[Diritto Pubblico 3](#_Toc49350903)

[1. Le fonti del diritto e i criteri di risoluzione dei contrasti tra fonti. 3](#_Toc49350904)

[2. L’interpretazione della legge e la successione delle leggi nel tempo. 9](#_Toc49350905)

[3. I principi costituzionali: legalità; imparzialità; buon andamento. 12](#_Toc49350906)

[4. Il Presidente della Repubblica. 22](#_Toc49350907)

[5. Il Parlamento. 24](#_Toc49350908)

[6. Il Governo e la Pubblica Amministrazione. 30](#_Toc49350909)

[7. La Corte Costituzionale e la Magistratura. 35](#_Toc49350910)

[8. Altri organi e le autonomie territoriali. 40](#_Toc49350911)

[9. La funzione legislativa, esecutiva e giudiziaria. 45](#_Toc49350912)

[10. Principi in tema di amministrazione e di giurisdizione. 53](#_Toc49350913)

[Diritto penale e processuale penale 57](#_Toc49350914)

[1. La legge penale: la riserva di legge, la successione delle leggi penali nel tempo, il principio di determinatezza, limiti spaziali di efficacia. 57](#_Toc49350915)

[2. Elementi costitutivi del reato e cause oggettive di esclusione ed eccesso colposo. 63](#_Toc49350916)

[3. Il concorso di reati e di persone nel reato. 82](#_Toc49350917)

[4. Le circostanze del reato, le cause di estinzione del reato e della pena. 85](#_Toc49350918)

[5. La polizia giudiziaria: funzioni, strutture, rapporti con il pubblico ministero. 89](#_Toc49350919)

[6. Le indagini preliminari: le principali attività investigative del pubblico ministero e della polizia giudiziaria. 97](#_Toc49350920)

[7. Gli atti di polizia giudiziaria: perquisizione, sequestro, fermo, arresto, notizia di reato e condizioni di procedibilità. 101](#_Toc49350921)

[8. La prova: disciplina generale e procedimento probatorio, i principali mezzi di prova. 119](#_Toc49350922)

[9. Le limitazioni della libertà nel corso del procedimento penale: misure pre-cautelari e cautelari. 135](#_Toc49350923)

[10. Lineamenti generali sulla responsabilità degli enti. 141](#_Toc49350924)

[Diritto tributario e punitivo e processuale tributario 147](#_Toc49350925)

[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. 147](#_Toc49350926)

[2. Le entrate tributarie (imposte, tasse, contributi), il principio di territorialità dell’imposta, l’efficacia nel tempo della norma tributaria. 160](#_Toc49350927)

[3. I soggetti attivi e passivi (il sostituto d’imposta, il responsabile d’imposta, la solidarietà, il contribuente di diritto e di fatto). 171](#_Toc49350928)

[4. Le imposte dirette e indirette. 176](#_Toc49350929)

[5. Accertamento tributario e relative metodologie. 181](#_Toc49350930)

[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. 187](#_Toc49350931)

[7. I reati in materia di imposte dirette e IVA previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. 189](#_Toc49350932)

[8. Il reato di contrabbando. 197](#_Toc49350933)

[9. Il sistema sanzionatorio amministrativo tributario: principi generali. 206](#_Toc49350934)

[10. Le misure cautelari reali in materia penal-tributaria. 211](#_Toc49350935)

[Computisteria ed Economia Aziendale 214](#_Toc49350936)

[1. I sistemi di misura e i calcoli relativi: il sistema metrico decimale, i numeri complessi, le proporzioni e i calcoli percentuali. 214](#_Toc49350937)

[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. 219](#_Toc49350938)

[3. Lo sconto nelle operazioni a breve termine: nozione, classificazione (commerciale e razionale). 221](#_Toc49350939)

[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. 222](#_Toc49350940)

[5. I valori mobiliari: nozione e classificazione (secondo la persona giuridica dell’emittente, la forma giuridica e il reddito). 229](#_Toc49350941)

[6. L’azienda, il soggetto giuridico e il soggetto economico; 232](#_Toc49350942)

[7. La gestione dell’azienda: costi e ricavi, manifestazioni finanziarie, competenza economica e reddito. 234](#_Toc49350943)

[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. 237](#_Toc49350944)

[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. 243](#_Toc49350945)

[10. Il bilancio d’esercizio: struttura e caratteristiche, principi di redazione, l’assestamento la chiusura dei conti, il reddito d’esercizio. 246](#_Toc49350946)

[Tecnica professionale 257](#_Toc49350947)

[1. Poteri della Guardia di Finanza nell’esecuzione delle attività ispettive di natura fiscale. 257](#_Toc49350948)

