanziari derivati attivi sono riportati in apposite voci previste tra le immobilizzazioni finanziarie o le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazione, mentre gli strumenti finanziari derivati passivi sono classificati in una nuova voce tra i fondi per rischi ed oneri.

Nel Patrimonio netto viene inserita la voce “Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi”. Per quanto concerne i ratei e risconti è eliminato nello schema il riferimento agli aggi e disaggi di emissione; il motivo di tale eliminazione deriva dal fatto dell’inserimento del costo ammortizzato come criterio di valutazione.

Per quanto concerne il Conto economico, le principali variazioni ed integrazioni riguardano:

* I proventi e oneri per le imprese sottoposte al controllo delle controllanti;

Rivalutazioni e svalutazioni degli strumenti finanziari derivati, conseguenti alla dinamica registrata dal “fair value”.

Invece, sono stati abrogate dalle nuove norme le voci E) 20), E) 21) Proventi e oneri straordinari. In sostanza, è stata abrogata la suddivisione degli oneri e proventi tra ordinari e straordinari e tutta la sezione E che precedentemente li evidenziava. Tale modifica, riduce il valore segnaletico del bilancio e della situazione economica e rimanda alla Nota integrativa la loro separata identificazione e il loro commento. Difatti, l’art. 2427 c.c., nel numero 13 del primo comma precisa ora la necessità di indicare nella Nota integrativa “l’importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali”. E’ al riguardo da precisare che un evento non comporta oneri o proventi straordinari perché è eccezionale, anormale o imprevisto, ma in quanto tale evento non si collega alla normale gestione dell’impresa; l’impostazione è stata ribaltata. In sostanza ora, se i proventi e oneri straordinari sono di ammontare apprezzabile essi vanno indicati e commentati in Nota integrativa. L’eliminazione dell’area straordinaria diminuisce la capacità di informare sulla genesi di formazione del reddito o sulle modalità di assorbimento dello stesso.

In sintesi, il D.Lgs. 139/2015 con le apportate modifiche, prevede ora tre tipologie di bilancio:

Bilancio ordinario: formato da Stato Patrimoniale, Conto Economico, Rendiconto finanziario, Nota integrativa e Relazione sulla gestione;

Bilancio abbreviato: formato da Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota integrativa, con esonero del Rendiconto finanziario e possibilità di non redigere la Relazione sulla gestione;

Bilancio delle Micro imprese: in conformità al bilancio “abbreviato”, ma con la possibilità di non redigere la Nota integrativa.

# Tecnica professionale

## Poteri della Guardia di Finanza nell’esecuzione delle attività ispettive di natura fiscale.

Il Corpo della Guardia di Finanza, quale organo di polizia, sviluppa un'attività finalizzata alla cura degli interessi pubblici.

In quanto tale, detta attività deve sottostare al precetto costituzionale (art. 97 della Costituzione, comma 1), in base al quale i pubblici uffici devono assicurare il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione, rispettando prioritariamente il principio di legalità che costituisce il principio generale dell'Ordinamento italiano che afferma la corrispondenza dell'attività amministrativa alle prescrizioni di legge.

Per l’assolvimento della missione istituzionale, sono stati attribuiti dei poteri, rinvenibili in un coacervo di disposizioni normative, alcuni dei quali tipici solo della Guardia di Finanza.

Non essendo possibile riassumere nel tempo a disposizione tutti i poteri attribuiti dalle singole disposizioni legislative al Corpo, appare comunque operare una distinzione tra quelli conferiti in via mediata e quelli in via diretta.

Tra i poteri conferiti in via mediata rientrano, ad esempio, quelli attribuiti alla Guardia di Finanza:

* + dalle singole leggi di imposta per la cooperazione con gli Uffici Finanziari nell’acquisizione di elementi utili ai fini dell’accertamento dei redditi e delle imposte per la repressione delle violazioni in materia fiscale;
  + dal T.U.L.D. per i controlli negli spazi doganali sui mezzi di trasporto e sui bagagli alle persone. In tale contesto l’attività suddetta, espletata direttamente dai funzionari doganali o a mezzo dei militari del Corpo, rientra nell’ambito delle funzioni di polizia amministrativa per le quali non esiste la necessità di verbalizzazione degli atti compiuti.

Tra i poteri conferiti in via diretta, oltre a quelli originariamente previsti dalla Legge 7 gennaio 1929 nr. 42 ed a quelli previsti da singole disposizioni legislative (ad esempio “*Testo Unico delle Leggi Doganali”*3, e “*Testo unico delle leggi in materia di disciplina degli stupefacenti e sostanze psicotrope, prevenzione, cura e riabilitazione dei relative stati di tossicodipendenza”*4 ), la normativa di riferimento è il decreto legislativo nr. 68 del 2001. In particolare nell’art. 2, viene previsto che per l’assolvimento dei compiti istituzionali, ferme restando le norme del codice di procedura penale, i militari della Guardia di Finanza si avvalgono delle facoltà e dei poteri previsti dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. 600/73 e dagli artt. 51 e 52 del D.P.R. 633/72 come verranno di seguito specificati.

**POTERI IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE E SUL VALORE AGGIUNTO**

La lotta all’evasione ed all’elusione fiscale rimane uno dei principali obiettivi strategici dell’attività della Guardia di Finanza.

Per adempiere a tale missione istituzionale il legislatore ha riconosciuto alla Guardia di Finanza, in maniera specifica, i medesimi poteri attribuiti agli Uffici finanziari dagli artt. 51 e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in materia, rispettivamente, di IVA e di imposte sui redditi.

Ai fini IVA, infatti, il comma 1, primo periodo, dell’art. 63 del D.P.R. n. 633/72, stabilisce che “*la Guardia di Finanza coopera con gli uffici dell’imposta sul valore aggiunto per l’acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell’accertamento dell’imposta e per la repressione delle violazioni del presente decreto, procedendo, di propria iniziativa o su richiesta degli uffici, secondo le norme e con le facoltà di cui agli art. 51 e 52, alle operazioni ivi indicate e trasmettendo agli uffici stessi i relativi verbali e rapporti*”.

Ai fini delle imposte sui redditi, il comma 3, primo periodo, del citato art. 33 del D.P.R.

n. 600/73 dispone, nel medesimo senso, che “*la Guardia di Finanza coopera con gli uffici delle imposte per l’acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell’accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni delle leggi sulle imposte dirette, procedendo, di propria iniziativa o su richiesta degli uffici secondo le norme e con le facoltà di cui all’art. 32 e al precedente comma*”.

In tale ambito i poteri in tema di imposte dirette ed IVA possono essere così riepilogati distinguendoli in tre principali categorie:

* + poteri che si caratterizzano per l’intervento diretto presso i luoghi in cui il soggetto sottoposto o da sottoporre a controllo svolge la propria attività imprenditoriale o di lavoro autonomo ovvero in altri luoghi allo stesso riferibili;
  + poteri che si connotano per la possibilità di inoltrare al soggetto sottoposto o a soggetti terzi, tra cui enti od organismi qualificati, inviti, questionari e richieste di informazioni e/o documenti, allo scopo di acquisire elementi utilizzabili ai fini dell’accertamento nei suoi confronti;
  + indagini finanziarie

POTERI CONCERNENTI L’ESECUZIONE DI ATTIVITÀ ISPETTIVE PRESSO LA SEDE E/O IL DOMICILIO DEL CONTRIBUENTE

Questa categoria di poteri è tra le più incisive e, spesse volte determinante ai fini dell’individuazione di violazioni alle norme tributarie o, in maniera più ampia, di quelle relative ai comparti assegnati al Corpo come polizia economica e finanziaria.

Di converso tale categoria è quella anche più controversa, nel senso che nel tempo la giurisprudenza è stata più volte chiamata in causa per delinearne presupposti, modalità di attuazione e confini invalicabili.

Faccio riferimento ai poteri che possono essere sintetizzati in quelli di accesso, ispezione e verifica.

**Accesso**

Il potere di accesso, che si configura come atto amministrativo avente natura autoritativa, consiste nella facoltà di entrare in un determinato luogo, pubblico o privato, anche contro la volontà del contribuente, al fine di procedere a ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e a ogni altra rilevazione utile per l’accertamento delle imposte, per la repressione dell’evasione e delle altre violazioni.

Il potere di accesso amministrativo ai fini finanziari è stato inizialmente disciplinato dall’articolo 35 della legge 7 gennaio 1929, n. 4. Tale disposizione normativa precede che "Per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi e dai regolamenti in materia finanziaria, gli ufficiali o gli agenti della polizia tributaria hanno facoltà di accedere in qualunque ora” "negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad un'azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche".

La previsione normativa in argomento, per quanto concerne le ispezioni tributarie, ora deve essere integrata alla luce delle previsioni dell’art. 12, comma 1, dello Statuto del contribuente**5** che in tema di accessi prevede che: *“Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l’orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente”.*

Nella prima parte dello stesso comma sopra richiamato è stato individuato come presupposto legittimante del potere di accesso presso i locali destinati all’esercizio di attività di impresa, agricola o di lavoro autonomo, la sussistenza di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo. Conseguentemente il diritto di accesso può essere esercitato solo se effettivamente è propedeutico ad attività non eseguibili in altro modo.

A titolo esemplificativo potrà essere eseguito l’accesso qualora ci sia la necessità di:

* + - procedere a ricerche di documentazione contabile o extracontabile, compresa quella accessibile per il tramite di apparecchiature informatiche (è del tutto evidente infatti che se debba essere ricercata un’eventuale contabilità parallela – in nero – lo si potrà fare solo autonomamente, avvalendosi del fiuto investigativo e dell’esperienza operativa maturata nel tempo);
    - effettuare dei rilevamenti materiali che possono eseguirsi esclusivamente presso la sede dell’attività ovvero in altri luoghi a questa riconducibili, come nel caso delle “verificazioni dirette” o delle “altre rilevazioni”.

I presupposti di fatto e le ragioni di diritto che inducono ad esercitare il potere di accesso e le finalità cui esso tende devono in ogni caso risultare, in forma chiara e sintetica, sia nel foglio di servizio contenente il relativo ordine, da esibire al contribuente, sia nel verbale di verifica redatto il primo giorno delle operazioni.

Le ragioni indicate nel foglio di servizio per eseguire l’accesso andranno poi effettivamente svolte. Se, ad esempio, nel foglio di servizio viene indicato che l’accesso viene eseguito per procedere alla quantificazione delle giacenze fisiche di magazzino, tale rilevamento deve poi essere effettivamente effettuato e non rimanere solo una attività potenziale.

L'articolo 52 del DPR nr. 633/1972 (a cui rinvia anche l’articolo 33 del Dpr n. 600/73) stabilisce un diverso regime legittimante in considerazione dei luoghi nei quali sia previsto l’accesso, a seconda che si tratti di locali nei quali si esercita l’attività di impresa ovvero locali privati. In definitiva possono essere schematizzati 4 casi a seconda che si tratti di locali:

* + - destinati all'esercizio di attività commerciali o agricole o delle Onlus;
    - destinati all’esercizio di attività professionali;
    - precedentemente indicati se adibiti anche ad abitazione;
    - diversi da quelli sopraelencati.

1. L’accesso nei locali destinati all’esercizio di attività commerciali o agricole

Per locali "destinati" all'esercizio di attività commerciali o agricole si intendono i locali dove effettivamente vengono poste in essere operazioni inerenti alle suddette attività o comunque posseduti da imprese commerciali o agricole. In questo caso, oltre al rispetto di tutti i requisiti normativi con particolare riferimento a quelli previsti dalla Legge 212/2000, è necessario essere muniti di una apposita autorizzazione che ne indichi lo scopo, rilasciata, per quanto riguarda la Guardia di Finanza:

* + nei Nuclei pt strutturati su Gruppi di Sezioni, del Comandante del Gruppo di Sezioni;
  + nei Nuclei pt strutturati su Sezioni e nei reparti territoriali, del Comandante di reparto.

Nel caso in cui nella medesima attività di verifica siano stati effettuati diversi accessi non sono necessari singoli fogli di servizio per ciascun accesso essendo sufficiente il primo. Sul punto è intervenuta la Suprema Corte6 che ha precisato come non vadano autorizzati singolarmente gli accessi presso la sede del contribuente poiché, pur essendo plurimi e distanziati nel tempo, è sufficiente un'unica autorizzazione rilasciata dal Capo Ufficio da cui dipendono i verificatori.

L’accesso, conformemente alla previsione dell’art. 12, comma 1, ultimo periodo della L. n. 212/2000, deve essere effettuato nell’orario di normale apertura delle aziende e con modalità tali da comportare la minore turbativa possibile allo svolgimento dell’attività ed alle relazioni commerciali o professionali. E’ di tutta evidenza che, se l’attività dell’impresa si protrae

o si svolge normalmente in ore serali o notturne, potrà essere valutata l’opportunità di effettuare l’accesso in detti orari (come esempio semplificativo si riporta il caso delle discoteche o dei locali he aprono solo ad ora tarda)

Nel caso dell’eventuale esibizione dell’attestazione di tenuta delle scritture contabili presso terzi7 non c’è necessità di un’ulteriore autorizzazione per acquisire tale documentazione presso lo studio professionale. Questo in quanto si tratta esclusivamente di un’esibizione delle scritture contabili del proprio assistito senza che sia prevista alcuna forma di ricerca da parte dei verificatori. In questo caso unica incombenza dei verificatori rimane quella di compendiare in un apposito processo verbale l’attività eseguita ed in particolare i documenti ritirati.

All’originaria previsione normativa dell’art. 52 del DPR 633/1972 che includeva esclusivamente le attività commerciali ed agricole (delle professionali parleremo nel seguente punto), ora con le modifiche introdotte dal decreto sulle semplificazioni tributarie 20128 9 l’accesso, con le stesse modalità sopra specificate, è possibile anche nei locali utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.

Si tratta di una rilevante novità in quanto la disciplina precedente, relativamente all’accesso nei locali in argomento (tra cui i numerosi circoli privati presenti sul territorio nazionale), prevedeva l’accesso fiscale previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica in presenza di gravi indizi di violazione della normativa tributaria, essendo considerati “locali diversi”, come in seguito verrà specificato.

Con l’ordine del Comandante di Reparto sopra richiamato si può estendere l’accesso anche agli spazi funzionalmente collegati ai locali dell’azienda. In merito però occorre fare una distinzione per le autovetture: tra quelle in uso all’amministratore e quelle in uso al dipendente. In tale ambito, la sentenza della Corte di Cassazione n. 10489 del 24 febbraio 2003, ha affermato la legittimità delle operazioni di accesso, autorizzate sulla base del solo provvedimento emesso dall'Amministrazione, estese all'autovettura condotta dall'amministratore della società sottoposta ad ispezione, sostanzialmente sul presupposto che l'uso dell'automobile da parte di chi ricopre le cariche di vertice nell'ambito dell'azienda, rende il mezzo riferibile all'attività d'impresa, ritenendo conseguentemente legittimo l'utilizzo ai fini dell’accertamento della documentazione extracontabile rinvenuta nell'auto medesima, come se la documentazione fosse stata rinvenuta all’interno di un automezzo della società.

Di contro, la stessa Corte di Cassazione ha precedentemente escluso la possibilità di utilizzare ai fini dell’accertamento documentazione contabile rinvenuta all'interno dell'autovettura di un semplice dipendente della società oggetto dell’attività ispettiva, in assenza di specifica autorizzazione dell’Autorità Giudiziaria e pure nel caso in cui detta documentazione sia stata consegnata spontaneamente dal dipendente.

In questo tipo di locali è ininfluente la presenza o meno del titolare dell’attività o del rappresentate legale dell’attività. In assenza di queste figure, l’accesso è comunque legittimo e viene intrapreso con l’assistenza della persona che sta svolgendo attività lavorative all’interno dell’azienda, fermo restando la possibilità del titolare o del rappresentate legale di incaricare al riguardo qualsiasi altro soggetto di sua fiducia.

1. L’accesso nei locali destinati all’esercizio di attività professionali

L’accesso nei locali "destinati" all'esercizio di attività professionali richiede gli stessi presupposti del caso in precedenza trattato con lo specifico vincolo procedurale connesso alla necessità della presenza del titolare dello studio o di un suo delegato. La mancanza di tale presupposto è destinato ad inficiare l’intera attività ispettiva costituendo, detta presenza, requisito di legittimità degli atti conseguenti all’accesso effettuato.

Questo presupposto per eseguire l’accesso (presenza del titolare dello studio o suo delegato) comporta evidenti problemi procedurali. E’ di tutta evidenza che, se si deve eseguire l’accesso (ad esempio per la ricerca di documentazione extracontabile), non sarà possibile avvertire preventivamente il professionista. Del resto nel nostro ordinamento non è rinvenibile una norma che autorizzi il preventivo avviso al contribuente.

D’altra parte può ben verificarsi (anche se nell’attività preparatoria dell’intervento uno degli elementi che viene analizzato è proprio quello relativo alla possibilità di trovare il professionista all’accesso)**10** che il titolare non sia presente in studio. In sua assenza ed in mancanza di un suo delegato, i verificatori non possono intervenire d’autorità, né richiedere l’assistenza di terzi pena la nullità degli atti successivi. In questo caso al soggetto presente presso lo studio verrà richiesto di contattare tempestivamente il titolare e farsi rilasciare, ove necessario, la delega prevista, possibilmente via fax o via posta elettronica.

Qualora comunque il titolare non sia raggiungibile occorrerà adottare ogni cautela finalizzata ad evitare che nel periodo di attesa possa essere distrutta od occultata documentazione utile ai fini della verifica. In ogni caso una volta manifestato il motivo dell’intervento non sarà più possibile rinviarlo ad altro momento.

1. L’accesso nei locali precedentemente indicati se adibiti anche ad abitazione

Nell’ipotesi di accesso presso i locali adibiti sia all’esercizio di attività economiche, agricole o professionali, sia ad abitazione è necessaria la previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica territorialmente competente. Tale autorizzazione va ad integrare quanto comunque disposto per l’accesso riportato nei precedenti punti.

Sotto il profilo procedurale le operazioni effettuate devono essere riportate sia nel verbale di verifica, sia nel verbale di accesso da inviare alla Procura della Repubblica a corredo del provvedimento notificato al contribuente interessato.

Quindi l’ipotesi in questione si verifica quando presso la sede dichiarata dell’azienda o del professionista siano presenti anche locali adibiti ad abitazione ed in questo caso l’autorizzazione preventiva del magistrato avviene senza la necessità di gravi indizi di evasione fiscale. Infatti, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, prescritta dall'art. [52](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000109684ART65)

[D.P.R. n. 633 del 1972](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000109684), ai fini dell'accesso in locali adibiti anche ad abitazione del contribuente o a locali diversi (cioè adibiti esclusivamente ad abitazione), è subordinata alla presenza di gravi indizi di violazioni soltanto in quest'ultimo caso, e non anche quando si tratti di locali ad uso promiscuo. Tale destinazione sussiste non soltanto nell'ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento dei documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi11**.**

Il concetto di abitazione deve essere inteso, ai fini che rilevano in questa sede, nel senso di centro effettivo della vita domestica della persona, risultando non sufficiente, a tal fine, la mera predisposizione, per il saltuario pernottamento o la consumazione di pasti, di alcuni vani o spazi dell’immobile; in altri termini, si può parlare di abitazione ai fini della disciplina in argomento, in caso di effettiva destinazione di un certo luogo allo svolgimento di attività rientranti nella sfera privata ed intima della persona e della propria famiglia.

Diverso è il caso in cui negli stessi locali sia stata stabilita la residenza anagrafica pur abitando da un’altra parte. In tale circostanza occorre dimostrare la fittizietà della residenza in quanto in caso contrario è comunque necessaria la preventiva autorizzazione del Procuratore della Repubblica. In tal senso si è espressa, con sentenza n. 6908 del 25 marzo2011, la Corte di Cassazione ha statuito che “*è invalido l’accertamento che si basa su documenti che sono stati sequestrati nell’abitazione o nello studio del commercialista contribuente, qualora il sequestro non sia stato autorizzato dalla Procura*”. Si trattava di un accesso presso uno studio di un commercialista che negli stessi locali aveva anche la residenza anagrafica. Durante l’accesso non preventivamente autorizzato dal Procuratore della Repubblica erano stata rinvenuta documentazione utilizzata per una successiva contestazione fiscale. La Corte, a conferma di quanto già affermato in appello, a seguito del ricorso dell’Agenzia delle Entrate, ha stabilito che “*la circostanza secondo cui nell’immobile ove la perquisizione è stata eseguita il commercialista avesse solo la residenza anagrafica, senza in realtà abitarvi, è meramente affermato dal fisco, senza alcuna prova. Resta il fatto che non è contestato che ivi il commercialista avesse (anche) la residenza e quindi sussiste la violazione del secondo comma dell’art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972, rilevata dal giudice tributario*”.

Inoltre, l’autorizzazione del Procuratore della Repubblica non necessita nel caso in cui in uno stabilimento industriale vi siano alcuni immobili adibiti ad abitazione del proprietario, del direttore o del custode; In tal caso l’autorizzazione preventiva sarà necessaria solo quando si intenda entrare specificamente in quei locali adibiti ad abitazione, ma non nel resto dello stabilimento.

Il provvedimento autorizzativo del magistrato è un atto amministrativo che si inserisce nella fase preliminare del procedimento di formazione dell’atto impositivo12. Conseguentemente la sua interpretazione è: “*riservata al giudice del merito e costituisce una valutazione di fatto, incensurabile in sede di legittimità, se sorretta da un'adeguata motivazione e immune dalla violazione delle norme dettate per l'interpretazione dei contratti, applicabili anche agli atti amministrativi*”13**.**

1. L’accesso nei locali precedentemente indicati se adibiti anche ad abitazione

Esiste anche una residuale ipotesi di accesso presso altri locali che possono essere così schematizzati:

* + quelli adibiti esclusivamente ad abitazione privata e relative pertinenze;
  + gli automezzi non adibiti all’esercizio di una attività agricola, commerciale, artistica o professionale o comunque che non risultino funzionalmente collegate a queste attività;
  + i locali permanentemente e completamente adibiti all’esercizio di attività diverse dalle precedenti (rientrano in questa casistica ad esempio le sedi amministrative o le unità locali non dichiarate, ovvero tutti quegli uffici in cui di fatto viene svolta attività o conservata documentazione seppur ufficialmente sconosciuti al fisco. Peresperienza personale ricordo il caso di un’azienda subappaltatrice di rilevanti lavori nella cantieristica navale che aveva la sede dichiarata in un indirizzo, mentre tutti gli operai si recavano a ritirare lo stipendio ed a consegnare la documentazione delle attività lavorative svolte in una diversa sede non dichiarata all’Anagrafe Tributaria ed alla Camera di Commercio. Con l’autorizzazione del magistrato l’accesso è stato operato anche in questa sede e mentre in quella dichiarata è stata trovata la documentazione ufficiale, nell’altra è stata rinvenuta documentazione extracontabile relativa a pagamenti in nero per rilevanti importi agli operai specializzati.

Le autorizzazioni necessarie sono le stesse del caso precedente anche se cambiano sostanzialmente i presupposti. In particolare l’autorizzazione del Procuratore della Repubblica può essere concessa in presenza di gravi indizi di violazioni delle norme tributarie e con una valutazione di tipo prospettico in ordine alla possibilità di rinvenire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.

Fra i due provvedimenti dell’Autorità Giudiziaria, quello che autorizza l’accesso in locali adibiti sia ad abitazione sia ad attività economiche e quello attualmente in esame, esiste quindi una sostanziale differenza:

* + il primo non impone al magistrato una valutazione di merito essendo di fatto un atto dovuto che costituisce comunque presupposto per l’esercizio di un’attività invasiva per il quale non è necessaria un’ulteriore motivazione oltre a quella che dà atto della coincidenza fra domicilio privato e luogo di svolgimento dell’attività;
  + Il secondo, al contrario, impone un controllo giudiziario di carattere sostanziale, che si sostanzia nella valutazione dell’esistenza in concreto degli indizi di violazione delle leggi tributarie segnalati dall’Organo richiedente per stabilire se essi sussistano effettivamente e siano o meno gravi.

Quanto agli elementi che possono ritenersi idonei a supportare la sussistenza dei gravi indizi di violazione, si evidenzia che le Sezioni Unite della stessa Cassazione, con la sentenza n. 16424 del 17 ottobre 2002, hanno definitivamente affermato l’illegittimità dell’autorizzazione all’accesso dell’Autorità Giudiziaria emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime, precisando in questo contesto, tra l’altro, che la notizia, verbale o scritta, di fonte non individuata e non individuabile non può essere considerata un indizio, neanche quando indichi articolate e dettagliate circostanze potenzialmente riferibili al contribuente segnalato, tale da poter fondare un consistente sospetto. Il sospetto non è un indizio ed a fronte di una denuncia anonima, seppur dettagliata, deve essere sviluppata un’attività di indagine e riscontro per far si che venga rispettato il dettato normativo.

L'autorizzazione all'accesso al domicilio privato del contribuente data dal Procuratore della Repubblica legittima solo lo specifico accesso in tal senso autorizzato, secondo la stretta interpretazione della norma conseguente alle garanzie per la tutela della libertà personale poste [dall'art. 14 Cost.](http://bd05.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=05AC00009951). Conseguentemente non è possibile utilizzarla per accedere ad altri luoghi che di fatto vengano utilizzati allo stesso scopo come ad esempio il caso di un accesso effettuato oltre che nel luogo del domicilio autorizzato dal magistrato, anche in quello dove lo stesso aveva il domicilio di fatto. La Suprema Corte14 ha evidenziato come esista un difetto della necessaria autorizzazione nel caso di accesso avvenuto presso l'abitazione della convivente del contribuente, essendo il luogo non nominativamente indicato nell'atto del Procuratore della Repubblica.

Va infine rilevato che il provvedimento di autorizzazione alla perquisizione domiciliare di un soggetto, allo scopo di acquisire documentazione fiscale relativa al soggetto stesso, consente di prelevare, in tale domicilio, anche ulteriori documenti di pertinenza di soggetti diversi, pur se non menzionati nel provvedimento autorizzatorio. Questo in quanto la norma tutela il diritto di inviolabilità del domicilio del soggetto nei cui confronti l'accesso viene richiesto, e non quello di creare una sorta di immunità dalle indagini in favore di terzi, siano essi conviventi, o meno, con l'interessato.

La ricerca

Uno dei motivi fondamentali per cui viene solitamente operato l’accesso è quello di ricercare la documentazione, sia di natura contabile che extracontabile, sulla quale espletare gli approfondimenti necessari per lo svolgimento dell’attività ispettiva.

L’acquisizione della documentazione in tal caso sarà di due tipi:

* + - quella spontaneamente esibita dal contribuente;
    - quella comunque rinvenuta nell’attività di ricerca da parte dei verificatori.

Relativamente alla prima ipotesi mi limiterei a segnalare le conseguenze, anche di una certa gravità, che possono prodursi in caso di mancata o parziale esibizione della documentazione che, oltre a determinare l’applicazione delle prescritte sanzioni, consente all’Amministrazione finanziaria di procedere alla ricostruzione della base imponibile con metodi diverso da quello basato sulle risultanze delle scritture contabili, nonché preclusioni a carico del contribuente per l’esibizione postuma in sede di accertamento o contenziosa.

Sicuramente di maggiore valenza è l’attività posta in essere, avente natura autoritativa ed esecutiva, relativa all’esecuzione di ricerche anche contro l’opposizione del contribuente e pure nel caso in cui lo stesso sostenga di avere esibito tutti i documenti richiesti.

Nelle operazioni di ricerca possono verificarsi alcune casistiche particolari:

1. Il reperimento di documentazione relativa a soggetti o attività diversi.

Nel caso in cui nel corso delle ricerche operate presso un contribuente, vengano rinvenuti libri, registri, scritture ed altri documenti, ivi compresa documentazione extracontabile, relativi ad altro soggetto, la giurisprudenza di legittimità riconosce che è consentito acquisire la documentazione relativa all’attività o al contribuente diversi da quelli cui si riferiscono i provvedimenti che autorizzano l’accesso, ferma restando, per l’eventualità in cui si intenda sottoporre ad ispezione detta documentazione, il formale e distinto avvio di una autonoma attività ispettiva nei riguardi della attività o del soggetto cui la stessa è riconducibile.

1. Ricerca e acquisizione di documenti contenuti in supporti informatici.

In tale ambito un particolare rilievo può essere attribuito alle “memorie” portatili e chiavi “usb” in possesso dell’amministratore o degli addetti agli uffici con particolare riguardo a quelli che si occupano di contabilità.

In questi casi risulta opportuno acquisire già in sede di accesso una copia cartacea delle informazioni ritenute particolarmente rilevanti. La stampa di questi documenti deve avvenire alla presenza del contribuente o di un suo delegato.

Questo in quanto è necessario provvedere alla autenticazione della loro origine mediante la firma del documento da parte del contribuente, o di persona espressamente delegata, oltre che dei verificatori stessi.Qualora non sia possibile procedere a tale incombenza durante il primo giorno delle operazioni, occorrerà cautelare adeguatamente tali supporti e procedere in un secondo tempo con le stesse modalità sopra descritte.

1. Acquisizione di e-mail

Per quanto riguarda le comunicazioni via e – mail occorre distinguere tra quelle già aperte e quelle ancora da visionare. Le prime sono sono direttamente acquisibili dai verificatori, mentre quelle non ancora lette o per le quali è eccepito il segreto professionale, vanno acquisite sulla scorta di apposito provvedimento di autorizzazione dell’Autorità Giudiziaria, ex art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/72.

1. Le perquisizioni personali e l’apertura coattiva di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili.

Ai sensi del comma 3 dell’art. 52 del D.P.R. n. 633/72, è sempre necessaria l’autorizzazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale competente ovvero dell’Autorità Giudiziaria più vicina, per procedere a perquisizioni personali ed all’apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e ripostigli. In presenza di tali situazioni oltre al provvedimento autorizzatorio è necessario compilare un autonomo verbale.

L’autorizzazione non è necessaria per l’apertura spontanea da parte del contribuente in quanto è prevista solo per l’apertura coattiva.

1. L’acquisizione di documenti per i quali è opposto il segreto professionale.

Il comma 3 dell’art. 52 del D.P.R. n. 633/72, richiede l’autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell’Autorità Giudiziaria più vicina anche per l’esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale, fermo restando quanto disposto dall’art.

103 c.p.p.. E’ evidente che nel corso delle verifiche la ricerca sarà finalizzata a rinvenire i documenti nei quali siano certificati i rapporti economici e fiscali tra professionista e suo cliente. Per tali documenti non sembra possa essere opposto un segreto professionale, però qualora venga eccepito occorre richiedere l’autorizzazione dell’Autorità Giudiziaria per procedere all’ulteriore esame.

L’ispezione documentale e le altre verificazioni

L’ispezione documentale oltre all’esame della documentazione obbligatoria consiste nel raffronto del loro contenuto con quello degli altri documenti reperiti nel corso delle ricerche o in fasi successive della verifica, tra cui la corrispondenza commerciale, la contabilità posta in essere a fini di controllo interno della gestione, l’eventuale documentazione extracontabile.

Qualora sia ritenuto necessario l’ispezione può estendersi anche al raffronto di quella posseduta da soggetti terzi (esempio clienti e fornitori) che avviene attraverso i cosiddetti controlli incrociati.

Un ulteriore potestà, prevista dai richiamati art. 52 del D.P.R. n. 633/72 e art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, è quella di procedere a verificazioni ed ogni altra rilevazione ritenuta utile per l’accertamento dell’imposta e per la repressione dell’evasione e delle altre violazioni.

In merito le verificazioni sono tutte quelle attività ricognitorie della realtà fattuale e fenomenica dell’attività propria del contribuente, allo scopo di porla a confronto con le risultanze dei documenti, delle scritture e della dichiarazione del contribuente stesso. Tra esse rientrano sicuramente quelle che sono oggetto di osservazione diretta da parte dei militari verificatori, di norma presso la stessa sede di esercizio dell’attività e che consentono un immediato confronto con le risultanze contabili, come ad esempio: il controllo delle giacenze, delle disponibilità di cassa, dei beni strumentali presenti, dei dipendenti presenti presso l’azienda.

Nelle altre rilevazioni possono ad esempio essere incluse, a titolo sicuramente non esaustivo, le operazioni di misurazione volte a determinare le dimensioni di talune grandezze economiche che caratterizzano l’attività del soggetto verificato, anche attraverso rilevamenti di natura eminentemente tecnica, quali, in generale, il rilevamento del consumo orario di energia elettrica di un determinato macchinario, la determinazione della resa lavorativa media del personale impiegato, la rilevazione dei listini prezzi, il calcolo dei consumi di materiali necessari allo sviluppo dei processi produttivi, la rilevazione di certi dati strutturali dell’attività economica o dei fattori della produzione.

POTERI CONCERNENTI LA POSSIBILITÀ DI INVIO DI INVITI QUESTIONARI E RICHIESTE

Nell’ambito dei poteri attribuiti alla Guardia di Finanza è possibile ricorrere a strumenti ispettivi che possono validamente integrare o sostituire le operazioni di controllo presso la sede dell’impresa o dell’attività di lavoro autonomo (intervento diretto con “accesso”), ovvero orientare, antecedentemente all’intervento, la selezione dei soggetti da sottoporre ad attività ispettiva, oppure ancora, successivamente all’intervento, indirizzarne l’attività di controllo.

Tali strumenti, previsti dalle norme, consistono nella possibilità per gli Uffici finanziari e, quindi, come sopra detto, anche per la Guardia di Finanza, di procedere all’inoltro di inviti, richieste e/o questionari al contribuente stesso ovvero a soggetti o enti terzi, a norma degli artt. 51 del D.P.R. n. 633/72 e 32 del D.P.R. n. 600/73.

L’utilità di questa potestà ispettiva merita di essere sottolineata anche alla luce delle disposizioni di cui all’art. 12, comma 1, dello “Statuto dei diritti del contribuente”, secondo cui “tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali destinati all’esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuate sulla base di esigenze effettive di indagine o controllo sul luogo”.

Le risultanze emergenti da tali inviti, richieste e questionari possono essere utilizzate, in via sinteticamente riepilogativa:

* ai fini della selezione dei contribuenti da sottoporre ad attività ispettiva;
* ai fini di una più completa preparazione dell’intervento nei confronti per i contribuenti già selezionati di questi;
* quali ulteriori elementi di carattere probatorio o presuntivo ovvero di orientamento delle attività di controllo già avviata;
* nel contesto di attività ispettive avviate e sviluppate prescindendo del tutto dall’effettuazione di interventi od operazioni presso la sede del contribuente o il suo domicilio.

Per effetto delle disposizioni sopra richiamate, i militari del Corpo, in sintesi, possono:

* invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti, per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell’accertamento nei loro confronti [comma 1, n. 2), dell’art. 32], o per esibire documenti e scritture, ad esclusione dei libri e dei registri in corso di scritturazione [comma 2, n. 2), dell’art. 51.

Tale facoltà può essere esercitata anche relativamente ai rapporti ed alle operazioni i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti per effetto delle disposizioni che regolano la procedura delle indagini finanziarie (contraddittorio), di cui si dirà meglio più avanti;

* invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell’accertamento nei loro confronti; ai soggetti obbligati alla tenute delle scritture contabili può esserne richiesta l’esibizione e si possono estrarre copie [comma 1, n. 3), dell’art. 32];
* inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, rilevanti ai fini dell’accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati [comma 1, n. 4), dell’art. 32 e comma 2, n. 3, dell’art. 51];
* invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente ed a fornire i chiarimenti relativi [comma 1, n. 8 bis), dell’art. 32 e comma 2, n. 4, dell’art. 51].
* richiedere agli organi ed alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed agli enti e società che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie e regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie; alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, possono essere richiesti dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all’ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo [comma 1, n. 5), dell’art. 32 e comma 2, n. 5, dell’art. 51].
* Queste richieste, tuttavia, non possono essere rivolte all’Istituto centrale di statistica e, limitatamente alle attività finanziarie e creditizie, alle banche, alla società Poste Italiane S.p.a., agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, salvo il disposto dei nn. 7) degli stessi art. 32 e 51.
* richiedere ed ottenere gratuitamente copie o estratti di atti e documenti, muniti dell’attestazione di conformità all’originale, depositati presso notai, procuratori del registro, conservatori di registri immobiliari ed altri pubblici ufficiali [comma 1, n. 6), dell’art. 32 e comma 2, n. 6, dell’art. 51];
* richiedere, previa autorizzazione del Comandante Regionale della Guardia di Finanza, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica, il rilascio di una dichiarazione contenente l’indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le banche, la società Poste Italiane S.p.a., gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie, nazionali o stranieri, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta [comma 1, n. 6 bis), dell’art. 32 e comma 2, n. 6 bis, dell’art. 51];
* richiedere, previa autorizzazione del Comandante Regionale della Guardia di Finanza, alle banche, alla società Poste Italiane S.p.a., per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi (indagini finanziarie, di cui si dirà meglio più avanti [comma 1, n. 7), dell’art. 32 e comma 2, n. 7, dell’art. 51].
* Alle società fiduciarie di cui alla Legge 23 novembre 1939, n. 1966, e a quelle iscritte nella sezione speciale dell’albo di cui all’art. 20 del Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, può essere richiesto, tra l'altro, specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati;
* richiedere, con modalità stabilite con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell’Economia e delle Finanze, da adottare d’intesa con l’Autorità di vigilanza in coerenza con le regole europee e internazionali in materia di vigilanza e, comunque, previa autorizzazione del Comandante Regionale della Guardia Di Finanza, ad autorità ed enti, notizie, dati, documenti e informazioni di natura creditizia, finanziaria e assicurativa, relativi alle attività di controllo e di vigilanza svolte dagli stessi, anche in deroga a specifiche disposizioni di legge [comma 1, n. 7 bis), dell’art. 32 e comma 2, n. 7 bis, dell’art. 51];
* richiedere alle società soggette all’imposta sul reddito, agli enti pubblici e privati diversi dalle società soggette alla stessa imposta nonché i trust che hanno/non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali, alle società in nome collettivo, in accomandita semplice, alle società di armamento, alle società di fatto, alle società o associazioni costituite fra artisti e professionisti per l’esercizio in forma associata dell’arte o della professione prive di personalità giuridica e alle persone fisiche che esercitano imprese commerciali nonché arti e professioni, dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte, in un determinato periodo d’imposta, rilevanti ai fini dell’accertamento, nei confronti di loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo [comma 1, n. 8), dell’art. 32];
* richiedere agli amministratori di condominio negli edifici dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale. [comma 1, n. 8 ter), dell’art. 32].

Gli inviti e le richieste devono essere necessariamente formulate mediante apposito atto scritto **contenente,** tra l’altro:

* le generalità e l’indirizzo del destinatario, l’intestazione del Reparto emittente e la sottoscrizione del suo Comandante;
* l’oggetto della richiesta e/o invito, comprensivo della puntuale indicazione dei dati, delle notizie, delle informazioni, dei chiarimenti da fornire nonché degli atti, dei documenti, delle fatture, delle note, dei registri o delle scritture da esibire o trasmettere;
* il motivo della richiesta e/o dell’invito, mediante l’esposizione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche alla base dell’iniziativa.
* il termine fissato per l’adempimento, che non può essere inferiore a 15 giorni ad eccezione delle richieste di cui ai nn. 7) degli artt. 32 e 51 (indagini finanziarie), per le quali il termine è di 30 giorni (prorogabile per ulteriori 20 giorni, su istanza dell’operatore finanziario sorretta da giustificati motivi);
* l’esplicitazione delle sanzioni previste dal D.Lgs. n. 471/97, in caso d’inadempimento o di restituzione di questionari con risposte incomplete o non veritiere;
* l’avvertimento che le notizie ed i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'Ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

La notificazione di inviti, questionari e richieste prevede due diverse procedure, a seconda del tipo di tributo interessato.

Infatti, mentre ai fini delle imposte sui redditi questi atti devono essere notificati ai destinatari con l’osservanza delle disposizioni dettate dall’art. 60 del D.P.R. n. 600/73, per quanto concerne l’IVA la notificazione deve avvenire a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento (ad eccezione per le **indagini finanziarie,** per le quali è prevista la procedura **telematica**).

In entrambi i casi, è dalla data di notifica che decorre il termine fissato dall'Ufficio per l'adempimento, che non può essere inferiore a 15 giorni ovvero, per il caso di cui al n. 7) degli artt. 32 del D.P.R. n. 600/73 e 51 del D.P.R. n. 633/72, a trenta giorni. Quest’ultimo termine può essere prorogato per un periodo di venti giorni su istanza dell'operatore finanziario, per giustificati motivi, dal Comandante Regionale della Guardia Di Finanza.

Naturalmente, le informazioni ed i chiarimenti richiesti al contribuente invitato a comparire e le risposte da questi fornite debbono risultare da apposito processo verbale di operazioni compiute, da sottoscrivere a cura dei verbalizzanti e dalla parte, la quale ha diritto ad averne un esemplare in originale.

INDAGINI FINANZIARIE

Tra gli strumenti d’indagine di contrasto all’evasione fiscale, certamente il più incisivo è rappresentato dalle indagini finanziarie.

Il vero e proprio riordino delle indagini bancarie si è attuato con la Legge 30.12.1991, n. 413, che ha sostanzialmente reso inefficace il segreto bancario in campo tributario.

In base alle previsioni contemplate dall’art. 18 della citata legge:

* vennero eliminate le fattispecie tassative di esercizio del potere di indagine bancaria, con il conseguente ampliamento dell’operatività del mezzo istruttorio;
* vennero individuate le Autorità competenti al rilascio dell’autorizzazione all’accesso ai conti bancari (Comandante di Zona per la Guardia di Finanza);
* venne disciplinato l’utilizzo riservato e corretto dei dati e delle notizie da acquisire, nonché previsto l’immediato avviso, da parte dell’istituto di credito, dei contribuenti nei cui confronti dovevano essere attivati gli accertamenti.

L’attuale disciplina delle indagini finanziarie.

Con la Legge 30 dicembre 2004, n. 311, si è registrato un decisivo passo in avanti nel processo di evoluzione della disciplina, determinando il passaggio dal concetto di “accertamento bancario” alla nozione di “indagine finanziaria”, più ampia e realmente omnicomprensiva di tutti i possibili flussi finanziari riconducibili al contribuente.

In sintesi la Legge n. 311/2004, nel rivisitare la materia, sia sul piano sostanziale che procedurale, ha previsto:

* + - l’allargamento della portata **soggettiva** degli accertamenti, con l’inclusione, tra i destinatari delle richieste dell’Amministrazione finanziaria, oltre alle banche e alla società Poste Italiane S.p.a., di tutti gli intermediari finanziari, delle imprese di investimento, nonché degli organismi di investimento collettivo del risparmio, delle società di gestione del risparmio e delle società fiduciarie;
    - l’ampliamento della portata **oggettiva** delle indagini, che, dal previgente ristretto ambito riferito alla “copia dei conti intrattenuti con il contribuente” e degli “ulteriori dati, notizie e documenti di carattere specifico relativi agli stessi conti”, acquisibili con l’invio di appositi questionari, è passato a comprendere tutti i “dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi”;
    - il riconoscimento dell’applicabilità agli esercenti attività di lavoro autonomo, della presunzione legale di compenso per i prelevamenti dai conti non annotati in contabilità e non giustificati, già operante, con riferimento ai ricavi, nei confronti dei contribuenti titolari di reddito d’impresa.

Su questo aspetto, però, giova evidenziare la recentissima pronuncia della Corte Costituzionale che, con Sentenza n. 228 del 6.10.2014, è intervenuta in materia di indagini finanziarie sui lavoratori autonomi ed in particolare riguardo ai prelevamenti, dichiarando l'illegittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, del

[D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000110003), come modificato dall'art. 1, comma 402, lettera a), numero 1), della [legge 30 dicembre 2004, n. 311](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000164947) (legge finanziaria 2005), limitatamente alle parole «o compensi».

* + - una notevole semplificazione della procedura di acquisizione materiale dei dati dagli intermediari, ottenuta attraverso l’eliminazione del doppio passaggio dell’acquisizione della copia dei conti e del successivo invio dei questionari e l’introduzione di un obbligo generalizzato degli enti creditizi e finanziari di mettere a disposizione degli Organi di polizia tributaria, sulla base di un’unica richiesta, tutti i dati e gli elementi in loro possesso;
    - la riduzione dei tempi minimi di risposta delle banche e degli altri operatori, dai 60 giorni previsti nel passato agli attuali 30 giorni;
    - l’eliminazione dei flussi cartacei delle comunicazioni e la loro sostituzione con modalità “esclusivamente in via telematica”.

Da ultimo, per completare la ricognizione sin qui svolta, è doveroso riservare un cenno alle novità recate dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella Legge 4 agosto 2006, n. 248 e dall’art. 63 del D. Lgs. 21 novembre 2007, n. 231; con tali disposizioni è stato creato un nuovo strumento informatico, l’**Archivio dei rapporti** con operatori finanziari, che ha sostitutivo l’Anagrafe dei conti e dei depositi inizialmente prevista dalla legge, in grado di consentire agli Organi di controllo la piena ed automatica individuazione degli intermediari preso cui il contribuente risultava censito.

Gli Organi di controllo abilitati e iter procedurale

In virtù di quanto previsto dall’art. 51, comma 2, n. 7) del D.P.R. n. 633/72 e l’art. 32, comma 1, n. 7) del D.P.R. n. 600/73, abilitati all’inoltro delle richieste agli intermediari rientranti nella disciplina delle indagini finanziarie sono gli Uffici finanziari e la Guardia di Finanza, i quali, nell’adempimento dei propri compiti istituzionali e previo rilascio di apposita autorizzazione, possono richiedere la comunicazione “…*di dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi…*”.

Sul piano procedurale, il complessivo *iter* di sviluppo delle indagini finanziarie può essere così rappresentato:

* + - richiesta di autorizzazione, formulata dai verificatori all’Autorità competente
    - successivo vaglio, di legittimità e di merito, di tale istanza da parte dell’Autorità competente;
    - concessione dell’autorizzazione o nel suo eventuale diniego;
    - invio, sulla base della predetta autorizzazione, delle istanze di acquisizione delle informazioni finanziarie agli operatori interessati;
    - trasmissione delle relative risposte da parte degli operatori bancari e finanziari individuati quali destinatari delle richieste;
    - eventuale accesso presso gli intermediari per la diretta acquisizione dei dati, delle notizie e dei documenti, in ipotesi di omessa o non conforme risposta.

Va detto, inoltre, che gli Organi di controllo, sempre su preventiva autorizzazione rilasciata dall’Autorità competente, possono attivare un’ulteriore fase propedeutica all’avvio delle indagini finanziarie, che si sostanzia nella richiesta diretta al contribuente, ai sensi dei nn. 6 bis) dei citati artt. 32 e 51, di una dichiarazione recante l’indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti dal soggetto ispezionato con gli intermediari.

Presupposti per l’esecuzione delle indagini finanziarie.

Nella vigente disciplina, non è contemplata alcuna tipizzazione legale delle circostanze legittimanti l’avvio degli accertamenti in rassegna. In questa prospettiva, il loro fondamento deve essere ricercato nelle generali esigenze di natura istruttoria connesse al controllo della correttezza e completezza delle dichiarazioni fiscali, all’accertamento delle imposte o maggior imposte dovute, alla verifica dell’osservanza del complesso di obblighi strumentali stabiliti a carico dei soggetti passivi dei tributi.

La decisione circa l’utilizzo di tale strumento d’indagine non può, in ogni caso, non tenere conto degli elementi di pericolosità fiscale acquisiti sul conto del contribuente (ad es.: frodi fiscali, evasore totale, sproporzione tra le manifestazioni di capacità contributiva e i redditi dichiarati, ecc.) e delle esigenze di economicità e proficuità dell’azione ispettiva nel suo complesso.

Pertanto, l’attivazione della procedura può essere attivata dagli Organi abilitati ogni qual volta ciò risulti utile, opportuno e consigliabile per poter giungere alla esatta ricostruzione della posizione fiscale dei contribuenti oggetto di attività ispettiva.

Sul piano operativo, poi, è da sottolineare che l’esercizio del potere di cui trattasi non è necessariamente subordinato al preventivo avvio di una specifica verifica fiscale**.**

In effetti, tale assunto trova conferma nello stesso dettato letterale delle norme di riferimento (nn. 7 dei citati artt. 32 del D.P.R. n. 600/73 e 51 del D.P.R. n. 633/72) le quali, a differenza di quanto contemplato nei già citati nn. 6 bis), dei predetti articoli, con riferimento alla potestà di richiesta diretta al contribuente dei dati relativi ai rapporti intrattenuti con gli intermediari, non fanno alcun cenno alla obbligatoria sussistenza – ai fini dell’attivazione del potere d’indagine finanziaria – di un accertamento, di un’ispezione o di una verifica in corso nei confronti del contribuente.

Tuttavia, nella pratica, è indubbio che l’attivazione di tale strumento d’indagine avviene tendenzialmente nell’ambito di una verifica o di un controllo fiscale.

L’ambito soggettivo di applicazione della normativa.

L’ambito soggettivo di applicazione della normativa in questione deve considerarsi ordinariamente riferito ai soggetti titolari della posizione fiscale oggetto d’attenzione da parte degli Organi ispettivi.

Ciò significa che la procedura è esperibile nei confronti dei contribuenti a carico dei quali devono essere eseguite o sono in corso le attività istruttorie volte alla ricostruzione della loro capacità contributiva e al controllo del corretto assolvimento degli altri adempimenti fiscali previsti dall’ordinamento tributario.

In merito la Suprema Corte**15** ha affermato che le indagini bancarie possono essere effettuate anche nei confronti di privati che non svolgono un’attività commerciale o professionale (nello stesso senso la Sentenza n. 8047 del 3.4.2013).

Ne consegue che, ordinariamente, possono essere destinatari della disciplina in argomento le persone fisiche, le società di persone e gli enti assimilati, le associazioni tra artisti e professionisti, gli enti pubblici e privati non commerciali, le società e gli enti di ogni tipo, anche senza personalità giuridica, le stabili organizzazioni di soggetti esteri non residenti nonché le persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato cui sia riconducibile una posizione giuridica rilevante dal punto di vista tributario.

Purtuttavia, alla luce del consolidato orientamento giurisprudenziale, il raggio d’azione delle indagini finanziarie può essere senz’altro esteso anche nei confronti di terzi soggetti che, seppur non direttamente interessati dalle attività ispettive, possono risultare titolari di rapporti o esecutori di operazioni in realtà riconducibili al contribuente oggetto d’attenzione (per tutte, Corte Cassazione, Sentenze nn. 14137 del 5.6.2013, 6254 dep. 13.3.2013, 10573 del 13.5.2011).

In merito, con Circolare n. 32/E/2006, al paragrafo 5.2., l’Agenzia delle Entrate ha avuto modo di sottolineare come i poteri in rassegna siano applicabili “…*anche relativamente ai rapporti intestati ed alle operazioni effettuate esclusivamente da* ***terzi****, specialmente se legati al contribuente da* ***vincoli familiari o commerciali****, a condizione che l’ufficio accertatore dimostri che la titolarità dei rapporti come delle operazioni è “fittizia o comunque superata”*

*…dalla sostanziale imputabilità al contribuente medesimo delle posizioni creditorie e debitorie rilevate dalla documentazione “bancaria” acquisita”*.

Ne deriva che l’estensione a terzi delle indagini finanziarie appare certamente legittima, ma resta comunque subordinata alla sussistenza di elementi indiziari che lascino presumere o ritenere la movimentazione, da parte dei terzi, di disponibilità finanziarie in realtà riconducibili al contribuente sottoposto o da sottoporre ad attività ispettiva, i quali dovranno essere esaustivamente esplicitati in sede di richiesta di acquisizione della documentazione detenuta dagli intermediari.

Giova infine precisare che alcune Sentenze della Corte di Cassazione hanno riconosciuto la possibilità di estendere le indagini finanziarie:

* + - al coniuge del contribuente ispezionato, sulla base della mera sussistenza del rapporto familiare**16**;
    - agli altri congiunti del contribuente, sempre che venga dimostrata l’ingerenza degli stessi nell’attività aziendale o che l'intestazione a terzi sia fittizia**17**.;
    - ai soci, amministratori o procuratori generali di società di persone e a ristretta base azionaria, quando risulti provata, anche tramite presunzioni, la sostanziale riferibilità dei conti alla società da ispezionare o sottoposta ad ispezione**18**.

L’accesso presso le sedi degli intermediari ai fini della rilevazione diretta dei dati.

Al fine di garantire la completezza degli accertamenti anche di fronte a possibili forme d’inadempienza, la disciplina delle indagini finanziarie ha previsto specifiche procedure di acquisizione diretta delle informazioni d’interesse presso le sedi degli operatori finanziari, quando queste non siano state trasmesse entro il termine stabilito o allo scopo di rilevare direttamente la completezza o l'esattezza delle risposte allorché l'ufficio abbia fondati sospetti che le pongano in dubbio (artt. 33, commi 2 e 6, del D.P.R. n. 600/73 e 52, comma 11, del D.P.R. n. 633/72).L’accesso, subordinato all’autorizzazione del Comandante Regionale della Guardia di Finanza, dovrà essere:

* + - eseguito da ufficiali di grado non inferiore a Capitano e in numero non superiore a quattro;
    - svolto in ore diverse da quelle dell’apertura al pubblico degli sportelli, ad eccezione dei casi in cui l’accesso deve essere svolto in locali adibiti a servizi tecnici o amministrativi;
    - operato con le dovute riservatezza e discrezione;
    - sviluppato con la continua assistenza del funzionario responsabile dell’ente o di un suo delegato

Le indagini finanziarie dall’Italia verso l’estero.

Le informazioni di carattere bancario, al pari degli altri elementi fiscalmente rilevanti sul conto dei soggetti sottoposti alla potestà impositiva dello Stato, possono formare oggetto di **scambio** di informazioni tra Amministrazioni fiscali di Paesi diversi.

Al riguardo, giova sottolineare che, sino ad ora, è stata appurata la disponibilità ad effettuare lo scambio di informazioni bancarie solo con alcuni Paesi, quali Austria, Australia, Federazione Russa, Francia, Germania, Olanda, Spagna, Stati Uniti rispetto ai quali, quindi, potranno essere inoltrate le richieste di indagini finanziarie e dovrà essere dato corso agli stessi accertamenti in caso di istanze formulate all’Italia.

Le richieste da far pervenire all’Organo collaterale estero vanno trasmesse al Comando Generale del Corpo. Non è necessario il preventivo rilascio di alcuna autorizzazione da parte del Comandante Regionale.

Inoltre, per contrastare sia il riciclaggio sia gli illeciti fiscali internazionali, Guardia di Finanza e Agenzia delle Entrate potranno richiedere, non solo agli intermediari finanziari, ma anche ai professionisti, informazioni sui soggetti che hanno effettuato transazioni in altri Paesi con operazioni superiori ad € 15.000.

Questo è quanto emerge dal provvedimento n. 2014/105953 dell’8.8.2014 a firma del Comandante Generale della Guardia di Finanza e del Direttore dell’Agenzia delle Entrate.

Le informazioni acquisibili.

La normativa consente di richiedere agli intermediari obbligati dalla disciplina delle indagini finanziarie “…dati notizie e documenti relativi a qualsiasi

rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi.”.

In base al dettato normativo, quindi, gli Organi di controllo possono acquisire tutte le informazioni relative ai flussi finanziari, disponibilità di qualsiasi genere, titoli e valori riconducibili ai contribuenti monitorati. In relazione a quest’ultimo aspetto, si sottolinea che la “riconducibilità” comprende non solo le informazioni attinenti ai rapporti intestati o cointestati ai soggetti sottoposti ad indagine finanziaria, ma anche quelli che risultano nella disponibilità dei medesimi, cioè i rapporti su cui i contribuenti sono **autorizzati ad operare** in virtù di abilitazioni di varia natura giuridica.

I rapporti e i servizi.

Nel sistema delle indagini finanziarie, per “rapporti” devono intendersi tutte le attività **aventi carattere continuativo** esercitabili dagli intermediari bancari e finanziari, ovvero i servizi dai medesimi offerti continuativamente al cliente (quali, ad esempio, quelli relativi agli investimenti in valori mobiliari o alle gestioni patrimoniali), nel quadro di una forma contrattuale specifica e durevole nel tempo. La categoria dei rapporti abbraccia un’ampia gamma di situazioni che possono attenere alla sfera finanziaria del contribuente e che, conseguentemente, assumono particolare interesse sul piano fiscale.

Le operazioni

Per operazioni devono essere intese tutte le attività svolte dagli intermediari che **non hanno carattere continuativo** e che si risolvono in una singola transazione di rilevanza contabile.

Le stesse possono essere distinte in due macro–categorie:

* + - da un lato, quelle che sono riconducibili ad un rapporto;
    - dall’altro, le cosiddette “operazioni extra–conto”, ossia le operazioni che non transitano all’interno di alcun rapporto, ma che si esauriscono istantaneamente nel contatto diretto tra il cliente e l’intermediario (sono le tipiche operazioni di sportello, quali ad esempio: la richiesta di assegni circolari e di assegni in valuta estera, il bonifico per cassa, il cambio assegni, ecc.).

Valenza probatoria delle risultanze delle indagini finanziarie

La disciplina delle indagini finanziarie, prevede uno specifico valore probatorio legalmente attribuito alle notizie ed ai documenti acquisiti in base al dettato normativo.

In particolare:

* 1. ai fini dell’imposte sui redditi

Ai sensi dell’art. 32, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 600/73, *“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 dell’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 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 beneficiario e sempre che non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell’ambito dei predetti rapporti od operazioni*”.

Conseguentemente:

* + **i versamenti** nell'ambito dei rapporti intrattenuti e delle operazioni effettuate dai contribuenti con gli operatori finanziari, sono posti a base della ricostruzione di qualsiasi categoria reddituale **quali componenti positivi di reddito** (proventi, ricavi, compensi, ecc), qualora il contribuente non dimostri di averne tenuto conto ai fini della determinazione del reddito stesso o che le operazioni relative sono fiscalmente irrilevanti;
  + **i prelevamenti**, non risultanti dalla contabilità e, quindi, soltanto nei riguardi dei contribuenti soggetti ad obblighi contabili, a queste medesime condizioni e se non ne viene indicato il beneficiario, si considerano ricavi o compensi e sono quindi utilizzabili per la rettifica del reddito d'impresa o di lavoro autonomo. In proposito, occorre evidenziare la recentissima Sentenza n. 228 del 6.10.2014 della Corte Costituzionale, la quale è intervenuta in materia di indagini finanziarie sui lavoratori autonomi ed in particolare riguardo ai **prelevamenti**, **dichiarando l'illegittimità costituzionale** dell'art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, del [d.P.R. 600/1973](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000110003), come modificato dall'art. 1, comma 402, lettera a), numero 1), della [legge 30 dicembre 2004, n. 311](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000164947) (legge finanziaria 2005), limitatamente alle parole «**o compensi**». Ciò determina la non operatività della presunzione legale prevista in materia di indagini finanziarie, relativamente ai prelevamenti effettuati dai lavoratori autonomi.

1. ai fini IVA

Ai sensi dell’art. 51, comma 2, n. 2), del D.P.R. n. 633/72, *“i dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell’art. 52, ultimo comma, o acquisiti ai sensi dell’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. 54 e 55 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili; sia le operazioni imponibili sia gli acquisti si considerano effettuati all’aliquota in prevalenza rispettivamente applicata o che avrebbe dovuto essere applicata”.*

Conseguentemente:

* + **i versamenti** non giustificati sono considerati "vendite in nero";
  + **i prelevamenti** "acquisti in nero", sempre che il contribuente non dimostri di averne tenuto conto nelle dichiarazioni ovvero che non si riferiscono ad operazioni imponibili.

Il contraddittorio con il contribuente.

Affinché il sistema presuntivo descritto in precedenza operi pienamente, è necessario che, tanto ai fini delle imposte dirette quanto ai fini IVA, il contribuente non dimostri che ha tenuto conto dei dati risultanti dalla documentazione finanziaria e bancaria o che gli stessi sono irrilevanti a tal fine, nonché, soltanto per i prelevamenti non risultanti dalle scritture contabili, non ne indichi il beneficiario.

Per appurare ciò, la disciplina contempla la **possibilità** di invitare il contribuente a comparire di persona o a mezzo di rappresentante, specificando che le richieste fatte e le risposte ricevute risultino da verbale sottoscritto o che riporti il motivo della mancata sottoscrizione, di cui copia il contribuente ha diritto di ricevere (**contraddittorio**)..

E’ stata ampiamente dibattuta la questione attinente alla obbligatorietà del “contraddittorio” con il contribuente ed alle conseguenze derivanti dalla sua mancata effettuazione.

Da un punto di vista testuale della normativa, il contraddittorio semplice facoltà conferita agli Organi di controllo, non obbligatoria.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione, in ormai numerosissime pronunce, ha aderito in pieno a questa impostazione, riconoscendo non solo la legittimità, ai fini dell’accertamento in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, dell’utilizzazione dei dati relativi ai movimenti dei conti correnti bancari del contribuente anche in assenza di una apposita convocazione dello stesso nella fase istruttoria, rilevando l’insussistenza di norme che impongano tale convocazione prima della fase dell’accertamento vero e proprio, ma facendo comunque salvo l’effetto, pure in questa circostanza, di determinare in capo al contribuente l’obbligo di dimostrare, in caso di omessa contabilizzazione o dichiarazione delle operazioni bancarie e finanziarie, la loro irrilevanza fiscale**19**.

In questo contesto, la stessa giurisprudenza di legittimità ha avuto altresì modo di precisare che:

* + - la procedura in esame ha la sua ratio in esigenze di economia delle procedure, in quanto anticipa alla fase delle attività istruttorie del controllo, la possibilità che il contribuente eserciti la facoltà di prova che comunque gli resta riconosciuta in sede contenziosa;
    - l’eventuale disapplicazione della norma non comporta nullità degli atti successivi, ma soltanto una diseconomia procedurale, nel senso che se la prova della irrilevanza o inutilizzabilità dei dati viene fornita successivamente, perché non è stata concessa la possibilità di fornire tale prova in precedenza, l’Amministrazione finanziaria e, se del caso, i giudici tributari, avranno dovuto svolgere una attività (di accertamento o di giudizio) che poteva essere evitata.

Pertanto, l’effetto presuntivo che la legislazione fiscale connette all’attivazione della procedura degli accertamenti finanziaria si perfeziona in ogni caso, ferma restando la possibilità che lo stesso venga successivamente meno in esito alla prova contraria che il contribuente può fornire dopo la fase istruttoria e, segnatamente, in quella di accertamento, in sede di eventuale istanza di autotutela, nel corso del procedimento di accertamento con adesione, in sede di contenzioso.

La Guardia di Finanza, ancorché il contraddittorio preventivo in sede ispettiva non sia obbligatorio nei termini anzidetti, procede, ogni volta che sia possibile, allo svolgimento del “contraddittorio”, allo scopo di supportare adeguatamente le proposte di recupero a tassazione formulate, sia nel rispetto del generale principio di motivazione sia per evitare che le conclusioni della stessa attività ispettiva risultino vanificate solo per la mancata acquisizione al controllo di elementi importanti.

In tale ambito va segnalata anche una recentissima sentenza della Corte di Cassazione**20** che ha statuito che è legittimo l’accertamento fondato sulle risultanze delle movimentazioni bancarie anche quando l’autorizzazione all’espletamento delle indagini medesime non sia stata esibita al contribuente, non contenga alcuna motivazione e non sia stato operato il contraddittorio. L’accertamento è illegittimo soltanto nel caso in cui dette movimentazioni “*siano state acquisite in materiale mancanza dell’autorizzazione, e sempre che tale mancanza abbia prodotto un concreto pregiudizio per il contribuente*”.

La prova contraria del contribuente.

Le presunzioni legali potranno essere vinte solo producendo documentazione da cui risulti con certezza l’assoluta irrilevanza fiscale delle risultanze dei conti.

A tale fine possono valere documenti provenienti da Amministrazioni pubbliche, da soggetti addetti a funzioni certificative – quali notai, avvocati, ecc. – ovvero da terzi qualificati formalmente interessati a particolari rapporti contrattuali con il contribuente, quali rimborsi, prestiti, mutui, risarcimenti di danni e così via, nonché documentazione relativa ad operazioni attinenti a titoli di credito in genere, quali assegni, cambiali, polizze assicurative, ecc.; trattasi infatti di documenti idonei a dimostrare in modo oggettivo e determinato la natura e l’origine delle movimentazioni finanziarie.

Di contro non sembrano idonee a superare le presunzioni legali, semplici scritture private attestanti flussi di denaro in entrata o in uscita (a titolo di anticipo o prestito) o dichiarazioni di parte, per l’evidente impossibilità di attribuirvi alcun valore di certezza e attendibilità.

In ogni caso, come ampiamente riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità, la prova liberatoria del contribuente non può essere generica, ad esempio facendo riferimento al tipo di attività esercitata, ma deve essere specifica con riferimento alle singole operazioni attive e passive risultanti dalla documentazione finanziaria**21**.

## L’emersione di indizi di reato nel corso delle attività ispettive: l’art. 220 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale. L’utilizzo ai fini fiscali di dati ed elementi acquisiti nel corso di indagini di polizia giudiziaria e nelle attività antiriciclaggio.

**L’emersione di indizi di reato nel corso delle attività ispettive: l’art. 220 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale.**

Il transito di elementi probatori di rilevanza tributaria dalle indagini e/o dal procedimento penale all’attività ispettiva fiscale o al successivo procedimento di accertamento, secondo I principi generali e le disposizioni di dettaglio che saranno esaminati al Capitolo 1 della Parte IV del presente Manuale operativo, avviene sostanzialmente senza particolari vincoli o formalismi, se non quelli, fondamentali, connessi al rispetto della segretezza delle indagini in

corso che può essere superato solamente da un formale nulla osta rilasciato dall’Autorità Giudiziaria competente.

Parimenti, non sono ravvisabili rigidità nelle concrete modalità di utilizzo di detti elementi probatori da parte degli Organi addetti all’attività ispettiva fiscale e all’azione di accertamento, I quali possono, quale regola generale, autonomamente valutarli ed attribuire agli stessi la valenza probatoria o indiziaria ritenuta confacente alla tipologia del contribuente interessato e alle caratteristiche e condizioni di esercizio dell’attività da questo svolta, secondo le norme in tema di accertamento.

Profondamente diverso è il transito di elementi probatori dall’attività ispettiva fiscale o da quella successiva di accertamento al procedimento penale, in ordine a situazioni in cui emergano profili di responsabilità di natura criminale.

Infatti, l’individuazione, nel corso dell’attività di verifica fiscale, di elementi che possano indicare l’esistenza di un fatto costituente reato determina l’obbligo di rispettare il disposto di cui all’art. 220 delle disposizioni di attuazione, coordinamento e transitorie del codice di procedura penale, a mente del quale “quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergano indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant’altro possa servire per l’applicazione della legge penale, sono compiuti con l’osservanza delle disposizioni del codice”.

Come chiarito dalla giurisprudenza di legittimità (tra le più recenti, Cass. pen., 14 giugno 2016, n. 38858), l’obbligo di provvedere a norma del menzionato art. 220 disp. att. c.p.p. presuppone:

- che sia in corso un’attività di vigilanza o ispettiva specificamente prevista da disposizioni normative, categoria entro la quale si inscrivono anche i controlli e le verifiche fiscali;

- l’emersione di “indizi di reato” nel corso dell’attività medesima, non essendo necessario che ricorra una prova indiretta ai sensi dell’art. 192 c.p.p., quanto, piuttosto, la sussistenza della mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall’inchiesta amministrativa e, nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata.

Si ritiene che detta condizione si realizzi in presenza, non già di “meri” sospetti, bensì di concreti indizi di responsabilità penale, i quali, relativamente ai reati per i quali è prevista una soglia di punibilità, consentano di rilevare, anche in maniera approssimativa, la misura dell’imposta evasa nell’accezione penalmente rilevante. Il che significa che per rendere operante l’art. 220 disp. att. c.p.p. non occorre che sia stata già raggiunta la prova del superamento della soglia di punibilità, ma è sufficiente che vi sia una concreta probabilità che la soglia possa essere superata (Cass. pen., 3 febbraio 2015, n. 4919).

Ove le richiamate condizioni si verifichino, è necessario che, a pena di inutilizzabilità, vengano osservate le disposizioni del codice di rito, ma soltanto per il compimento degli atti necessari all’assicurazione delle fonti di prova ed alla raccolta di quant’altro necessario per l'applicazione della legge penale. Pertanto, ogni qual volta non si debba fare luogo all’espletamento di atti garantiti, non è necessario osservare le norme del codice di rito.

Al fine di stabilire quando tale condizione sussista, la giurisprudenza di legittimità rinvia:

- all’art. 114 disp. att. c.p.p., secondo cui “nel procedere al compimento degli atti indicati nell’art. 356 (c.p.p.), la polizia giudiziaria avverte la persona sottoposta alle indagini, se presente, che ha facoltà di farsi assistere dal difensore di fiducia”.

La disposizione da ultimo richiamata impone di dare avviso del diritto all’assistenza del difensore solo ed esclusivamente nel caso in cui si proceda al compimento di perquisizioni (352 c.p.p.), accertamenti urgenti sui luoghi, sulle cose e sulle persone e sequestro probatorio (354 c.p.p.), oltre che all'immediata apertura del plico autorizzata dal pubblico ministero (art. 353, comma 2, c.p.p.);

- agli artt. 64 e 350 c.p.p. nel caso in cui si proceda all’assunzione di informazioni da persona

nei cui confronti siano emersi indizi di reità.

Ne consegue che la verbalizzazione delle attività ispettive fiscali che non si risolvano ell’acquisizione di evidenze di prova nelle forme indicate dalle citate disposizioni del codice di procedura penale deve essere effettuata, anche successivamente all’emersione di indizi di reato, nel rispetto delle disposizioni che disciplinano l’esercizio delle potestà ispettive di carattere amministrativo.

Per converso, laddove emergano indizi di responsabilità penale in pendenza di un controllo o di una verifica, nel caso in cui si renda necessario il compimento delle medesime attività di acquisizione probatoria, sarà necessario provvedervi secondo le modalità previste nel codice di rito, a pena di inutilizzabilità dei documenti/atti acquisiti nel procedimento penale.

Giova a questo riguardo ricordare che, per consolidata giurisprudenza, i verbali delle attività ispettive redatti dal personale della Guardia di Finanza o dai funzionari degli Uffici Finanziari sono qualificabili come documenti extraprocessuali ricognitivi di natura amministrativa e, in quanto tali, sono acquisibili ed utilizzabili ai fini probatori, nel processo penale, ai sensi dell'art. 234 c.p.p.

Tuttavia, sono processualmente inutilizzabili i verbali redatti successivamente all’insorgere degli indizi di reato, qualora non siano state rispettate le disposizioni del codice di procedura penale, così come è privo di rilevanza di prova, ai sensi dell’art. 234 c.p.p., il processo verbale di constatazione nella parte in cui recepisce i contenuti di atti di acquisizione probatoria effettuati senza l’osservanza delle disposizioni del codice di rito (Cass. pen., 30 gennaio 2015,

n. 7930).

Quanto detto implica che, con riferimento allo specifico fatto per il quale sono stati individuati gli indizi di reato e, a maggior ragione, per quello che ha costituito oggetto di una comunicazione di notizia di reato, gli ulteriori accertamenti eventualmente necessari non possono essere ulteriormente sviluppati sul piano amministrativo e, quindi, nell’ambito della attività ispettiva fiscale.

Pertanto, soprattutto nelle ipotesi di operazioni congiunte con altri Enti e Istituzioni, i cui appartenenti risultino sprovvisti della qualifica di polizia giudiziaria, dopo l’emersione degli indizi di reato, l’individuazione delle responsabilità penali, l’accertamento di eventuali vincoli di natura associativa e il compimento di ogni attività prodromica all’adozione di idonee misure cautelari, personali e/o reali, devono essere sviluppati dai militari del Corpo secondo le disposizioni del codice di rito.

E’ importante tener presente, a tale riguardo, che l’Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento, con la circolare n. 51554 in data 31 marzo 2011, diramata con foglio n. 152727 in data 23 maggio 2011, ha rappresentato alle proprie strutture periferiche che:

- nelle possibili interlocuzioni con il Pubblico Ministero “gli Uffici devono fare presente che il personale dell’Agenzia è sprovvisto della qualifica di ufficiale o agente di polizia giudiziaria”, permettendo al magistrato di valutare l’opportunità di disporre l’intervento della Guardia di Finanza allo scopo di garantire che, ai sensi del menzionato art. 220 disp. att. c.p.p., gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant’altro possa servire per l’applicazione della legge penale vengano compiuti con l’osservanza delle disposizioni previste dal codice di procedura penale;

- in caso di individuazione di condotte fraudolente articolate e complesse, ove non sussistano ancora gli estremi per la comunicazione della notizia di reato, “va sempre valutata l’opportunità di un coordinamento preventivo con la Guardia di Finanza, in quanto organismo specificamente competente all’esecuzione delle indagini in materia di illeciti

fiscali”.

Questo non significa evidentemente che l’attività ispettiva di natura fiscale che ha dato luogo all’emersione degli indizi di reato deve necessariamente arrestarsi, ben potendo la stessa proseguire sulla base delle disposizioni normative e procedurali di carattere fiscale, con riguardo a fatti e situazioni di natura diversa rispetto a quelli aventi rilevanza penale.

Del resto, l’attività di verifica o controllo fiscale ha generalmente un campo d’azione notevolmente più ampio rispetto a quello delimitato dalle fattispecie di rilevanza penale eventualmente individuate nel corso della stessa e non è profilabile alcuna limitazione all’esercizio dei poteri, di natura amministrativa, previsti dalle disposizioni fiscali, solo perché gli stessi abbiano portato ad azionare un procedimento di diversa natura che, ovviamente, seguirà autonomamente il proprio corso, secondo le specifiche regole che lo disciplinano.

**L’UTILIZZO AI FINI FISCALI DI DATI ED ELEMENTI ACQUISITI NEL CORSO DI INDAGINI DI POLIZIA GIUDIZIARIA**

**L’utilizzo di elementi probatori di provenienza penale. Inquadramento normativo.**

Nella Parte I del presente Manuale operativo si è già detto di come la capacità della Guardia di Finanza di valorizzare la sua funzione di polizia giudiziaria ed economico-finanziaria con competenza generale attraverso il diffuso ricorso alle indagini e alle investigazioni di polizia rappresenti il punto di forza dell’azione del Corpo per il contrasto all’illegalità fiscale.

Tale scelta deriva, oltre che dalla *mission* istituzionale assegnata alla Guardia di Finanza, dall’evidenza statistica secondo cui una cospicua parte dei rilievi fiscali constatati in materia di imposte sui redditi e I.V.A. dai Reparti si basa su elementi probatori acquisiti nell’ambito delle indagini di polizia giudiziaria, eseguite sia in materia di reati fiscali che nel campo degli altri crimini economico-finanziari e dei traffici illeciti.

A questo riguardo, il primo e più importante sistema di *“*comunicazione*”* fra procedimento penale ed attività ispettiva fiscale (e successivo procedimento di accertamento) è rappresentato dagli artt. 33, 3° comma, del D.P.R. n. 600/1973 e 63, 1° comma, del D.P.R. n. 633/1972, che prevedono che la Guardia di Finanza *“*previa autorizzazione dell’Autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all’art. 329 c.p.p., utilizza e trasmette agli uffici documenti, dati e notizie, acquisiti direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre forze di polizia, nell’esercizio dei poteri di polizia giudiziaria*”*.

In via preliminare, è da osservare che le citate disposizioni non contengono preclusioni di sorta circa la natura del reato per il quale i poteri di polizia giudiziaria sono stati esercitati, sicché le stesse consentono l’utilizzo fiscale degli elementi emersi in ogni indagine penale, sia questa avviata o meno per reati propriamente fiscali.

Parimenti, l’espressione *“*utilizza (…) dati, documenti e notizie*”* fa evidentemente riferimento ad ogni genere di risultanza conseguente al contesto di polizia giudiziaria, anche di natura non strettamente documentale, così come a qualsiasi effetto fiscale dalla stessa derivante, sia in punto di determinazione del presupposto d’imposta (si pensi al caso dell’interposizione fittizia, ex art. 37, 3° comma, del D.P.R. n. 600/1973, o alla riconduzione sul territorio nazionale di una società avente formalmente la sede all’estero, ai sensi dell’art. 73, comma 3, del TUIR, ovvero, ancora, alla individuazione di una stabile organizzazione a mente dell’art. 162 dello stesso TUIR), sia sul piano dell’individuazione e quantificazione di componenti di basi imponibili sottratte a tassazione (ricavi o altri proventi non contabilizzati, costi inesistenti o indeducibili fiscalmente, ecc.).

Le disposizioni di cui agli artt. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e 63 del D.P.R. n. 633/1972 ammettono che l’autorizzazione all’utilizzo ai fini fiscali possa essere concessa anche in deroga all’art. 329 c.p.p. e, quindi, anche prima della cessazione del segreto investigativo.

In base alla disciplina del citato art. 329 c.p.p., detto segreto si articola in due ambiti, quali, segnatamente, il divieto di partecipazione – cosiddetta “segretezza interna” – che inibisce ai soggetti privati del procedimento di venire a conoscenza delle attività dell’indagine preliminare ed il divieto di divulgazione – cosiddetta “segretezza esterna” – che impedisce la diffusione delle notizie acquisite nel corso delle indagini stesse fra tutti coloro a queste estranei.

A norma dell’art. 329, comma 1, c.p.p., tanto la segretezza interna quanto quella esterna cadono, oltreché alla chiusura delle indagini preliminari, nel momento in cui l’indagato possa conoscere gli atti compiuti dal Pubblico Ministero o dalla polizia giudiziaria e, cioè, allorquando sia richiesta la presenza dell’interessato o del suo difensore.

Tale sistema, peraltro, può subire due eccezioni, consistenti nell’anticipata cessazione e nel prolungamento del segreto: è previsto, infatti, che il Pubblico Ministero, da un lato, possa disporre con decreto motivato, laddove necessario per la prosecuzione delle indagini, la diffusione di notizie relative a singoli atti o parti di essi che dovrebbero ancora restare segreti e, dall’altro, che lo stesso possa disporre il mantenimento del segreto relativamente a singoli atti per i quali il medesimo segreto, secondo le regole generali, sia cessato.

La deroga ammessa dai richiamati artt. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e 63 del D.P.R. n. 633/1972 viene ad incidere su quella che si è definita *“segretezza esterna”*, consentendo al giudice di valutare, caso per caso, la possibilità di concedere il nulla osta all’utilizzo, a fini fiscali, delle risultanze investigative, anche prima del momento in cui l’indagato possa venire a conoscenza degli atti compilati.

Può essere utile richiamare, in questa sede, le riflessioni svolte a suo tempo da parte della dottrina in ordine alla formulazione letterale delle norme, le quali prevedono che i dati trasmissibili siano quelli acquisiti *“nell’esercizio dei poteri di polizia giudiziaria”*. Si chiedeva, in particolare, se rimanessero esclusi dall’ambito oggettivo di applicazione delle disposizioni in questione gli elementi direttamente acquisti dall’Autorità Giudiziaria attraverso gli ampi e autonomi poteri che il codice di rito le riconosce (si pensi, in via del tutto esemplificativa, all’interrogatorio dell’indagato condotto direttamente dal Pubblico Ministero oppure alle commissioni rogatoriali).