[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. 276](#_Toc49350949)

[3. Poteri della Guardia di Finanza in materia di dogane e accise. 305](#_Toc49350950)

[4. Tutela della spesa pubblica: dispositivo e potestà del Corpo nel contrasto delle frodi comunitarie e nazionali. 316](#_Toc49350951)

[5. Attività della Guardia di Finanza nell’accertamento del danno erariale. 321](#_Toc49350952)

[6. Il ruolo del Corpo in materia di appalti e contrasto all’illegalità nella Pubblica Amministrazione. 322](#_Toc49350953)

[7. Tutela dei diritti di proprietà intellettuale: ruolo della Guardia di Finanza e strumenti di indagine. 325](#_Toc49350954)

[8. L’attività di contrasto patrimoniale alla criminalità organizzata ed economico-finanziaria in applicazione della normativa antimafia. 330](#_Toc49350955)

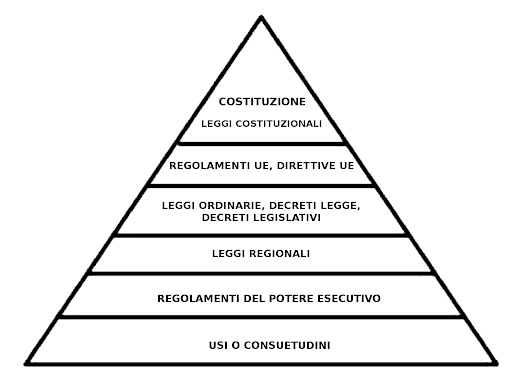
[9. L’approfondimento investigativo delle segnalazioni sospette e l’attività ispettiva antiriciclaggio: competenze e poteri. 339](#_Toc49350956)

[10. L’attività della Guardia di Finanza in materia di prevenzione e contrasto al finanziamento del terrorismo. 352](#_Toc49350957)

# Diritto Pubblico

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

**FONTI DEL DIRITTO:**

****

Sono Fonti del diritto tutti gli atti (fonti scritte) o i fatti (fonti non scritte, come la consuetudine) dai quali traggono origine le norme giuridiche.

Nell’ambito delle Fonti del diritto è possibile distinguere:

**a) 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;

**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.

**b) le fonti sulla produzione,** che costituiscono le norme che determinano gli organi e le procedure di formazione del diritto (es. il principio pacta sunt servanda stabilisce il rispetto assoluto degli accordi stipulati);

**c) 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.

**GERARCHIA DELLE FONTI**

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.

***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.

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

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 ( la funzione legislativa può essere delegata, in base all'art. 76, determinando così la prosecuzione in seno all'esecutivo del processo di integrazione politica avviato nelle Camere);

d) decreto-legge (la funzione legislativa può direttamente essere esercitata dal Governo, in casi straordinari di necessità ed urgenza, chiedendosi però, a pena di inesistenza sopravvenuta dell'atto, la conversione in legge entro sessanta giorni);

e) decreti del Governo in caso di guerra.

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).

***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.

***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.

**CRITERI DI RISOLUZIONE DEI CONTRASTI (ANTINOMIE) TRA FONTI:**

**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. Si può tranquillamente dire che i criteri di risoluzione delle antinomie sono impliciti nell’ordinamento:

1. **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. L’abrogazione opera soltanto per il futuro, e dunque ex nunc in ossequio al principio di irretroattività delle leggi sancito dall’art. 11 delle Preleggi (“La legge non dispone che per l’avvenire: essa non ha effetto retroattivo”). 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.

Già nell’articolo 15 delle Preleggi (le Disposizioni sulla legge in generale che precedono il Codice civile) si trova un riferimento al criterio cronologico quale strumento di composizione delle antinomie tra fonti. Lo stesso articolo contempla tre diverse ipotesi di abrogazione:

1. **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.

2. **abrogazione implicita,** l’abrogazione implicita, che avviene “perché la nuova legge regola l’intera materia già regolata dalla legge anteriore”. Anche questa opera soltanto inter partes.

3. **abrogazione tacita,** l’abrogazione tacita, operando “per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti”, non promana da un’esplicita volontà del legislatore ma deve essere rilevata dall’interprete, che sceglie, in caso di contrasto tra norme, di applicare quella successiva. Per questo motivo l’abrogazione tacita vale so,lo nel singolo giudizio (inter partes) senza essere vincolante per gli altri giudici.

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.

1. **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 (emanazione da parte di un organo non competente o errato procedimento di formazione)” o “sostanziali (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.
2. **CRITERIO DI SPECIALITA’:** 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.
3. **CRITERIO DI 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.