In assenza di una norma che ne disciplini espressamente la trasmissione, erano state avanzate ipotesi interpretative che tentavano di trovare soluzione a tale asimmetria, sostanzialmente riconnesse ad una lettura di principio dell’art. 116 c.p.p., che consente a chiunque sia interessato – compresa, pertanto, la Guardia di Finanza nell’esercizio delle proprie funzioni – di richiedere copia degli atti alle Autorità Giudiziarie.

La questione ha invero perso di interesse alla luce delle modifiche apportate all’art. 36 del

D.P.R. n. 600/1973 ad opera del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, le quali evidenziano la cogenza di tale circolazione informativa, come più diffusamente si dirà nel successivo Capitolo 2, paragrafo 3.

Si ritiene quindi che gli elementi acquisiti direttamente dall’Autorità Giudiziaria, i quali siano suscettibili di uno sviluppo fiscale, possono certamente confluire nel procedimento tributario ai sensi della disposizione da ultimo citata, che rappresenta un ulteriore mezzo di trasferimento in sede amministrativa delle informazioni acquisite in ambito penale.

Con riguardo alla tempistica con cui tale circolazione probatoria può avvenire, si osserva che l’art. 36 non prevede, tuttavia, una espressa deroga al segreto istruttorio. Di converso, un’analisi più ampia dello stesso articolo – e, parallelamente, della disposizione introdotta con l’art. 1, comma 141, della L. n. 208/2015 (legge stabilità 2016) – consente di desumere che l’Autorità Giudiziaria sia abilitata a comunicare le informazioni fiscalmente rilevanti direttamente reperite nell’esercizio di autonome facoltà istruttorie anche prima della chiusura delle indagini preliminari. Il prosieguo della disposizione, infatti, abilita *“previa autorizzazione”* della stessa Magistratura, gli organi di polizia giudiziaria a trasmettere tali elementi al Corpo. Posto che tale preventiva autorizzazione non può che riferirsi, con ogni evidenza, alla valutazione discrezionale dell’Autorità Giudiziaria in ordine alla possibilità di derogare alla c.d. *“segretezza esterna”* sopra richiamata, sarebbe incoerente sostenere che la stessa Autorità abilitata ad accordare tale dispensa ad altra Forza di Polizia non possa derogarvi in prima persona.

**La funzione dell’autorizzazione dell’Autorità Giudiziaria.**

Nel dibattito giurisprudenziale sviluppatosi nel corso degli anni relativamente alle previsioni di cui ai menzionati artt. 33, 3° comma, del D.P.R. n. 600/1973 e 63, 1° comma, del D.P.R. n. 633/1972, un ruolo centrale ha assunto la questione attinente alla necessità o meno dell’autorizzazione del magistrato ai fini della successiva legittimità dell’accertamento basato su prove di provenienza penale.

A fronte della persistenza di talune posizioni dei giudici di merito orientate a considerare il provvedimento autorizzativo imprescindibile per il legittimo ingresso dei dati acquisiti dalla polizia giudiziaria nel procedimento tributario, da tempo la Corte di Cassazione si è decisamente attestata su una differente posizione, sostenendo, in più occasioni (*ex plurimis*, Sez. V, 17 giugno 2016, n. 12549; Sez. V, 19 settembre 2014, n. 19756; Sez. V, 31 gennaio 2013, n. 2352), che l’autorizzazione della magistratura è prevista a salvaguardia del segreto delle indagini penali e non ha – diversamente da quella del Procuratore della Repubblica, prevista per l’accesso ai fini fiscali dall’art. 52, 2° e 3° comma, del D.P.R. n. 633/1972 – alcuna finalità di stretta tutela nei confronti del contribuente ovvero dei soggetti coinvolti nel procedimento penale.

Ne consegue, a mente delle citate pronunce di legittimità, che:

* la violazione delle disposizioni in commento non determina l’inutilizzabilità degli elementi conoscitivi sui quali sia stato fondato l’accertamento tributario, né nell’ipotesi in cui questi siano stati acquisiti in assenza di autorizzazione, né nel caso in cui sia stata rilasciata da un’Autorità Giudiziaria non competente in ordine alla specifica fase processuale;
* l’accertamento demandato all’Autorità Giudiziaria penale non può in alcun modo concernere la rilevanza degli elementi ai fini dell’accertamento tributario;
* l’autorizzazione in argomento può essere motivata, anche in via sintetica ovvero indiretta, tramite il riferimento ai dati allegati dall’Organo richiedente.

Il quadro complessivo che emerge dalle posizioni della giurisprudenza di legittimità dianzi richiamate:

* appare in linea con l’orientamento a suo tempo espresso dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 51 del 18 febbraio 1992, secondo la quale *“l’unico limite che occorre rispettare nella altrimenti piena possibilità della polizia giudiziaria di trasmettere agli uffici delle imposte gli anzidetti dati, va individuato nella imprescindibile esigenza che a quella trasmissione non consegua alcun pregiudizio agli interessi protetti con il segreto istruttorio. Di ciò, a ragione, si preoccupano le disposizioni impugnate allorché subordinano la trasmissione agli uffici finanziari delle informazioni e dei documenti in possesso della polizia giudiziaria alla previa autorizzazione del giudice, la quale è espressamente giustificata dall’esigenza di salvaguardare l’efficienza e il buon esito dell’indagine penale e di tutelare i diritti della persona sottoposta all’indagine medesima”*;
* risulta sostanzialmente aderente alla *ratio legis* rilevabile dal contenuto della relazione illustrativa del D.Lgs. n. 74 del 2000, nella quale si legge che il Pubblico Ministero, ai fini della deroga alle norme che regolano il segreto istruttorio, deve unicamente procedere ad una *“valutazione comparativa dell’interesse a non diffondere comunque ante diem la conoscenza di atti che possono risultare cruciali per lo svolgimento delle indagini e quello contrapposto dell’Amministrazione finanziaria ad avere pronta notizia di acquisizioni investigative suscettibili di portare all’avvio di procedure di recupero di imposte o di applicazione di sanzioni”*.

Sembra di tutta evidenza che, sebbene le indicazioni della giurisprudenza di legittimità militino per l’irrilevanza, ai fini della validità dell’atto di accertamento, della questione relativa alla mancata produzione dell’autorizzazione del magistrato ovvero alla sua tardività, la preventiva acquisizione di detto provvedimento è condizione indispensabile per non incorrere nelle gravi responsabilità connesse alla violazione del segreto sulle indagini. Anche per tale motivo:

* la richiesta e l’avvenuta concessione della suddetta autorizzazione devono essere espressamente menzionate nell’eventuale piano di verifica;

il provvedimento dell’Autorità Giudiziaria riguardante la medesima autorizzazione deve essere allegato al processo verbale di verifica o di operazioni compiute che contiene la formulazione dei rilievi fondati sugli elementi di provenienza penale, nonché a quello di constatazione.

**L’utilizzabilità soggettiva dei dati ed elementi di provenienza penale.**

L’evoluzione normativa delle disposizioni in esame, che ha progressivamente eliminato ogni riferimento alla figura dell’imputato, supporta la tesi che ritiene legittimo l’avviso di accertamento o di rettifica basato su elementi acquisiti in relazione a reati contestati a soggetto diverso dal contribuente destinatario dell’avviso stesso; di conseguenza, possono essere utilizzati a fini fiscali, nei confronti di un certo contribuente, tutti gli elementi rilevati anche nello svolgimento di attività di polizia giudiziaria nei riguardi di soggetti terzi.

In tal senso, chiaramente si esprimono, tra le altre, le sentenze della Corte di Cassazione n. 14055 del 16 giugno 2006 – secondo la quale il provvedimento autorizzativo alla perquisizione di un certo contribuente, allo scopo di reperire documentazione allo stesso relativa, permette di acquisire, nel suo domicilio, anche i documenti e le prove relative ad altro soggetto, utilizzabili ai fini fiscali nei confronti di quest’ultimo – nonché la pronuncia n. 22119 del 22 ottobre 2007 dello stesso Collegio, per la quale la documentazione acquisita in seguito a perquisizione nel domicilio di una persona sottoposta ad indagini penali può essere legittimamente utilizzata ai fini fiscali nei confronti del coniuge.

Naturalmente, come precisato nella Parte II, Capitolo 3, paragrafo 3.b del presente Manuale operativo, laddove la polizia giudiziaria proceda al sequestro probatorio sulla base di un provvedimento della Magistratura con indicazione specifica delle cose da acquisire, sarà necessario un decreto di convalida da parte della stessa Autorità Giudiziaria nel caso in cui gli operanti eseguano d’iniziativa il sequestro di cose diverse da quelle indicate nel decreto di perquisizione delegata.

**L’utilizzabilità fiscale di specifici elementi probatori acquisiti in attività di polizia giudiziaria.**

Quanto esposto nei paragrafi precedenti delinea il quadro generale delle regole che sovrintendono all’ingresso nell’accertamento fiscale di elementi probatori acquisiti nel corso di attività istruttorie penali.

Occorre chiarire se ricorrano limitazioni di vario genere con riferimento a specifiche tipologie di prove; ciò si spiega soprattutto perché, dovendo la prova penale, trasfusa nell’accertamento, essere sottoposta al vaglio del giudice tributario, le regole del relativo giudizio potrebbero non essere compatibili con un incondizionato utilizzo processuale della stessa.

Una valutazione di sintesi della giurisprudenza consente di evincerne il principio secondo cui il giudice tributario può legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulla generalità degli elementi di prova acquisiti nel processo penale, purché tali elementi vengano sottoposti ad una propria autonoma valutazione, secondo le regole tipiche della distribuzione dell’onere probatorio valevoli ai soli fini fiscali, le quali non richiedono che la pretesa fiscale sia assistita da prove univoche, certe ed inconfutabili, viceversa indispensabili per una condanna penale (*ex multis*, Cass., Sez. V , 20 marzo 2013, n. 6918).

In siffatte situazioni, cioè, l’autonomia esistente fra procedimento penale e quello tributario, la diversa rilevanza che gli elementi indiziari possono assumere nel primo (a mente dell’art. 192, comma 2, c.p.p., secondo cui *“l’esistenza di un fatto non può essere desunta da indizi a meno che questi siano gravi, precisi e concordanti”*) rispetto al secondo (che può essere astrattamente fondato, al ricorrere di determinati presupposti, anche su elementi di minore spessore dimostrativo), nonché l’assoluta indipendenza di decisione dei diversi giudici, con il solo obbligo di dare conto nella motivazione dei risultati acquisiti e dei criteri adottati, possono condurre a valutazioni differenti circa la rilevanza probatoria nell’una e nell’altra sede di documenti aventi contenuto indiziario.

Tale soluzione è pienamente aderente al sistema nel suo complesso; del resto, come già evidenziato nella Parte III, Capitolo 5, paragrafo 1 del presente Manuale operativo, la stessa giurisprudenza di legittimità riconosce che, anche con riferimento alle medesime risultanze probatorie, il processo penale e quello tributario possano concludersi con esiti differenti.

La richiamata autonomia dei procedimenti nonché il mancato ricorrere nell’ordinamento tributario di una disposizione analoga all’art. 191 c.p.p. – che vieta, come noto, l’utilizzo nel processo penale di elementi probatori assunti irritualmente – appaiono abilitare anche la valorizzazione, ai fini prettamente fiscali, di elementi informativi acquisiti in violazione delle regole proprie della procedura penale, ad esempio nel caso in cui tale irrituale acquisizione abbia comunque rispettato gli *standard* di garanzia diversamente contemplati dall’istruttoria tributaria.

In via esemplificativa, è stato ritenuto utilizzabile quanto rinvenuto durante una perquisizione di polizia giudiziaria eseguita in violazione delle regole previste con riferimento alla partecipazione del difensore, atteso che questa non è contemplata dalle norme che disciplinano l’accesso domiciliare da parte della polizia tributaria (Cass., Sez. V, 19 giugno 2001, n. 8344).

Come pure, al ricorrere di indizi di reato che impongano l’osservanza delle norme del codice di procedura penale, gli elementi raccolti a carico del contribuente senza che in suo favore siano state apprestate le prescritte garanzie difensive sono stati ritenuti inutilizzabili ai soli fini dell’applicazione della legge penale, potendo invece rientrare nel procedimento di accertamento fiscale. Si pensi, in via esemplificativa, al caso di un accesso fiscale che sia proseguito con i poteri tributari nonostante l’emersione di indizi di reato: gli elementi acquisiti risulteranno comunque utilizzabili nel contesto prettamente fiscale (Cass., Sez. V, 31 maggio 2016, n. 11354). La questione è stata affrontata nella Parte III, Capitolo 5, paragrafo 2 del presente Manuale operativo.

Il giudice tributario fonderà in ogni caso il proprio convincimento anche con riguardo al quadro probatorio acquisito nell’ambito del procedimento penale, procedendo non solo ad una libera e autonoma valutazione critica di tale materiale sotto il profilo del merito, ma vagliandone pure la legittima acquisizione nel contesto del procedimento di origine (Cass., Sez. II, 29 ottobre 2010, n. 22200).

La tematica qui in esame va inquadrata in quella, più ampia, dell’*(in)*utilizzabilità nel procedimento tributario di elementi acquisiti in violazione dei relativi presupposti istruttori e non soltanto del codice di rito penale.

La questione, ampiamente dibattuta in dottrina e in giurisprudenza, concerne, in estrema sintesi, il rapporto sussistente tra l’acquisizione irrituale, illecita o illegittima di elementi probatori ed i conseguenti effetti sull’atto di accertamento, declinati diversamente, per via interpretativa, dalle teorie dell’invalidità derivata e dell’inutilizzabilità della specifica prova, che si contrappongono a quella della utilizzabilità *tout court*.

La tesi dell’invalidità derivata, da ritenere prevalente, riproduce in ambito tributario il meccanismo tipico del diritto amministrativo per il quale, allorquando sussista un collegamento di natura procedimentale tra un atto ed il provvedimento finale, nel senso che il primo rileva come antecedente necessario e strumentale rispetto al secondo, presentando con esso un vincolo di consequenziale connessione – come avviene, in genere, per le attività istruttorie rispetto all’avviso di accertamento – i vizi dell’uno si riverberano negativamente sulla validità dell’altro, sì da determinare l’illegittimità in via derivata del provvedimento finale per la parte di esso che riposa sugli atti istruttori illegittimi (Cass., SS.UU., 7 maggio 2010, n. 11082 e Cass., SS.UU., 21 novembre 2002, n. 16424).

Per quanto qui di interesse, si segnala la direttrice interpretativa cui pare condurre l’arresto giurisprudenziale delle Sezioni Unite penali fornito con la sentenza 9 aprile 2010, n. 13426, che evidenzia come le intercettazioni dichiarate inutilizzabili a norma dell’art. 271 c.p.p., così come le prove inutilizzabili a mente dell’art. 191 c.p.p., perché acquisite in violazione di specifici divieti stabiliti dalla legge, non siano suscettibili di uso agli effetti di qualsiasi tipo di giudizio. Da ciò sembrerebbe discendere il principio per cui l’inutilizzabilità sia da intendere alla stregua di una *“categoria unitaria”*, produttiva di effetti invalidanti diffusivi tali da non interessare solo il processo penale di provenienza, estendendosi anche a quello tributario.

Tuttavia, non mancano numerosi orientamenti di segno difforme, viceversa tendenti a valorizzare pienamente, sotto il profilo fiscale, ciò che sia stato illecitamente formato o, quanto meno, a consentirne l’utilizzo alla stregua di spunto investigativo per ulteriori indagini (Cass., Sez III, 10 luglio 2013, n. 29433).

Sul punto, assume interesse la posizione della giurisprudenza espressasi in ordine all’utilizzabilità della c.d. *“lista Falciani”*, che sarà richiamata sinteticamente nel successivo Capitolo 3, paragrafo 2.b., avendo la *“lista”* ad oggetto documenti acquisiti sia per via rogatoriale che nell’ambito della cooperazione internazionale amministrativa.

La difficoltà, in ogni caso, allo stato, a ricondurre a sistema le diverse soluzioni giurisprudenziali che si registrano – le quali, tuttavia, pur con sfumature ed approcci argomentativi differenti, talora presentano non trascurabili punti di contatto – rende fortemente opportuno osservare scrupolosamente le procedure istruttorie, pena, a prescindere dalle eventuali responsabilità amministrative, penali e disciplinari degli operanti, l’eventuale inutilizzabilità del materiale probatorio illegittimamente acquisito, con conseguenti, possibili riflessi in punto di inefficacia dell’atto accertativo.

Premesso quanto sopra a titolo di inquadramento generale, di seguito ci si soffermerà sui più significativi elementi probatori rinvenibili in ambito penale, vagliando la legittimità del loro ingresso nel procedimento e nel processo tributario, nonché la valenza loro attribuibile nel contesto di specie.

**I documenti.**

Una volta ottenuta la prescritta autorizzazione presso l’Autorità Giudiziaria, fatta eccezione per quanto sopra indicato, alcuna limitazione o problematica, né teorica, né pratica, può prospettarsi per l’utilizzo ai fini dell’accertamento dei documenti acquisiti nel corso di procedimenti penali.

Del resto, tanto l’accertamento quanto il contenzioso tributario sono tipici procedimenti documentali, nel senso che i documenti ne costituiscono la principale fonte probatoria: conferma di ciò si rinviene, per l’accertamento, in tutte le prescrizioni degli artt. 32 e 33 del

D.P.R. n. 600/1973, 51 e 52 del D.P.R. n. 633/1972, riguardanti i poteri istruttori dell’Amministrazione finanziaria in tema di richieste, acquisizioni, ricerche ed ispezioni di documenti che si trovino nella disponibilità del contribuente o di terzi che con questo hanno intrattenuto rapporti, nonché, con riferimento alla fase processuale, nell’art. 7 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che verte sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie.

Appare evidente, peraltro, che diverse potrebbero essere le conseguenze attribuite a un certo documento da parte del Magistrato penale, dell’Ufficio finanziario o del Giudice tributario, specie con riferimento non tanto ai documenti che provano essi stessi, quali *“prove dirette”*, il fatto da dimostrare (si pensi, a una o più fatture attive non registrate ed i cui importi non siano stati riportati in dichiarazione), quanto a quelli che sono espressivi di situazioni o circostanze sintomatiche del fatto in discussione.

Il caso tipico è quello della documentazione *“extracontabile”*, che, come evidenziato nella Parte V, Capitolo 1 del presente Manuale operativo, talvolta permette di rilevare *“prove dirette”* di certi fenomeni evasivi mentre, più spesso, contiene elementi che difficilmente possono essere considerati, di per se stessi, quale conferma immediata dell’esistenza di attività non dichiarate o dell’inesistenza di passività dichiarate, richiedendo invece un’azione di valutazione, comparazione ed elaborazione, che non di rado avviene nel quadro di una contabilità ufficiale formalmente regolare.

**Le dichiarazioni e le testimonianze.**

Ai fini della verifica della legittimità dell’atto impositivo, dottrina e giurisprudenza hanno relegato su di un piano secondario la valutazione della cornice, amministrativa o giudiziaria, nell’ambito della quale dichiarazioni e/o testimonianze vengono raccolte. Quanto osservato consente di affermare, in via preliminare, la spendibilità nell’istruttoria fiscale sia delle informazioni attinte da persone che possano riferire circostanze utili ai fini delle indagini ai sensi dell’art. 351 c.p.p., sia di quanto dichiarato dallo stesso indagato in sede di interrogatorio *ex* artt. 64, 350 e 370 c.p.p..

Il tema del possibile ingresso nel procedimento tributario e nel processo tributario di dichiarazioni e/o testimonianze è stato piuttosto dibattuto rispetto alla loro provenienza, se cioè fossero state rese dallo stesso contribuente sottoposto a verifica/indagine ovvero fornite da soggetti terzi.

Nel primo caso, la posizione dei giudici è sempre stata nel senso della legittimità, nel presupposto, talvolta esplicitato, più spesso implicito, che le regole del procedimento penale garantiscono il contraddittorio utile alla difesa dell’indagato/imputato, anticipando appunto alla fase processuale-penale quella dialettica fra Fisco e contribuente normalmente posta in essere nell’istruttoria amministrativa.

Nello specifico contesto, si è pure posto il problema di dichiarazioni acquisite nell’alveo di un’istruttoria fiscale dal cui contenuto siano emersi indizi di reità, senza che i verbalizzanti abbiano provveduto alla nomina di un difensore di fiducia, *ex* artt. 350 c.p.p. e 220 delle disposizioni di attuazione delle stesso codice di rito, le quali abbiano dato dapprima avvio ad un procedimento penale e poi siano state successivamente oggetto di autorizzazione del magistrato per il definitivo utilizzo nel procedimento tributario.

Al riguardo, in linea con quanto rilevato sull’autonomia tra i procedimenti, la giurisprudenza di legittimità ha specificato che il mancato ricorso alle norme del codice di procedura penale pregiudica unicamente l’utilizzo ai fini giudiziari degli elementi così acquisiti.

Quanto al tenore probatorio attribuibile alle informazioni attinte presso lo stesso contribuente, vale il principio secondo cui tali elementi sono dotati di un valore meramente indiziario, concorrendo a formare il libero convincimento del giudice in combinato con altre e diverse evidenze probatorie, come in seguito sarà meglio delineato.

Deve darsi conto, tuttavia, dell’orientamento giurisprudenziale consolidatosi rispetto alle dichiarazioni che, per il loro contenuto intrinseco, possano qualificarsi come confessorie, raccolte indifferentemente in sede d’istruttoria fiscale o nell’ambito di un procedimento penale, direttamente presso il contribuente ovvero, in caso di società, per il rapporto di immedesimazione organica che li avvince, presso i soggetti che di fatto la amministrano o legalmente la rappresentano.

I giudici di legittimità, infatti, hanno talora rilevato che tali dichiarazioni possono fondare l’accertamento anche da sole, in quanto apprezzabili quali confessione stragiudiziale, costituendo pertanto una prova non già indiziaria, ma diretta, del maggior imponibile e, in quanto tale, non abbisognevole di ulteriori riscontri (Cass., Sez. V, 16 ottobre 2015, n. 20979).

Per quanto concerne, invece, l’utilizzabilità di dichiarazioni di terzi, nella giurisprudenza meno recente non sono mancate resistenze, basate principalmente sul divieto di prova testimoniale nel processo tributario sancito dall’art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992, che, tra l’altro, avrebbe impedito al contribuente di chiedere al giudice tributario l’escussione di testimoni a discolpa. Tale impostazione aveva indotto taluni a ritenere che detto utilizzo fosse inibito anche ove dette dichiarazioni fossero state acquisite direttamente nella sede fiscale, secondo quanto illustrato nella Parte V, Capitolo 1 del presente Manuale operativo, cui si rinvia.

Con particolare riguardo alle cosiddette informazioni rese da persone informate sui fatti nel corso delle indagini preliminari, le accennate resistenze facevano ulteriore leva sulla argomentazione secondo cui, poiché la *“prova”* nel processo penale si forma solo in sede di dibattimento, le informazioni in questione, non essendo prove neanche ai fini penali, non avrebbero avuto alcun valore probatorio nel processo tributario, neppure in senso *“atipico”* e, quindi, semplicemente *“indiziario”*.

L’approccio al problema è significativamente mutato allorquando la giurisprudenza tributaria, soprattutto a seguito dell’autorevole avallo della Corte Costituzionale con la decisione n. 18 del 12 gennaio 2000, si è attestata su posizioni decisamente favorevoli all’utilizzo fiscale delle dichiarazioni di terzi ai fini dell’accertamento, a valere indifferentemente per quelle acquisite con i poteri di polizia tributaria o di polizia giudiziaria (tra le altre, Cass., Sez. V, 8 aprile 2015, n. 6953).

È stato chiarito, infatti, che la richiamata previsione di cui all’art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992 – in quanto limitativa dei poteri delle Commissioni tributarie e non pure dei poteri degli organi amministrativi di verifica – vale soltanto per la diretta assunzione da parte del giudice tributario della narrazione dei fatti oggetto di controversia, la quale assunzione implicherebbe la prestazione di un giuramento e determinerebbe l’attribuzione a quella stessa narrazione di un particolare valore probatorio.

Le dichiarazioni di terzi, pertanto, rientrano a pieno titolo nel materiale probatorio che il giudice tributario è tenuto a valutare, dovendo questi fornire le ragioni di un eventuale giudizio di inattendibilità.

D’altro canto, in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti, deve essere parimenti riconosciuta al contribuente la possibilità di introdurre, nel giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale (tra le altre, Cass., Sez. V, 4 novembre 2016, n. 22413 e Cass., Sez. VI, 19 ottobre 2015, n. 21153).

Prima di analizzare il profilo probatorio delle informazioni testimoniali, può essere utile fornire cenno, in questo contesto, alla questione afferente alle audizioni in sede penale dei minori di anni quattordici e alla portata dell’art. 120, comma 1, lett. a), c.p.p., che preclude loro la possibilità di intervenire come testimoni in atti del procedimento penale.

Al riguardo, i giudici di legittimità hanno osservato che tale disposizione “*non contiene alcun divieto alla testimonianza dei minori, giacché si limita a stabilire che i minori degli anni quattordici e gli altri soggetti appartenenti alle categorie ivi specificamente indicate (infermi di mente, ubriachi, intossicati per sostanze stupefacenti, sottoposti a misure di sicurezza detentive o a misure di prevenzione) non possono intervenire come testimoni ad atti del procedimento. Si fissa in tal modo solo una generale inidoneità delle persone catalogate ad assolvere alla funzione di garanzia che la legge prevede per il compimento di determinate attività (per esempio, le ispezioni e le perquisizioni), nelle quali l’interessato ha diritto di farsi assistere da persona di fiducia. La minore età di un testimone, quindi, non incide sulla sua capacità di testimoniare, che è disciplinata dal principio generale contenuto nell’articolo 196, comma 1, del c.p.p, bensì, semmai, sulla valutazione della testimonianza e, cioè, sulla sua attendibilità: è in tale prospettiva che opera lo speciale regime dettato dall’articolo 498, comma 4, del c.p.p per l’esame del minore, affidato al presidente dell’organo giudicante e condotto sulla base di domande e contestazioni proposte dalle parti, eventualmente con l’ausilio di un familiare o di un esperto psicologo, salva la facoltà di consentire la deposizione in forma ordinaria, quando l’esame diretto non possa nuocere alla serenità del testimone*” (Cass. Sez. III, 29 aprile 2003, n. 19789).

I medesimi giudici di legittimità hanno ulteriormente precisato che “*il minore degli anni quattordici può essere sentito, a norma dell’art. 196 cod. proc. pen., in qualità di testimone in ordine ai fatti del procedimento penale, dovendosi applicare il divieto previsto dall'art. 120 cod. proc. pen. solo alla testimonianza ad atti del procedimento*” (Cass., Sez. VI, 12 giugno 2008, n. 23979).

Orbene, per effetto dei richiamati riferimenti normativi e giurisprudenziali, non è impedito al minore di anni quattordici di essere formalmente sentito in merito a fatti e circostanze utili alle indagini. Lo stesso, al pari di talune equiparate categorie di persone, non può tuttavia assistere, in funzione di garanzia, agli atti del procedimento penale, in quanto tali soggetti sono ritenuti *ex lege* sempre inidonei a riferire sulla regolarità di determinate attività, tra cui la Suprema Corte ricomprende (genericamente) anche le “ispezioni”.

Quanto al tenore probatorio delle testimonianze, già si è detto che, di massima, è loro attribuibile il valore proprio di elementi indiziari concorrenti al libero convincimento del giudice.

La giurisprudenza di legittimità, tuttavia, ha specificato che la loro portata dimostrativa deve essere valutata in relazione all’intero compendio probatorio, nonché al tipo di accertamento condotto e alle circostanze concrete del caso.

In questo senso, è stato rilevato che – nel concorso di particolari circostanze e, in specie, quando abbiano valore confessorio – le dichiarazioni di terzi possono integrare non un mero indizio, bensì una prova presuntiva idonea da sola ad essere posta a fondamento dell’accertamento. È il caso delle dichiarazioni (etero e, insieme) autoaccusatorie rese da una controparte in ordine alla fittizietà delle operazioni registrate in contabilità dal contribuente destinatario dell’atto di accertamento (Cass., Sez. V, 23 dicembre 2014, n. 27314).

**I dati bancari e finanziari.**

Come già evidenziato nella Parte II, Capitolo 3, paragrafo 3.d del presente Manuale operativo – al quale si rinvia per le modalità di acquisizione in sede penale dei dati e dei documenti in argomento – l’indagine finanziaria rappresenta uno strumento investigativo ormai di ordinaria applicazione per tutti i procedimenti penali in tema di reati fiscali e societari e, più in genere, di frodi di carattere finanziario.

Per effetto della disciplina generale di cui agli artt. 33, 3° comma, del D.P.R. n. 600/1973 e 63, 1° comma, del D.P.R. n. 633/1972, deve ritenersi consentito l’ingresso delle risultanze in tale ambito acquisite nell’accertamento fiscale.

La regolamentazione tributaria degli accertamenti presso operatori finanziari, contenuta negli artt. 32 e 51 dei DD.P.R. nn. 600/1973 e 633/1972, attribuisce, infatti, alle notizie ed ai documenti per tale via ottenuti dal Fisco un particolare significato, riconducibile, come riconosciuto in diverse occasioni anche dalla Corte di Cassazione, al campo delle *“presunzioni legali”*, variamente configurate per le imposte sui redditi e per l’IVA; al riguardo, si rinvia al successivo Capitolo 6, paragrafo 1.

Tale effetto si produce anche laddove i dati bancari e finanziari siano stati acquisiti nel quadro di indagini penali e poi trasfusi nell’accertamento delle imposte; in tal senso depone chiaramente il testo sia del n. 2) del 1° comma dell’art. 32 del D.P.R. n. 600/1973, per le imposte sui redditi, sia del n. 2) del 2° comma dell’art. 51 del D.P.R. n. 633/1972, ai fini IVA, in conseguenza del richiamo dagli stessi operato, rispettivamente, agli artt. 33, 3° comma, del D.P.R. n. 600/1973 e 63, 1° comma, del D.P.R. n. 633/1972.

Sulla questione è intervenuta la Corte Costituzionale che, con ordinanza n. 33 del 14 febbraio 2002, dichiarando manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata in relazione all’art. 24, comma 2, della Costituzione, dei citati articoli dei DD.P.R. nn. 600/1973 e 633/1972, proprio con riferimento al richiamo alla possibilità di utilizzo fiscale dei dati bancari acquisiti nelle indagini penali, ha incidentalmente ammesso la piena legittimità della procedura.

Interessante è notare come la Consulta, nella citata ordinanza, abbia rimarcato che l’attribuzione alla documentazione bancaria di una valenza probatoria inferiore, laddove la stessa sia acquisita in sede penale e solo successivamente trasferita in quella tributaria, *“si risolverebbe in un’irragionevole differenza di disciplina rispetto al caso in cui la*

*documentazione predetta sia acquisita direttamente in sede tributaria e in un ingiustificato favore per il contribuente proprio nei casi in cui si ipotizza una più grave ipotesi di evasione”*.

Quanto da ultimo indicato induce a prendere in esame il tema dell’utilizzabilità fiscale della documentazione bancaria acquisita in sede penale, nei confronti di un soggetto diverso dall’imputato oggetto del provvedimento di acquisizione dell’Autorità Giudiziaria.

In merito, occorre rimarcare che, con riferimento alla procedura degli accertamenti bancari e finanziari disciplinata dalle disposizioni di carattere fiscale, come sarà approfondito nel successivo Capitolo 6, paragrafo 5.a, anche con riguardo al profilo probatorio non esistono limiti espliciti alla possibilità di utilizzare i dati per tale via ottenuti nei riguardi di un soggetto differente da quello nei cui confronti la procedura stessa sia stata esperita.

**Le intercettazioni.**

Nella Parte II, Capitolo 3, paragrafo 3.c. del presente Manuale operativo, si è detto della possibilità di procedere ad indagini tecniche *ex* artt. 266 e segg. c.p.p. ai fini del perseguimento di talune fattispecie penal-tributarie ovvero della generalità delle stesse nel caso in cui ricorra il vincolo associativo tra gli autori del reato.

Parimenti, è stato rappresentato che la conversazione intercettata (sia essa telefonica, ambientale ovvero telematica) costituisce sovente elemento probatorio decisivo al fine di delineare il fatto fiscalmente rilevante, tanto dal punto di vista oggettivo, ad esempio rivelando l’inesistenza di un’operazione, quanto sul piano soggettivo, restituendo la piena consapevolezza dell’illiceità della condotta da parte del relativo autore.

Ne discende l’importanza rivestita dall’utilizzabilità delle suddette risultanze nell’istruttoria tributaria, nel tempo variamente criticata dalla dottrina con riferimento al carattere documentale del procedimento tributario, ai supposti limiti di utilizzo recati dall’art. 270, comma 1, c.p.p., alla possibile lesione dei diritti di difesa e di riservatezza delle comunicazioni costituzionalmente garantiti.

Tali eccezioni sono state tutte respinte dalla giurisprudenza di legittimità, la quale ha sancito il proprio favorevole orientamento nei termini di seguito illustrati.

Innanzitutto, si tralascia di riferire le argomentazioni svolte dalla Corte di Cassazione allo scopo di circoscrivere il divieto di prova testimoniale nel processo tributario recato dall’art. 7 del D.Lgs. 546/1992, in quanto speculari a quelle addotte in tema di dichiarazioni e testimonianze nel precedente sottoparagrafo c..

È invece interessante riportare la lettura dell’art. 270, comma 1, c.p.p., laddove si statuisce

– in linea con arresti pronunciati, tra l’altro, in tema disciplinare e in giudizi contabili o di prevenzione – che *“il divieto di utilizzare i risultati di intercettazioni telefoniche in*

*«procedimenti» diversi da quello in cui furono disposte, non opera nel contenzioso tributario, ma soltanto in ambito penale, non potendosi estendere arbitrariamente l’efficacia di una norma processuale penale, posta a garanzia dei diritti della difesa in quella sede, a dominii processuali diversi, come quello tributario, muniti di regole proprie”* (Cass., Sez. V, 23 febbraio 2010, n. 4306, e, analogamente, Cass., Sez. V, 25 novembre 2011, n. 24923).

Il disposto di cui all’art. 270 c.p.p. è cioè volto unicamente a scongiurare un uso strumentale dell’iscrizione della fattispecie di reato, laddove questa fosse formulata al solo fine di attivare le indagini tecniche, per poi riversare le relative evidenze probatorie in un procedimento *“diverso”*, nel quale sarebbero state precluse dalle pene edittali del reato effettivamente perseguito.

Relativamente a un caso in cui le intercettazioni erano state eseguite in ordine al reato di associazione per delinquere finalizzata alla realizzazione di reati tributari e gli elementi così conseguiti erano stati utilizzati ai fini della contestazione della meno grave ipotesi di dichiarazione infedele, i giudici di legittimità hanno puntualizzato che tale concetto di *“diversità”* del procedimento è da intendersi *“in senso sostanziale”*, sicché, per contesti strettamente connessi o collegati sotto il profilo oggettivo, probatorio e finalistico, non può parlarsi di diverso procedimento, ancorché le indagini preliminari siano state condotte nell’ambito di separati fascicoli processuali (Cass., Sez. III, 19 maggio 2014, n. 20504).

I contenuti delle intercettazioni non incontrano alcun limite di utilizzabilità intersoggettiva, potendo rilevare fiscalmente anche nei confronti di soggetti estranei al procedimento nell’ambito del quale sono state disposte le stesse indagini tecniche.

Quanto al tenore probatorio da attribuirsi alle evidenze captate mediante l’esperimento di indagini tecniche – seppure si è detto che le intercettazioni rappresentano uno strumento spesso indispensabile ai fini dell’esatta configurazione di condotte fraudolente – le stesse concorrono al libero convincimento del giudice a titolo unicamente indiziario, in linea con quanto specificato nell’introduzione del presente paragrafo.

È proprio la minore attendibilità probatoria riconosciuta alle intercettazioni nell’ambito dell’istruttoria fiscale che consente di non dirsi violato il diritto di difesa del contribuente. A costui – differentemente dal difensore dell’imputato in un procedimento penale, chiamato a partecipare alla formazione della prova racchiusa nell’atto trasmesso – sarà precluso il contraddittorio, nel senso che non potrà intervenire nella fase di circolazione del materiale probatorio dal procedimento penale a quello fiscale (Cass., 7 febbraio 2013, n. 2916).

Altrettanto nettamente è stata negata dalla giurisprudenza di legittimità una possibile violazione del diritto alla riservatezza delle comunicazioni costituzionalmente sancito dall’art. 15 della Costituzione, atteso che le intercettazioni sono autorizzate da un giudice nell’ambito di un procedimento penale (Cass., Sez. V, 22 dicembre 2014, n. 27196).

Del resto, attività della Pubblica Amministrazione svolte a tutela di interessi di natura pubblicistica prevalgono su detto interesse dei singoli e, d’altra parte, i pubblici dipendenti sono tenuti al segreto d’ufficio per quanto conosciuto in relazione al proprio servizio, non potendo assolutamente divulgare alla collettività il contenuto delle intercettazioni.

Per altro verso, è fuori di dubbio che, nel caso di trasposizione agli atti della verifica fiscale del contenuto di intercettazioni telefoniche o ambientali il cui utilizzo a questo scopo sia stato autorizzato dall’Autorità Giudiziaria, occorra un particolare scrupolo nel selezionare e riportare esclusivamente il contenuto delle intercettazioni che abbiano un evidente e diretto rilievo fiscale o, comunque, che siano indispensabili per fornire il necessario supporto probatorio alle proposte di recupero tassazione formulate, evitando di trascrivere o allegare brani di conversazioni (fisiche, telefoniche o telematiche) che nulla aggiungano alle complessive risultanze istruttorie, soprattutto ove strettamente riferiti alla sfera personale dei soggetti interessati. Quanto osservato, del resto, risulta in linea con le indicazioni contenute nell’art. 268 c.p.p. circa la necessità di procedere allo stralcio dagli atti del procedimento penale di quanto non strettamente afferente alle ipotesi di interesse giudiziario.

**Altri elementi e dati acquisiti nel corso delle indagini.**

Nei paragrafi che precedono è stato richiamato il principio secondo il quale il giudice tributario è tenuto a fondare il proprio convincimento sulla generalità degli elementi probatori acquisiti nell’ambito del procedimento penale, prescindendo dall’esito di questo e purché quegli elementi siano sottoposti ad autonomo vaglio critico.

Cionondimeno, la complessità della materia penal-tributaria comporta che il giudice, nell’esercizio della funzione requirente o giudicante, possa avvalersi di ulteriori e talvolta decisivi elementi di conoscenza, quali la consulenza tecnica e la perizia, ovvero – ricorrendo sovente fattispecie fraudolente articolate su scala transnazionale – anche la rogatoria internazionale, sicché appare opportuno soffermarsi brevemente sul travaso di tali elementi nel procedimento e processo tributario.

**Perizia e consulenza tecnica.**

La perizia è un mezzo di prova disciplinato dagli artt. 220 e seguenti c.p.p., disposto dal giudice *“quando occorre svolgere indagini o acquisire dati o valutazioni che richiedono specifiche competenze tecniche, scientifiche ed artistiche”*.

Nella fase delle indagini preliminari le finalità sottese alla perizia vengono perseguite mediante il ricorso alla consulenza tecnica, disposta ai sensi dell’art. 359 c.p.p. dal Pubblico Ministero quando questi debba *“procede(re) ad accertamenti, rilievi segnaletici, descrittivi o fotografici e ad ogni altra operazione tecnica per cui sono necessarie specifiche competenze”*.

Laddove la consulenza sfoci in accertamenti tecnici irripetibili, ai sensi dell’art. 360 c.p.p., occorrerà procedere nel contraddittorio tra le parti.

Le perizie e le consulenze tecniche disposte nell’ambito del procedimento penale, suscettibili di una valorizzazione in sede di istruttoria fiscale, afferiscono in genere ad aspetti di natura contabile e/o finanziaria. Potrebbe essere il caso di indagini delegate ad altra Foza di Polizia, per le quali si ritenga indispensabile l’acquisizione di un parere presso un terzo qualificato; al pari, potrebbe trattarsi di questione eminentemente tecnica, insorta in qualsiasi materia che presenti riflessi in ambito tributario, ad esempio nei settori della urbanistica ed edilizia, della natura merceologica di taluni prodotti, del funzionamento di congegni da divertimento e intrattenimento.

A quest’ultimo riguardo, la Corte di Cassazione ha avuto modo di pronunciarsi, confermando l’idoneità di perizia e consulenza tecnica a concorrere al libero convincimento del giudice, unitamente ad altre convergenti risultanze documentali o meno (Cass., Sez. V, 20 marzo 2013, n. 6918).

In linea con il tenore eminentemente indiziario degli elementi conoscitivi in questione, è stato rilevato, di converso, che la consulenza tecnica prodotta dal privato non vale, da sola, a vincere la presunzione legale di cessione statuita per cali nelle giacenze di prodotti energetici superiori alle previste percentuali (Cass., Sez. V, 08 luglio 2016, n. 13979).

**Rogatoria internazionale.**

Come già accennato nella Parte II, Capitolo 3, paragrafo 3.e del presente Manuale operativo, le rogatorie internazionali si sostanziano in richieste che le Autorità giudiziarie avanzano alle corrispondenti Autorità di un altro Stato per il compimento di atti di diverso tipo, quali comunicazioni, notificazioni, acquisizioni probatorie, etc..

La facoltà di avvalersi di siffatti strumenti per lo svolgimento delle indagini nonché l’obbligo di corrispondere a speculari richieste di omologhe Autorità estere deriva da specifici obblighi assunti dall’Italia in sede pattizia. In particolare, l’art. 1 della Convenzione Europea di Assistenza Giudiziaria in materia penale firmata a Strasburgo il 20 aprile 1959 impegna i membri del Consiglio d’Europa alla più ampia collaborazione giudiziaria.

I rapporti giurisdizionali con le Autorità straniere, inoltre, sono disciplinati dal Libro XI del codice di procedura penale. Degno di nota, in tale ambito, è, in particolare, l’art. 696, che stabilisce la prevalenza delle norme di diritto internazionale rispetto alle disposizioni interne, rilevando queste solo per aspetti non disciplinati dalle prime. Particolare valenza va attribuita al successivo art. 729, che sancisce l’inutilizzabilità degli atti assunti per rogatoria in caso di violazione delle condizioni di limitazione all’uso apposte dallo Stato richiesto.

Si tratta del c.d. *“principio di specialità”*, per il quale le informazioni scambiate possono essere utilizzate solo per i fini (*rectius*, nelle materie) per i quali sia stata originariamente avviata la cooperazione, ovvero nel rispetto dei vincoli e delle condizioni di utilizzabilità stabilite dallo Stato che fornisce l’assistenza.

È il caso, in via esemplificativa, dell’art. 2 della citata Convenzione di Strasburgo, che garantisce agli Stati aderenti la facoltà di rifiutare l’assistenza, tra l’altro, in materia di reati politici e fiscali. Al riguardo, nell’accordo tra l’Italia e la Svizzera di completamento della stessa Convenzione, è previsto che l’assistenza venga accordata solo in riferimento a fatti che costituiscano “*truffa in materia fiscale, così come definita dal diritto dello Stato richiesto*”, in ossequio al principio di reciprocità. Inoltre, lo stesso accordo prevede l’inutilizzabilità delle informazioni ottenute nell’ambito di “*procedure amministrative di natura fiscale*”.

Posto quanto sopra, è da comprendere la spendibilità nell’istruttoria fiscale di elementi probatori acquisiti mediante attività rogatoriale da un’Autorità estera, senza che quest’ultima ne abbia autorizzato lo specifico utilizzo ai fini tributari.

Al riguardo, sebbene sinora non si siano registrate pronunce di legittimità, la giurisprudenza di merito è concorde nel ritenere che risulti preclusivo il delineato principio di specialità, non potendo essere disattese le previsioni pattizie o aggirato il limite di utilizzabilità comunque imposto dall’Autorità giudiziaria dello Stato che ha dato esecuzione alla richiesta di assistenza, pena l’esposizione dell’Italia a responsabilità per violazione di norme di diritto internazionale.

Tale preclusione vale invero nei soli casi in cui le informazioni siano rilasciate dall’Autorità straniera a seguito dell’attivazione da parte della magistratura domestica di uno strumento di cooperazione giudiziaria. Diverso è, invece, il caso dell’inoltro spontaneo delle informazioni dall’Autorità estera a quella nazionale o l’acquisizione *“incidentale”* di tali informazioni da parte della autorità italiana (ad esempio, in quanto trasmesse in una richiesta di rogatoria passiva per l’Italia), comunque fuori dal circuito formale di una rogatoria attiva.

In tal senso si è espressa la Suprema Corte, secondo cui *“l’Amministrazione finanziaria può utilizzare, ai sensi dell’art. 37 del D.P.R n. 600/1973 e quale presupposto per l’accertamento di maggior reddito nei confronti di un contribuente ai sensi dell’art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, informazioni e documenti contenuti in una rogatoria internazionale formulata dalla magistratura elvetica alla magistratura italiana, in quanto l’inutilizzabilità in un procedimento amministrativo di accertamento tributario delle informazioni e dei documenti di fonte svizzera, in relazione alle riserve poste dalla Confederazione Svizzera all’adesione alla Convenzione europea di assistenza giudiziaria internazionale in materia penale del 1959, riguarda solo le informazioni fornite dalle autorità elvetiche su richiesta delle autorità italiane, mentre non riguarda – e non può riguardare – il diverso caso in cui siano le autorità svizzere a chiedere la collaborazione di quelli italiane e, nel quadro della loro richiesta, forniscono (indirettamente) alle autorità italiane elementi utili per procedere ad accertamenti fiscali”* (Cass., Sez. V, 21 febbraio 2008, n. 4608).

In definitiva, è possibile ritenere che le informazioni ed i relativi documenti trasmessi nell’ambito di un’attività rogatoriale:

* siano utilizzabili nel procedimento tributario qualora siano spontaneamente ed autonomamente offerti dall’Autorità Giudiziaria estera;
* possano trovare ingresso nel procedimento tributario se richiesti dalla magistratura italiana all’organo collaterale estero, rispettando i vincoli e le condizioni imposti dall’Autorità rogata che ha fornito l’assistenza.

Ulteriore e distinta questione riguarda l’eventuale utilizzabilità, ai fini fiscali, di elementi acquisiti illecitamente all’estero e tramessi per via rogatoriale.

In tale contesto, va evidenziato che, allorquando confluiscano nel procedimento penale documenti di provenienza estera mediante una procedura di assistenza giudiziaria internazionale, l’utilizzazione degli atti non ripetibili compiuti in territorio estero dalla polizia straniera ed acquisiti al fascicolo del dibattimento non è condizionata all’accertamento, da parte del giudice nazionale, della regolarità degli atti compiuti dall’Autorità straniera. Sussiste, infatti, una presunzione di legittimità dell’attività svolta, in quanto compete al giudice dello Stato richiesto la verifica, a monte, della correttezza della procedura di acquisizione e trasmissione dei dati.

In ordine a detta tematica, particolare interesse ha assunto la possibilità per l’Amministrazione finanziaria di utilizzare i dati riferiti alla c.d. *“lista Falciani”*, acquisiti sia in via rogatoriale che attraverso i canali della mutua assistenza amministrativa. Sul punto, si rinvia al successivo Capitolo 3, paragrafo 2.b..

**L’UTILIZZO DEGLI ELEMENTI ACQUISITI NELL’ATTIVITA’ ANTIRICICLAGGIO E DELLE INFORMAZIONI PROVENIENTI DALLE ALTRE ISTITUZIONI/FORZE DI POLIZIA**

1. **Introduzione.**

Nell’ambito del processo di selezione dei soggetti da sottoporre ad ispezione e nell’ottica di valorizzare, ai fini dell’attività a contrasto dell’evasione e delle frodi fiscali, tutti gli elementi informativi ottenuti nel quadro di ogni genere di attività di servizio svolta nell’ambito dei settori in cui si esplicano le funzioni di polizia economico – finanziaria della Guardia di Finanza, ovvero di cui il Corpo è destinatario, particolare attenzione deve essere riservata a quelli derivanti:

* + dal patrimonio informativo contenuto nelle segnalazioni di operazioni sospette inoltrate dagli intermediari finanziari, dai professionisti e dagli operatori non finanziari, nei casi previsti dall’art. 35 del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, recante *“Attuazione della direttiva 2005/60/CE concernente la prevenzione dell’utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo nonché della direttiva 2006/70/CE che ne reca misure di esecuzione”*;
  + dalle comunicazioni che i destinatari delle disposizioni del D.Lgs. n. 231/2007, come modificato dal D.Lgs. 25 maggio 2017, n. 90, devono effettuare anche alla Guardia di Finanza quando hanno notizia di infrazioni alle disposizioni che limitano l’uso del denaro contante e dei titoli al portatore, ai sensi dell’art. 51 del predetto provvedimento normativo;
  + dall’esecuzione delle ispezioni/controlli antiriciclaggio ed antiterrorismo di cui all’art. 9 del predetto provvedimento legislativo;
  + dall’esecuzione dei controlli in materia di circolazione transfrontaliera di valuta, di cui al D.Lgs. 19 novembre 2008, n. 195;
  + dalle segnalazioni di dati, elementi e notizie suscettibili di sviluppi fiscali, che devono essere obbligatoriamente inoltrate al competente reparto del Corpo, da parte di tutti gli altri Organi ed Enti incaricati, in genere, di funzioni ispettive e di vigilanza, ai sensi dell’art. 36 del D.P.R. n. 600/1973;
  + dalle evidenze probatorie comprovanti proventi da reato trasmesse dall’Autorità Giudiziaria, in deroga all’art. 1, comma 141, della Legge n. 208/2015, qualora il contesto investigativo richieda approfondimenti per definire la sussistenza e l’entità effettiva della ricchezza di provenienza illecita.

Nei paragrafi che seguono saranno approfonditi, in maniera specifica, gli aspetti normativi e procedurali attraverso cui il patrimonio informativo derivante dalle predette fonti possa essere utilizzato nell’attività ispettiva in materia fiscale.

**L’UTILIZZO FISCALE DEI DATI E DEGLI ELEMENTI DERIVANTI DALL’ATTIVITÀ ANTIRICICLAGGIO.**

**Profili generali.**

Il sistema di prevenzione e contrasto all’utilizzo del sistema finanziario e di quello economico per finalità di riciclaggio e di finanziamento al terrorismo si articola su una disciplina normativa di carattere internazionale e comunitario in continua evoluzione. A livello nazionale il quadro di riferimento è dato dal citato D.Lgs. n. 231/2007, come modificato per effetto del D.Lgs. n. 90/2017, con cui è stata recepita nell’ordinamento interno la Direttiva (UE) 2015/849 (c.d. IV direttiva antiriciclaggio) che, in sintesi:

* + introduce nell’ordinamento giuridico la definizione di riciclaggio a fini amministrativi, applicabile esclusivamente per la disciplina di prevenzione dell’utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo, nonché per le ulteriori misure previste in materia di terrorismo internazionale dal D.Lgs. 22 giugno 2007 n. 109; estende, in tutti i suoi punti, i presidi antiriciclaggio alle azioni di raccolta di denaro o di beni a scopo di finanziamento del terrorismo;
  + aggiorna il novero dei soggetti destinatari degli obblighi antiriciclaggio, suddividendoli in più categorie in ragione della natura e della tipologia degli adempimenti di collaborazione richiesti dalla normativa;
  + prevede l’imposizione di obblighi volti a garantire, da un lato, la tracciabilità delle transazioni finanziarie (collaborazione “passiva”) e, dall’altro, l’individuazione e la segnalazione delle operazioni sospette (collaborazione “attiva”);
  + introduce il principio di collaborazione “responsabile”, basato sulla valutazione discrezionale degli intermediari finanziari e non finanziari, da attuare in ragione del livello di rischio di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo associato al tipo di cliente, rapporto continuativo, prestazione professionale, prodotto o transazione;
  + rafforza la disciplina della raccolta, conservazione, gestione e utilizzo delle informazioni relative alle transazioni economiche e finanziarie, mediante la previsione di misure differenziate, semplificate e rafforzate di adeguata verifica dei clienti e dei titolari effettivi delle transazioni graduate in funzione della valutazione del grado di rischio;
  + fissa a 15.000 euro l’importo oltre il quale scatta l’obbligo di adeguata verifica della clientela e di conservazione dei dati e delle informazioni;
  + riordina il dispositivo di vigilanza e di controllo, con una maggiore responsabilizzazione ed un più chiaro riparto delle competenze in capo alle *Authority* per la tutela del risparmio, alla Guardia di Finanza, all’Unità d’Informazione Finanziaria e agli Ordini professionali;
  + prevede disposizioni tese a garantire una maggiore protezione della persona che effettua la segnalazione di operazione sospetta.

Tale impianto è stato, da ultimo, aggiornato in occasione del recepimento nell’ordinamento nazionale della c.d. IV direttiva antiriciclaggio che ha, tra l’altro:

* + ampliato e razionalizzato il principio dell’approccio basato sul rischio (c.d. *risk based approach*), diretto a identificare e valutare i rischi di riciclaggio e finanziamento del terrorismo insiti nell’esercizio delle attività finanziarie e professionali svolte dai destinatari della normativa di settore.

Tale approccio diviene la linea guida per orientare il comportamento dei soggetti obbligati e l’azione di controllo delle Autorità.

Il legislatore europeo vincola gli Stati membri a identificare, valutare, comprendere ed assumere misure per mitigare il rischio di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo esistente in ogni Paese, tenendo altresì aggiornata la valutazione del rischio stesso.

A loro volta, i destinatari degli obblighi antiriciclaggio sono chiamati a valutare le minacce cui sono specificamente esposti e a dotarsi di presidi commisurati alle caratteristiche della propria attività.

L’identificazione e la valutazione dei rischi di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo è funzionale, dunque, a consentirne la mitigazione, attraverso l’adempimento di obblighi calibrati in relazione alla minaccia specifica, facilitando una migliore allocazione delle risorse nella lotta al riciclaggio verso gli ambiti che presentano maggiori vulnerabilità;

* introdotto un nuovo regime degli obblighi rafforzati e semplificati di adeguata verifica della clientela e, in particolare, viene:
* eliminata ogni esenzione assoluta in presenza di un basso rischio di riciclaggio;
* ampliato il campo di applicazione dell'obbligo rafforzato, in modo da includervi anche le persone politicamente esposte nazionali;
* inserito nel novero dei soggetti obbligati i prestatori di servizi relativi all’utilizzo di valuta virtuale, limitatamente allo svolgimento dell’attività di conversione di queste ultime da ovvero in valute aventi corso forzoso;
* previsto un innovativo sistema di registri sulla titolarità effettiva di imprese e *trust*, attraverso l’implementazione di un’apposita sezione del registro delle imprese, la cui concreta entrata in funzione, ai sensi dell’art. 21, comma 5 D.Lgs. n. 231/2007, è subordinata all’emanazione di un apposito decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico, che, ai sensi dell’art. 9, comma 4 del D.Lgs. n. 90/2017, dovrà avvenire entro il termine di 12 mesi;
* stabilito l’abolizione della cosiddetta “equivalenza positiva” dei Paesi terzi, meccanismo in base al quale era possibile consentire esenzioni dagli obblighi di adeguata verifica rispetto ad operazioni che coinvolgevano Paesi terzi giudicati equivalenti agli Stati membri per i loro sistemi antiriciclaggio e/o di lotta al terrorismo;
* semplificato e reso meno onerosi gli obblighi di conservazione, salvaguardando l’elemento sostanziale della pronta accessibilità ai dati da parte delle Autorità competenti;
* rafforzato il sistema di monitoraggio e controllo sull’attività dei cc.dd. *money transfer* e dei soggetti che operano nel settore dei giochi, attraverso la costituzione di una banca dati informativa e il potenziamento delle funzioni di controllo della Guardia di Finanza;
* innovato il quadro sanzionatorio nel suo complesso, riducendo il peso delle sanzioni penali e rimodulando quelle amministrative secondo i principi di efficacia, proporzionalità e dissuasività.

In tale contesto si inserisce l’attività svolta dalla Guardia di Finanza per lo svolgimento degli accertamenti di prevenzione a fini antiriciclaggio e antiterrorismo, ossia, approfondimento delle segnalazioni di operazioni sospette, ispezioni antiriciclaggio e antiterrorismo, accertamenti a richiesta del Comitato di Sicurezza Finanziaria, adempimenti connessi all’attuazione delle sanzioni finanziarie nei confronti dei Paesi che minacciano la pace e la sicurezza internazionale nonché per gli accertamenti in materia di congelamento delle risorse economiche.

Si rimanda, in tal senso, alla consultazione del Manuale operativo recante “Attività della Guardia di Finanza a tutela del mercato dei capitali”, approvato con circolare n. 83607/12 del 19 marzo 2012 del Comando Generale – III Reparto, nel quale sono fornite dettagliate indicazioni normative e procedurali e alla circolare n. 210557/2017 in data 7 luglio 2017 del Comando Generale – III Reparto concernente preliminari direttive operative in merito alle principali novità di interesse introdotte dai Decreti legislativi 25 maggio 2017, nn. 90 e 92 con i quali, rispettivamente, è stata recepimento nell’ordinamento nazionale la c.d. “IV Direttiva antiriciclaggio” ed è stata regolamentata una disciplina organica del settore dei “compro oro”.

Nel presente ambito occorre, però, ribadire la connessione tra le investigazioni condotte nel segmento del mercato dei capitali e gli sviluppi fiscali dei dati e delle notizie acquisite con le potestà d’indagine riconosciute ai militari della Guardia di Finanza da:

* + l’art. 11, comma 4, del D.Lgs. n. 109/2007, secondo cui “Fatte salve le disposizioni del codice di procedura penale e delle altre leggi vigenti, la Guardia di Finanza, nell’espletamento degli accertamenti di cui all’articolo 3, comma 7, e per lo svolgimento dei compiti di cui al presente articolo, si avvale delle facoltà e dei poteri di cui al decreto legislativo 19 marzo 2001, n. 68, nonché di quelli previsti dalla normativa valutaria, richiamati nella legge antiriciclaggio*”;*
  + l’art. 9, commi 4 e 5, del D.Lgs. n. 231/2007, in base al quale, per effettuare gli approfondimenti delle segnalazioni di operazioni sospette ed eseguire le ispezioni e i controlli antiriciclaggio, il Nucleo Speciale di Polizia Valutaria:
  + si avvale anche dei poteri di polizia valutaria. Tali poteri sono attribuiti anche agli appartenenti ai Reparti della Guardia di Finanza cui è delegata l’esecuzione delle richiamate attività;
  + ha accesso ai dati contenuti nella sezione dell’anagrafe tributaria di cui all’articolo 7, sesto e undicesimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, come modificato dall’art. 37, comma 4, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, nonché alle informazioni sul titolare effettivo di persone giuridiche e trust espressi, contenute in apposita sezione del registro delle imprese, ai sensi dell'articolo 21 del D.Lgs. 231/2007 .

Ciò significa che per lo sviluppo di tutte le attività di prevenzione a fini antiriciclaggio ed antiterrorismo, i militari della Guardia di Finanza possono avvalersi:

* + dell’archivio dei rapporti finanziari, di cui all’art. 7, commi 6 e 11, del citato D.P.R. n. 605/1973;
  + dei poteri di polizia valutaria, di cui al D.P.R. 31 marzo 1988 n. 148;
  + delle potestà generali di polizia economica e finanziaria, ai sensi del D.Lgs. 19 marzo 2001 n. 68.

La frequente interferenza tra i fenomeni di evasione fiscale e il riciclaggio di denaro di provenienza illecita ha così indotto nel tempo il legislatore a raffinare i presupposti legittimanti la trasmigrazione di elementi probatori da un ambito operativo all’altro, in un’ottica di economia procedimentale, tenuto conto dei più recenti *standards* internazionali in materia.

In merito, infatti, sia le raccomandazioni del G.A.F.I., riviste ed aggiornate nel 2012, sia la direttiva (UE) 849/2015 attribuiscono specifica rilevanza ai profili di contiguità tra gli aspetti di evasione fiscale e riciclaggio, tanto è vero che i reati connessi alle imposte dirette e indirette vengono per la prima volta fatti rientrare nella definizione di “attività criminosa”, i cui proventi possono costituire oggetto di operazioni di *money laundering*.

In tale contesto assume pertanto sicuro rilievo il disposto dell’art. 9, comma 9 del novellato D.Lgs. 231/2007 che, nel disciplinare le attribuzioni del Nucleo Speciale Polizia Valutaria e della Direzione Investigativa Antimafia, stabilisce che “i *dati e le informazioni acquisite nell’ambito delle attività svolte ai sensi del presente articolo sono utilizzabili ai fini fiscali, secondo le disposizioni vigenti*”.

Tale norma è connotata senza dubbio da un maggiore perimetro applicativo rispetto a quanto disciplinato dal previgente art. 36, comma 6, che limitava l’utilizzabilità in campo tributario alle sole informazioni registrate dai soggetti obbligati, contenute, cioè, nell’archivio unico informatico, nel registro della clientela ovvero nei sistemi informatici tenuti ai fini antiriciclaggio, ampliando sensibilmente l’ambito oggettivo delle evidenze che si prestano ad un’utilizzazione fiscale diretta, includendovi tutte le informazioni acquisite nel contesto delle “attività svolte” ai sensi del citato art. 9, vale a dire, per quanto d’immediato interesse per la Guardia di Finanza, nel corso:

* + delle ispezioni e dei controlli antiriciclaggio [comma 4, lett. a)];
  + dell’approfondimento investigativo di segnalazioni di operazioni sospette trasmesse dall’.U.I.F. [comma 4, lett. b)].

La valenza sistematica della nuova disciplina in materia di utilizzabilità ai fini fiscali delle informazioni antiriciclaggio è, del resto, confermata anche dalla sua collocazione tra le disposizioni di carattere generale recate dal “Titolo I” del novellato D.Lgs. n. 231/2007.

Le novità in rassegna sono destinate ad impattare sulla prassi ispettiva dei Reparti, poiché la previsione della diretta utilizzabilità ai fini fiscali delle informazioni acquisite nell’ambito delle attività sopra richiamate appare, almeno in astratto, suscettibile di assicurare una piena e immediata interazione tra il procedimento antiriciclaggio e quello amministrativo-tributario, in via non del tutto dissimile da quanto previsto, in base agli artt. 63 del D.P.R. n. 26 settembre 1972, n. 633, e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, con riferimento alla relazione che intercorre tra il procedimento penale e l’accertamento fiscale.

Tuttavia, se appare sicuramente pacifico che il potenziamento degli strumenti di contrasto all’evasione fiscale attraverso la progressiva integrazione tra i due sistemi, fiscale e antiriciclaggio, rappresenta uno scopo della riforma, la concreta declinazione di siffatto obiettivo deve risultare coerente:

* + in una prospettiva generale, con la finalità primaria dei presidi in esame, vale a dire la prevenzione dell’utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo;
  + sul piano specifico, con alcune disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 231/2007 che rispondono ad esigenze peculiari di settore e che, astrattamente, potrebbero risultare non sempre e incondizionatamente compatibili con la possibilità di un automatico trasferimento di contenuti dall’ambito antiriciclaggio a quello fiscale. Tale cautela riguarda, in particolare, le disposizioni che prevedono l’assoluta tutela della riservatezza del segnalante sancita dall’art. 38 del D.Lgs. n. 231/2007, che rappresenta uno dei capisaldi del dispositivo di prevenzione.

Pertanto, il nuovo art. 9, comma 9, consente, in linea di principio, al Corpo di utilizzare in modo diretto in una verifica o in un controllo fiscale le informazioni acquisite in esecuzione di ispezioni e controlli antiriciclaggio, ovvero in fase di sviluppo investigativo di una segnalazione di operazione sospetta, senza che sia necessario acquisire nuovamente tali dati attraverso l’attivazione delle potestà ispettive previste dalle disposizioni di cui ai DD.P.R. nn. 633/1972 e 600/1973.

In tale contesto, sulla base di preliminari interlocuzioni con il Dipartimento Tesoro del Ministero dell’Economia delle Finanze, si ritiene necessario richiamare l’attenzione delle Unità operative sulla necessità che il trasferimento negli atti delle ispezioni fiscali dei dati e delle notizie acquisiti a seguito di:

* + ispezioni o controlli antiriciclaggio, avvenga soltanto e tassativamente a conclusione di tutte le attività che i Reparti sono tenuti a eseguire al fine della verifica del corretto assolvimento, da parte dei soggetti obbligati, degli adempimenti previsti dal D.Lgs. n. 231/2007, sempreché le informazioni medesime non siano confluite in un procedimento penale, poiché, in tale ultima evenienza, il loro utilizzo ai fini fiscali è soggetto alla diversa disciplina prevista dai richiamati artt. 63 del D.P.R. n. 633/1972 e 33 del D.P.R. n. 600/1973;
  + approfondimenti investigativi di segnalazioni di operazioni sospette:
* nel rispetto del divieto di comunicazione di cui all’art. 39, comma 1, D.Lgs. 231/2007, si concretizzi esclusivamente a seguito dell’avvenuto e definitivo completamento delle procedure di cui al citato art. 9, comma 4, lett. b);
* in nessun caso determini l’inserimento in qualunque atto del controllo o della verifica fiscale, compresi quelli redatti in fase di programmazione o preparatoria dell’intervento ispettivo, di ogni tipo di riferimento che, anche in via indiretta, possa disvelare l’identità del segnalante.

In generale, dunque, non sussistono preclusioni a partecipare al contribuente che gli elementi fiscalmente rilevanti oggetto di constatazione hanno tratto origine dall’esecuzione di un’ispezione o di un controllo antiriciclaggio, ovvero dall’approfondimento di una segnalazione di operazione sospetta, fermo restando che ogni eventuale specificazione dovrà, comunque, essere esclusa in tutti i casi in cui possa contribuire a disvelare, anche indirettamente, il soggetto che ha effettuato la segnalazione.

In tali ultimi casi, negli atti del controllo o della verifica, anche se relativi alle fasi della programmazione o della preparazione dell’intervento, potrà farsi ricorso a una formulazione generale del seguente tenore: “*Nel corso di accertamenti finalizzati alla prevenzione dell’utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio* (o di finanziamento del terrorismo) *è emersa l’esistenza di rapporti e/o operazioni rilevanti sotto il profilo tributario, in quanto potenzialmente riconducibili a fenomeni di evasione/elusione fiscale.”.*

Si ribadisce la necessità che, prima dell’esecuzione di qualsiasi attività ispettiva nel settore del contrasto all’evasione fiscale, i Reparti consultino la banca dati Si.Va.2, per rilevare se nei confronti del soggetto selezionato sussistano segnalazioni di operazioni sospette antiriciclaggio allo scopo di mirare o ampliare l’oggetto dell’intervento ispettivo.

**Le segnalazioni per operazioni sospette.**

Nell’ambito della strategia di contrasto al riciclaggio ed al finanziamento al terrorismo, le segnalazioni di operazioni sospette sono dirette a far emergere, nel momento della loro effettuazione, operazioni per il cui compimento vengono utilizzati denaro o valori di dubbia provenienza da reinvestire nel circuito economico legale ovvero fondi, anche di origine lecita, destinati a sostenere organizzazioni terroristiche.

L’art. 35 del D.Lgs. n. 231/2007 stabilisce che i soggetti destinatari degli obblighi antiriciclaggio “prima di compiere l'operazione, inviano senza ritardo alla UIF, una segnalazione di operazione sospetta quando sanno, sospettano o hanno motivi ragionevoli per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo o che comunque i fondi, indipendentemente dalla loro entità, provengano da attività criminosa. Il sospetto è desunto dalle caratteristiche, dall'entità, dalla natura delle operazioni, dal loro collegamento o frazionamento o da qualsivoglia altra circostanza conosciuta, in ragione delle funzioni esercitate, tenuto conto anche della capacità economica e dell'attività svolta dal soggetto cui è riferita, in base agli elementi acquisiti ai sensi del presente decreto. Il ricorso frequente o ingiustificato ad operazioni in contante, anche se non eccedenti la soglia di cui all'articolo 49 e, in particolare, il prelievo o il versamento in contante di importi non coerenti con il profilo di rischio del cliente, costituisce elemento di sospetto. La UIF, con le modalità di cui all'articolo 6, comma 4, lettera e), emana e aggiorna periodicamente indicatori di anomalia, al fine di agevolare l'individuazione delle operazioni sospette*”*.

Le operazioni sospette possono essere individuate sulla base di specifici indicatori di anomalia, emanati, in relazione alle varie tipologie di soggetti tenuti alle segnalazioni, con decreti ministeriali o con provvedimenti della Banca d’Italia.

La delicatezza dei compiti affidati agli intermediari e altre categorie di soggetti a fini antiriciclaggio ha imposto l’adozione di adeguate misure di tutela della riservatezza dei segnalanti.

Ne consegue che tutte le informazioni relative alle segnalazioni di operazioni sospette, in ordine sia al contenuto sia alla stessa effettuazione, sono soggette ad un rigoroso regime di riservatezza, ai sensi degli artt. 38 e 39 del D.Lgs. n. 231/2007.

In particolare, tali disposizioni normative prevedono:

* l’onere, per i soggetti obbligati e gli organismi di autoregolamentazione, di garantire la riservatezza delle persone che effettuano la segnalazione, avendo cura di custodire gli atti ed i documenti in cui sono indicati le generalità dei segnalanti, sotto la diretta responsabilità del titolare dell’attività, del legale rappresentante o del loro delegato ovvero, per gli ordini professionali, del presidente o di un suo delegato;
* il divieto, per i soggetti tenuti alla segnalazione e a chiunque ne sia a conoscenza, di dare notizia dell’avvenuta comunicazione all’UIF. Il divieto trova eccezione nei casi previsti dall’art. 39 del D.Lgs. n. 231/2007, tra cui si cita la comunicazione effettuata per l’accertamento investigativo ovvero rilasciata alle Autorità di vigilanza e alla Guardia di Finanza durante i controlli; la comunicazione tra intermediari finanziari e le loro succursali e filiazioni controllate a maggioranza e situate in Paesi terzi, a condizione che le medesime succursali e filiazioni si conformino a politiche e a procedure di gruppo; la comunicazione tra professionisti che svolgono la prestazione in forma associata, in qualità di dipendenti o collaboratori, anche se localizzati in Paesi terzi, ferma restando comunque l’adozione di misure equivalenti in materia di antiriciclaggio;
* il divieto per i soggetti obbligati di comunicare all’interessato o a terzi l’avvenuta segnalazione di operazioni sospette, ovvero dell’esistenza o della probabilità di indagini o approfondimenti in materia di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo;
* misure di tutela dei segnalanti per l’UIF, la Guardia di Finanza, la Direzione Investigativa Antimafia, le Autorità di vigilanza di settore e gli organismi di autoregolamentazione, secondo cui la trasmissione delle segnalazioni di operazioni sospette, le eventuali richieste di approfondimento e gli scambi di informazioni tra queste Autorità devono avvenire per via telematica, con modalità idonee a garantire la riferibilità della trasmissione dei dati ai soli soggetti interessati, nonché l’integrità delle informazioni trasmesse;
* precise garanzie per l’identità dei segnalanti anche in caso di denuncia da parte di pubblici ufficiali o incaricati di un pubblico servizio (art. 331 c.p.p.) o di rapporto da parte della polizia giudiziaria ai sensi dell’art. 347 c.p.p.; in questi casi, l’identità sia delle persone fisiche sia dei soggetti destinatari degli obblighi non va menzionata, anche qualora la stessa sia conosciuta.

In ogni fase del procedimento, l'Autorità Giudiziaria adotta le misure necessarie ad assicurare che l'identità del segnalante sia mantenuta riservata. In ogni caso, il nominativo del segnalante non può essere inserito nel fascicolo del Pubblico Ministero, né in quello per il dibattimento e la sua identità non può essere rivelata, a meno che l'Autorità giudiziaria non disponga altrimenti, con provvedimento motivato, quando lo ritenga indispensabile ai fini dell'accertamento dei reati per i quali si procede, assicurando comunque l'adozione di ogni accorgimento idoneo a tutelare il segnalante ivi compresa, ove necessaria in ragione dell'attinenza a procedimenti in materia di criminalità organizzata o terrorismo, l'applicazione delle cautele dettate dall'articolo [8](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000679368ART20) della [legge 13 agosto 2010, n. 136](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000679368ART0), in materia di attività svolte sotto copertura.

**Le ispezioni e i controlli antiriciclaggio.**

Le ispezioni e i controlli antiriciclaggio consistono in attività di polizia amministrativa che si sviluppano attraverso l’esecuzione di una serie ordinata di riscontri, con l’obiettivo di:

* + accertare il corretto adempimento degli obblighi previsti dalla disciplina antiriciclaggio/antiterrorismo e dalle disposizioni di attuazione e, in caso di trasgressione, delle violazioni amministrative e/o penali configurabili;
  + contrastare il riciclaggio dei proventi criminali ed il finanziamento del terrorismo, evitando l’utilizzo per finalità illecite del sistema economico e finanziario, in particolare per la commissione dei reati di cui agli artt. 648-*bis*, 648-*ter* c.p. e 648-*ter* 1 c.p., nonché per la perpetrazione di eventuali reati di terrorismo *ex* artt. da 270 *bis* e seguenti c.p.;
  + prevenire, ricercare e reprimere qualsiasi altra violazione amministrativa e penale prevista dalla legislazione di settore per il soggetto vigilato.

Gli artt. 7, 9 e 11 del D.Lgs. n. 231/2007 ha, infatti, previsto un dispositivo di controllo a fini antiriciclaggio fondato sulla collaborazione di più organismi istituzionali, ossia:

* + le Autorità di vigilanza di settore, ovvero la Banca d’Italia, l’IVASS e la Consob, deputate, oltre che ad emanare disposizioni di attuazione del D.Lgs. 231/2007, come previsto dagli artt. 15 e 16 di tale decreto, a verificare l’adeguatezza degli assetti organizzativi e procedurali nonché il rispetto degli obblighi previsti dalla legislazione antiriciclaggio, nei confronti dei soggetti rispettivamente vigilati;
  + il Nucleo Speciale Polizia Valutaria, direttamente responsabile della verifica del corretto esercizio degli obblighi di adeguata verifica della clientela, di conservazione dei dati e delle informazioni, nonché delle segnalazioni di operazioni sospette nei confronti dei soggetti obbligati non vigilati dalle Autorità di Vigilanza.

Lo stesso Reparto Speciale ed i Reparti da questo delegati possono, previe intese con le Authority di riferimento, svolgere controlli anche sui seguenti soggetti:

* istituti di pagamento, istituti di moneta elettronica e relative succursali;
* punti di contatto centrale di cui all'articolo 1, comma 2, lettera ii);
* società fiduciarie e intermediari di cui all'albo previsto dall['articolo 106 TUB](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000109996ART118);
* soggetti eroganti micro-credito ai sensi dell['articolo 111 TUB](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000109996ART123) e i confidi e gli altri soggetti di cui all['articolo 112 TUB](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000109996ART114);
* succursali insediate sul territorio della Repubblica di intermediari bancari e finanziari e di imprese assicurative aventi sede legale e amministrazione centrale in un altro Stato membro o in uno Stato terzo;
* intermediari assicurativi di cui all['articolo 109, comma 2, lettere a), b) e d), CAP](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000169485ART110) approvato con Decreto Legislativo 7 settembre 2005, n. 209, che operano nei rami di attività di cui all['articolo 2, comma 1, CAP](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000169485ART3);
* revisori legali e società di revisione legale con incarichi di revisione legale su enti di interesse pubblico o su enti sottoposti a regimi intermedio;
* soggetti che esercitano l'attività di custodia e trasporto di denaro contante e di titoli o valori a mezzo di guardie particolari giurate, in presenza della licenza di cui all['articolo](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000120258ART142) [134 TULPS](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000120258ART142), salve le competenze in materia di pubblica sicurezza attribuite dal medesimo Testo Unico.

Relativamente alle categorie dei professionisti iscritti agli albi, spetta anche agli ordini professionali l’onere di procedere alla verifica del corretto adempimento degli obblighi previsti dal sistema antiriciclaggio;

* + l’Unità d’Informazione Finanziaria, competente a verificare nei confronti di tutti i destinatari il rispetto delle disposizioni antiriciclaggio in materia di segnalazione di operazioni sospette nonché i casi di omessa segnalazione. Per tale attività, l’UIF può chiedere la collaborazione del Nucleo Speciale Polizia Valutaria.

Sul piano generale, si rileva la necessità di valorizzare sistematicamente ai fini fiscali le eventuali risultanze acquisite nel corso delle ispezioni/controlli.

Si rimarca, a tal proposito, come già evidenziato, la possibilità di utilizzare, ai sensi degli artt. 9, comma 9, e 34, comma 1, del D.Lgs. n. 231/2007, i dati e le informazioni acquisite nell’ambito delle attività ispettive in esame.

Particolare rilevanza rivestono, ad esempio:

* + i dati identificativi del cliente e del titolare effettivo di un rapporto continuativo che potrebbero far emergere casi di “interposizione fittizia” (art. 37 del D.P.R. n. 600/1973) o corroborare ipotesi di esterovestizione (art. 73 del TUIR);
  + le informazioni relative allo scopo e alla natura di un rapporto/prestazione professionale, acquisite nell’ambito dell’adeguata verifica della clientela, che offrono la possibilità di “disvelare” operazioni elusive;
  + le operazioni di natura immobiliare/societaria che non trovano giustificazione nei redditi ufficiali presenti in Anagrafe Tributaria;
  + i trasferimenti di natura finanziaria in “Paradisi fiscali/societari”, sintomatici del possesso di attività o beni detenuti all’estero in violazione della legislazione sul monitoraggio fiscale, rispetto ai quali può trovare applicazione la presunzione di cui all’art. 12 del D.L. n. 78/2009, in materia di redditi sottratti a tassazione;
  + le operazioni in contanti, sistematicamente frazionate nel tempo, registrate negli appositi archivi/registri, che possono essere rivelatrici di una operatività “in nero” dei soggetti economici.

La rilevanza ai fini fiscali dei suddetti dati/informazioni è confermata dalle previsioni di cui alla Legge 6 agosto 2013, n. 97 che, nel novellare l’art. 2 del D.L. n. 167/1990, ha riconosciuto espressi poteri di richiesta, da esercitare nei confronti dei *destinatari* della normativa antiriciclaggio, in capo all’Agenzia delle Entrate - Ufficio Centrale per il contrasto agli illeciti fiscali internazionali (UCIFI) – e ai Reparti Speciali della Guardia di Finanza (art. 3 del provvedimento datato 8 agosto 2014 del Direttore dell’Agenzia delle Entrate e del Comandante Generale della Guardia di Finanza).