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

***L’INTERPRETAZIONE DELLA LEGGE.***

È l'attività che determina il significato della norma giuridica al fine della sua applicazione.

**1. Tipi di interpretazione a seconda degli interpreti.** In relazione ai soggetti che la compiono può essere:

**a) autentica:** quando proviene dallo stesso legislatore per chiarire il significato di norme preesistenti; la legge interpretativa, successiva nel tempo alla legge interpretata, ha efficacia retroattiva ed è vincolante per tutti i destinatari;

**b) giudiziale:** quando è compiuta dai giudici nell'esercizio della funzione giurisdizionale, ed è vincolante soltanto per le parti del giudizio;

**c) dottrinale:** quando proviene dagli studiosi del diritto; non ha carattere vincolante.

**2. Criteri dell'interpretazione.**L'interpretazione è un atto disciplinato dalla legge, che detta i criteri mediante i quali essa deve essere compiuta. I criteri sono due: letterale e logico. È letterale quando si attribuisce alla legge il senso palesato dal significato proprio delle parole che formano la norma, non isolatamente considerate, bensì secondo la loro connessione; è logica quando si tende a stabilire l'intenzione del legislatore. Per determinare il significato della norma l'interprete deve anche fare riferimento alla legge nel suo complesso, ossia alla disciplina in cui si inserisce la norma da interpretare (criterio sistematico) e ai precedenti storici che regolavano la stessa fattispecie, per poter valutare le ragioni per cui la nuova norma è stata introdotta (criterio storico). Infine, per applicare la legge è necessario stabilire il suo scopo, in modo tale che la sua applicazione sia conforme alle finalità per cui essa è stata emanata (criterio teleologico).

**3. Interpretazione riferita al risultato ottenuto.** In relazione ai risultati, si ha un'interpretazione dichiarativa quando i risultati dell'interpretazione letterale coincidono con quelli dell'interpretazione logica; si ha un'interpretazione estensiva quando il significato della norma si arricchisca, ovvero un'interpretazione restrittiva quando il significato si restringa.

**4. Interpretazione analogica.** Se una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe (interpretazione analogica); se il caso rimane dubbio, si decide secondo i principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato: tale procedimento, mediante il quale il giudice sopperisce alle lacune legislative, prende il nome di procedimento analogico. Esso presuppone che per il caso in questione non sia prevista alcuna norma giuridica e che vi sia somiglianza con la fattispecie prevista dalla legge. La somiglianza è data dal fatto che, pur trattandosi di fattispecie diverse, vi è corrispondenza di quegli elementi sostanziali che sono rilevanti per la regola giuridica. Il procedimento analogico non è ammesso per le leggi penali sfavorevoli al reo.

***SUCCESSIONE DELLE LEGGI NEL TEMPO***

Il principio di irretroattività della legge, codificato in generale nell’art.11 disp.prel.c.c., assume, nella materia penale, spessore costituzionale, in forza del disposto dell’art.25, comma 2, Cost. Sul piano codicistico, anche l’art.2 c.p. sancisce il principio di irretroattività, ma è una irretroattività espressione di un relativismo, che opera in funzione di garanzia, a favore del reo: si ha irretroattività della legge penale nelle ipotesi di nuova incriminazione e nelle ipotesi in cui la legge è più sfavorevole al reo; per converso, nelle ipotesi di abrogazione e nelle ipotesi in cui la legge è più favorevole al reo, si applica l’opposto principio della retroattività.

Si evidenzia, però, che solo il principio di irretroattività riceve copertura costituzionale; il principio di retroattività della legge penale più favorevole è espresso in una legge ordinaria, e come tale può essere disatteso da una legge successiva, che disponga diversamente.

Sorvolando sull’ipotesi della nuova incriminazione, che non desta particolari problemi, è opportuno fermare l’attenzione sulla distinzione tra abrogazione e successione di leggi, atteso che differenti sono le conseguenze per il reo, a seconda che ricorra l’una o l’altra delle ipotesi. La distinzione tra successione di leggi ed abrogazione non è nitida, come potrebbe sembrare prima facie; la abrogazione di una norma di legge non è sempre espressione della voluntas legis tesa a rendere penalmente irrilevante il fatto in essa previsto, potendo, invece, esprimere la voluntas di dare una diversa regolamentazione alla fattispecie penale. Ciò è di tutta evidenza, se si pone mente al sistema normativo, in cui si intrecciano previsioni di leggi generali e previsioni di leggi speciali. Si pensi alla abrogazione della fattispecie di oltraggio, che, in realtà, non ha reso penalmente irrilevante la condotta del reo, ma ha determinato la sussunzione delle fattispecie concretanti oltraggio, nell’ipotesi generale di ingiuria. A parte il criterio che pone l’accento sulla continuità del tipo di illecito, e conseguentemente sulla identità del bene giuridico protetto, con le incongruenze in cui incorre, il criterio strutturale, che analizza il rapporto tra le norme, consente di individuare una delimitazione più attendibile tra successione di leggi ed abrogazione.