**I controlli in tema di movimentazione transfrontaliera di valuta.**

Il D.Lgs. n. 195/2008, recante “Modifiche ed integrazioni alla normativa valutaria in attuazione del regolamento CE n. 1889/2005*”,* costituisce la normativa base nazionale in materia di circolazione transfrontaliera di capitali al seguito e disciplina le misure dirette a contrastare l’introduzione dei proventi di attività criminose nel sistema economico e finanziario a protezione dello sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche e del corretto funzionamento del mercato interno, attraverso l’istituzione di un sistema di sorveglianza sui movimenti transfrontalieri di “denaro contante” che consenta, attraverso l’obbligo della dichiarazione, di monitorare i trasferimenti di capitali in entrata e in uscita dall’Italia.

In questo senso, l’obbligo della dichiarazione assolve anche al compito di arginare il riciclaggio dei proventi criminali ed il finanziamento del terrorismo, garantendo la “tracciabilità” dei capitali che s’intendono trasferire all’estero .

Per questo motivo, il provvedimento di legge è stato coordinato con la disciplina antiriciclaggio e antiterrorismo contenuta nei DD.Lgss. nn. 109 e 231 del 2007, prevedendo un sistema di scambio di informazioni, di dati e di notizie tra le Autorità competenti italiane e quelle degli altri Stati membri dell’Unione europea.

A tal fine, sono state riprese, anche per le finalità di prevenzione contenute nel D.Lgs. n. 195/2008, le definizioni - già utilizzate ai fini amministrativi antiriciclaggio - relativamente alle nozioni di “riciclaggio” e di “finanziamento del terrorismo”.

Sulla base della cornice normativa esposta, la Guardia di Finanza è chiamata, unitamente all’Agenzia delle Dogane dei Monopoli, a verificare il rispetto della disciplina in materia di circolazione transfrontaliera di *“denaro contante”* al seguito, procedendo all’accertamento ed alla contestazione delle violazioni riscontrate sul campo.

In sintesi, in questo settore, l’attività di servizio demandata al Corpo, coerentemente con il proprio ruolo di polizia economico-finanziaria, è finalizzata essenzialmente a:

* controllare la regolarità dei flussi valutari, sia in entrata sia in uscita dal territorio dello Stato, verificando l’osservanza dell’obbligo di dichiarazione ai sensi dell’art. 3 del D.Lgs. n.195/2008, da parte di tutte le persone fisiche che detengono *“denaro contante”* per importi pari o superiori a 10.000 euro;
* verbalizzare le eventuali infrazioni riscontrate, per l’omessa o irregolare presentazione della dichiarazione valutaria, procedendo all’eventuale sequestro del “denaro contante”, trasferito o che si stava tentando di trasferire, eccedente la soglia di legge;
* rilevare qualsiasi elemento, dato e informazione utile per risalire ad eventuali casi di riciclaggio, di finanziamento del terrorismo o di traffici fraudolenti, connessi ai trasferimenti di capitali da e verso l’estero;
* acquisire indizi o tracce su flussi di capitali non dichiarati all’atto del trasferimento all’estero e/o di rientro in Italia, ai fini dei successivi approfondimenti economico e finanziari e più in particolare di quelli di natura fiscale.

I controlli in materia di circolazione transfrontaliera di valuta, alla luce della delicatezza dello scenario nazionale ed internazionale, rivestono un ruolo decisivo nell’azione di ricerca dei flussi finanziari movimentati con possibili finalità di riciclaggio di proventi derivanti da attività illecite ovvero potenzialmente destinati ad alimentare reti o cellule terroristiche o comunque preordinati alla realizzazione di gravi progettualità criminali.

Appare, pertanto, necessario adeguare le procedure operative a seconda delle peculiarità proprie di ogni contesto in cui avviene il rinvenimento di somme non dichiarate in violazione della normativa di settore, avendo cura di verificare se il quadro emergente in sede di controllo valutario faccia emergere un quadro complessivo di elementi indiziari tale da suggerire più pregnanti riscontri investigativi, da porre in essere già nell’immediatezza dei fatti.

In tali circostanze andrà, infatti, svolto ogni approfondimento utile per procedere al sequestro preventivo del denaro ai sensi dell’art. 321 c.p.p., da supportare con adeguate e rigorose motivazioni, anche valutando l’opportunità di acquisire il preventivo favorevole orientamento dell’Autorità Giudiziaria territorialmente competente.

Elementi sintomatici di più ampie ed insidiose condotte criminali possono essere desunti, ad esempio:

* dalle modalità di occultamento e dal taglio delle banconote;
* dai precedenti fiscali e di polizia a carico dei soggetti fermati;
* dai collegamenti con soggetti o ambienti dediti ad attività illecite;
* dalla condotta tenuta all’atto del controllo

Sul piano generale, si rimarca la necessità di incentivare costantemente i successivi approfondimenti economico – finanziari, in particolare di natura fiscale, valorizzando le risultanze acquisite nell’ambito dei controlli in materia di circolazione transfrontaliera di valuta.

In merito, dovrà essere segnalata al Reparto competente ogni circostanza utile emersa nei confronti delle persone sottoposte a controllo, così da permettere il conseguente approfondimento, che dovrà essere condotto, quantomeno in via preliminare, con la massima tempestività, onde evitare che il trascorrere del tempo possa pregiudicare l’esito delle successive attività.

Sul punto si richiama la possibile rilevanza della documentazione acquisita, non solo ai fini penali, ma anche in ambito amministrativo, in relazione all’applicazione della normativa in materia di monitoraggio fiscale e dei conseguenti obblighi dichiarativi.

**Altri dati ed elementi.**

Ulteriori elementi rilevanti ai fini fiscali possono derivare dalle comunicazioni, che ai sensi dell’art. 51, comma 1, del D.Lgs. n. 231/2007, i soggetti destinatari degli adempimenti antiriciclaggio hanno l’obbligo di effettuare al Ministero dell’Economia e delle Finanze nel caso in cui abbiano notizia, in relazione ai loro compiti di servizio e nei limiti delle loro attribuzioni, delle infrazioni di cui all’art. 49, commi 1, 5, 6, 7 e 12, nonché all’art. 50 del D.Lgs. n. 231/2007.

Per effetto del D.L. 2 marzo 2012 n. 16, convertito dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44, la comunicazione della infrazione va trasmessa anche alla Guardia di Finanza che, ove ne ravvisi l’utilizzabilità di elementi ai fini dell’attività di accertamento, ne deve dare immediata comunicazione all’Agenzia delle Entrate.

Ne consegue che quando gli intermediari, i professionisti o gli operatori non finanziari hanno cognizione di un trasferimento di denaro contante, libretti di deposito bancari o postali al portatore, titoli al portatore in euro o in valuta estera, per un importo pari o superiore a euro tremila, non effettuato per il tramite di una banca, un ufficio postale o un istituto di moneta elettronica (art. 49, comma 1), devono darne comunicazione al predetto Dicastero ai fini dell’eventuale contestazione della violazione.

Il medesimo obbligo sussiste anche per le ipotesi di violazione:

* dell’obbligo di indicazione del nome o della ragione sociale del beneficiario e dell’apposizione della clausola di non trasferibilità sugli assegni, i vaglia postali e cambiari emessi per importi pari o superiori a euro mille (art. 49, commi 5 e 7);
* dell’obbligo di girare per l’incasso unicamente a una banca o a Poste italiane s.p.a gli assegni bancari o postali emessi all’ordine del traente ~~e~~ (art. 49, comma 6);
* del divieto di trasferimento di libretti di deposito bancari o postali al portatore che devono essere estinti entro il 31 dicembre 2018 (art. 49, comma 12);
* dei divieti di apertura o utilizzo di conti e libretti di risparmio anonimi o con intestazione fittizia (art. 50).

In caso di infrazioni riguardanti assegni bancari, assegni circolari, libretti al portatore o titoli similari, le segnalazioni devono essere effettuate dalla banca che le accetta in versamento e da quella che ne effettua l’estinzione.

In merito al citato obbligo di comunicazione, si evidenzia che:

* l’adempimento si riferisce ad un’attività di mera rilevazione delle infrazioni, limitata a quelle operazioni di cui si ha avuto notizia per ragioni d’ufficio. Per questo motivo, non rilevano le notizie acquisite nel corso di attività espletate a titolo personale o comunque non professionali;
* lo stesso non sussiste, qualora oggetto dell’infrazione sia un’operazione di trasferimento segnalata ai sensi dell’art. 35 (art. 51, comma 3).

**Le informazioni acquisite ai sensi dell’art. 36 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.**

***Inquadramento generale.***

L’art. 36 del D.P.R. n. 600/1973 dispone che i soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza nonché gli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali, civili e amministrativi e, previa autorizzazione, gli organi di polizia giudiziaria devono comunicare alla Guardia di Finanza i fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie di cui sono venuti a conoscenza a causa o nell’esercizio delle loro funzioni, fornendo l’eventuale documentazione atta a comprovarli.

L’obbligo di segnalare alla Guardia di Finanza, incondizionatamente e con l’unica eccezione dell’eventuale sussistenza del segreto sulle indagini, ogni genere di elemento sintomatico di una violazione fiscale, fornendo la relativa documentazione di supporto, investe, quindi, due distinte categorie di enti, quali i soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive e di vigilanza e gli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali, civili e amministrativi e, previa autorizzazione, la polizia giudiziaria.

Tale seconda categoria comprende, pertanto, oltre che la polizia giudiziaria, anche tutte le diverse componenti della magistratura, al di là delle funzioni in concreto esercitate, per le quali il citato obbligo di comunicazione non riguarda solo le informazioni di possibile rilevanza fiscale relative a fattispecie penali con risvolti di matrice economica, ma anche quelle che possono essere acquisite dalla magistratura civile, utili ai fini delle imposte sugli atti giuridici e sulle successioni e donazioni.

Lo scopo di tale disposizione è quello di rendere più efficace il dispositivo di contrasto all’evasione fiscale, consentendo alla Guardia di Finanza di utilizzare anche i dati, le notizie e i documenti acquisiti da altre Istituzioni nell’esercizio delle funzioni di rispettiva competenza.

L’individuazione nel Corpo del “canale di raccordo” fra indagini penali ed accertamento delle imposte sui redditi e dell’IVA è confermato anche dalle previsioni contenute negli artt. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e 63 del D.P.R. n. 633/1972, ove è previsto che la Guardia di Finanza, previa autorizzazione dell’Autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all’art. 329 del c.p.p., utilizzi e trasmetta agli “uffici delle imposte” documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di Polizia, nell’esercizio dei poteri di polizia giudiziaria.

Con riferimento all’oggetto delle comunicazioni si evidenzia che i predetti soggetti devono trasmettere al Corpo esclusivamente i “fatti”, vale a dire le situazioni o gli eventi reali, storicamente esistenti, accertati nel corso di indagini di polizia giudiziaria o di polizia amministrativa, documentati in uno o più atti, che possano configurarsi quali violazioni fiscali.

Nell’ambito dell’applicazione dell’art. 36 del D.P.R. n. 600/1973 non rientrano, pertanto, gli elementi indiziari e di analisi che, invece, sono trasmessi alle competenti Istituzioni.

In relazione alla circostanza che i fatti segnalati possano configurarsi come violazioni fiscali, alle Forze di Polizia non è richiesto di individuare con precisione la norma violata, né tantomeno la qualificazione tributaria delle fattispecie riscontrate, ma solo di trasmettere le evidenze probatorie potenzialmente suscettibili di essere valorizzate in ambito fiscale.

È compito della Guardia di Finanza, infatti, esaminate le notizie pervenute, valutare la concreta configurabilità degli illeciti tributari ed avviare, ove opportuno, le conseguenti attività ispettive per il recupero delle imposte evase.

Di contro, è richiesto che dai fatti comunicati emergano, da una preliminare valutazione sulla base degli elementi disponibili, potenziali profili di irregolarità fiscale, che possono ravvisarsi, ad esempio, ogni qualvolta siano individuate attività imprenditoriali o professionali svolte in maniera abusiva o irregolare, ovvero ricchezze nascoste, patrimoni occultati anche all’estero o flussi finanziari riconducibili ad attività illecite (es. attività industriali, commerciali o professionali esercitate in assenza di titoli abilitativi, licenze, autorizzazioni e/o ogni altro genere di permesso previsti dal Testo Unico delle Leggi di Pubblica Sicurezza o dalla normativa di settore).

Al riguardo, a seguito di iniziative assunte a livello centrale dal Comando Generale – III Reparto, il Ministero dell’Interno – Dipartimento della Pubblica Sicurezza ha inviato a tutti i Prefetti della Repubblica, ai Commissari del Governo di Trento e Bolzano e al Presidente della Giunta Regionale della Valle d’Aosta, nonché alle Articolazioni centrali delle Forze di Polizia e all’Associazione Nazionale Comuni Italiani, le circolari:

* n. 558/A/415.1/0/287943 in data 5 febbraio 2016, costituente **Allegato 31/A** del documento “Modulistica e documentazione di supporto”, con cui sono state fornite le linee di indirizzo volte ad uniformare le concrete modalità applicative dell’obbligo di comunicazione previsto dall’art. 36 del D.P.R. n. 600/1973, sollecitandone una più puntuale applicazione, e prevedendo, per garantire speditezza e tempestività a tali flussi comunicativi, che le informazioni in rassegna siano trasmesse al Comando Provinciale del Corpo territorialmente competente in ragione della residenza anagrafica della persona fisica o della sede legale della società interessata dalla comunicazione;
* n. 558/A/415.1/0/315659 in data 30 maggio 2017, costituente **Allegato 31/B** del documento “Modulistica e documentazione di supporto”, con la quale è stata richiamata nuovamente l’attenzione sulla necessità di una puntuale, efficace e completa applicazione dell’art. 36 del D.P.R. n. 600/1973.

Al riguardo, tale direttiva, al fine di facilitare e omogeneizzare gli adempimenti previsti dalla norma in oggetto da parte degli Uffici periferici delle altre Forze di polizia, oltre a contenere ulteriori indicazioni di natura operativa, concordate con il Comando Generale

– III Reparto, è corredata di appositi modelli di:

* + comunicazione, da utilizzare per la trasmissione alla Guardia di Finanza delle evidenze probatorie potenzialmente suscettibili di essere valorizzate in ambito tributario;
  + autorizzazione, di modo da agevolare l’acquisizione del previsto nulla osta dell’Autorità giudiziaria per l’utilizzo ai fini fiscali delle informazioni ottenute nel corso delle indagini di polizia giudiziaria.

Nella medesima circolare è altresì precisato che:

* + il competente Comando Provinciale della Guardia di Finanza, una volta ricevuta la segnalazione, valuta la concreta configurabilità degli illeciti tributari eventualmente riscontrati, al fine dell’utile esercizio dell’azione di accertamento prima dei termini di decadenza;
  + la messa a regime del meccanismo in rassegna va accompagnata da una costante attività di monitoraggio in sede di Comitato provinciale per l’ordine e la sicurezza pubblica ovvero di riunione tecnica di coordinamento, anche al fine di rafforzare la condivisione e la circolarità informativa.

I Prefetti, inoltre, sono stati incaricati di trasmettere all’Ufficio per il Coordinamento e la Pianificazione delle Forze di Polizia un *report* sintetico, a cadenza semestrale, quale *feedback* delle attività svolte e dei risultati conseguiti, segnalando le eventuali criticità applicative riscontrate;

* + per quanto concerne gli organi di Polizia locale, restano ferme le disposizioni di cui all’art. 1 del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito dalla Legge 2 dicembre 2005,

n. 248, in tema di partecipazione dei Comuni all’accertamento fiscale, in relazione alla quale si richiamano le direttive operative diramate con la circolare n. 383/INCC in data 23 luglio 2012 del Comando Generale – III Reparto.

I Comandanti Provinciali, pertanto:

* forniranno indicazioni alle dipendenti unità operative affinché valorizzino adeguatamente lo sviluppo delle segnalazioni che saranno trasmesse in aderenza alle richiamate direttive ministeriali.

I Reparti, in particolare, dovranno costantemente monitorare gli input pervenuti e giungere ad un rapido apprezzamento della loro fondatezza, al fine di valorizzare sempre più il patrimonio informativo in esame in sede di pianificazione delle attività ispettive, a beneficio dell’efficienza e dell’efficacia complessiva del sistema;

* favoriranno, nel quadro del Comitato provinciale per l’ordine e la sicurezza pubblica ovvero nel corso delle ordinarie interlocuzioni con i rappresentanti delle altre Forze di Polizia, la concreta e sostanziale attuazione delle direttive in rassegna, rappresentando con spirito costruttivo nell’ambito dei menzionati consessi, anche tramite gli Ufficiali delegati, sia gli aspetti e le prassi operative che necessitano di essere perfezionate al fine di rafforzare i meccanismi di condivisione e di circolarità informativa, sia le casistiche in cui il compendio di dati e notizie, trasmesso nel rispetto delle predette circolari, ha consentito di individuare basi imponibili sottratte a tassazione ovvero illeciti di natura economico-finanziaria, così da valorizzare l’importante contributo assicurato dalle altre Istituzioni coinvolte.

Allo scopo di disporre di un quadro dettagliato dell’impatto delle nuove direttive sull’attività del Corpo, i Comandi Regionali comunicheranno, con cadenza semestrale e utilizzando il prospetto costituente **Allegato 32** del documento “Modulistica e documentazione di supporto”, i dati relativi alle segnalazioni pervenute dalle altre Forze di polizia, avendo cura di specificare, con riferimento alle azioni ispettive eseguite su attivazione delle medesime, le sole informazioni non rendicontate mediante l’applicativo “MUV-*web*”, nell’ambito del quale, invece, dovrà essere correttamente valorizzata la voce “fonte innesco” .

La corretta implementazione dell’applicativo MUV-*web*, infatti, sia con riferimento alla “fonte di innesco” sia avuto riguardo alle violazioni di natura fiscale rilevate, consente di acquisire, in via autonoma, le informazioni di dettaglio in merito all’Ente segnalante (Forza di polizia, Amministrazione centrale e locale ovvero Autorità giudiziaria da cui proviene la comunicazione) e ai risultati di natura amministrativa conseguiti (basi imponibili nette, stima imposta evasa, lavoratori irregolari/”in nero”, natura dei rilievi etc.). In prospettiva, tali dati saranno resi disponibili anche a tutti i Reparti e ai Centri di responsabilità, di modo da consentire un monitoraggio diffuso circa l’incidenza, in termini di recuperi fiscali sulla complessiva attività operativa, delle segnalazioni in rassegna oggetto di approfondimento ispettivo.

**Le modifiche apportate dalla Legge di stabilità per il 2016.**

Con riferimento alle informazioni afferenti alla disponibilità di proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo, di cui all’art. 14, comma 4, della Legge 24 dicembre 1993, n. 537, recante le disposizioni in materia di tassazione dei proventi illeciti, occorre precisare che l’art. 1, comma 141, della Legge 28 dicembre 2015,

n. 208 (Legge di stabilità per il 2016) ha integrato il menzionato comma 4 prevedendo che “In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per qualsiasi reato da cui possa derivare un provento o vantaggio illecito, anche indiretto, le competenti autorità inquirenti ne danno immediatamente notizia all'Agenzia delle entrate, affinché proceda al conseguente accertamento”.

In merito, è stato definito un orientamento interpretativo, condiviso con la Direzione Centrale Accertamento dell’Agenzia delle Entrate, volto a coordinare gli effetti della predetta disposizione con l’art. 36 del D.P.R. n. 600/1973, secondo cui:

* la norma introdotta dalla Legge di stabilità per il 2016 è da qualificarsi speciale rispetto all’art. 36 del D.P.R. n. 600/1973, in quanto quest’ultimo, sotto il profilo:
* soggettivo, è rivolto ad una platea più vasta di soggetti pubblici, ricomprendendo non solo la magistratura inquirente penale, ma anche tutti gli altri Organi giurisdizionali, penali, civili e amministrativi, nonché le Istituzioni incaricate di svolgere attività ispettive o di vigilanza e gli Organi di polizia giudiziaria;
* oggettivo, concerne la comunicazione di ogni fatto che possa configurarsi come violazione tributaria e non soltanto i proventi da reato;
* l’art. 1, comma 141, della Legge n. 208/2015, si applica esclusivamente alle ipotesi in cui la magistratura inquirente penale venga a conoscenza dell’avvenuto conseguimento di proventi o vantaggi illeciti a seguito di autonoma acquisizione ovvero di denuncia da parte di pubblici ufficiali e incaricati di pubblico servizio, i cui elementi probatori sono già definiti nella loro essenzialità, non rendendosi necessarie ulteriori attività istruttorie per determinarne la qualificazione e/o quantificazione;
* qualora il contesto investigativo richieda approfondimenti per i quali è necessario il ricorso ai peculiari poteri di una forza di polizia economico-finanziaria per definire la sussistenza e l’entità effettiva della ricchezza di provenienza illecita, esigenze di proficuità della complessiva azione amministrativa inducono a ritenere che l’Autorità Giudiziaria inquirente possa trasmettere le evidenze probatorie comprovanti proventi da reato alla Guardia di Finanza, in deroga all’art. 1, comma 141, della Legge n. 208/2015;
* nel caso di individuazione di proventi illeciti o di fatti comprovanti violazioni tributarie da parte degli Organi giurisdizionali civili e amministrativi nonché della magistratura penale giudicante, delle altre Istituzioni pubbliche con ruoli di vigilanza o ispezione, nonché degli Organi di polizia giudiziaria, sia a competenza generale che limitata o settoriale, ai sensi dell’art. 57 del Codice di Procedura Penale, gli elementi informativi acquisiti vadano trasmessi alla Guardia di Finanza, secondo quanto previsto dall’art. 36 del
* D.P.R. n. 600/1973.quando l’accertamento di proventi illeciti è la risultanza dell’azione investigativa di un Reparto del Corpo, quest’ultimo possa in ogni caso procedere autonomamente allo sviluppo ai fini fiscali, previo nulla osta dell’Autorità Giudiziaria, delle evidenze emerse in sede penale, che saranno compendiate nel processo verbale di constatazione che sarà trasmesso all’esito delle attività ispettive svolte alla competente articolazione dell’Agenzia delle Entrate.

Tale orientamento interpretativo è stato partecipato dalla Direzione Centrale Accertamento dell’Agenzia delle Entrate a tutti gli Uffici territoriali e illustrato dai Comandanti Provinciali alla altre Forze di Polizia, anche nell’ambito del Comitato per l’Ordine e la Sicurezza Pubblica nonché dai locali Responsabili dei servizi di polizia giudiziaria a tutte le Autorità giudiziarie, le quali, al riguardo, hanno manifestato una sostanziale e complessiva condivisione.

In merito, qualora dovessero emergere incertezze circa la concreta portata applicativa delle due norme in rassegna, sarà cura dei Comandanti Provinciali riproporre la tematica in argomento nell’ambito dei menzionati incontri istituzionali.

Parimenti, laddove in ambito locale l’Autorità giudiziaria dovesse diramare direttive difformi da quelle sopra riportate, ferma restando la necessità di darne immediata attuazione, si avrà cura di segnalarne tempestivamente l’adozione al Comando Generale – III Reparto Operazioni.

## Poteri della Guardia di Finanza in materia di dogane e accise.

**DOGANE**

**Vigilanza**

Il servizio di vigilanza viene svolto all'interno degli spazi doganali al fine di assicurare il rispetto delle norme poste a garanzia della riscossione dei tributi.

Viene svolto dal personale delle Dogane e può essere affidato ai militari della Guardia di Finanza i quali, per motivi di sicurezza fiscale, possono intervenire anche in luoghi diversi dagli spazi doganali e da quelli dove si svolgono le operazioni di carico e scarico delle merci.

A tal fine la norma attribuisce le seguenti facoltà:

* Poteri di visita, ispezione e controllo sui mezzi di trasporto e sui bagagli delle persone

Il titolo I, capo III, del T.U.L.D., dopo aver prescritto divieti e imposto limiti per evitare che le merci possano essere immesse in consumo senza il pagamento dei previsti diritti, con l'art. 19 attribuisce la facoltà ai funzionari doganali di sottoporre a visita i mezzi di trasporto e i bagagli in corrispondenza degli spazi doganali.

In particolare l'art. 19 del T.U.L.D. prevede che:

* "I funzionari doganali, per assicurare l'osservanza delle disposizioni stabilite dalle leggi in materia doganale e dalle altre leggi la cui applicazione è demandata alle dogane, possono procedere, all'esame,direttamente od a me le imprese, del corretto svolgimezzo dei militari mprese, del corretto svolgimento ddella guardia di finanza, alla visita dei mezzi di trasporto di qualsiasi genere che attraversano la linea doganale in corrispondenza degli spazi doganali o che circolano negli spazi stessi. Quando sussistono fondati sospetti di irregolarità i mezzi di trasporto predetti possono essere sottoposti anche ad ispezioni o controlli tecnici particolarmente accurati diretti ad accertare eventuali occultamenti di merci;
* Il detentore del veicolo è tenuto a prestare la propria collaborazione per l'esecuzione delle verifiche predette, osservando le disposizioni a tal fine impartite dagli organi doganali;
* Le disposizioni di cui ai precedenti commi si applicano anche nei confronti dei bagagli e degli altri oggetti in possesso delle persone che attraversano la linea doganale in corrispondenza degli spazi doganali o che circolano negli spazi stessi";

**Poteri di visita, ispezione e controllo delle persone**

L'articolo 20 del T.U.L.D. tratta del controllo sulle persone che si trovino sempre negli spazi doganali.

In particolare l'art. 20 del T.U.L.D. prevede che:

* "I funzionari doganali, per assicurare l'osservanza delle disposizioni stabilite dalle leggi in materia doganale e delle altre leggi la cui applicazione è demandata alle dogane, possono invitare coloro che per qualsiasi motivo circolano nell'ambito degli spazi doganali ad esibire gli oggetti ed i valori portati sulla persona;
* In caso di rifiuto ed ove sussistano fondati motivi di sospetto il capo del servizio può disporre, con apposito provvedimento scritto specificamente motivato, che le persone suddette vengano sottoposte a perquisizione personale;
* Della perquisizione è redatto processo verbale che, insieme al provvedimento anzidetto, deve essere trasmesso entro quarantotto ore alla procura della Repubblica competente;
* Il procuratore della Repubblica, se riconosce legittimo il provvedimento, lo convalida entro le successive quarantotto ore."
* Questo articolo pone termine alle incertezze e perplessità sorte per stabilire la differenza tra visita personale, considerata come atto di polizia amministrativa intesa ad accertare l'eventuale occultamento di merci sulla persona per sottrarla alla visita doganale, e perquisizione personale, atto di polizia giudiziaria diretto invece alla scoperta ed al sequestro di cose attinenti al reato tenuto conto del modo indiscriminato con cui venivano indicati i due atti nelle precedenti disposizioni. La nuova normativa considera in effetti non più il controllo sulla persona come attività amministrativa, ma come un atto di polizia giudiziaria, da eseguirsi con le garanzie previste dalla Costituzione nei casi in cui ci sia stato un rifiuto ad esibire, a richiesta degli organi di controllo, gli oggetti custoditi sulla persona ed esistano fondati motivi di sospetto che la persona voglia sottrarre merci o valori al controllo doganale.
* Saranno applicabili quindi le norme del Codice di Procedura Penale in materia di perquisizioni personali.
* A tale proposito i funzionari dell'amministrazione doganale rivestono, nell'ambito delle loro attribuzioni e nei limiti del servizio cui sono destinati, la qualifica di Ufficiali di P.G. in base al combinato disposto degli articoli 324 del T.U.L.D., 31 della Legge 07/01/29, numeri 4 e 57 del Codice di Procedura Penale.
* Inoltre, a norma del primo comma dell'articolo 20, secondo cui il controllo sulle persone è eseguito per assicurare le disposizioni stabilite non solo dalla Legge Doganale, ma anche da altre leggi la cui applicazione è demandata alle dogane, assume particolare importanza il controllo in materia valutaria ex articolo 3, sesto comma, del Regio Decreto Legge 12/05/38, numero 794, che richiama, appunto, i funzionari dell'amministrazione doganale.

**Vigilanza doganale negli aeroporti**

L'articolo 32 T.U.L.D. prevede che all'arrivo, alla partenza e durante lo stazionamento di un aeromobile, i funzionari doganali e i militari della Guardia di Finanza possono procedere agli accertamenti di loro competenza riguardanti l'aeromobile, il suo equipaggio, le persone presenti a bordo e le cose trasportate.

**Assistenza alle operazioni doganali**

Il servizio ha lo scopo di assicurare la disciplina sul movimento e sulla custodia delle merci, impedendo sottrazioni o sostituzioni.

Mediante la verifica della regolarità delle operazioni, si concretizza l'assistenza ai funzionari doganali nelle operazioni di trasbordi di merci, introduzioni ed estrazioni delle merci nei e dai magazzini in temporanea custodia, visite doganali in genere, distruzione delle merci abbandonate.

**Riscontro**

Il servizio di riscontro viene svolto autonomamente dai militari della Guardia di Finanza nella fase finale del procedimento di controllo, integrando l'accertamento con un esame fisico della merce, sommario ed esterno, che garantisca la rispondenza con quanto indicato nei documenti doganali di scorta.

Esso è disciplinato dall'art. 21 del T.U.L.D. il quale prevede che:

* "Ai valichi di confine, ai varchi dei territori extradoganali e dei recinti doganali ed alle porte dei depositi doganali e dei depositi franchi i militari della guardia di finanza procedono al riscontro sommario ed esterno dei colli e delle merci alla rinfusa, allo scopo di controllare la corrispondenza rispetto ai documenti doganali che li scortano e di provvedere agli altri adempimenti demandati ai militari stessi dalle disposizioni in vigore. Il servizio predetto è altresì espletato, relativamente alle merci oggetto di operazioni doganali, negli altri luoghi ove si compiono tali operazioni, a bordo delle navi in sosta nei porti, nelle rade e negli altri punti di approdo marittimi, lagunari, fluviali, dei laghi di confine e dei canali interni, a bordo degli aeromobili in sosta negli aeroporti, nonché presso le stazioni ferroviarie di confine ed internazionali, sulle banchine dei porti o punti di approdo e negli scali aeroportuali durante il carico, l'imbarco o il trasbordo delle merci su treni, navi ed aeromobili ovvero durante lo scarico o lo sbarco da detti mezzi di trasporto;
* I militari addetti al servizio di riscontro hanno facoltà di prescindere dall'eseguire il riscontro, ovvero di limitarlo ad una parte soltanto del carico; essi sono tuttavia tenuti ad eseguire il riscontro stesso quando ne siano espressamente richiesti dal capo dell'ufficio doganale o dai funzionari addetti alle visite di controllo ovvero dai superiori gerarchici del Corpo;
* Se non emergono discordanze o, comunque, non sussistono fondati sospetti di irregolarità, i militari della guardia di finanza appongono sui documenti doganali, quando è prescritta, l'attestazione di riscontro; in caso diverso, inoltrano immediatamente motivata richiesta al capo dell’ufficio doganale od a chi per esso affinché in loro presenza la merce sia sottoposta a visita di controllo;
* Qualora i militari della guardia di finanza, avvalendosi della facoltà di cui al secondo comma, non eseguano il riscontro, o lo eseguono parzialmente, ne fanno annotazione sul documento doganale nei casi in cui sia prescritta l'attestazione di riscontro. La predetta annotazione sostituisce a tutti gli effetti la attestazione di riscontro;
* Gli adempimenti previsti dai commi precedenti e le relative annotazioni nel registro di riscontro non vengono effettuati presso gli uffici di passaggio quali definiti dal regolamento CEE n. 222/77, adottato dal Consiglio dei Ministri delle Comunità europee il 13 dicembre 1976, nell'art. 11, lett. d), limitatamente ai trasporti vincolati al regime di transito comunitario. Tuttavia i militari della Guardia di Finanza, quando nell'esercizio del servizio di vigilanza hanno fondato sospetto di irregolarità, inoltrano immediatamente motivata richiesta al capo dell'ufficio doganale o a chi per esso, affinché in loro presenza la merce sia sottoposta a visita di controllo;
* L'articolo 2, comma 2 del D. Lgs. N. 374 del 90 ha previsto la facoltà per il Ministro delle Finanze di sopprimere il servizio di riscontro per talune tipologie di merci nonché di stabilire le modalità di annotazione delle attestazioni di riscontro anche con l'ausilio di procedure informatizzate.
* Proprio in armonia con le direttive previste dall'articolo 2 del D. Lgs. N. 374/90, è stato da ultimo emanato il DM n. 256 del 28/01/94, che dispone l'esecuzione del riscontro nei casi e secondo i criteri (compreso quello della casualità) stabiliti d'intesa con il direttore della dogana e il comandante del Gruppo della Guardia di Finanza. L'importanza del regolamento consiste soprattutto nell'aver definito le formalità per procedere al riscontro (articolo 2) e i casi di esonero (articolo 3).

**Controlli in itinere su strada**

I servizi svolti fuori dagli spazi doganali sono finalizzati ad evitare che le merci attraversino la linea doganale nei punti non stabiliti e ad evitare distorsioni dei regimi doganali in corso (articolo 16 TULD).

A tal fine, le disposizioni relative al controllo dei mezzi di trasporto, dei bagagli e delle persone negli spazi doganali, richiamate in precedenza, si applicano, al fine di assicurare l’osservanza delle norme di natura tributaria e valutaria, anche sul resto del territorio nazionale, ai sensi dell’articolo 20-bis del T.U.L.D.

L’attività si rivolge nei confronti delle persone, dei loro bagagli e dei mezzi di trasporto che comunque attraversano il confine terrestre della Repubblica, nonché nei confronti dei natanti ed aeromobili, dei relativi equipaggi e passeggeri e dei loro bagagli quando risulti o sussista motivo di ritenere che detti natanti ed aeromobili siano in partenza per l’estero ovvero in arrivo dall’estero.

In questi casi, i militari del Corpo godono di piena autonomia operativa.

Di particolare interesse, nell'ambito dei servizi fuori degli spazi doganali, è il controllo sul traffico turistico che presuppone l'espletamento di compiti che non riguardano la sola normativa doganale in senso stretto, ma investono anche la disciplina valutaria, le leggi speciali (armi e stupefacenti), nonché la sicurezza pubblica e la Legge penale comune.

In tale contesto, assumono fondamentale importanza gli articoli 23 e seguenti T.U.L.D., concernenti la zona di vigilanza doganale terrestre e marittima.

Al riguardo, il legislatore, da un lato si è preoccupato di prevenire, con disposizioni particolari, l'immissione in consumo di merce nel territorio, in evasione ai diritti doganali, con disposizioni di carattere cautelativo (articolo 18), di consentire controlli penetranti sulla persona e sui mezzi di trasporto negli spazi doganali (articoli 19 e 20) e fuori dagli spazi doganali (articolo 20-bis), e di conferire alla Guardia di Finanza il particolare servizio di riscontro, dall'altro lato, ha delineato una striscia di territorio, "la zona di vigilanza doganale terrestre", in cui, proprio per evitare o quantomeno per limitare possibili evasioni ai diritti doganali, sono possibili controlli ancora più incisivi.

La zona di vigilanza doganale terrestre è prevista agli articoli 23 e 24 del T.U.L.D.

Stabilisce l'articolo 23 che "fino alla distanza di dieci chilometri dalla linea doganale della frontiera terrestre verso l'interno è stabilita una zona di vigilanza, nella quale il trasporto e il deposito delle merci estere sono soggetti a speciale sorveglianza ai fini della difesa doganale. Lungo la frontiera marittima tale zona di vigilanza è stabilita fino a cinque chilometri dal lido verso l'interno.

Nel delimitare la zona di vigilanza può essere superata o ridotta l'estensione territoriale indicata quando, per il migliore esercizio della sorveglianza ovvero per la maggiore demarcazione della zona stessa, sia ritenuto opportuno seguire le delimitazioni costituite da rilievi orografici, da rive di fiumi o tratti navigabili di essi, da lagune ed altre acque, da strade ferrate, da strade ordinarie o da autostrade.

Con decreto del Ministro delle Finanze del 23 dicembre 1985, sono individuate le zone di vigilanza per le quali esistono particolari esigenze di sorveglianza ai fini della difesa doganale e sono determinate, anche se non ricorrono le condizioni di cui al precedente comma, le distanze dalla linea doganale di frontiera terrestre e dal lido lungo la frontiera marittima verso l'interno che possono essere stabilite, rispettivamente, fino a 30 e 10 chilometri".

Nella zona di vigilanza doganale terrestre è il detentore a dover dimostrare la legittima provenienza della merce, presumendosi, in caso contrario, l'introduzione in contrabbando della merce stessa.

Per quanto concerne la zona di vigilanza doganale marittima, l'art. 30 T.U.L.D. prevede che: "Nella zona di vigilanza doganale marittima, i militari della guardia di finanza possono recarsi a bordo delle navi di stazza netta non superiore a duecento tonnellate, per farsi esibire dal capitano il manifesto prescritto a norma dell'articolo 105 e gli altri documenti del carico. Se il capitano non è munito del manifesto o si rifiuta di presentarlo, ed in qualunque caso in cui vi sia indizio di violazione di norme doganali, la nave è scortata alla più vicina dogana per i necessari accertamenti.

Per le navi di stazza netta superiore a duecento tonnellate la vigilanza è esercitata sui movimenti delle navi medesime entro la zona di vigilanza, ma quando si tenta l'imbarco o lo sbarco ovvero il trasbordo, dove non sono uffici doganali, i militari suddetti hanno facoltà di salire a bordo, di richiedere i documenti del carico e di scortare le navi stesse alla più vicina dogana per i provvedimenti del caso."

La zona di vigilanza doganale marittima è definita dall'articolo 29 del T.U.L.D. il quale statuisce che "è sottoposta a vigilanza doganale la zona costituita dalla fascia di mare che si estende dalla linea doganale sino al limite esterno del mare territoriale (12 miglia marine).

Nell'ambito della zona di vigilanza doganale marittima la Guardia di Finanza esercita un'attività di polizia amministrativa, intesa ad accertare l'adempimento degli obblighi prescritti dalla Legge doganale nei confronti del comandante della nave.

L'articolo distingue l'ipotesi in cui la nave ha un tonnellaggio inferiore a 200 tonnellate, da quella in cui il tonnellaggio supera le 200 tonnellate.

Nel primo caso i militari della Guardia di Finanza possono salire a bordo per farsi esibire, tra l'altro, il manifesto da parte del capitano; nel secondo caso possono solo sorvegliare i movimenti della nave, a meno che non si notino operazioni di sbarco, imbarco o trasbordo in luoghi dove non vi siano uffici doganali, nel qual caso possono salire a bordo e scortare la nave stessa alla più vicina dogana per i provvedimenti del caso.

In materia di vigilanza sul mare, è opportuno altresì ricordare che l'azione della Guardia di Finanza si basa anche sui seguenti precetti normativi:

la Legge 11/03/88, numero 66, che attribuisce alla Guardia di Finanza, al fine del contrasto ai traffici marittimi illeciti, la facoltà di effettuare la sorveglianza anche oltre le acque territoriali;

la convenzione di Ginevra del 29/04/58 sull'alto mare la quale prevede che le navi da guerra (qualifica riconosciuta anche alle unità della Guardia di Finanza) possano legittimamente "arrestare", ai fini del controllo, le navi estere in acque territoriali. Controlli a posteriori presso le imprese che effettuano interscambio di beni con l'estero.

**Attività ispettiva autonoma**

L'esame, presso le imprese, del corretto svolgimento delle operazioni doganali viene svolto dai reparti del Corpo:

in via concorrente, nell'ambito dell'attività di verifica fiscale generale, avente per oggetto tutti i settori impositivi concernenti la gestione aziendale;

nel contesto dei servizi di polizia giudiziaria in relazione ad ipotesi di contrabbando;

mediante interventi operativi "mirati" in modo specifico al controllo degli scambi commerciali con i paesi terzi, in virtù dei poteri di accesso, verifica e ricerca attribuiti dagli artt. 35 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4 e 30 della Legge 21 dicembre 1999, n. 526, che riconosce i poteri attribuiti alla Guardia di Finanza in materia di IVA e II.DD., anche per l'accertamento e la repressione delle violazioni in danno all'Unione Europea e di quelle lesive del bilancio connessi alle prime. In quest'ultimo caso, l'obiettivo del controllo non è limitato al solo accertamento del corretto svolgimento delle formalità doganali e del pagamento dei relativi dazi, ma anche dei rilevanti flussi reddituali che a tali operazioni si riferiscono.

**Collaborazione alla revisione dell'accertamento promossa dagli uffici**

L'art. 64,comma 3, del D.L. n. 331/1993, convertito in Legge n. 427/1993, ha previsto la cooperazione della Guardia di Finanza con gli uffici doganali, per l'acquisizione ed il reperimento di elementi utili ai fini della revisione dell'accertamento promossa dai predetti uffici, procedendo secondo le norme e le facoltà previste dall'articolo 11, comma 9, del D. Lgs. n. 374/1990.

Tale ultima disposizione di legge statuisce che l'ufficio doganale possa procedere a verifiche generali o parziali per la revisione di più operazioni doganali, entro i tre anni dalla data in cui l'accertamento è divenuto definitivo, con le modalità indicate nello stesso articolo, per accertare le relative violazioni, nonché in attuazione degli accordi di mutua assistenza amministrativa o di atti normativi comunitari.

Le modalità delle verifiche sono quelle fissate in materia di Imposta sul Valore Aggiunto dall'art. 52, commi da 4 a 10, del Decreto del Presidente della Repubblica 26.10.1972, n. 633, cui rinvia il comma 4 dell’art. 11 citato.

**ACCISE**

L'accisa è un'imposta indiretta sulla produzione e sui consumi che colpisce i prodotti energetici, l'alcole etilico e le bevande alcoliche, l'energia elettrica ed i tabacchi lavorati, assicurando un considerevole gettito all'Erario.

L'elevata incidenza fiscale sul prezzo finale dei prodotti citati rende particolarmente remunerative le condotte evasive in questo comparto, che sono sempre di più appannaggio anche di frange della criminalità organizzata.

La Guardia di Finanza è fortemente impegnata nel contrasto alle frodi perpetrate nel settore, con la duplice finalità di tutelare la pretesa erariale e di preservare la correttezza del mercato.

In virtù di ciò il Corpo, avvalendosi di un incisivo assetto potestativo, contenuto principalmente nel D.Lgs. n. 504/95, garantisce una costante e qualificata azione di controllo sul rispetto della disciplina di riferimento, lungo tutti gli stadi della filiera produttiva e commerciale, permettendo di accertare l'effettiva destinazione dei prodotti, soggetti al particolare regime impositivo, negli impieghi dichiarati, garantendo in tal modo un'adeguata attività di prevenzione e di contrasto alle condotte illecite.

A riguardo l'attività della Guardia di Finanza nello specifico comparto si sviluppa principalmente in modo dinamico, per mezzo di controlli su strada dei generi trasportati e di specifiche attività ispettive eseguite presso gli opifici di produzione, le raffinerie, i depositi fiscali e commerciali, nonché gli altri operatori deputati alla gestione ed all'impiego del prodotto.

Fonti normative:

- L. n. 4/1929;

- D.P.R. n. 633/72;

- D.P.R. n. 600/73;

- D.Lgs. n. 504/1995 Testo Unico Accise;

- Dir. 2003/96/CE;

- D.Lgs. n. 26/2007;

Per accisa s’intende un’imposta sulla fabbricazione e vendita di prodotti cosiddetti di largo consumo e a richiesta rigida. È un tributo indiretto, che colpisce singole produzioni e singoli consumi. In Italia le accise più

importanti sono quelle relative ai prodotti energetici, (precedentemente I prodotti sottoposti ad accise erano limitati solo agli oli minerali ma con la Dir. 2003/96/CE recepita con D.Lgs. n. 26/2007 è stato ampliato l’insieme dei suddetti prodotti ai cosiddetti prodotti energetici in senso ampio, cui si aggiunge quindi l’elettricità), all’energia elettrica, agli alcolici e ai tabacchi.

L'accisa è un'imposta che grava sulla quantità dei beni prodotti, a differenza dell'IVA che incide sul valore. Mentre l'IVA è espressa in percentuale del valore del prodotto, l'accisa si esprime in termini di aliquote

che sono rapportate all'unità di misura del prodotto.

Ogni impianto presso il quale sono commercializzati i prodotti assoggettati ad accisa, è tenuto al rispetto della specifica normativa fiscale e nei confronti degli esercenti tali impianti potranno essere intraprese verifiche generali/parziali attraverso l’esercizio dei poteri di accesso, verificazione ricerca e ispezione attribuiti alla Guardia di Finanza dall’art. 35 della L. n. 4/1929, dagli artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 633/72 e dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. n .600/73. L’art.18 del D.Lgs n. 504/95 amplia tali poteri “[…]*I funzionari dell’Amministrazione Finanziaria […]* ***e gli appartenenti alla Guardia di Finanza*** *hanno facoltà di eseguire le indagini e i controlli necessari ai fini dell’accertamento delle violazioni alla disciplina delle imposte sulla produzione e sui consumi; possono, altresì,* ***accedere liberamente,e in qualsiasi momento*** *nei depositi, negli impianti e nei luoghi nei quali sono fabbricati, trasformati, detenuti od utilizzati prodotti sottoposti ad accisa o dove è custodita documentazione contabile attinente ai suddetti prodotti per eseguirvi verificazioni, riscontri, inventari, ispezioni e ricerche e per esaminare registri e documenti.*[…]”.

I militari appartenenti al Corpo hanno un’ulteriore facoltà prevista dal suddetto articolo : “[…] ***Essi hanno pure facoltà di prelevare, gratuitamente, campioni esistenti negli impianti,*** *redigendo apposito verbale e, per esigenze di tutela fiscale, di applicare suggelli alle apparecchiature e ai meccanismi.*[…]”.

Nei depositi fiscali e negli impianti ove si trovano a vario titolo oli minerali, I militari del Corpo possono procedere al **cd. prelevamento campione**, un’attività svolta per verificare la posizione fiscale e la qualità del prodotto.

Il prelevamento deve essere eseguito su tre livelli del serbatoio:

1- Fondo;

2- Metà;

3- Sommità.

Il prodotto prelevato verrà miscelato e riposto in quattro lattine metalliche:

- n. 1 lattina verrà lasciata alla parte;

- n. 1 lattina verrà inviata al competente laboratorio chimico

dell’Agenzia delle Dogane;

- n. 2 lattine verranno custodite presso il Reparto operante per eventuali e successive perizie.

Quando si accede nei suddetti luoghi l’A.F. verifica la corrispondenza tra la giacenza contabile (es. registro di carico e scarico) e la giacenza effettiva onde riscontrare delle eccedenze o delle deficienze.

Nell’ambito di questi controlli il momento principale è l’accesso ex art. 35 L. n. 4/29 cui seguono eventualmente controlli incrociati connessi ad esempio alla circolazione dei prodotti. “[…] Presso i suddetti impianti possono essere istituiti uffici finanziari di fabbrica che, per l’effettuazione della vigilanza, si avvalgono, se necessario, della collaborazione dei militari della Guardia di Finanza, e sono eseguiti inventari periodici […]” art.18 comma 1 D.Lgs 504/95.

**Quali sono le possibili frodi?**

* L’illecito utilizzo di prodotti ad “accisa agevolata” per finalità diverse da quelle per cui è riconosciuta l’imposta ridotta;
* Truffe di tipo quantitativo, portate a termine soprattutto nelle furniture a Enti Pubblici. Viene somministrato all’Ente una quantità di prodotto inferiore a quello dichiarato, la differenza va ad alimentare il mercato in nero;
* Miscelazioni di prodotti derivati da oli minerali come ad esempio gasolio con olio di colza, benzina con toruolo.

**I reati in materia di accise sono disciplinati dall’art. 40 all’art. 44 del T.U.A. .**

Le condotte penalmente rilevanti sono essenzialmente: *fabbricazione, raffinazione, sottrazione fraudolenta, destinazione a diversi usi, miscelazioni non autorizzate, fabbricazione clandestina, costituzione di associazione a delinquere all’uopo finalizzata*, nell’ipotesi di delitto tentato si soggiace alla medesima pena prevista per il delitto consumato.

## Tutela della spesa pubblica: dispositivo e potestà del Corpo nel contrasto delle frodi comunitarie e nazionali.

**Il contrasto alle frodi in danno alle uscite del Bilancio dell'Unione Europea**

La Guardia di Finanza ha il compito di prevenire e reprimere gli illeciti e le violazioni che minacciano l’integrità del bilancio dello Stato, delle Regioni, degli Enti locali e dell'Unione europea.

Non basta, infatti, garantire che ogni cittadino versi allo Stato le imposte dovute in relazione alla propria capacità contributiva, ma occorre anche assicurare che le risorse pubbliche derivanti dal prelievo fiscale vengano impiegate correttamente, sotto forma di sussidi, contributi e finanziamenti, a favore solo di coloro che ne abbiano effettivamente diritto.

In questo senso, l’azione del Corpo è finalizzata ad assicurare la corretta destinazione delle risorse stanziate ed evitare possibili sprechi, inefficienze o vere e proprie frodi a danno della collettività.

La Guardia di Finanza interviene in questo ambito operando lungo quattro direttrici principali:

* il supporto all’Autorità Giudiziaria nelle indagini da questa coordinate in materia di corruzione, concussione, abuso d’ufficio, truffa ai danni dello Stato e turbata libertà degli incanti;
* l’ausilio alla Corte dei conti per i profili di responsabilità amministrativo e contabile;
* l’esercizio di controlli amministrativi d’iniziativa, attraverso il ricorso agli autonomi poteri riconosciuti al Corpo;
* la collaborazione con le Autorità di settore investiti, a livello centrale e locale, di funzioni di controllo e vigilanza in materia di spesa pubblica (quali l’Autorità Nazionale Anticorruzione, Ragioneria Generale dello Stato e Dipartimento della Funzione Pubblica della Presidenza del Consiglio dei Ministri).

II Corpo partecipa, inoltre, al Comitato per la Lotta contro le Frodi nei confronti dell’Unione europea (CO.L.A.F.) e, a livello europeo, al Comitato per il coordinamento nel settore della lotta contro le frodi (CO.CO.L.A.F.) della Commissione europea e al Gruppo Antifrode (G.A.F.) del Consiglio dell’Unione.

**Il contrasto alle frodi in danno del bilancio dell’unione europea**

L’azione della Guardia di Finanza a tutela della spesa pubblica è rivolta al controllo sulla corretta gestione dei finanziamenti elargiti dall’Unione europea, con particolare riguardo ai consistenti contributi erogati da quest’ultima – e cofinanziati a livello nazionale e regionale – nell’ambito delle Politiche di Coesione, della Politica Comune della Pesca e della Politica Agricola Comune.

Sono oggetto di approfondimenti investigativi dei Reparti del Corpo gli interventi finanziati con:

* il Fondo Europeo Sviluppo Regionale (F.E.S.R.), le cui risorse contribuiscono al potenziamento della coesione economica e sociale tra gli Stati membri e tra le aree regionali di questi ultimi, riducendo le disparità esistenti;
* il Fondo Sociale Europeo (F.S.E.), che contribuisce al rafforzamento della crescita economica e al miglioramento delle opportunità occupazionali, della qualità e della produttività del lavoro;
* il Fondo Europeo per gli affari marittimi e la pesca (F.E.A.M.P.) che sovvenziona tutte le azioni tese a garantire lo sviluppo sostenibile della pesca e dell’acquacoltura e a promuovere misure destinate alla tutela e alla valorizzazione dell’ambiente;
* il Fondo Europeo Agricolo per lo Sviluppo Rurale (F.E.A.S.R.) che finanzia le azioni tese all’accrescimento della competitività del settore agricolo e forestale, alla valorizzazione dell’ambiente e al miglioramento della qualità di vita nelle zone rurali;
* il Fondo Europeo Agricolo di Garanzia (F.E.A.GA.) che sovvenziona le misure di mercato avviate nell’ambito della politica agricola comune;

A tali strumenti finanziari si aggiungono, inoltre, le cc.dd. “Spese Dirette”, risorse erogate direttamente dalla Commissione europea, che sovvenzionano i progetti delle Organizzazioni non governative, le spese proprie delle Istituzioni dell’Unione europea e finanziano aiuti a Paesi terzi.

In tale contesto operativo rilevante importanza assume la collaborazione attivata dalla Guardia di Finanza con l’Ufficio per la Lotta Antifrode della Commissione europea (O.L.A.F.), con il quale è stata sottoscritta un’intesa protocollare da ultimo rinnovata nel mese di giugno 2012.

Sulla base del predetto accordo le due Istituzioni cooperano per la lotta contro le frodi, la corruzione e ogni altra attività illecita nel rispetto delle prerogative dei rispettivi mandati nonché alla prevenzione e repressione di gravi comportamenti irregolari di personale che, a qualsiasi titolo, svolge la propria attività in seno a Organi, Organismi e Istituzioni dell’Unione europea.

Anche in ambito nazionale sono attive numerose forme di partenariato con Autorità preposte all’erogazione e al controllo dei fondi di origine europea.

**Il contrasto alle frodi in danno dei bilanci nazionale, regionale e locale**

In tale importante comparto della spesa pubblica, la Guardia di Finanza esegue controlli che mirano a:

* reprimere le condotte di malversazione, indebita richiesta e/o percezione, truffa e truffa aggravata ai danni del bilancio dello Stato, delle Regione e degli altri Enti pubblici;
* bloccare le erogazioni indebite e a recuperare le somme già percepite dai responsabili, attraverso l’applicazione delle misure di sequestro preventivo, anche per equivalente, finalizzate alla confisca.

Particolare importanza rivestono in tale contesto le forme di collaborazione inter-istituzionale con gli Enti responsabili dei flussi di spesa, soprattutto ai fini dell’ottenimento di informazioni complete e aggiornate sulla distribuzione dei contributi pubblici.

L’analisi di queste informazioni, in chiave di individuazione di profili di rischio di irregolarità, è operata dalla Componente speciale del Corpo e, in particolare, dal Nucleo Speciale Spesa Pubblica e Repressione Frodi Comunitarie, che ricorre a sofisticate tecniche di incrocio e correlazione informatica dei dati a disposizione.

**Il contrasto alle frodi in danno della spesa previdenziale**

La spesa previdenziale comprende l’ammontare di risorse destinate sia al pagamento delle pensioni che agli interventi di natura assistenziale.

L’attenzione operativa del Corpo nello specifico comparto è rivolta in particolare alla repressione delle condotte di indebita richiesta e/o percezione, truffa e truffa aggravata aventi ad oggetto risorse finanziarie messe a disposizione degli Enti previdenziali, tra cui, in particolare, le contribuzioni elargite nella forma di:

* pensioni, assegni sociali, prestazioni a sostegno del reddito e riservate a persone in condizioni di invalidità;
* indennità di disoccupazione in favore di manodopera bracciantile fittiziamente inquadrata in aziende agricole non realmente operanti o operanti solo in parte oppure corrisposte a soggetti in condizione di disoccupazione formale ma di fatto impiegati anche all’estero.

Le pratiche fraudolente che caratterizzano il settore truffe vengono per lo più messo in atto simulando, attraverso falsi contratti di affitto, la disponibilità di grandi estensioni di terreno coltivabile, tali da rendere verosimile l’assunzione sulla carta di consistenti aliquote di braccianti, successivamente posti in mobilità per ottenere le agevolazioni previste dall’Istituto di previdenza.

Un’ulteriore casistica di frode riguarda, poi, le agevolazione riservate a persone invalide. In questo ambito, gli illeciti riguardano sia la totale simulazione di stati di disagio fisico in realtà non sofferti, sia la percezione di indennità di accompagnamento non dovute, perché richieste, ad esempio, in periodi di ricovero ospedaliero dell’avente diritto.

Sulla base di un protocollo d’intesa stipulato in data 12 giugno 2014, la Guardia di Finanza e l’I.N.P.S. hanno sviluppato una collaborazione operativa al fine di potenziare le azioni di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni economico-finanziarie nel comparto della previdenza e dell’assistenza, anche attraverso un più serrato scambio informativo.

**Il contrasto alle frodi in materia di spesa sanitaria**

La Guardia di Finanza assicura un elevato livello di presenza ispettiva per il contrasto delle frodi nel settore della spesa sanitaria che, per ammontare di risorse impiegate, rappresenta una porzione rilevante della spesa pubblica nazionale.

Le attività svolte dai Reparti del Corpo in questo importante comparto mirano all’accertamento delle gravi forme di sperpero di denaro pubblico e sono finalizzate a limitare o ristorare i danni subiti dall’Erario, bloccando l’erogazione di provvidenze non dovute ovvero ricorrendo al loro recupero, mediante le misure cautelari e ablative accordate dall’Ordinamento.

Gli approfondimenti investigativi interessano in particolare:

* le imprese operanti nei settori della sanità e dell’assistenza sociale, in regime di convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale, per la repressione di fenomeni fraudolenti volti principalmente:
* alla predisposizione di certificati di ricoveri non effettuati o, se realmente operati, eseguiti per finalità non coperte da finanziamento pubblico;
* al frazionamento artificioso dei periodi di lungodegenza, per aggirare il limite massimo di durata del ricovero a carico dello Stato;
* alla percezione di rimborsi artificiosamente accresciuti in relazione a prestazioni rese in regime di convenzione;
* medici operanti in regime intramoenia che, pur percependo indennità di esclusività, violano il divieto allo svolgimento di altre attività lavorative di natura professionale in relazione al vincolo di dipendenza con la Pubblica Amministrazione.

**Il contrasto alle frodi in materia di prestazioni sociali agevolate e ticket sanitari**

L’attività della Guardia di Finanza a tutela della spesa pubblica è rivolta anche al settore delle cosiddette “Prestazioni Sociali Agevolate”, concesse da Enti pubblici a persone con specifici profili reddituali per l’accesso agevolato o gratuito, ad esempio, agli asili nido e agli altri servizi per l’infanzia, alle mense scolastiche, ai “buoni libro” e alle borse di studio, ai servizi socio-sanitari domiciliari e ai servizi abitativi.

Rientrano in questo contesto anche le esenzioni dal pagamento del ticket sanitario in relazione alla fruizione di prestazioni sanitarie di varia natura erogate a cittadini in possesso dei previsti requisiti reddituali, o in relazione al tipo di patologia o allo stato di invalidità sofferti.

L'attività di controllo nei confronti dei soggetti destinatari delle menzionate agevolazioni mira, da un lato, a salvaguardare gli interessi finanziari degli Enti erogatori e, dall'altro, a perseguire obiettivi di "equità sociale", tutelando la corretta redistribuzione delle risorse pubbliche nei confronti di chi ne abbia effettivamente diritto e bisogno e reprimendo le condotte di indebita richiesta e/o percezione di sussidi e agevolazioni.

L’azione della Guardia di Finanza nei comparti in esame si muove lungo due direttrici:

* la prima di natura collaborativa, che vede la cooperazione del Corpo con gli altri attori istituzionali a livello nazionale (I.N.P.S.), regionale, locale fino alle singole AA.SS.LL. e Università, attraverso la stipula di specifici protocolli d’intesa (allo stato oltre 630) finalizzati allo scambio di informazioni suscettibili di un approfondimento ispettivo in relazione ad ipotesi di violazioni di carattere sostanziale, ovvero connesse a fenomeni di rilevanza penale che travalicano le competenze degli organi amministrativi;
* la seconda di carattere operativo, che si traduce, sostanzialmente, nel complesso di tutte le attività d’indagine svolte dal Corpo, d’iniziativa ovvero delegate dall’Autorità Giudiziaria.

**Vigilanza nel settore degli appalti pubblici**

Tra i settori della spesa pubblica che sono oggetto di particolare attenzione investigativa vi è quello degli appalti pubblici.

Le attività svolte in questo ambito hanno principalmente lo scopo di reprimere le condotte che turbano la regolarità delle procedure di affidamento e le fasi esecutive di contratti stipulati da stazioni appaltanti pubbliche, nonché le frodi e gli inadempimenti contrattuali che abbiano ad oggetto forniture pubbliche.

L’impegno dei Reparti del Corpo può tradursi nell’esecuzione di:

* indagini di polizia giudiziaria per ipotesi di turbativa d’asta, frode in pubbliche forniture e abuso d’ufficio;
* interventi amministrativi d’iniziativa nei confronti di operatori economici contraenti della Pubblica Amministrazione, effettuati avvalendosi degli autonomi poteri di polizia economico-finanziaria e, su delega del Nucleo Speciale Spesa Pubblica e Repressione Frodi Comunitarie, utilizzando i poteri valutari;
* servizi svolti su richiesta delle Autorità indipendenti che agiscono nel settore della contrattualistica pubblica (per approfondimenti visita la sezione Collaborazione con l’Autorità Nazionale Anticorruzione).

**Collaborazione con l’autorità nazionale anticorruzione**

La Guardia di Finanza è l’unica Forza di Polizia individuata dalle norme di settore, quale referente istituzionale per le attività richieste dall’Autorità Nazionale Anticorruzione (A.N.AC.).

L’A.N.AC. può, infatti, avvalersi del Corpo:

* per la verifica del rispetto delle norme sulla trasparenza e la prevenzione della corruzione e obblighi di pubblicità e trasparenza cui sono soggette tutte le Pubbliche Amministrazione;
* per la vigilanza sulla correttezza delle procedure adottate in materia di appalti.

La Guardia di Finanza dispone, a livello centrale, di un Nucleo Anticorruzione, reparto specializzato nell’esecuzione delle attività delegate dall’Autorità Nazionale Anticorruzione e, sul territorio, di Sezioni Anticorruzione, istituite in tutti i Nuclei di Polizia Tributaria in sede di capoluogo di Regione.

La collaborazione, in argomento, è stata dettagliatamente disciplinata con la stipula di un apposito protocollo di intesa tra il Corpo e l’A.N.AC.

Tale dispositivo è, altresì, impegnato anche nel contesto degli approfondimenti in corso a seguito degli eventi sismici che hanno colpito le regioni dell’Italia centrale a partire dall’estate del 2016.

**Collaborazione con la Corte dei conti**

La collaborazione con la Corte dei conti rappresenta un’attività di centrale importanza nell’azione della Guardia di Finanza a tutela della spesa pubblica.

Il Corpo, come confermato dal recente codice della giustizia contabile, entrato in vigore nell’ottobre 2016, è il principale referente operativo della Corte dei conti, non solo nell’esercizio delle funzioni giurisdizionali, ma anche per ciò che riguarda la sfera del controllo.

Gli accertamenti svolti hanno principalmente lo scopo di:

* accertare i profili di responsabilità amministrativa per danni erariali di dirigenti, funzionari e dipendenti pubblici, nonché di privati in relazione ad ipotesi di irregolare gestione, impiego e percezione di risorse finanziarie di natura pubblica, anche in vista dell’applicazione delle misure di sequestro conservativo a ristoro dell’erario;
* fornire supporto alla Sezioni Centrali e Regionali di controllo della Corte dei conti nello sviluppo di approfondimenti relativi alla gestione contabile e amministrativa delle pubbliche amministrazioni. In questo specifico settore le attività operative prevedono:
* l’esecuzione di indagini delegate dalle Procure Generali e Regionali della Corte dei conti;
* l’inoltro di segnalazioni d’iniziativa in materia di danni erariali derivanti dallo sviluppo di risultanze in possesso dei Reparti, attraverso il diretto interessamento delle competenti Procure;
* lo sviluppo degli approfondimenti a richiesta delle Sezioni Centrali e Regionali di Controllo.

La collaborazione è stata dettagliatamente disciplinata con la stipula di un apposito protocollo di intesa tra il Corpo e la Magistratura Contabile.

**Contrasto ai reati contro la Pubblica Amministrazione**

Il Corpo interviene in questo ambito operando lungo tre direttrici principali:

* il supporto all’Autorità Giudiziaria nelle indagini di polizia giudiziaria;
* l’esercizio delle autonome prerogative di controllo amministrativo;
* la collaborazione con l’Autorità Nazionale Anticorruzione.

I Reparti assicurano una costante e qualificata collaborazione alla magistratura, sviluppando complesse inchieste, anche di carattere transnazionale, che hanno ad oggetto l’accertamento delle tipiche condotte illecite di settore, ivi comprese quelle che riguardano le irregolarità nella gestione degli appalti pubblici.

Le indagini hanno lo scopo di prevenire e reprimere le condotte di peculato, corruzione, concussione, abuso d’ufficio commesse da pubblici ufficiali, incaricati di pubblico servizio e privati, nonché di procedere al sequestro, anche per equivalente, finalizzato alla successiva confisca, di ciò che costituisce prezzo o profitto dei predetti illeciti penali.

L’impegno si traduce nell’esecuzione di:

* indagini di polizia giudiziaria;
* attività amministrative a richiesta dell’Autorità Nazionale Anti Corruzione;
* dell’Ispettorato per la Funzione Pubblica per accertare l’osservanza delle disposizioni in materia di lavoro a tempo parziale, incompatibilità e cumulo d’impieghi dei dipendenti statali.

## Attività della Guardia di Finanza nell’accertamento del danno erariale.

La Guardia di Finanza, in virtù delle specifiche attribuzioni di vigilanza e tutela del pubblico erario che istituzionalmente le competono, è chiamata a collaborare con la Corte dei Conti.

In particolare, la Procura Generale e anche la Corte dei Conti in sede giurisdizionale, si avvalgono del Corpo per l’esecuzione di atti e attività inerenti le potestà istruttorie loro conferite dal D.Lgs. 28 agosto 2016, n. 174 (Codice di giustizia contabile).

La Guardia di Finanza, in base all’art. 56 del Codice di giustizia contabile, può essere chiamata a eseguire ispezioni e accertamenti diretti presso Pubbliche Amministrazioni e terzi contraenti o beneficiari di provvidenze finanziarie a destinazione vincolata.

Nel tempo, il Corpo ha adeguato la propria struttura ordinativa che, attualmente, prevede:

* nell’ambito del Nucleo di polizia economico-finanziaria di Roma, un Gruppo Accertamento Responsabilità Amministrativa e Danni Erariali con competenza Regionale che svolge funzioni di referente per le articolazioni della Corte dei Conti con sede a Roma;
* apposite Sezioni Accertamento Responsabilità Amministrativa e Danni Erariali presso gli altri Nuclei di polizia economico-finanziaria con compito di corrispondere alle richieste delle Procure Regionali della Corte dei Conti.

Il D.Lgs. n. 68/2001 attribuisce alla Guardia di Finanza, inoltre, la titolarità di una più ampia facoltà ispettiva autonoma in materia di spesa pubblica, demandando, tra l’altro, al Corpo compiti di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni in materia di risorse e mezzi finanziari pubblici impiegati a fronte di uscite del bilancio pubblico, nonché di programmi pubblici di spesa.

In particolare, l’attuale quadro normativo consente al Corpo di agire, anche d’iniziativa, nel settore del controllo della spesa pubblica, esercitando tutti i poteri istruttori di controllo conferiti per l'accertamento delle violazioni in materia di I.V.A. e imposte dirette.

La collaborazione con la Corte dei conti rappresenta un’attività di centrale importanza nell’azione della Guardia di Finanza a tutela della spesa pubblica.

Il Corpo, come confermato dal recente codice della giustizia contabile, entrato in vigore nell’ottobre 2016, è il principale referente operativo della Corte dei conti, non solo nell’esercizio delle funzioni giurisdizionali, ma anche per ciò che riguarda la sfera del controllo.

Gli accertamenti svolti hanno principalmente lo scopo di:

* accertare i profili di responsabilità amministrativa per danni erariali di dirigenti, funzionari e dipendenti pubblici, nonché di privati in relazione ad ipotesi di irregolare gestione, impiego e percezione di risorse finanziarie di natura pubblica, anche in vista dell’applicazione delle misure di sequestro conservativo a ristoro dell’erario;
* fornire supporto alla Sezioni Centrali e Regionali di controllo della Corte dei conti nello sviluppo di approfondimenti relativi alla gestione contabile e amministrativa delle pubbliche amministrazioni. In questo specifico settore le attività operative prevedono:
* l’esecuzione di indagini delegate dalle Procure Generali e Regionali della Corte dei conti;
* l’inoltro di segnalazioni d’iniziativa in materia di danni erariali derivanti dallo sviluppo di risultanze in possesso dei Reparti, attraverso il diretto interessamento delle competenti Procure;
* lo sviluppo degli approfondimenti a richiesta delle Sezioni Centrali e Regionali di Controllo.

La collaborazione è stata dettagliatamente disciplinata con la stipula di un apposito protocollo di intesa tra il Corpo e la Magistratura Contabile.

## Il ruolo del Corpo in materia di appalti e contrasto all’illegalità nella Pubblica Amministrazione.

## Tutela dei diritti di proprietà intellettuale: ruolo della Guardia di Finanza e strumenti di indagine.

**Diritti di proprietà intellettuale**

I diritti di proprietà intellettuale (DPI) sono "pacchetti" di diritti esclusivi legati alle varie forme di espressione della conoscenza, delle idee e delle opere artistiche. La moderna proprietà intellettuale include tre principali aree:

1. brevetti (proteggono le nuove idee)
2. marchi depositati (proteggono i simboli finalizzati a distinguere le varie aziende)
3. diritto d'autore (protegge le espressioni artistiche)

I DPI sono diventati uno dei core business dell’Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC): l'"Accordo sugli Aspetti Commerciali dei Diritti di Proprietà Intellettuale" (TRIPS), elemento fondante dell’OMC, costituisce il tentativo più importante di stabilire un’armonizzazione globale della protezione e del rispetto della proprietà intellettuale, nonché la creazione di standard internazionali per la protezione dei brevetti, diritti d'autore, marchi registrati e design.

**Il Corpo della Guardia di Finanza**

La Guardia di Finanza, quale forza di polizia economico-finanziaria, ha competenza generale per la prevenzione, ricerca e repressione di qualunque tipologia di violazione in materia di marchi, brevetti, diritti d’autore, segni distintivi e modelli, relativamente al loro esercizio e sfruttamento economico.

L’obiettivo principale è ricostruire i flussi di beni e di denaro Individuare la «filiera del falso» Assicurare i responsabili all’Autorità Giudiziaria ED Aggredire i patrimoni illecitamente costituiti

I poteri della Guardia di Finanza in materia di lotta alla contraffazione sono disciplinati dal ***d.lgs. 19 marzo 2001, n. 68 «Adeguamento dei compiti del Corpo della Guardia di finanza, a norma dell'articolo 4 della L. 31 marzo 2000, n. 78» e, in particolare, all’art. 2, comma 2, lett. l)***, ove si sancisce che: …al Corpo sono demandati compiti di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni in materia di:

*l) diritti d'autore, know-how, brevetti, marchi ed altri diritti di privativa industriale, relativamente al loro esercizio e sfruttamento economico;*

1. Tutela del consumatore (Sicurezza dei prodotti e Marchio CE)
2. Tutela del marchio industriale (Contraffazione)
3. Tutela del Made in Italy e dell’agro-alimentare (Sicurezza dei prodotti)

Dal punto di vista organizzativo, il Corpo agisce nel comparto tramite i Reparti dislocati sul territorio e, in particolare, con i Nuclei di polizia tributaria che costituiscono le unità investigative deputate allo sviluppo delle indagini di maggiore spessore:

1. *il Nucleo Speciale Tutela Proprietà Intellettuale* che svolge, a livello centrale, funzioni di analisi di rischio, attraverso incroci di banche dati, studio dei sistemi di frode, elaborazione di metodologie operative e diffusione sul territorio delle migliori esperienze investigative;
2. il *Nucleo Speciale Frodi Tecnologiche*, cui sono attribuite competenze operative e di supporto della componente territoriale nel monitoraggio della rete internet e nel contrasto alla pirateria digitale e alla criminalità informatica a sfondo economico-finanziario;
3. il *Servizio Centrale Investigazioni Criminalità Organizzata*, per i fenomeni di infiltrazione criminale di particolare portata e di matrice mafiosa.

***La strategia operativa è fondata su tre linee direttrici principali:***

1. *il presidio degli spazi doganali*, per intercettare i traffici illeciti di merci contraffat- te e pericolose di provenienza extra-U.E. prima ancora che vengano immesse nel circuito commerciale nazionale;
2. *il controllo economico del territorio* esercitato dalle pattuglie su strada in coordinamento con le altre Forze di Polizia e con le polizie locali, per garantire una risposta repressiva, tempestiva e capillare dei traffici illeciti di minore spessore e della minuta vendita;
3. *l’attività investigativa mirata sui grandi traffici*, il cui obiettivo principale è quello di giungere alla ricostruzione dell’intera filiera del falso, per individuare i canali d’importazione, i centri di abusiva produzione, le aree di deposito, le reti della grande distribuzione delle merci illegali, i mezzi di finanziamento e gli snodi finanziari di appoggio, custodia e smistamento dei profitti illeciti.

La Guardia di Finanza inoltre*:*

1. mantiene stretti rapporti di collaborazione con il Ministero dello Sviluppo Economico e gli altri Dicasteri interessati;
2. partecipa, quale membro, ai lavori del Consiglio Nazionale Anti Contraffazione (CNAC)55, nell’ambito della Commissione Permanente delle Forze di Polizia ivi insediata;
3. collabora con l’Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato e con l’Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni anche ai fini dell’applicazione del regolamento in materia di tutela del diritto d’autore sulle reti di comunicazione elettronica.

**BOX - SIAC**

Il Sistema Informativo Anti-Contraffazione (SIAC) è una progettualità sviluppata in co-finanziamento con la Commissione Europea ed affidata dal Ministero dell’Interno alla Guardia di Finanza, a conferma del ruolo centrale del Corpo nello specifico comparto operativo.

L’iniziativa ha preso le mosse dalla maturata consapevolezza che per fronteggiare un fenomeno illecito multidimensionale e trasversale come quello della contraffazione è necessario “fare sistema” fra tutte le componenti istituzionali e gli attori impegnati nella lotta all’ “industria del falso”.

Partendo da questo presupposto, il progetto è stato realizzato come una piattaforma telematica plurifunzionale composta da diversi applicativi che assolvono le funzioni di:

- informazione per i consumatori;

- cooperazione tra gli attori istituzionali e, in particolare, tra le Forze di polizia e

tra queste e le Polizie Municipali;

- collaborazione tra le componenti istituzionali e le aziende.

Il SIAC, operativo dal 1° gennaio 2014, si concretizza innanzitutto in un sito web in grado di fornire un quadro aggiornato circa l’azione svolta dalle Istituzioni che presidiano il “mercato del falso”, mettendo a disposizione dell’utenza anche indicazioni e consigli pratici per evitare di acquistare prodotti contraffatti o pericolosi.

Il sistema, inoltre, consente ai titolari delle privative industriali e intellettuali di collaborare attivamente all’azione di prevenzione e contrasto mediante l’invio di elementi informativi sui propri prodotti colpiti da condotte di contraffazione (immagini, schede tecniche, perizie, consulenze tecniche etc.) di pronta consultazione per gli organi di controllo operanti sul campo.

E’ stata implementata, altresì, una piattaforma informatica riservata alla Guardia di Finanza e alle altre Forze di polizia (comprese le Polizie Municipali), nella quale confluiscono, sulla base di innovative modalità di alimentazione e strutturazione del dato, tutte le risultanze operative raccolte nello specifico settore di servizio, in modo tale da garantire una più efficace e tempestiva analisi delle informazioni di rilevanza investigativa.

Il Sistema dispone, infine, di un apposito applicativo denominato COLIBRI (Contraffazione On Line Brand Inquiry) che consente un’azione di contrasto mirata alla rete internet, permettendo di rilevare la presenza, nei principali siti dedicati all’ecommerce, di annunci proponenti la vendita di materiale contraffatto.

**Diverso dalla contraffazione, ma non meno insidioso, è il problema della sicurezza dei consumatori.**

In questo ambito ricadono i prodotti che, pur non configurandosi come lesivi dei diritti di proprietà relativi ad un marchio registrato, sono comunque da considerare irregolari poiché sprovvisti dei requisiti minimi di legge atti a fornire indicazioni all’acquirente finale circa la produzione, la provenienza, la filiera di importazione e commercializzazione, le istruzioni d’uso, etc. Al riguardo, la principale disposizione di riferimento è il «***Codice del Consumo***», di cui al ***decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206***.

**TECNICHE D’INDAGINE:**

***1. Attività di intelligence e controllo del territorio;***

***2. Osservazione, pedinamento indiziati e interventi di iniziativa a sequestro della merce contraffatta, con il perseguimento penale del reo***. In talune casistiche, controllo a distanza con impiego di personale appositamente addestrato o di particolari mezzi tecnici

(es.: apparati veicolari GPS);

***3. Nelle ipotesi di maggiore intensità criminale:***

a. Indagini tecniche (es.: intercettazioni telefoniche, informatiche e ambientali);

b. Operazioni speciali.

**La legge 23 luglio 2009, n. 99, tra le altre, ha introdotto:**

1. sanzioni più severe, adeguate alla gravità del fenomeno (con edittale della pena minima a 2 anni e quella massima a 6 anni, nei casi di sistematicità e con il vincolo organizzativo di cui all’art. 474-ter c.p.);
2. nuove fattispecie di reato, tra le quali l’art. 517-quater c.p., maggiormente adeguato al contrasto dei vari fenomeni illeciti a danno del settore agroalimentare;
3. misure patrimoniali di carattere sanzionatorio, garantendo la possibilità di aggredire, anche nella forma per equivalente, i proventi dell’attività delittuosa nonché i beni di coloro che, seppur estranei al reato, abbiano concesso in uso magazzini e depositi difettandone nella vigilanza;
4. certezza del momento consumativo del reato, garantendo la tutela di marchi, brevetti, etc., già oggetto di registrazione presso una qualsiasi Camera di Commercio o, in alternativa, presso l’U.I.B.M. (Ufficio Italiano Marchi e Brevetti del Ministero dello Sviluppo Economico).

Successive novelle normative:

1. l’art. 8 della legge 13 agosto 2010, n. 136, novellando l’art. 9 della legge n. 146/2006, ha esteso, ai reati più gravi di contraffazione (artt. 473 e 474 c.p.), i poteri investigativi un tempo riconosciuti dalla sola legislazione antimafia (cc.dd. operazioni speciali);
2. l’art. 14, comma 3, della legge 14 gennaio 2013, n. 9, ha consentito l’avvio e l’uso di intercettazioni telefoniche per i reati di contraffazione (artt. 473 e 474 c.p.), frode al commercio (art. 515 c.p.), vendita di sostanze alimentari nocive o non genuine (artt. 444 e

516 c.p.) e contraffazione di indicazioni geografiche o denominazioni di origine dei prodottiagroalimentari (art. 517-quater c.p.);

**Le condotte di «alterazione» o «contraffazione»:**

• L’art. 473 c.p. sanziona la produzione o l’uso di prodotti con marchi o segni distintivi nonché brevetti, disegni o modelli industriali contraffatti o alterati;

• l’art. 474 c.p. sanziona la detenzione per la vendita, la vendita e la messa in circolazione, comprensiva dell’introduzione nel territorio dello Stato per trarne profitto di prodotti con marchi o segni distintivi contraffatti o alterati.

**Condizione «aggravante» alle condotte di cui agli artt. 473 e 474 c.p.:**

**•** l’art. 474-ter c.p., nei casi in cui i delitti di contraffazione di marchi e brevetti (art. 473 c.p.) e di introduzione nel territorio dello Stato di prodotti con marchi contraffatti (art. 474, primo comma, c.p.) siano “commessi in modo sistematico ovvero attraverso l’allestimento di mezzi e attività organizzate” (che non integrino gli estremi per procedere ai sensi dell’art. 416 c.p.), prevede la pena detentiva della reclusione da 2 anni a 6 anni.