Mutuando il criterio strutturale, si evidenzia che il rapporto tra le norme può modularsi, in modo esemplificativo, nel modo seguente:

- quando il legislatore interviene modificando solo la disciplina, lasciando immutata la fattispecie penale, si ha successione di leggi penali;

- quando il legislatore abroga una legge speciale, la abrogazione della legge speciale, determina un’espansione della legge generale, pertanto non è una vera e propria abrogazione, ma una successione di leggi;

- quando il legislatore abroga una legge generale, si verifica una successione di leggi rispetto a quei fatti che possono continuare ad essere sussunti nella legge speciale, ed un’ipotesi di abolitio rispetto a quei fatti che non rientrano nella norma speciale;

- quando il legislatore introduce una norma speciale, si verifica un’ipotesi di successione rispetto a quei fatti concreti che possono essere sussunti nella norma speciale.

I rapporti tra le norme che si succedono possono anche implicare una specialità reciproca: in tal caso si verifica successione rispetto a quei fatti che erano disciplinati dalla precedente norma e continuano ad essere disciplinati dalla nuova norma; si ha abolitio rispetto a quei fatti che non possono essere sussunti nella nuova fattispecie penale; si ha nuova incriminazione, come tale disciplinata ai sensi dell’art. 2, comma 1, cp, rispetto a quei fatti che sono punibili in base alla nuova fattispecie penale, ma non erano sussumibili nella precedente norma.

Se il legislatore interviene abrogando una norma che, rispetto alle norme presenti nel sistema, è in rapporto di interferenza, si ha una vera e propria abolitio criminis.

Individuato il criterio distintivo tra successione ed abrogazione, è opportuno soffermarsi su alcuni aspetti specifici. In particolare, la abrogazione dell’elemento normativo che integra la fattispecie penale, e le ridondanze che la stessa ha sull’elemento materiale del reato.

La giurisprudenza, nelle pronunce in cui esamina il problema, afferma che l’art.2, comma 2, in cui si occupa della abolitio criminis, non comprende l’abrogazione dell’elemento normativo integrativo della fattispecie penale. Parte della dottrina (Mantovani) ha un approccio diverso alla problematica, atteso che l’incidenza della abrogazione dell’elemento normativo sulla fattispecie penale dipende dalla ratio punendi della stessa e dalla potenzialità lesiva insita nel comportamento del reo. Conseguentemente, in quelle ipotesi in cui la abrogazione dell’elemento normativo fa venir meno il disvalore di cui è espressione il precetto penale, deve ritenersi non punibile la condotta del reo, ai sensi dell’art. 2, comma 2: si pensi alla abrogazione del delitto scopo rispetto al reato di associazione per delinquere, dove, il venir meno del disvalore espresso dal delitto scopo, incide direttamente sulla fattispecie associativa, che, come tale, è espressione di un diritto costituzionalmente protetto. Per converso, in altre fattispecie, come la calunnia, la abrogazione del reato presupposto, di cui si incolpa taluno, non fa cessare il nocumento che, la condotta calunniatrice, cagiona all’amministrazione della giustizia.

Il principio di irretroattività, dal quale si sono prese le mosse, e che risulta messo tra parentesi nell’ipotesi di abolitio e nell’ipotesi di legge più favorevole, rispetto alle leggi temporanee ed alle leggi eccezionali assume valore assoluto, completandosi con il principio di non ultrattività, in modo da rendere assoluto, per esigenze contingenti, il principio del tempus regit actum.

Da ultimo, merita attenzione la problematica che concerne la successione di leggi, quando il precetto penale è contenuto in un decreto legge non convertito, o in un decreto legge convertito con emendamenti, o ancora in una legge dichiarata incostituzionale. In base all’art. 77 Cost., il decreto legge non convertito perde efficacia retroattiva, perciò possono sussumersi, nella disciplina da esso prevista, solo quei fatti commessi sotto la vigenza del decreto legge, nella misura in cui ricevono un trattamento più favorevole. Per converso, i fatti pregressi al decreto legge non convertito, continuano ad essere disciplinati dalla legge vigente al momento della commissione del fatto e che, in seguito alla decadenza del decreto, ritorna ad avere piena vigenza.

## 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 l’organo istituzionale che ha il compito di tradurre, in concreti programmi d’azione, l’indirizzo politico espresso dalle forze politiche di maggioranza che lo sostengono con la fiducia; per cui esso è titolare della **funzione esecutiva**.

D’altra parte per “governo” può intendersi anche l’apparato burocratico cui compete la concreta realizzazione di tali indirizzi (pubblica amministrazione).

**Funzioni:**

Il Governo esercita funzioni:

* politiche: in quanto partecipa alla direzione politica del Paese, nell’ambito dell’indirizzo indicato dalla maggioranza parlamentare;
* legislative: esso, infatti, può, emanare norme giuridiche mediante atti aventi forza di legge (decreti legislativi e decreti legge);
* esecutive (o amministrative in senso lato): in quanto è al vertice del potere esecutivo e ai singoli Ministeri fanno capo tutti i settori amministrativi dello Stato;
* di controllo: tale funzione viene esercitata sull’attività di tutti gli organi amministrativi.

**Gli organi del governo**

Il governo è composto da:

* organi necessari (organi che “devono” concorrere alla regolare costituzione di qualsiasi Governo):
* **Presidente del Consiglio**: è un organo costituzionale monocratico nominato dal Capo dello Stato e posto al vertice del Governo; dura in carica 5 anni e comunque finché il Governo è sorretto dalla fiducia del Parlamento; unici requisiti richiesti per la sua nomina sono la cittadinanza italiana e il godimento dei diritti civili e politici. Egli 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;
* **Ministri**: il Ministro è un organo costituzionale dotato sia di funzioni politiche perché (collegialmente) i ministeri collaborano all’attuazione dell’indirizzo politico del Governo, sia di funzioni amministrative, in quanto a capo dei Ministeri ciascuno dei quali dirige un particolare settore della Pubblica Amministrazione. I Ministri sono nominati con D.P.R., su proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri. Possono essere scelti anche fra i cittadini non appartenenti al Parlamento. Non sono previste incompatibilità per la carica di Ministro.

***Attività dei ministri****:* Nell’ambito delle funzioni costituzionali dei Ministri rientrano l’iniziativa legislativa che si esercita mediante la presentazione al Consiglio dei Ministri dei disegni di legge da sottoporre alle Camere; la controfirma (natura di atto di controllo) degli atti del Presidente della Repubblica che essi stessi hanno proposto e di cui si assumono la responsabilità (politica); il diritto–dovere di partecipazione alle riunioni e all’attività del Governo nel suo complesso, attraverso le delibere del Consiglio dei Ministri. Nell’ambito delle funzioni amministrative dei Ministri rientrano l’emanazione di atti amministrativi di varia natura; l’emanazione di regolamenti; in genere tutte le attività compiute per la direzione o l’organizzazione dei rispettivi Dicasteri.

***Responsabilità dei Ministri:*** **politica** (è quella nei confronti del Parlamento in relazione al proprio operato); **penale** (sorge in relazione ai reati commessi nell’esercizio delle proprie funzioni pubbliche); **civile** (si riferisce ai danni ingiustamente causati ad altri in seguito ai comportamenti dolosi o colposi); **amministrativa** (riguarda i danni procurati allo Stato):

* **Consiglio dei Ministri:** un organo costituzionale collegiale, formato da tutti i Ministri (anche, quelli senza portafoglio ossia Ministri a cui non è stato attribuito un proprio dicastero, e che svolgono le funzioni, su delega del Presidente del Consiglio dei Ministri, attingendo le risorse economiche dagli altri Ministeri), dal Presidente del Consiglio (che lo presiede), dal vice presidente del Consiglio e dal Sottosegretario alla Presidenza del Consiglio, che esercita le funzioni di segretario senza voto deliberativo. Il Consiglio dei Ministri determina la politica generale del Governo e, ai fini dell’attuazione di essa, l’indirizzo generale dell’azione amministrativa; delibera, altresì, su ogni questioni relativa all’indirizzo politico fissato dal rapporto fiduciario con le Camere.
* organi non necessari: **vicepresidenti del Consiglio** (nominati dal P.C.M. e che possono essere titolari di uno o più Dicasteri; hanno anche funzioni di supplenza); **Ministri senza portafoglio**; **sottosegretari di Stato** (incaricati di coadiuvare i Ministri); **Consiglio di Gabinetto** (non ha funzioni deliberative ma solo istruttorie; la discussione preventiva degli schemi dei disegni di legge è una delle funzioni più importanti); **Comitati interministeriali** (costituiti da più Ministri, sorti per la necessità di soddisfare le esigenze di particolari settori della P.A. Possono essere consultivi, se hanno lo scopo di preparare le deliberazioni del Consiglio dei Ministri, o deliberativi se si sostituiscono nelle deliberazioni al Consiglio, es. CIPE,CICR – per il credito e risparmio); **Commissari straordinari del Governo** (nominati per incarichi speciali e temporanei di carattere straordinario come ad es. il Commissario straordinario per la lotta alla mafia).