**Vendita di prodotti industriali con segni mendaci e «Made in Italy»**

L’art. 517 c.p. sanziona la vendita o la messa in circolazione, l’importazione o la commercializzazione di prodotti con false o fallaci indicazioni di origine e di provenienza.

Per fallace indicazione si intende anche l’indebita apposizione del “made in Italy” oppure “l’uso di marchi di aziende italiane su prodotti o merci non originari dell’Italia senza l’indicazione precisa, in caratteri evidenti, del Paese dove sono stati prodotti o fabbricati, o di qualsivoglia altra indicazione sufficiente a evitare qualsiasi errore sulla loro effettiva origine estera”.

**Settore «agro-alimentare»**

L’art. 517-quater c.p. punisce:

• (produzione) la contraffazione o l’alterazione di indicazioni geografiche o denominazioni di origine di prodotti agroalimentari (es.: D.O.P., D.O.C., I.G.P. e I.G.T.);

• (commercializzazione) l’importazione, la detenzione e l’offerta in vendita nonché la messa in circolazione di prodotti agroalimentari con indicazioni geografiche o denominazioni di origine contraffatte (es.: D.O.P., D.O.C., I.G.P. e I.G.T.).

**Sanzioni amministrative per l’acquirente:**

Art. 1, comma 7, legge n. 80/2005: l’acquirente finale, a qualsiasi titolo, di cose che, per la qualità o

per la condizione di chi le offre oppure per l’entità del prezzo, inducano a ritenere che siano state

violate le norme in materia di origine e provenienza dei prodotti ed in materia di proprietà industriale, è punito con la pena pecuniaria da 100 a 7.000 euro (cd. «incauto acquisto»).

**Misura «patrimoniale»**

L’art. 474-bis c.p. prevede che, per i reati di cui agli artt. 473 e 474

c.p., è sempre ordinata la confisca:

• delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato;

• delle cose che ne sono l’oggetto, il prodotto, il prezzo o il profitto;

*in via diretta* o, se non è possibile definire con certezza la correlazione causale tra il bene e il reato, per l’equivalenza del profitto conseguito.

*In via diretta*, ai sensi dei comma 3 e 4 dell’art. 240 c.p., l’art. 474-bis c.p. consente la confisca delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato (artt. 473 e/o 474 c.p.),

ovvero che ne sono l’oggetto, il prodotto, il prezzo o il profitto, appartenenti a persona estranea al reato medesimo, salvo che dimostri di:

• non averne potuto prevedere l’illecito impiego, anche occasionale, o l’illecita provenienza;

• non essere incorsa in un difetto di vigilanza.

## L’attività di contrasto patrimoniale alla criminalità organizzata ed economico-finanziaria in applicazione della normativa antimafia.

Come noto, il cd. *Codice Antimafia (D. Lgs. 6 settembre 2011, n. 159)* riproduce le disposizioni che riguardano le misure di prevenzione personali e patrimoniali, seppur con alcuni adattamenti. Nonostante il breve periodo di operatività esso è già stato oggetto di rivisitazioni e aggiustamenti al fine di migliorarne l’efficacia e la coerenza.

L’ultima correzione in ordine temporale è dovuta alla Legge 17 ottobre 2017, n. 161 che ha – fra gli altri – ampliato i soggetti destinatari delle misure di prevenzione, revisionato il procedimento di applicazione delle misure e dell’istituto della ‘amministrazione giudiziarià, introdotto il controllo giudiziario delle aziende, potenziato l’Agenzia nazionale per l’amministrazione e la destinazione dei beni sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata. Una delle novità di stretto interesse per la polizia giudiziaria concerne il sequestro quale misura di prevenzione.

*Le misure di prevenzione sono provvedimenti di carattere amministrativo di competenza dell’Autorità Amministrativa o Giudiziaria adottati nei confronti di soggetti ritenuti pericolosi quali strumenti di difesa sociale per evitare che tale pericolosità possa sfociare nella commissione di concreti fatti delittuosi*. Hanno come caratteristica di essere applicate indipendentemente dalla commissione di un precedente reato (da qui la denominazione di misure ante o praeter delictum) che le distingue dalle misure di sicurezza, applicabili ai soggetti socialmente pericolosi che abbiano già commesso un reato.

Presupposto per la loro adozione è il modo di essere e il comportamento complessivo del soggetto assunti a base del giudizio di pericolosità sociale e della probabilità che egli in futuro commetta reati. Sono comunque applicate con un procedimento amministrativo e vengono distinte in:

* personali, quando incidono sulla libertà personale o di circolazione;
* patrimoniali, quando incidono sul patrimonio;
* interdittive, quando limitano l’esercizio di determinate attività.

Il fatto che la competenza sia attribuita all’Autorità Giudiziaria (oltre, A.G.) non deve trarre in inganno: quando il Tribunale decide in merito all’applicazione di una misura di prevenzione esercita una competenza di carattere amministrativo anche se la legge impone il rispetto di tutte le garanzie del procedimento penale.

Per l’applicazione di una misura di prevenzione, ove trova applicazione l’art. 200 c.p. (che prevede si debba tenere in considerazione “la legge in vigore al tempo al tempo della loro applicazione”), è necessario che:

* il soggetto, in seguito a valutazioni basate su comportamenti ed elementi di fatto, sia ritenuto attualmente pericoloso;
* in base a tale valutazione il soggetto rientri in una delle categorie previste dalle norme.

**Le misure di prevenzione patrimoniali** sono moduli ablativi – cioè che limitano o privano di un diritto un soggetto privato a opera dello Stato o di un altro soggetto pubblico – finalizzati all’aggressione dei beni e dei capitali contaminati da delitto, che valorizzano modelli di intervento sempre più affini all’actio in rem pura e semplice (cioè ispirati all’aggressione diretta della res sulla base di una concezione di pericolosità del bene in sé, in quanto provento del delitto) rispetto all’intervento afflittivo incidente sull’habeas corpus.

Sul piano metodologico postulano indagini che appartengono al novero delle pro-active investigations, cioè indagini che prescindono dalla commissione di un singolo reato e della qualificazione di un dato bene come ‘prodotto, profitto o prezzo’ del reato medesimo, orientate ad impedire che uno o più reati siano commessi in futuro.

Vi è un diffuso consenso che una valida strategia di lotta alle mafie deve aggredire le basi economiche del crimine organizzato (intese come vastissima rete di beni e rapporti economici destinati alla conservazione ed all’esercizio dei poteri criminali) sull’idea che l’elemento patrimoniale orienta le strutture criminali secondo criteri di razionalità imprenditoriale e le rende largamente insensibili all’identità ed alle vicende giudiziarie dei singoli componenti. Il ricorso alla prevenzione patrimoniale assume, pertanto, una rilevante valenza deterrente in quanto la possibilità di subire la confisca delle ricchezze illecitamente acquisite opera come fattore che [dovrebbe] dissuade[re] dalla realizzazione dell’attività delinquenziale destinata a produrla.

La sua funzione è allo stesso tempo, quindi, d’impedire l’accrescersi della capacità delinquenziale del soggetto socialmente pericoloso che ha acquisito beni di provenienza illecita e di sottrarre definitivamente tali beni al circuito economico di origine per inserirli in un altro esente da condizionamenti criminali.

Il sequestro (previsto dall’art. 20 del Codice) è un provvedimento di natura provvisoria e cautelare, successiva all’applicazione delle misure di prevenzione personali ovvero per i beni sottoposti al provvedimento temporaneo di sospensione quando vi sia concreto pericolo che i beni sottoposti al provvedimento vengano dispersi, sottratti o alienati.

Il sequestro riguarda ogni tipo di beni dei quali la persona dispone – direttamente o indirettamente – quando il loro valore risulta sproporzionato al reddito dichiarato o all’attività economica svolta ovvero quando sulla base di sufficienti indizi si ha motivo di ritenere che gli stessi siano il frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego per anticipare gli effetti ablativi della confisca antimafia, oltre a essere presupposto di quest’ultima.

L’accertamento di fondatezza della proposta deve essere effettuato sulla scorta degli elementi offerti dall’organo proponente ovvero acquisiti attraverso l’eventuale ricorso ai poteri d’indagine.

Una volta accertata, sulla base di elementi di fatto la sussistenza dei presupposti di carattere soggettivo (esistenza del sodalizio o del reato tipico; indizi idonei a fondare l’appartenenza del proposto al sodalizio predetto ovvero la commissione del delitto tipico previsto dalla norma; attitudine del proposto al delitto) occorre accertare il ricorrere dei presupposti di carattere oggettivo (disponibilità diretta o indiretta dei beni in capo al proposto; sproporzione tra il valore dei beni ed i redditi dichiarati o l’attività svolta; ricorrere di sufficienti indizi idonei a lasciare ritenere che tali beni siano essi stessi il frutto dell’attività illecita ovvero ne costituiscano il reimpiego).

Il sequestro è disposto dal Tribunale; con l’applicazione della misura viene nominato un amministratore ed un giudice delegato.

Fra le novità della citata Legge n. 161/2017 rientra l’esecuzione del sequestro a cura della polizia giudiziaria, mediante apprensione materiale dei beni e immissione in possesso all’amministratore giudiziario (con l’assistenza, ove ritenuto opportuno, dell’ufficiale giudiziario), cui segue la trascrizione del provvedimento (per gli immobili e gli altri diritti reali immobiliare), con le relative notificazioni. Inoltre, lo stesso provvedimento ha previsto l’estensione degli effetti del prevedimento di sequestro (o confisca) di partecipazioni sociali totalitarie anche ai relativi beni aziendali, e la possibilità di applicare lo stesso (o la confisca per equivalente):

* qualora i beni individuati non siano più nella disponibilità del proposto, indipendentemente dall’eventuale finalità elusiva da questi perseguita;
* laddove, in seguito alla morte del proposto, il procedimento prosegua nei confronti degli eredi o degli aventi causa o sia iniziato nei confronti dei successori a titolo universale o particolare.

I beni mobili iscritti in pubblici registri, le navi, le imbarcazioni, i natanti e gli aeromobili sequestrati possono essere affidati dall’A.G. in custodia giudiziale agli organi di polizia che ne fanno richiesta per esigenze di polizia giudiziaria ovvero ad altri organi dello Stato per finalità di giustizia, di protezione civile o tutela ambientale.

Se la persona nei cui confronti è proposta la misura disperde, distrae, occulta o svaluta i beni al fine di eludere l’esecuzione dei provvedimenti di sequestro su di essi, il sequestro ha ad oggetto denaro o altri beni di valore equivalente.

Il sequestro è eseguito con le modalità previste dall’art. 104 delle disposizioni di attuazione del c.p.p. per il sequestro preventivo.

*Articoli 104 e 104-bis disp. att. c.p.p.*

*Il nuovo art. 104 delle disposizioni attuative del c.p.p. disciplina in modo dettagliato l’esecuzione del sequestro preventivo e, soprattutto, con riguardo ai beni immobili e mobili registrati che ne costituiscano oggetto, impone la trascrizione del provvedimento presso i competenti uffici. La norma specifica le modalità di esecuzione del sequestro preventivo sui mobili e sui crediti (secondo le forme prescritte dal codice di procedura civile per il pignoramento presso il debitore o presso il terzo in quanto applicabili), sulle azioni e sulle quote sociali (con l’annotazione nei libri sociali e con l’iscrizione nel registro delle imprese), sugli strumenti finanziari dematerializzati, ivi compresi i titoli del debito pubblico (con la registrazione nell’apposito conto tenuto dall’intermediario). È previsto che il sequestro preventivo sui beni aziendali (organizzati per l’esercizio di un’impresa) sia eseguito, oltre che con le modalità previste dalla natura del singolo bene sequestrato, con l’immissione dei beni in possesso dell’amministratore (e con l’iscrizione del provvedimento nel registro delle imprese presso il quale è iscritta l’impresa).*

*Il nuovo art. 104-bis stabilisce che, nel caso in cui il sequestro preventivo abbia per oggetto aziende, società ovvero beni di cui sia necessario assicurare l’amministrazione (esclusi quelli destinati ad affluire nel Fondo unico giustizia, l’A.G. deve nominare un amministratore giudiziario, che dovrà essere scelto nell’Albo nazionale degli amministratori giudiziari.*

Il nuovo art. 104 riproduce, poi, il richiamo, già contenuto nel precedente testo, alla disposizione di attuazione contenuta nell’art. 92 alla stregua della quale l’ordinanza che dispone il sequestro preventivo deve essere immediatamente trasmessa, a cura della cancelleria del giudice, all’organo che deve provvedere all’esecuzione ovvero, nel corso delle indagini preliminari, al Pubblico Ministero che ne ha fatto richiesta, il quale ne cura l’esecuzione.

Il sequestro anticipato o precauzionale, previsto dall’art. 22 del Codice, riguarda i beni di cui si prevede debba essere disposta la confisca e vi sia il concreto pericolo che vengano dispersi, sottratti o alienati; ovvero i beni dei quali la persona dispone – direttamente o indirettamente – quando il loro valore risulta sproporzionato al reddito dichiarato o all’attività economica svolta ovvero quando si ha motivo di ritenere che gli stessi siano il frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego.

Gli effetti sono i medesimi visti per il sequestro.

Anche in questa ipotesi, se la persona nei cui confronti è proposta la misura disperde, distrae, occulta o svaluta i beni al fine di eludere l’esecuzione dei provvedimenti di sequestro su di essi, il sequestro ha ad oggetto denaro o altri beni di valore equivalente.

Il sequestro è eseguito con le modalità previste dall’art. 104 disp. att. c.p.p. per il sequestro preventivo

*Legge 17 ottobre 2017, n. 161 (G.U. n. 258 del 4 novembre 2017)*

*Il nuovo testo di legge prevede misure di prevenzione anche per chi commette reati contro la pubblica amministrazione, come peculato, corruzione (ma solo nel caso di reato associativo) – anche in atti giudiziari – e concussione. È stato introdotto l’istituto del “controllo giudiziario delle aziende” in caso di pericolo concreto di infiltrazioni mafiose. Il controllo è previsto per un periodo che va da uno a 3 anni e può anche essere chiesto volontariamente dalle imprese. L’applicazione delle misure di prevenzione patrimoniali è resa “più veloce e tempestiva” prevedendo una “trattazione prioritaria”. L’Agenzia nazionale per i beni confiscati viene dotata di un organico di 200 persone e rimane sotto la vigilanza del Ministero dell’Interno.*

## L’approfondimento investigativo delle segnalazioni sospette e l’attività ispettiva antiriciclaggio: competenze e poteri.

La normativa antiriciclaggio è stata recentemente modificata dal D.Lgs. 90/2017, il quale ha previsto un deciso ampliamento dei poteri attribuiti alla Guardia di Finanza nell’attività ispettiva antiriciclaggio e nell’approfondimento delle operazioni sospette nel rispetto di quanto già fissato dalle linee guida contenute nella circolare 19.3.2012 n. 83607.

Invero, il novellato articolo 9 D.Lgs. 231/2007, nel delineare le competenze del Nucleo Speciale di Polizia Valutaria della Guardia di Finanza, prevede che esso possa:

* effettuare ispezioni e controlli avvalendosi dei poteri attribuiti al Corpo della Normativa Valutaria;
* svolgere gli approfondimenti investigativi delle segnalazioni di operazioni sospette trasmesse dalla UIF;
* accedere ai dati dell’Anagrafe tributaria di cui all’articolo 7, comma 6 e 11, D.P.R. 605/1973;
* accedere alle informazioni del titolare effettivo di persone giuridiche e trust espressi, contenute in un’apposita sezione del Registro delle imprese.

Il Nucleo Speciale di Polizia Valutaria può anche fruire degli incisivi poteri già attribuiti ai fini fiscali per poter eseguire adeguatamente ed efficientemente le indagini antiriciclaggio.

L’articolo 2 D.Lgs. 68/2001 precisa che la Guardia di Finanza deve svolgere i compiti di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni in materia di:

* valute, titoli, valori e mezzi di pagamento nazionali, europei ed esteri e movimentazioni finanziarie e di capitali;
* mercati finanziari e mobiliari, compreso l’esercizio del credito e la sollecitazione del risparmio;
* ogni altro interesse economico e finanziario nazionale e dell’Unione europea.

Il predetto articolo prevede altresì che la Guardia di Finanza possa avvalersi dei poteri e delle facoltà previsti dagli articoli 32 e 33 D.P.R. 600/1973 e 51 e 52 D.P.R. 633/1973: essa potrà dunque effettuare accessi, ispezioni, verifiche e ricerche documentali anche per quanto concerne l’antiriciclaggio, secondo le regole già fissate ai fini delle imposte dirette e dell’Iva.

Infine, i militari del Nucleo Speciale di Polizia Valutaria possono avvalersi dei poteri fissati dal D.P.R. 148/1988, cioè della normativa attinente all’accertamento valutario. Nello specifico essi potranno:

* fare ispezioni presso aziende di credito, istituti di credito speciali e altri soggetti presso i quali si abbia ragione di ritenere che esista documentazione rilevante, in luoghi diversi dalle dimore private;
* richiedere l’esibizione di libri contabili, documenti e corrispondenza ed estrarne copia;
* procedere al sequestro di valute estere, valori mobiliari italiani ed esteri, quando costituiscono oggetto di violazione delle norme valutarie.

Sotto il profilo della competenza, è opportuno notare invece che ai sensi dell’articolo 9, comma 5, D.Lgs. 231/2007 anche i reparti ordinari della Guardia di Finanza possono accertare le violazioni agli obblighi antiriciclaggio, con le modalità e i termini di cui alla L. 689/1981, qualora esse siano riscontrate durante l’esercizio dei consueti poteri di controllo.

Tale previsione non confligge col sistema di competenze precedentemente delineato e non ha l’obiettivo di ampliare l’estensione delle stesse anche ai reparti ordinari. Molto più semplicemente consente ad altri reparti della Guardia di Finanza, privi della specifica delega del Nucleo Speciale della Polizia Tributaria, di constatare direttamente le violazioni della disciplina del D.Lgs. 231/2007 nel caso in cui identifichino delle irregolarità antiriciclaggio durante i controlli fiscali o mentre svolgono indagini di natura penale.

**Le segnalazioni per operazioni sospette.**

Nell’ambito della strategia di contrasto al riciclaggio ed al finanziamento al terrorismo, le segnalazioni di operazioni sospette sono dirette a far emergere, nel momento della loro effettuazione, operazioni per il cui compimento vengono utilizzati denaro o valori di dubbia provenienza da reinvestire nel circuito economico legale ovvero fondi, anche di origine lecita, destinati a sostenere organizzazioni terroristiche.

L’art. 35 del D.Lgs. n. 231/2007 stabilisce che i soggetti destinatari degli obblighi antiriciclaggio “prima di compiere l'operazione, inviano senza ritardo alla UIF, una segnalazione di operazione sospetta quando sanno, sospettano o hanno motivi ragionevoli per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo o che comunque i fondi, indipendentemente dalla loro entità, provengano da attività criminosa. Il sospetto è desunto dalle caratteristiche, dall'entità, dalla natura delle operazioni, dal loro collegamento o frazionamento o da qualsivoglia altra circostanza conosciuta, in ragione delle funzioni esercitate, tenuto conto anche della capacità economica e dell'attività svolta dal soggetto cui è riferita, in base agli elementi acquisiti ai sensi del presente decreto.

Il ricorso frequente o ingiustificato ad operazioni in contante, anche se non eccedenti la soglia di cui all'articolo 49 e, in particolare, il prelievo o il versamento in contante di importi non coerenti con il profilo di rischio del cliente, costituisce elemento di sospetto. La UIF, con le modalità di cui all'articolo 6, comma 4, lettera e), emana e aggiorna periodicamente indicatori di anomalia, al fine di agevolare l'individuazione delle operazioni sospette*”*.

Le operazioni sospette possono essere individuate sulla base di specifici indicatori di anomalia, emanati, in relazione alle varie tipologie di soggetti tenuti alle segnalazioni, con decreti ministeriali o con provvedimenti della Banca d’Italia.

La delicatezza dei compiti affidati agli intermediari e altre categorie di soggetti a fini antiriciclaggio ha imposto l’adozione di adeguate misure di tutela della riservatezza dei segnalanti.

Ne consegue che tutte le informazioni relative alle segnalazioni di operazioni sospette, in ordine sia al contenuto sia alla stessa effettuazione, sono soggette ad un rigoroso regime di riservatezza, ai sensi degli artt. 38 e 39 del D.Lgs. n. 231/2007.

In particolare, tali disposizioni normative prevedono:

* l’onere, per i soggetti obbligati e gli organismi di autoregolamentazione, di garantire la riservatezza delle persone che effettuano la segnalazione, avendo cura di custodire gli atti ed i documenti in cui sono indicati le generalità dei segnalanti, sotto la diretta responsabilità del titolare dell’attività, del legale rappresentante o del loro delegato ovvero, per gli ordini professionali, del presidente o di un suo delegato;
* il divieto, per i soggetti tenuti alla segnalazione e a chiunque ne sia a conoscenza, di dare notizia dell’avvenuta comunicazione all’UIF. Il divieto trova eccezione nei casi previsti dall’art. 39 del D.Lgs. n. 231/2007, tra cui si cita la comunicazione effettuata per l’accertamento investigativo ovvero rilasciata alle Autorità di vigilanza e alla Guardia di Finanza durante i controlli; la comunicazione tra intermediari finanziari e le loro succursali e filiazioni controllate a maggioranza e situate in Paesi terzi, a condizione che le medesime succursali e filiazioni si conformino a politiche e a procedure di gruppo; la comunicazione tra professionisti che svolgono la prestazione in forma associata, in qualità di dipendenti o collaboratori, anche se localizzati in Paesi terzi, ferma restando comunque l’adozione di misure equivalenti in materia di antiriciclaggio;
* il divieto per i soggetti obbligati di comunicare all’interessato o a terzi l’avvenuta segnalazione di operazioni sospette, ovvero dell’esistenza o della probabilità di indagini o approfondimenti in materia di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo;
* misure di tutela dei segnalanti per l’UIF, la Guardia di Finanza, la Direzione Investigativa Antimafia, le Autorità di vigilanza di settore e gli organismi di autoregolamentazione, secondo cui la trasmissione delle segnalazioni di operazioni sospette, le eventuali richieste di approfondimento e gli scambi di informazioni tra queste Autorità devono avvenire per via telematica, con modalità idonee a garantire la riferibilità della trasmissione dei dati ai soli soggetti interessati, nonché l’integrità delle informazioni trasmesse;
* precise garanzie per l’identità dei segnalanti anche in caso di denuncia da parte di pubblici ufficiali o incaricati di un pubblico servizio (art. 331 c.p.p.) o di rapporto da parte della polizia giudiziaria ai sensi dell’art. 347 c.p.p.; in questi casi, l’identità sia delle persone fisiche sia dei soggetti destinatari degli obblighi non va menzionata, anche qualora la stessa sia conosciuta.

In ogni fase del procedimento, l'Autorità Giudiziaria adotta le misure necessarie ad assicurare che l'identità del segnalante sia mantenuta riservata. In ogni caso, il nominativo del segnalante non può essere inserito nel fascicolo del Pubblico Ministero, né in quello per il dibattimento e la sua identità non può essere rivelata, a meno che l'Autorità giudiziaria non disponga altrimenti, con provvedimento motivato, quando lo ritenga indispensabile ai fini dell'accertamento dei reati per i quali si procede, assicurando comunque l'adozione di ogni accorgimento idoneo a tutelare il segnalante ivi compresa, ove necessaria in ragione dell'attinenza a procedimenti in materia di criminalità organizzata o terrorismo, l'applicazione delle cautele dettate dall'articolo [8](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000679368ART20) della [legge 13 agosto 2010, n. 136](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000679368ART0), in materia di attività svolte sotto copertura.

**Le ispezioni e i controlli antiriciclaggio.**

Le ispezioni e i controlli antiriciclaggio consistono in attività di polizia amministrativa che si sviluppano attraverso l’esecuzione di una serie ordinata di riscontri, con l’obiettivo di:

* + accertare il corretto adempimento degli obblighi previsti dalla disciplina antiriciclaggio/antiterrorismo e dalle disposizioni di attuazione e, in caso di trasgressione, delle violazioni amministrative e/o penali configurabili;
  + contrastare il riciclaggio dei proventi criminali ed il finanziamento del terrorismo, evitando l’utilizzo per finalità illecite del sistema economico e finanziario, in particolare per la commissione dei reati di cui agli artt. 648-*bis*, 648-*ter* c.p. e 648-*ter* 1 c.p., nonché per la perpetrazione di eventuali reati di terrorismo *ex* artt. da 270 *bis* e seguenti c.p.;
  + prevenire, ricercare e reprimere qualsiasi altra violazione amministrativa e penale prevista dalla legislazione di settore per il soggetto vigilato.

Gli artt. 7, 9 e 11 del D.Lgs. n. 231/2007 ha, infatti, previsto un dispositivo di controllo a fini antiriciclaggio fondato sulla collaborazione di più organismi istituzionali, ossia:

* + le Autorità di vigilanza di settore, ovvero la Banca d’Italia, l’IVASS e la Consob, deputate, oltre che ad emanare disposizioni di attuazione del D.Lgs. 231/2007, come previsto dagli artt. 15 e 16 di tale decreto, a verificare l’adeguatezza degli assetti organizzativi e procedurali nonché il rispetto degli obblighi previsti dalla legislazione antiriciclaggio, nei confronti dei soggetti rispettivamente vigilati;
  + il Nucleo Speciale Polizia Valutaria, direttamente responsabile della verifica del corretto esercizio degli obblighi di adeguata verifica della clientela, di conservazione dei dati e delle informazioni, nonché delle segnalazioni di operazioni sospette nei confronti dei soggetti obbligati non vigilati dalle Autorità di Vigilanza.

Lo stesso Reparto Speciale ed i Reparti da questo delegati possono, previe intese con le Authority di riferimento, svolgere controlli anche sui seguenti soggetti:

* istituti di pagamento, istituti di moneta elettronica e relative succursali;
* punti di contatto centrale di cui all'articolo 1, comma 2, lettera ii);
* società fiduciarie e intermediari di cui all'albo previsto dall['articolo 106 TUB](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000109996ART118);
* soggetti eroganti micro-credito ai sensi dell['articolo 111 TUB](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000109996ART123) e i confidi e gli altri soggetti di cui all['articolo 112 TUB](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000109996ART114);
* succursali insediate sul territorio della Repubblica di intermediari bancari e finanziari e di imprese assicurative aventi sede legale e amministrazione centrale in un altro Stato membro o in uno Stato terzo;
* intermediari assicurativi di cui all['articolo 109, comma 2, lettere a), b) e d), CAP](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000169485ART110) approvato con Decreto Legislativo 7 settembre 2005, n. 209, che operano nei rami di attività di cui all['articolo 2, comma 1, CAP](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000169485ART3);
* revisori legali e società di revisione legale con incarichi di revisione legale su enti di interesse pubblico o su enti sottoposti a regimi intermedio;
* soggetti che esercitano l'attività di custodia e trasporto di denaro contante e di titoli o valori a mezzo di guardie particolari giurate, in presenza della licenza di cui all['articolo](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000120258ART142) [134 TULPS](http://bd01.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=01LX0000120258ART142), salve le competenze in materia di pubblica sicurezza attribuite dal medesimo Testo Unico.

Relativamente alle categorie dei professionisti iscritti agli albi, spetta anche agli ordini professionali l’onere di procedere alla verifica del corretto adempimento degli obblighi previsti dal sistema antiriciclaggio;

* + l’Unità d’Informazione Finanziaria, competente a verificare nei confronti di tutti i destinatari il rispetto delle disposizioni antiriciclaggio in materia di segnalazione di operazioni sospette nonché i casi di omessa segnalazione. Per tale attività, l’UIF può chiedere la collaborazione del Nucleo Speciale Polizia Valutaria.

Sul piano generale, si rileva la necessità di valorizzare sistematicamente ai fini fiscali le eventuali risultanze acquisite nel corso delle ispezioni/controlli.

Si rimarca, a tal proposito, come già evidenziato, la possibilità di utilizzare, ai sensi degli artt. 9, comma 9, e 34, comma 1, del D.Lgs. n. 231/2007, i dati e le informazioni acquisite nell’ambito delle attività ispettive in esame.

Particolare rilevanza rivestono, ad esempio:

* + i dati identificativi del cliente e del titolare effettivo di un rapporto continuativo che potrebbero far emergere casi di “interposizione fittizia” (art. 37 del D.P.R. n. 600/1973) o corroborare ipotesi di esterovestizione (art. 73 del TUIR);
  + le informazioni relative allo scopo e alla natura di un rapporto/prestazione professionale, acquisite nell’ambito dell’adeguata verifica della clientela, che offrono la possibilità di “disvelare” operazioni elusive;
  + le operazioni di natura immobiliare/societaria che non trovano giustificazione nei redditi ufficiali presenti in Anagrafe Tributaria;
  + i trasferimenti di natura finanziaria in “Paradisi fiscali/societari”, sintomatici del possesso di attività o beni detenuti all’estero in violazione della legislazione sul monitoraggio fiscale, rispetto ai quali può trovare applicazione la presunzione di cui all’art. 12 del D.L. n. 78/2009, in materia di redditi sottratti a tassazione;
  + le operazioni in contanti, sistematicamente frazionate nel tempo, registrate negli appositi archivi/registri, che possono essere rivelatrici di una operatività “in nero” dei soggetti economici.

La rilevanza ai fini fiscali dei suddetti dati/informazioni è confermata dalle previsioni di cui alla Legge 6 agosto 2013, n. 97 che, nel novellare l’art. 2 del D.L. n. 167/1990, ha riconosciuto espressi poteri di richiesta, da esercitare nei confronti dei *destinatari* della normativa antiriciclaggio, in capo all’Agenzia delle Entrate - Ufficio Centrale per il contrasto agli illeciti fiscali internazionali (UCIFI) – e ai Reparti Speciali della Guardia di Finanza (art. 3 del provvedimento datato 8 agosto 2014 del Direttore dell’Agenzia delle Entrate e del Comandante Generale della Guardia di Finanza).

## L’attività della Guardia di Finanza in materia di prevenzione e contrasto al finanziamento del terrorismo.

La Guardia di Finanza concorre e fornisce il proprio contributo all'apparato di prevenzione ed investigazione antiterrorismo che, sotto l’egida del Ministero dell’Interno, gravita principalmente sulle due Forze di Polizia a competenza generale.

Il supporto si concretizza nello sviluppo di indagini mirate sui flussi finanziari che “alimentano” gli investimenti a sostegno di associazioni criminali nazionali ed internazionali, in ragione dei compiti di polizia economico-finanziaria di cui al D.Lgs. n. 68/2001.

In tale contesto il Corpo svolge sia attività di repressione, sia un’azione di prevenzione: tant’è vero che i Reparti del Corpo, oltre alle tradizionali indagini di polizia giudiziaria svolte d’iniziativa e su delega delle Procure Distrettuali, approfondiscono in via preventiva i flussi finanziari che possono rafforzare questi gruppi criminali la cui ricostruzione può comportare specifiche investigazioni.

In particolare, tale approfondimento si esplica tramite lo sviluppo delle segnalazioni di operazioni sospette (S.O.S.), generate dal sistema finanziario e da altri soggetti sottoposti agli speciali obblighi (professionisti, money transfer, compro oro, ecc.), l’effettuazione di ispezioni presso gli stessi operatori nonché l’esecuzione delle misure di congelamento nei confronti degli indiziati di appartenere ad organizzazioni terroristiche ed inseriti nelle cc.dd. black list diramate dalle Nazioni Unite e dall’Unione Europea.

Nel dettaglio i numeri confermano il rafforzamento del monitoraggio dei flussi di denaro potenzialmente a rischio; infatti, nel primo semestre di quest’anno sono state 597 le S.O.S. analizzate dal Corpo rispetto alle 579 dell’intero anno 2015.

Inoltre, la Guardia di Finanza:

* partecipa attivamente ai canali di cooperazione internazionale, deputati all’interscambio informativo di polizia e di analisi nel settore del terrorismo e del suo finanziamento;
* prende parte ai principali fori internazionali ed alle iniziative assunte in ambito GAFI (Gruppo d’Azione Finanziaria Internazionale), UNODC (Ufficio delle Nazioni Unite per il controllo della droga e la prevenzione del crimine) e Organismi comunitari;
* sostiene l’azione del Ministero degli Affari Esteri e della Cooperazione Internazionale nella partecipazione al Gruppo Internazionale “Coalizione Anti-Isis”.

**Principali novità recentemente introdotte.**

In considerazione del livello di attenzione nei confronti della minaccia terroristica, è stato previsto:

* in seno al II Reparto – Coordinamento Informativo e Relazioni Internazionali del Comando Generale, la costituzione di una “cabina di regia” per promuovere e coordinare i flussi informativi all’interno della Guardia di Finanza e, quindi, orientare in modo proficuo l’attività investigativa nel settore. La nuova struttura fornirà, inoltre, la qualificata partecipazione al **C.A.S.A.** (Comitato di Analisi Strategica Antiterrorismo) presso il Ministero dell’Interno nonché al **C.S.F.** (Comitato di Sicurezza Finanziaria) presso il Ministero dell’Economia e delle Finanze;
* *l’istituzione, nell’ambito del Nucleo Speciale Polizia Valutaria*, del **G.I.F.T.** (*Gruppo Investigativo sul Finanziamento al Terrorismo*).

Questa nuova Unità - affidata ad un Colonnello e composta da personale altamente specializzato, con esperienza operativa in materia di analisi delle operazioni sospette - avrà il compito di approfondire le movimentazioni finanziarie considerate a rischio di terrorismo, mettendo a sistema le molteplici fonti informative inoltrate dalle Financial Intelligence Unit estere e dall’U.I.F. nazionale nonché le altre informazioni originate dalla “cabina di regia” del II Reparto del Comando Generale.

La stessa articolazione sarà, inoltre, referente della Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo (DNAA), con la quale il Corpo, lo scorso ottobre, ha siglato un protocollo d’intesa che consolida le sinergie operative nel settore.

Tale memorandum assicura la tempestiva analisi delle informazioni contenute nelle segnalazioni di operazioni sospette, in modo tale che la stessa DNAA possa effettuare il coordinamento dei successivi sviluppi investigativi per le indagini in materia di terrorismo;

il mirato scambio informativo - anche riguardante elementi tratti dalle segnalazioni di operazioni sospette - con le Agenzie di Informazione e Sicurezza e le altre Forze di Polizia che compongono il Comitato di Analisi Strategica Antiterrorismo.

**Contrasto al finanziamento del terrorismo e all'attività dei Paesi che minacciano la pace e la sicurezza internazionale**

Il sistema internazionale di prevenzione e contrasto al finanziamento del terrorismo e all'attività dei Paesi che minacciano la pace e la sicurezza internazionale poggia sostanzialmente sull'applicazione di misure restrittive di "congelamento" dei fondi e delle risorse economiche detenute da persone fisiche e giuridiche, gruppi ed entità specificamente individuati dalle Nazioni Unite e dall'Unione Europea (soggetti "designati"); tali misure, impiegate anche per contrastare l'attività dei Paesi che minacciano la pace e la sicurezza internazionale, trovano fondamento normativo nel d.lgs. 109/2007.

In tale ambito, i soggetti destinatari degli obblighi normativi sono tenuti ad assolvere i seguenti adempimenti:

* comunicare alla UIF, entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore dei regolamenti comunitari, delle decisioni degli organismi internazionali e dell'Unione europea (o, se successiva, dalla data di detenzione dei fondi e delle risorse economiche), le misure di congelamento applicate ai soggetti designati, indicando i nominativi coinvolti, l'ammontare e la natura dei fondi o delle risorse economiche (art. 7, comma 1); relativamente a queste ultime, la comunicazione deve essere effettuata anche al Nucleo speciale polizia valutaria della Guardia di Finanza (art. 7, comma 3);
* comunicare alla UIF i dati relativi a operazioni o rapporti, nonché ogni altra informazione disponibile riconducibili ai soggetti designati ovvero a quelli in via di designazione, anche sulla base delle indicazioni fornite dal Comitato di Sicurezza Finanziaria (art. 7, comma 2).

Al fine di agevolare l’applicazione delle misure di congelamento, il d.lgs. 109/2007 fornisce le seguenti definizioni normative:

* **fondi**: attività ed utilità finanziarie di qualsiasi natura, possedute anche per interposta persona fisica o giuridica, tra cui rientrano, a titolo esemplificativo: i contanti, gli assegni, i crediti pecuniari, le cambiali, gli ordini di pagamento e altri strumenti di pagamento; i depositi presso enti finanziari o altri soggetti, i saldi sui conti, i crediti e le obbligazioni di qualsiasi natura; i titoli negoziabili a livello pubblico e privato nonché gli strumenti finanziari come definiti nell'art. 1 comma 2 del TUF; gli interessi, i dividendi o altri redditi ed incrementi di valore generati dalle attività; le polizze assicurative concernenti i rami vita di cui all'articolo 2, comma 1, del d.lgs. 209/2005 (art. 1, comma 1, lett. f);
* **congelamento di fondi**: divieto di movimentazione, trasferimento, modifica, utilizzo o gestione dei fondi o di accesso ad essi, così da modificarne il volume, l'importo, la collocazione, la proprietà, il possesso, la natura, la destinazione o qualsiasi altro cambiamento che consente l'uso degli stessi, compresa la gestione di portafoglio (art. 1, comma 1, lett. b);
* **risorse economiche**: tutte le altre attività diverse dai fondi (materiali o immateriali, mobili o immobili), ma che possono comunque essere utilizzate per ottenere fondi, beni o servizi, possedute, detenute o controllate, anche parzialmente, direttamente o indirettamente, ovvero per interposta persona fisica o giuridica, da parte di soggetti designati, ovvero da parte di persone fisiche o giuridiche che agiscono per conto o sotto la direzione di questi ultimi (art. 1, comma 1, lett. i);
* **congelamento di risorse economiche**: divieto di trasferimento, disposizione o utilizzo delle risorse economiche, al fine di ottenere in qualsiasi modo fondi, beni o servizi, compresi, a titolo esemplificativo, la vendita, la locazione, l'affitto o la costituzione di diritti reali di garanzia (art. 1, comma 1, lett. c).

I fondi e le risorse economiche dei soggetti sottoposti a misure di congelamento non possono costituire oggetto di alcun atto di trasferimento, disposizione o utilizzo, pena la nullità degli atti (art. 5, commi 1, 2 e 3). E’ vietato inoltre mettere direttamente o indirettamente fondi o risorse economiche a disposizione dei soggetti designati, o stanziarli a loro vantaggio, nonché partecipare ad attività aventi l'obiettivo o il risultato, diretto o indiretto, di aggirare le misure di congelamento (art. 5, commi 4 e 5). Il congelamento dei fondi e delle risorse economiche, o l'omissione o il rifiuto della prestazione di servizi finanziari ritenuti in buona fede non comportano alcun genere di responsabilità, a meno che si dimostri che il congelamento non sia stato determinato da negligenza (art. 5, comma 8).

Inoltre, relativamente al contrasto al finanziamento del terrorismo e dei programmi di proliferazione delle armi di distruzione di massa, è prevista l'estensione a tali fattispecie delle misure di prevenzione esistenti per il riciclaggio, incluso l'obbligo di segnalazione delle operazioni sospette; tale misura trova fondamento normativo nel d.lgs. 231/2007 (art. 35, comma 1) per il finanziamento del terrorismo e nel Regolamento UE n. 267/2012 (art. 32, comma 1, lett. d), nel Regolamento UE n. 1509/2017 (art. 23, comma 1, lett. e) e nel Provvedimento del 27 maggio 2009 per il finanziamento dei programmi di proliferazione, il cui ambito di applicazione è limitato agli enti creditizi e finanziari.

La presenza di operazioni cui prendono parte, anche come controparti, nominativi destinatari delle misure di congelamento, o soggetti ad essi contigui, costituisce uno degli indicatori di anomalia per l'invio di una segnalazione di operazioni sospette alla UIF.