**La formazione del Governo:**

Tale procedimento inizia ogni volta che un Governo presenti le dimissioni e queste vengono accolte, con riserva, dal Presidente della Repubblica, per cui si rende necessario nominarne uno nuovo. E’ il Presidente della Repubblica che nomina il Presidente del Consiglio dei Ministri e, su proposta di quest’ultimo, i Ministri.

**Le fasi sono:**

* Le consultazioni del Capo dello Stato: volte a conoscere gli orientamenti delle forze politiche e individuare la personalità sulla quale far convergere il gradimento di una futura maggioranza di governo. Il Presidente della Repubblica gode di un ampio margine di discrezionalità nell’individuazione delle persone da consultare, pur dovendo comunque sentire i due Presidenti delle Camere ed i gruppi parlamentari. Le personalità consultate esprimono al Presidente il loro parare sulla situazione politica generale con specifico riferimento alla formazione del nuovo Governo, cosicché, alla chiusura delle consultazioni, il Presidente della Repubblica avrà gli elementi di valutazione in base ai quali procederà al conferimento dell’incarico a quella personalità politica che egli ritenga abbia le maggiori probabilità di formale il Governo.
* Conferimento dell’incarico: terminate le consultazioni, il Capo dello Stato conferisce l’incarico alla persona con maggiori possibilità di formare un Governo che sia appoggiato dalla fiducia delle Camere. Tuttavia il conferimento dell’incarico talvolta, può essere preceduto da un “*mandato esplorativo*” (affidato di solito al Presidente di una delle due Camere), che si rende necessario quando i partiti non riescono a raggiungere un accordo per la formazione della maggioranza o le prime consultazioni non abbiano dato indicazioni significative. Dal mandato esplorativo si suole distinguere il *preincarico* che si ha quando il Presidente della Repubblica affida alla personalità politica alla quale, con ogni probabilità

conferirà l’incarico, il compito di svolgere ulteriori consultazioni al fine di poter formare il nuovo Governo. L’incaricato *accetta con riserva* l’incarico e inizia (per suo conto) a sondare le opinioni dei capi gruppo parlamentari, mettendo a punto un programma di governo e formare la “coalizione di governo” per poter ottenere la fiducia e governare. Completate le consultazioni, l’incaricato (il quale, come detto, accetta l’incarico con riserva) comunica al Capo dello Stato i risultati del sondaggio e può:

* sciogliere la riserva accettando l’incarico: in tal caso viene nominato Presidente del Consiglio, salvo accettazione delle dimissioni del Presidente del Consiglio Uscente;
* rinunciare all’incarico, per la difficoltà incontrate nella formazione della nuova maggioranza. In quest’ultimo caso il Presidente della Repubblica può attribuire l’incarico ad altra personalità;
* respingere le dimissioni presentate al Presidente del Consiglio uscente (se accolte con riserva) e rinviarlo al Parlamento per una verifica della fiducia;
* sciogliere il Parlamento, sentiti i Presidenti delle due Camere, e indire le nuove elezioni.
* Nomina del nuovo Presidente del Consiglio e dei Ministri su proposta di quest’ultimo da Parte del Presidente della Repubblica con D.P.R.;
* Giuramento di Fedeltà alla Repubblica;
* Mozione di Fiducia: al fine di ottenere la fiducia, entro 10 giorni dal giuramento, il Governo, a mezzo del Presidente del Consiglio, espone ad ambedue le Camere il programma che intende perseguire, successivamente si apre la discussione su tali dichiarazioni che si conclude con presentazione, da parte dei gruppi parlamentari di maggioranza, di una “mozione di fiducia”, finalizzata appunto a concedere la fiducia al neo Governo.

**Crisi di Governo:**

Se viene meno la fiducia si apre una crisi di governo che può essere:

* Parlamentare: si verifica quando viene presentata e approvata una mozione di sfiducia del Parlamento.
* Extraparlamentare: avviene per dimissioni volontarie del Governo (di solito accettate con riserva dal Capo dello Stato).

**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.

Tale locuzione in diritto, identifica l'insieme degli enti pubblici (es. amministrazioni pubbliche) che concorrono all'esercizio ed alle funzioni dell'amministrazione di uno Stato nelle materie di sua competenza.

La locuzione "pubblica amministrazione" viene oggi utilizzata, a seconda del contesto:

* in senso oggettivo, identificando una funzione pubblica (funzione amministrativa), consistente nell'attività volta alla cura degli interessi della collettività (interessi pubblici), predeterminati in sede di indirizzo politico;
* in senso soggettivo, come l'insieme dei soggetti che esercitano tale funzione, ossia dagli organi e uffici dello stato che dipendono dal governo. Questi sono ordinati in dicasteri, ai quali sono preposti membri del governo che assicurano la traduzione dell'indirizzo politico governativo nell'attività amministrativa degli uffici del dicastero.

La pubblica amministrazione svolge attività:

* giuridiche, che si manifestano in *atti giuridici* ossia provvedimenti, attraverso i quali vengono esercitati poteri autoritativi, oppure in *atti di diritto privato* (atti di gestione), tra cui i contratti, adottati in virtù dell'autonomia privata di cui i soggetti della pubblica amministrazione dispongono come tutti i soggetti giuridici
* meramente materiali.

**Amministrazione pubblica e funzione pubblica:**

Nell'ambito della funzione amministrativa si distingue:

* la funzione pubblica in senso stretto, comprendente le attività amministrative connotate dall'esercizio di poteri autoritativi;
* dai servizi pubblici, ossia quelle attività, non connotate dall'esercizio di pubbliche potestà, volte all'erogazione di prestazioni d'interesse pubblico.

*La funzione amministrativa si distingue in:*

* attiva, comprendente le attività giuridiche e meramente materiali direttamente volte al soddisfacimento degli interessi pubblici;
* consultiva, comprendente le attività volte a supportare la funzione attiva fornendo pareri a chi la esercita;
* di controllo, comprendente le attività di controllo volte ad assicurare che la funzione attiva sia esercitata in conformità alle norme giuridiche e all'interesse pubblico;
* giustiziale, nella quale rientrano le decisioni dei ricorsi amministrativi.

**Relazioni con gli altri poteri dello stato:**

La funzione amministrativa si distingue da quella legislativa (o, più in generale, normativa) perché quest'ultima si traduce nella creazione di norme generali e astratte, l'amministrazione invece provvede tendenzialmente per il caso singolo, mediante norme speciali e concrete.

La funzione amministrativa si differenzia, invece, dalla funzione giurisdizionale per la particolare posizione di terzietà del giudice che caratterizza quest'ultima.

In virtù del principio di legalità, proprio dello stato di diritto, gli organi della pubblica amministrazione possono esercitare le sole potestà loro conferite dalle norme, tendenzialmente generali e astratte, poste dal potere legislativo e le devono esercitare in conformità a tali norme. Il principio vale anche per gli **atti formalmente amministrativi** con i quali viene esercitata una funzione materialmente normativa, ossia per i regolamenti, i quali, pertanto, non potranno che essere subordinati alla legge nella gerarchia delle fonti del diritto.

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**.

**Articolazione dell’amministrazione pubblica:**

L'organizzazione della Pubblica amministrazione italiana è informata al principio del decentramento amministrativo. Gli enti che ne fanno parte sono:

* la Presidenza del Consiglio dei ministri;
* i ministeri e le loro articolazioni, a seguito della distinzione fra indirizzo e controllo, da un lato, e gestione, dall’altro, i dirigenti sono stati tendenzialmente legittimati ad adottare gli atti di gestione amministrativa, e ai ministri è stato riservato il compito di definire obiettivi, programmi, direttive e di controllare i risultati. I ministeri possono essere articolati in dipartimenti, grandi strutture organizzative che comprendono al loro interno uffici dirigenziali generali, o direttamente in direzioni generali, talora coordinate da un segretario generale
* le istituzioni scolastiche,
* le agenzie amministrative, è una struttura organizzativa, strettamente collegata a un singolo ministero di riferimento che svolge attività a carattere tecnico-operativo di interesse nazionale e opera al servizio di tutte le amministrazioni pubbliche a livello nazionale, regionale e locale (es. agenzia delle entrate).
* Enti pubblici nazionali, fanno parte dell’amministrazione pubblica, ma non rientrano nell’amministrazione dello Stato, tanto che sono stati anche denominati ‘amministrazioni parallele’. Sono dotati di personalità giuridica. Possiedono organi propri nominati dal governo, che dettano gli obiettivi e le direttive ai loro uffici;
* gli altri enti pubblici, nazionali e locali, tra cui le istituzioni universitarie, gli enti pubblici di ricerca, le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e gli enti che compongono il Servizio Sanitario Nazionale;
* imprese con partecipazione pubblica; Quando la pubblica amministrazione vende beni o servizi sul mercato svolge attività d'impresa: si parla, in questi casi, di impresa pubblica, sebbene tali imprese, a differenza di quelle private, non abbiano un fine principale di lucro. L'impresa pubblica può essere esercitata, oltre che da un'amministrazione pubblica con i propri organi, da un'organizzazione apposita, dotata di una certa autonomia, all'interno di un'amministrazione pubblica (azienda autonoma) o da un apposito ente pubblico (sono quelli che in Italia prendono il nome di enti pubblici economici) o, ancora, da una società di capitali controllata da una o più amministrazioni pubbliche (società a partecipazione pubblica).
* le autorità amministrative indipendenti; di regola sono sottratte al controllo politico (come avviene per AGCM), sebbene siano previsti poteri di indirizzo del governo in casi particolari e specificamente disciplinati (come quello dell’Autorità per l’energia elettrica e il gas). Le autorità indipendenti operano in settori ‘sensibili’, nei quali la presenza di diritti costituzionalmente garantiti richiede l’intervento di amministrazioni autonome dalla politica e dotate di particolare qualificazione tecnica. (es. CONSOB)
* le strutture amministrative delle regioni, province, comuni e gli altri enti territoriali locali;