I presupposti per la segnalazione vengono meno laddove il segnalante possa ragionevolmente ritenere, sulla base di tutte le informazioni disponibili, anche non anagrafiche (es: profilo economico-finanziario del nominativo incompatibile con le cariche e qualifiche indicate per il soggetto designato nelle liste), che si tratti di un caso di omonimia.

**Gli obblighi di comunicazione di cui al d.lgs. 109/2007 sono distinti e autonomi rispetto a quelli di segnalazione delle operazioni sospette**; essi pertanto devono essere assolti anche nel caso in cui le medesime informazioni siano portate a conoscenza della UIF mediante l'invio di segnalazioni di operazioni sospette nelle quali risultino coinvolti soggetti designati nelle liste.

Al fine di agevolare l’assolvimento degli obblighi in materia di congelamenti e di segnalazioni, la UIF diffonde, mediante la pubblicazione dei rispettivi link, le liste dei soggetti designati dal Consiglio di Sicurezza dell’ONU e dall'Unione Europea (art. 10, comma 2).

La UIF, inoltre, diffonde ulteriori liste predisposte da altre istituzioni ed enti coinvolti nel contrasto del terrorismo internazionale, come quella dell'Office of Foreign Asset Control (OFAC) del Dipartimento del Tesoro degli Stati Uniti, atta a supportare eventuali segnalazioni, ma in relazione alle quali non sussistono obblighi di congelamento dei fondi.

SECONDA VERSIONE

AUDIZIONE DEL

GEN. C.A. GIUSEPPE ZAFARANA COMANDANTE GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA

“IL RECEPIMENTO DELLA DIRETTIVA (UE) 843/2018

NELL’ORDINAMENTO NAZIONALE.

IL RUOLO E L’ATTIVITÀ DELLA GUARDIA DI FINANZA NEL SISTEMA DI PREVENZIONE ANTIRICICLAGGIO”

ROMA, 17 SETTEMBRE 2019

signori presidenti, onorevoli senatori e deputati, desidero anzitutto porgere i più sentiti ringraziamenti per l’opportunità concessa alla guardia di finanza di fornire alle commissioni il proprio contributo tecnico per la conclusione dell’iter parlamentare dello schema di decreto legislativo di recepimento nel nostro rdinamento nazionale della direttiva (ue) 843/2018 (c.d. “quinta direttiva antiriciclaggio”), nonché per l’introduzione di correttivi al d.lgs. n. 90/2017, con cui è stata recepita la “quarta direttiva antiriciclaggio”.

si tratta di un provvedimento normativo per il quale il corpo ha costantemente fornito il proprio apporto di esperienza e di studio fin dall’avvio dei lavori di predisposizione del testo

nell’ambito dell’istruttoria coordinata dalla direzione v

del dipartimento del tesoro del ministero dell’economia e delle finanze.

al fine di fornire ogni utile elemento conoscitivo,

svilupperò il mio intervento in due parti:

- preliminarmente, illustrando il ruolo della guardia di finanza nell’attuale sistema di prevenzione antiriciclaggio e del finanziamento del terrorismo, delineando la dimensione delle attività condotte nello specifico settore e i relativi risultati, anche allo scopo di rendere più chiare le finalità e gli obiettivi del decreto legislativo in via di approvazione;

- successivamente, mi soffermerò sul commento delle singole disposizioni normative che sono destinate ad impattare in misura più significativa sulle attività del corpo.

**IL RUOLO DELLA GUARDIA DI FINANZA NELL’ATTUALE SISTEMA ANTIRICICLAGGIO.**

l'ordinamento italiano in materia di antiriciclaggio si è evoluto in coerenza con gli standard internazionali e le direttive europee.

in particolare, la cornice legislativa di riferimento è rappresentata dal decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, che ha recepito la terza direttiva antiriciclaggio e, per i profili di contrasto del finanziamento del terrorismo e dell'attività di paesi che minacciano la pace e la sicurezza internazionale, dal decreto legislativo 22 giugno 2007, n. 109.

questi testi normativi sono stati modificati, da ultimo, dal decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 90, con cui, come anticipato, è stata data attuazione alla quarta direttiva antiriciclaggio (mentre, per quanto riguarda l’esercizio delle attività di compro oro, si è ritenuto di intervenire con

un autonomo provvedimento, il decreto legislativo n. 92/2017).

sul piano generale, la normativa pone a carico di determinati soggetti privati alcuni fondamentali adempimenti, modulati in funzione delle caratteristiche

delle diverse categorie coinvolte:

- l’adeguata verifica della clientela;

- la conservazione dei documenti e delle informazioni acquisite volta a consentire la ricostruibilità dei flussi finanziari;

- l’individuazione e la segnalazione delle operazioni sospette;

- l’adozione di misure organizzative e formative “dedicate”. più nello specifico, i presidi in tema di adeguata verifica e di conservazione tendono a promuovere una conoscenza effettiva della clientela e ad assicurare la tracciabilità delle operazioni, in un’ottica chiaramente strumentale all’individuazione delle operazioni sospette di riciclaggio e di finanziamento al terrorismo. a “chiusura” del sistema, l’ordinamento prevede anche il divieto di trasferire denaro contante per importi pari o superiori a tremila euro, nonché l’obbligo di dichiarazione valutaria nei casi di movimentazioni transfrontaliere, al seguito della persona, di somme pari o superiori a 10.000 euro.

la platea dei soggetti obbligati al rispetto dei presidi, poc’anzi richiamati, si è andata progressivamente ampliando dall’inizio del 2000, fino a ricomprendere, oggi, oltre alla tradizionale categoria degli intermediari bancari e finanziari, una fetta significativa di operatori non finanziari (concessionari di gioco, società di trasporto valori, ecc.) e professionisti giuridico – contabili (notai, commercialisti e

avvocati).

inoltre, il legislatore nazionale, anticipando le nuove regole dell’unione europea e alla luce degli elevati rischi connessi all’utilizzo illecito delle criptovalute, ha inserito tra i soggetti obbligati anche “i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale, limitatamente allo svolgimento dell'attività di conversione di valute virtuali da ovvero in valute aventi corso forzoso”.

si tratta, in estrema sintesi, di categorie di soggetti che operano in posizioni chiave per intercettare possibili fenomeni di riciclaggio e finanziamento del terrorismo, svolgendo un'azione di tempestiva individuazione e segnalazione di possibili operazioni riconducibili ad attività criminose.

con specifico riferimento alle segnalazioni di operazioni sospette, l'unità di informazione finanziaria (u.i.f.) è preposta a ricevere i flussi segnaletici inoltrati dai soggetti obbligati, ne effettua l'analisi finanziaria e li trasmette successivamente al nucleo speciale polizia valutaria e alla direzione investigativa antimafia, quali organismi competenti per gli accertamenti investigativi. un ruolo peculiare è poi rivestito dalla direzione nazionale antimafia e antiterrorismo, che per effetto del recepimento della quarta direttiva antiriciclaggio, è ora destinataria di un flusso di comunicazione attinente ai dati anagrafici dei soggetti segnalati e collegati, per la verifica della loro attinenza a procedimenti giudiziari in corso.

la finalità è quella di favorire la tempestiva selezione delle segnalazioni che presentano connessioni soggettive con fascicoli pendenti presso le varie direzioni distrettuali, e consentire, conseguentemente, al nucleo speciale polizia valutaria e agli altri reparti del corpo di concentrare l’attenzione investigativa su quei contesti, non ancora noti agli organi inquirenti, dal cui approfondimento possono emergere insidiose condotte illecite.

in attuazione di tale previsione normativa sono state sottoscritte, nell’annualità 2017, due distinte intese protocollari volte, da un lato, a delineare i principi generali della collaborazione tra gli attori istituzionali del sistema di prevenzione e, dall’altro, a stabilire i criteri operativi della specifica cooperazione tra la direzione nazionale antimafia e antiterrorismo e la guardia di

finanza.

il tratto distintivo della descritta architettura istituzionale si rinviene, quindi, nella collaborazione tra

privati, autorità amministrative, organi investigativi e autorità giudiziaria.

in estrema sintesi, la normativa ha progressivamente potenziato la collaborazione in ambito nazionale, sancendo il principio dello sviluppo di sinergie informative tra tutte le autorità a vario titolo competenti.

fin dagli albori del sistema, un ruolo centrale, nel settore in esame, è stato riservato dal legislatore al nucleo speciale polizia valutaria della guardia di finanza, che, già dal 1991, è stato individuato quale organismo deputato all’approfondimento investigativo delle segnalazioni di operazioni sospette.

il dispositivo di prevenzione attualmente vigente è frutto, quindi, di procedure collaudate da oltre un ventennio, strutturate ed articolate secondo un modello tripartito, nel quale ad un’autorità con funzione esclusivamente di analisi finanziaria (unità di informazione finanziaria) sono affiancati due organismi investigativi (guardia di finanza e direzione investigativa antimafia) titolari già sul piano amministrativo di speciali potestà di approfondimento dei richiamati flussi segnaletici, oltre che degli ordinari poteri di polizia giudiziaria.

tale assetto è stato integrato dalle funzioni svolte dalla direzione nazionale antimafia e antiterrorismo, sopra richiamate.

le prerogative attribuite alla guardia di finanza nell’attuale assetto risultano pienamente coerenti con il ruolo di polizia economico – finanziaria assegnato dal decreto legislativo n. 68 del 2001.

l’articolo 2, comma 2, lettere h. e i. del richiamato provvedimento attribuisce, infatti, al corpo, precise responsabilità di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni in danno dei mercati finanziari e mobiliari, ivi compreso l’esercizio del credito e le sollecitazioni al pubblico risparmio, nonché il contrasto alle illecite movimentazioni di capitali, valute, titoli e mezzi di pagamento nazionali ed esteri.

attribuzioni, queste, confermate e rafforzate dalla “direttiva sui comparti di specialità delle forze di polizia e sulla razionalizzazione dei presidi” emanata dal ministro dell’interno il 15 agosto 2017, che dà attuazione all’art. 2 del decreto legislativo n. 177 del 19 agosto 2016, con cui è stata realizzata un’importante opera di riordino delle funzioni e dell’organizzazione delle forze di polizia e la ripartizione tra queste ultime dei correlati comparti di specialità.

in particolare, il citato d.lgs. n. 177/2016 ha affidato alla guardia di finanza, oltre al nuovo settore della “sicurezza del mare”, anche quello della “sicurezza in materia di circolazione dell’euro e degli altri mezzi di pagamento” e la conseguente direttiva del ministro dell’interno ha attributo alla guardia di finanza, tra le forze di polizia nazionali, una competenza preminente nella prevenzione e nel contrasto al riciclaggio e al

finanziamento del terrorismo, in coordinamento con le strutture centrali e periferiche dell’amministrazione della pubblica sicurezza.

l’ultimo provvedimento menzionato si pone quindi in linea di piena continuità e coerenza con il recepimento nel nostro ordinamento della quarta direttiva antiriciclaggio (direttiva ue 2015/849).

per tali motivi, l’assetto dei compiti e delle funzioni della guardia di finanza si articola su un ampio ventaglio di attività, che vanno dall’approfondimento delle segnalazioni di operazioni sospette, all’esecuzione di ispezioni e controlli nei confronti dei soggetti obbligati, dall’effettuazione di servizi in materia di circolazione transfrontaliera di valuta, ai sensi di quanto stabilito dal decreto legislativo 19 novembre 2008, n. 195, fino all’esecuzione di misure di congelamento nei confronti di indiziati di appartenere ad organizzazioni terroristiche, sulla base delle previsioni contenute nel decreto legislativo 22 giugno 2007 n. 109.

al riguardo, evidenzio che, nel quadro delle linee tracciate negli atti di indirizzo per la definizione delle priorità politiche emanati dal signor ministro dell’economia e delle finanze, il comando generale, con apposite direttive, assegna ai reparti dislocati sull’intero territorio nazionale l’attuazione di 48 specifici piani operativi.

per quanto di più diretto interesse in questa sede, sono stati previsti nelle precedenti annualità e confermati anche per l’anno in corso, 4 piani denominati:

- “analisi flussi finanziari”, relativo all’approfondimento delle segnalazioni di operazioni sospette riconducibili a possibili casi di riciclaggio;

- “antiriciclaggio”, riguardante l’esecuzione di controlli ed ispezioni nei confronti dei soggetti sottoposti all’osservanza degli adempimenti di cui alla normativa di settore (d.lgs. n. 231/2007);

- “movimentazione transfrontaliera di valuta”, in tema di controlli finalizzati a verificare l’assolvimento degli obblighi dichiarativi per il trasporto di denaro contante al seguito, da e verso l’estero, per importi pari o superiori a 10.000 euro;

- “contrasto al finanziamento del terrorismo”, per il quale assumono rilevanza lo sviluppo delle segnalazioni per operazioni sospette connesse allo specifico fenomeno, nonché le altre attività di carattere

preventivo e investigativo.

nell’esecuzione delle attività sopra richiamate, la guardia di finanza opera, altresì, quale polizia giudiziaria a competenza generale, ai sensi del codice di procedura penale.

per far fronte a siffatte responsabilità, il corpo si è da tempo dotato di reparti altamente qualificati, il cui fulcro è rappresentato, come detto, dal nucleo speciale polizia valutaria, con sede centrale a roma ed articolazioni periferiche a milano, palermo e reggio calabria, che opera, in questo settore, in stretto collegamento con i nuclei di polizia economico - finanziaria con sede in ogni capoluogo di provincia, nell’ambito dei quali sono presenti sezioni specializzate proprio nel contrasto al riciclaggio.

in tale scenario, si inseriscono una serie di misure di carattere organizzativo varate nelle ultime annualità, anche allo scopo di tenere conto dell’evoluzione del contesto esterno di riferimento e dell’esigenza di rafforzare conseguentemente le funzioni di analisi, dando concreta attuazione alle linee d’intervento

contenute nei documenti sulla valutazione dei rischi di riciclaggio e finanziamento del terrorismo, elaborati dal comitato di sicurezza finanziaria.

in questa prospettiva, viene in rilievo l’istituzione, sempre in seno al nucleo speciale polizia valutaria, del gruppo investigativo finanziamento terrorismo (g.i.f.t.) con il compito di corrispondere alle richieste avanzate dalla direzione nazionale antimafia e antiterrorismo, effettuare analisi di rischio sulle dinamiche di finanziamento delle reti terroristiche, nonché approfondire le segnalazioni di operazioni sospette, pervenute in questa materia e connotate da particolari profili di complessità, incluse quelle inviate dalle financial intelligence unit estere.

recentemente, si è proceduto a potenziare gli uffici analisi e operazioni del predetto reparto speciale, istituendo le sezioni d.n.a.a. e raccordo informativo e progettualità.

alle descritte attività, si aggiunge poi l’azione sviluppata dagli oltre 600 reparti operativi dislocati su tutto il

territorio nazionale, che possono essere delegati per gli approfondimenti investigativi delle segnalazioni di operazioni sospette.

a livello centrale, invece, il corpo assicura il proprio contributo nell’ambito del comitato di analisi strategica antiterrorismo (c.a.s.a.) istituito presso il ministero dell’interno e in seno al comitato di sicurezza finanziaria (c.s.f.), organismo di coordinamento interministeriale di cui si avvale il ministro dell’economia e delle finanze.

sul piano internazionale, da ultimo, la guardia di finanza è uno dei membri della delegazione italiana, guidata dal dicastero dell’economia e delle finanze, che partecipa ai lavori del gruppo d’azione finanziaria internazionale (g.a.f.i.), organismo intergovernativo, costituito nel 1989, con lo scopo di ideare e promuovere strategie di contrasto del riciclaggio e, dal 2001, anche in materia di finanziamento del terrorismo.

in tale contesto, al fine di corrispondere a specifiche esigenze prospettate dal g.a.f.i., il corpo ha nel tempo previsto la formazione e l’impiego di propri ufficiali quali “assessors” per la valutazione dei dispositivi antiriciclaggio di paesi esteri.

**LA DIMENSIONE DELL’IMPEGNO DELLA GUARDIA DI FINANZA E I PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI.**

sul fronte dell’impegno operativo, devo premettere che i dati hanno registrato un trend di segnalazioni di operazioni sospette in costante aumento, se si considera che si è passati dalle 7.000 del 2005, alle 26.000 del 2010, alle 91.000 del 2013, fino ad arrivare alle 104.000 del 2016, per poi attestarsi sulle circa 98.000 dello scorso anno.

questi numeri dimostrano senza dubbio un accresciuto impegno da parte dei soggetti obbligati, anche se sussistono ancora alcune differenze che connotano le diverse categorie di segnalanti.

nel 2018, in linea con quanto già riscontrato nelle precedenti annualità, l’apporto di segnalazioni più consistente è stato fornito dagli istituti di credito (73%), mentre il contributo degli altri intermediari finanziari, degli operatori non finanziari e dei professionisti è stato pari, rispettivamente, al 16%, al 6% e al 5%.

per far fronte a tale importante mole di lavoro, il corpo è intervenuto, nel tempo, sotto il profilo addestrativo, operativo e tecnologico.

con particolare riguardo alla formazione, nell’ottica di mantenere elevati standard in termini di competenze professionali, delimitando l’angolo visuale al biennio 2017/2018, a livello centrale e periferico, sono state svolte 11 attività didattiche in materia di contrasto al riciclaggio ed al finanziamento del terrorismo, destinate a circa 4.600 militari del corpo, appartenenti alle categorie ufficiali, ispettori e sovrintendenti.

sul piano operativo, è stato delineato un “percorso” standardizzato e flessibile, suddiviso in due fasi:

- l’analisi pre-investigativa effettuata dal nucleo speciale polizia valutaria che ha ad oggetto tutte le segnalazioni pervenute dall’u.i.f., al fine di selezionare i contesti meritevoli di ulteriori approfondimenti, che vengono classificati con specifiche codifiche (“d1”, “d2”, “d3”, “t1”, “t2”, “t3”, “s” ed “afi”) corrispondenti al livello di rischio rilevato in base alla tipologia delle operazioni sottostanti nonché al profilo soggettivo delle persone coinvolte;

- l’approfondimento operativo, a cura dei gruppi operativi del nucleo speciale polizia valutaria e dei reparti del corpo delegati sul territorio.

evidenzio che l’esponenziale aumento del numero delle segnalazioni ha imposto la necessaria valutazione ed implementazione di nuovi “moduli di lavoro”, sempre più performanti in termini di efficienza ed efficacia, cui si affianca l’impegno che il corpo ha messo in campo per adeguare le infrastrutture informatiche.

con riguardo a tale ultimo aspetto, mi limito a segnalare in particolare il sistema “s.i.va.2” (sistema informativo valutario), che consente la gestione del flusso attinente alle segnalazioni di operazioni sospette trasmesse dall’unità di informazione finanziaria (u.i.f.), la tempestiva selezione dei contesti potenzialmente più significativi, nonché la piena valorizzazione del patrimonio informativo

contenuto nelle diverse banche dati in uso al corpo.

sul fronte, invece, dei rinnovati moduli di lavoro, evidenzio che, al fine di individuare la platea di soggetti da sottoporre ad un più approfondito vaglio investigativo, il nucleo speciale polizia valutaria ha elaborato un innovativo sistema di analisi, denominato a.s.a.f. (analisi segnalazioni di operazioni sospette aggregate per fenomeno), che si sviluppa attraverso l’aggregazione per “fenomeno” di dati, elementi e informazioni disponibili.

le a.s.a.f. possono trarre spunto da una lettura del patrimonio informativo delle segnalazioni di operazioni sospette orientata per fenomeno e ambito territoriale, ovvero da evidenze di intelligence operativa e/o finanziaria.

parimenti l’input può essere rappresentato da specifiche richieste delle autorità giudiziarie, che segnalano esigenze conoscitive su specifici fenomeni legati ai contesti territoriali di competenza.

in sintesi, lo scopo principale è quello di aggregare le segnalazioni di operazioni sospette in relazione ad uno specifico fenomeno criminale, apprezzabile per area territoriale.

faccio riferimento, a titolo esemplificativo, a quelle realtà ad alto rischio di infiltrazione della criminalità organizzata (comuni sciolti “per mafia”), avuto specifico riguardo alle operatività connesse all’utilizzo di carte di pagamento, all’uso del contante o ai punti gioco e scommesse.

l’intero processo analitico si conclude con la redazione di un report di analisi dove sono esplicitati il fenomeno esaminato, il percorso seguito, gli elementi caratterizzanti emersi dall’osservazione dei dati aggregati e i possibili target da sottoporre a vaglio investigativo.

tornando al complessivo percorso delle segnalazioni di operazioni sospette, terminata l’analisi da parte del nucleo speciale polizia valutaria, i contesti ritenuti meritevoli di approfondimento operativo vengono delegati alle articolazioni del medesimo reparto speciale ovvero alle unità operative sul territorio, che sviluppano la propria attività investigativa, al termine della quale si potrà pervenire alla:

- contestazione di violazioni amministrative antiriciclaggio

(ad esempio le violazioni ai limiti sull’uso del contante);

- comunicazione di notizie di reato alla competente autorità giudiziaria, per le ipotesi di violazioni penali;

- redazione di un appunto informativo contenente le notizie suscettibili di ulteriori approfondimenti per altri fini istituzionali, in particolare di carattere fiscale.

venendo ai risultati di tale processo di lavoro, nel corso del 2018, il nucleo speciale polizia valutaria ha proceduto allo sviluppo di tutte le 98.000 segnalazioni pervenute dall’u.i.f., di cui il 22% ha formato oggetto di approfondimenti investigativi demandati alle unità operative, con i seguenti esiti:

- 776 segnalazioni hanno permesso di accertare violazioni amministrative, la maggior parte riconducibili al divieto di trasferimento di denaro contante per importi superiori alla soglia di legge;

- 1.165 segnalazioni, invece, hanno originato nuovi contesti investigativi di natura penale, sia per violazioni al d.lgs. 231/2007, che per ipotesi di riciclaggio connesse a delitti di natura economico – finanziaria e tributaria.

- 6.187 segnalazioni sono confluite in procedimenti penali già aperti dalle procure della repubblica competenti ed affidati anche ad altre forze di polizia.

il restante 78% dei contesti analizzati, dai quali non sono emersi elementi significativi in materia di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo, è stato comunque messo a disposizione dei reparti del corpo, in quanto patrimonio informativo suscettibile di interesse sotto il profilo fiscale

o per altre finalità istituzionali.

con specifico riferimento alle segnalazioni di operazioni sospette attinenti al fenomeno del finanziamento del terrorismo, sono stati rafforzati i rapporti interistituzionali, oltre che con la direzione nazionale antimafia e antiterrorismo, anche sul versante della prevenzione.

in questa prospettiva, sono state promosse innovative forme di circolarità informativa sul piano preventivo, nel massimo rispetto delle garanzie poste a tutela del segnalante, soprattutto nell’ambito del comitato di analisi strategica antiterrorismo, per verificare l’esistenza, all’interno del complesso sistema di sicurezza nazionale, di evidenze informative o investigative di interesse sui nominativi oggetto di segnalazione per terrorismo.

per quanto concerne, invece, l’attività ispettiva svolta nei confronti dei soggetti obbligati, segnalo l’esecuzione da parte dei reparti del corpo, nell’anno 2018, di 110 ispezioni e 369 controlli antiriciclaggio, definitisi con la denuncia all’a.g. di 150 persone, per violazioni penali alla legislazione antiriciclaggio e per ipotesi di reato riconducibili a condotte di riciclaggio ed abusivo esercizio dell’attività finanziaria; ad essi si aggiungono 2.345 interventi ai fini antiriciclaggio, svolti con i poteri di polizia economico-finanziaria ex d.lgs. 68/2001, nei confronti di soggetti non tecnicamente “obbligati”, ma tenuti al rispetto di talune disposizioni in materia, quali, ad esempio, i “money transfer” o i “compro oro”.

sul punto, occorre precisare che gli obiettivi assegnati in tale ambito operativo s’indirizzano prioritariamente verso gli operatori che possono risultare maggiormente permeabili per finalità di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo, tenendo anche conto di una mirata

georeferenziazione dei fenomeni illeciti emergenti nelle singole realtà territoriali.

per agevolare siffatta attività, la componente speciale individua le tendenze e le dinamiche dei fenomeni illeciti, le relative tipologie, i soggetti - per categorie generali o singolarmente considerati - che li pongono in essere, gli ambiti territoriali in cui si sviluppano.

sempre con riguardo al processo di selezione dei target da controllare, vengono in rilievo le funzioni attribuite al nucleo speciale polizia valutaria, il quale, oltre a

costituire uno degli snodi centrali del sistema antiriciclaggio con riguardo alle segnalazioni di operazioni sospette, ha il compito di svolgere analisi di contesto e di rischio, con riferimento a settori considerati nel loro complesso, per delinearne l’evoluzione e rilevarne i fattori e i soggetti di interesse ai fini operativi.

a livello locale, poi, si procede ad un’ulteriore analisi di rischio, sulla base degli elementi conoscitivi disponibili, evitando in ogni caso controlli indiscriminati sulla generalità degli appartenenti alle categorie di riferimento, in assenza di una preventiva analisi della singola posizione.

passando infine al fronte della repressione, infine, evidenzio che sempre nel 2018 sono state, altresì, sviluppate 1.060 indagini di polizia giudiziaria in materia di riciclaggio e autoriciclaggio. esse hanno consentito la segnalazione all’autorità giudiziaria di 2.450 persone, di cui 324 tratte in arresto, con il sequestro di beni e disponibilità finanziarie per un valore di circa 470 milioni di euro.

**LE PRINCIPALI NOVITÀ DEL DECRETO LEGISLATIVO DI RECEPIMENTO DELLA QUINTA DIRETTIVA. SPUNTI DI RIFLESSIONE.**

procedo ora, ad analizzare gli aspetti di maggior interesse per la guardia di finanza contenuti nel testo del decreto in esame.

lo schema di articolato predisposto dall’esecutivo interviene per emendare i decreti legislativi 90 e 92 del 2017 e, conseguentemente, il d.lgs. n. 231/2007, al fine di recepire le disposizioni europee, introducendo importanti prescrizioni destinate ad impattare anche sulle attività svolte dal corpo; in ciò rafforzando (a tutela della legalità economica, e, comunque, salvaguardando il regime di riservatezza connaturato alla delicatezza delle informazioni trattate) il sistema di prevenzione del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo.

mi riferisco, in particolare, alle disposizioni concernenti l’operatività del nucleo speciale polizia valutaria, la cooperazione tra le autorità nazionali e quella con le autorità internazionali nonché il potenziamento dello scambio informativo con l’u.i.f., sulle quali mi soffermerò più diffusamente nel seguito dell’audizione.

trattandosi di un decreto correttivo ai sensi dell’art. 31, comma 5, legge n. 234/2012, l’articolato deve essere coerente con i principi della legge delega n. 170 del 12 agosto 2016, il cui art. 15 comma 2 lett. f) impone il “rispetto del vigente assetto istituzionale e di competenze in materia di prevenzione del riciclaggio dei proventi di attività criminose e del finanziamento del terrorismo”.

il provvedimento oggetto di esame ben si muove in questa direzione, preservando le sinergie dell’attuale sistema, che – vale la pena ricordarlo – ha ricevuto valutazioni molto positive in campo internazionale, da ultimo nel corso della plenaria del g.a.f.i. tenutasi lo scorso febbraio, nonché potenziando le funzioni di importanti attori istituzionali.

**POTESTÀ DEL NUCLEO SPECIALE POLIZIA VALUTARIA**.

lo schema di decreto reca talune modifiche all’art. 9 del d.lgs. n. 231/2007, dedicato al ruolo del nucleo speciale polizia valutaria della guardia di finanza e della direzione investigativa antimafia.

più nel dettaglio, mi riferisco alla:

- previsione che consentirà al citato reparto speciale di acquisire, in presenza di elementi informativi sintomatici di fenomeni illeciti, anche nel corso delle ispezioni e dei controlli, dati e informazioni rilevanti,

favorendo una migliore capacità di analisi delle informazioni acquisite nell’ambito del sistema di prevenzione antiriciclaggio, con lo scopo di orientare gli interventi nei confronti dei soggetti che presentano maggiori profili di rischio;

- possibilità di esercitare, nell’approfondimento delle informazioni provenienti dalla cooperazione internazionale, i medesimi poteri già riconosciuti al nucleo speciale di polizia valutaria per ’approfondimento delle segnalazioni per operazioni sospette;

- facoltà, in recepimento di quanto sancito dall’articolo 1, punto 20), della quinta direttiva antiriciclaggio, per il nucleo speciale polizia valutaria (oltre che della direzione investigativa antimafia) di accedere ai dati e alle informazioni contenuti nell’anagrafe immobiliare integrata, in tal modo consentendo, nell’ambito dell’articolato processo di elaborazione di tutte le informazioni disponibili, una più puntuale ricostruzione della complessiva posizione patrimoniale dei soggetti segnalati, attraverso l’individuazione dell’eventuale titolarità di diritti reali sugli immobili, a tutto vantaggio della completezza degli approfondimenti investigativi.

tali modifiche normative – che si reputano necessarie alla luce della sistematica integrazione dei mercati in ambito ue e della conseguente rilevante movimentazione transfrontaliera di capitali facilitata dalle nuove, e sempre più all’avanguardia, tecnologie informatiche – consentiranno di conferire al sistema di prevenzione in argomento sempre maggiore efficacia ed efficienza, migliorando le possibilità di intervento verso quelle fenomenologie illecite più complesse e insidiose, connotate da peculiari elementi di pericolosità. ciò a beneficio del sistema economico legale nel suo complesso e, più in particolare, degli operatori che agiscono nel rispetto delle regole.

**COLLABORAZIONE E SCAMBIO DI INFORMAZIONI TRA LE AUTORITÀ NAZIONALI.**

in tema di cooperazione tra gli attori del sistema, l’art. 1, comma 3, lettera a) numero 2) inserisce un nuovo comma all’art. 12 del d.lgs. n. 231/2007, prevedendo la possibilità per il ministero dell’economia e delle finanze, le autorità di vigilanza di settore, l’u.i.f., la d.i.a. e la guardia di finanza di cooperare tra loro anche in deroga al segreto d’ufficio.

tale norma ha la finalità di valorizzare le sinergie informative tra le autorità e risulta particolarmente importante al fine di acquisire un patrimonio informativo completo sui soggetti appartenenti a categorie sottoposte a vigilanza concorrente tra la guardia di finanza e altre autorità (ad esempio, alcune fiduciarie), utile a meglio orientare le attività ispettive.

al di fuori del suddetto circuito, viene comunque fatta salva la segretezza delle informazioni detenute dalle

autorità ivi indicate e rilevanti per l’esercizio delle rispettive attribuzioni in materia antiriciclaggio.

risulta infatti di fondamentale importanza che il patrimonio informativo in rassegna venga adeguatamente tutelato, evitando il rischio di una indiscriminata diffusione di dati e notizie connotati da elevata rilevanza e delicatezza, caratteri, questi, che impongono l’utilizzo di tali informazioni in assoluta coerenza con le finalità della normativa, volta alla prevenzione del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo. peraltro, dette disposizioni costituiscono anche una specifica tutela per gli stessi soggetti interessati dalle segnalazioni.

altro importante elemento di novità è rappresentato dal nuovo comma 7-bis dell’articolo 12 del decreto legislativo n. 231 del 2007 – introdotto dall’art. 1 comma 3, lettera a), n. 5) dello schema di decreto – in base al quale, sempre al fine di assicurare efficienza ed efficacia alle investigazioni, gli uffici del pubblico ministero possono richiedere i risultati degli approfondimenti investigativi svolti sulle segnalazioni al nucleo speciale polizia valutaria e alla direzione investigativa antimafia.

il sistema così strutturato realizza il necessario coordinamento tra le attività di prevenzione dell’utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo e quelle repressive.

in questa prospettiva, ricordo infatti che il corpo è in grado di assicurare continuità e completezza agli accertamenti svolti sulle segnalazioni di operazioni sospette, dal momento che opera sia in veste preventiva che come organo titolare di potestà di polizia giudiziaria e, quindi, come naturale interlocutore dell’autorità giudiziaria.

**COOPERAZIONE INTERNAZIONALE.**

in tema di cooperazione internazionale, oltre alla riformulazione dell’ art. 13, si aggiungono due nuovi articoli dedicati, rispettivamente, alla cooperazione tra l’unità di informazione finanziaria e altre fiu (nuovo articolo 13 bis) ed alla cooperazione tra le autorità di vigilanza di settore degli stati membri (nuovo articolo 13 ter).

è altresì prevista la possibilità, per il corpo e per la d.i.a., di scambiare direttamente dati ed informazioni di polizia con omologhi esteri, in deroga al segreto d’ufficio, al fine di facilitare le attività connesse all’approfondimento investigativo delle segnalazioni di operazioni sospette.

particolarmente importante, sul punto, è quest’ultima previsione che consente un concreto potenziamento delle attività di cooperazione internazionale, agevolando le interlocuzioni con omologhi organismi esteri, fermo restando il rispetto delle attribuzioni e dei poteri delle singole autorità.

**ACCESSO E UTILIZZO DELLE INFORMAZIONI DA PARTE DEGLI ORGANI INVESTIGATIVI.**

il comma 3, lett. c) dell’art. 2 modifica l’art. 40 del d.lgs. n. 231/2007 introducendo la trasmissione al nucleo speciale polizia valutaria e alla direzione investigativa antimafia delle “comunicazioni” concernenti operazioni sospette che l’u.i.f. riceve dalle pubbliche amministrazioni.

tale flusso comunicativo presenta indubbio interesse investigativo: il contributo delle pubbliche amministrazioni si basa, infatti, non solo su fatti collegati a propri comportamenti, ma anche sulla

rilevazione di operazioni e soggetti che vengono all’attenzione degli uffici pubblici nell’esercizio delle proprie attività; si pensi, ad esempio, al settore degli appalti di lavori pubblici.

per tale motivo, coerentemente con quanto avviene per le segnalazioni di operazioni sospette, è opportuna e corretta la scelta, operata con la previsione normativa in commento, di prevedere che tali comunicazioni

vengano condivise con gli organi investigativi facenti parte del sistema preventivo antiriciclaggio.

il comma 4 dell’articolo 2 del provvedimento in esame, infine, prevede modifiche all’articolo 47 d.lgs. n. 231 del 2007, che disciplina l'obbligo, per i soggetti indicati dalla legge, di trasmettere alla u.i.f., secondo modalità e tempi dettati in apposite istruzioni attuative, al di fuori degli obblighi di segnalazione, comunicazioni oggettive concernenti operazioni considerate a rischio di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo sulla base di criteri predeterminati. ad oggi, sulla base di un provvedimento emanato dall’u.i.f. lo scorso mese di marzo, devono essere comunicati i dati relativi alle operazioni in contante di importo pari o superiore a 10.000 euro, eseguite nel corso del mese solare, anche se realizzate attraverso più operazioni singolarmente pari o superiori a 1.000 euro.

le citate modifiche sono dirette a prevedere che le informazioni delle comunicazioni oggettive siano utilizzate efficacemente anche ai fini dell’approfondimento investigativo delle operazioni

sospette, introducendo uno scambio informativo tra l’autorità che le riceve (u.i.f.) e gli organi investigativi.

**ULTERIORI NORME DI INTERESSE.**

l’art. 1 comma 1, alla lettera f) rettifica, integrandola, la definizione di prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale conformemente a quanto richiesto dagli standard del g.a.f.i., ed alla successiva lettera g) introduce la definizione di “prestatori di servizi di portafoglio digitali”, affiancando tali figure agli exchangers.

come premesso all’inizio del mio intervento, il d.lgs. n. 90/2017 ha anticipato l’inclusione, nella platea dei soggetti obbligati, dei prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale, seppur limitatamente allo svolgimento dell'attività di conversione di valute virtuali da ovvero in valute aventi corso forzoso.

per i suddetti operatori, il predetto decreto ha, altresì, prescritto l’iscrizione in una sezione speciale del registro dei cambia valute gestito dall’organismo degli agenti in attività finanziaria e dei mediatori creditizi (oam), la cui operatività è però subordinata all’emanazione, ancora non avvenuta, di provvedimenti di

rango secondario. lo stesso obbligo è disposto, dal testo in esame, per i prestatori di servizi di portafoglio digitale.

sul punto sottolineo che di recente la guardia di finanza ha sottoscritto un memorandum di intesa con l’oam, volto ad agevolare gli scambi informativi relativi a tutti i soggetti i cui elenchi sono tenuti dallo stesso, nonché a prevedere l’esecuzione di specifiche attività su richiesta. tale intesa protocollare sarà utilizzabile anche per i futuri scambi informativi sui soggetti operanti professionalmente nel campo delle criptovalute.

**CONCLUSIONI**.

lo schema di decreto delegato oggetto di esame rappresenta il punto di arrivo di un’articolata istruttoria, coordinata dal ministero dell’economia e delle finanze.

tale lavoro, lungo, difficile e complesso, si è dimostrato prezioso e produttivo in quanto, tenendo nella giusta considerazione le posizioni espresse dai vari attori istituzionali, ha consentito di rispettare in modo sostanziale i principi direttivi fissati dal legislatore delegante.

avuto infatti riguardo al mandato del legislatore contemplato nel principio di delega di cui all’articolo 15, comma 2, lettera f), della legge n. 170/2016, che prevede espressamente la salvaguardia del vigente assetto istituzionale e di competenze, si evidenzia come ipotesi di condivisione delle informazioni acquisibili nell’ambito del sistema antiriciclaggio (dati emergenti dalle segnalazioni di operazioni sospette e dalla cooperazione internazionale) con soggetti attualmente non coinvolti nel collaudato sistema di vigilanza, possa determinare l’indistinta e non coordinata “disseminazione” di informazioni sensibili (peraltro caratterizzate da un particolare tecnicismo, estrema delicatezza e necessaria riservatezza), che si tradurrebbe in dispersione delle stesse, minando l’attuale ben delineato assetto di competenze istituzionali, con il possibile effetto, tra l’altro, di dar luogo a potenziali, pericolose sovrapposizioni e duplicazioni investigative.

risulta, invece, assolutamente necessario, ai fini dell’efficienza e dell’efficacia del sistema di prevenzione e contrasto del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo, canalizzare tali dati verso le sole autorità (ministero dell’economia e delle finanze, autorità di vigilanza di settore, u.i.f., d.i.a., guardia di finanza, dna e autorità giudiziaria), nelle cui competenze, alla luce della consolidata esperienza operativa maturata nel tempo e dei peculiari requisiti di natura professionale in possesso del rispettivo personale, si esaurisce ogni profilo di interesse ispettivo o investigativo sulle informazioni stesse, in relazione all'intero spettro di finalità perseguite dalla normativa unionale e nazionale nello specifico settore.

in questo scenario, la guardia di finanza, in virtù delle proprie peculiari competenze ed attribuzioni, sarà in grado di assicurare, anche per il tratto a venire, le più opportune forme di raccordo:

- tra la fase preventiva e investigativa, dal momento che il combinato esercizio dei poteri valutari, di polizia economico – finanziaria e di polizia giudiziaria consente di

sviluppare senza soluzione di continuità gli approfondimenti delle segnalazioni di operazioni sospette condotti dal nucleo speciale polizia valutaria e dai reparti territoriali e di coglierne tutte le relative implicazioni di natura illecita;

- con le altre forze di polizia, nell’ambito del sistema di coordinamento delineato dalla legge 1 aprile 1981, n. 121, nonché per il tramite dell’autorità giudiziaria in

relazione ai fascicoli processuali accesi presso le procure della repubblica;

- con le agenzie fiscali, attraverso la condivisione delle rispettive analisi di rischio e la previsione di un sistematico scambio di informazioni concernenti le possibili violazioni di natura tributaria, anche sulla base di input scaturiti dalle attività antiriciclaggio.