## 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.

**ATRI ORGANI**

Gli **altri organi di rilievo costituzionale,** sono organi che pur non partecipando alla funzione politica, né essendo essenziale alla struttura costituzionale dello Stato, sono individuati, *ma non disciplinati*, dalla Costituzione che rinvia al legislatore ordinario la disciplina della loro attività.

Sono detti, dalla costituzione, organi ausiliari : c.n.e.l. 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.

Essi sono:

1. il **C.N.E.L**.; II Consiglio nazionale dell’economia e del lavoro (65 membri che restano in carica 5 anni),

* è organo di rilievo costituzionale;
* è composto di esperti e rappresentanti delle categorie produttive di beni e servizi nei settori pubblico e privato;
* è organo di consulenza delle Camere e del Governo;
* ha l’iniziativa legislativa e può contribuire alla elaborazione della legislazione

economica e sociale.

In particolare le **funzioni del CNEL** sono quelle di:

* 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. esprimere pareri alle Camere e al Governo su loro richiesta, che non risultano vincolanti;
* promuovere iniziative legislative 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.
* Infine può dare pareri alle regioni su richiesta delle stesse sempre per le materie suddette.

1. **La CORTE DEI CONTI**; è un organo a rilevanza costituzionale, non partecipa alla funzione di indirizzo politico ed è indipendente di fronte al governo. E’ in un rapporto di ausiliarietà e di sostegno sia col Governo che col Parlamento, senza che ciò escluda possibili contrapposizioni, tenuto conto che essa opera in veste neutrale ed obiettiva nell’interesse generale della comunità e a tutela della finanza pubblica.

Fra le **attribuzioni** della Corte dei è possibile fare una distinzione:

* attribuzioni in funzione di controllo; In particolare esercita il controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo, e anche quello successivo sulla gestione del bilancio dello Stato. Partecipa, nei casi e nelle forme stabiliti dalla legge, al controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria. Riferisce direttamente alle Camere e ai Consigli Regionali sul risultato del riscontro eseguito. L’attività di controllo preventivo viene effettuata a mezzo del *cd. visto di legittimità;*
* attribuzioni in funzione consultiva; la Corte dei conti esprime, obbligatoriamente, parere sulle leggi che importino modifiche o integrazione alle sue attribuzioni e sulle norme che modifichino la legge sulla contabilità di Stato.
* attribuzioni in funzione giurisdizionale; la Corte giudica sulla responsabilità dei pubblici dipendenti in materia contabile, che si fonda sul maneggio, di diritto e di fatto, del denaro o, in genere, dei valori della pubblica amministrazione e amministrativa, che si fonda, invece, sul danno patrimoniale dolosamente o colposamente cagionato all’amministrazione. La Corte giudica anche in materia di pensioni a carico totale o parziale dello Stato.

1. il **CONSIGLIO DI STATO**; è un organo giurisdizionale amministrativo di secondo grado (rispetto al TAR). Inoltre il Consiglio di Stato mantiene una competenza giurisdizionale esclusiva in alcune materie espressamente previste dalla legge. Ha funzioni consultive generali in materia giuridico-amministrativa potendo esprimere pareri in tale. I *pareri* del Consiglio di Stato possono essere:

* facoltativi: sono quei pareri che la Pubblica Amministrazione ha la facoltà di chiedere al C.d.S. e non sono mai vincolanti;
* obbligatori: sono quei pareri che la P.A. deve chiedere al C.d.S., in base a norme giuridiche, in casi determinati ed in particolare per tre categorie di atti:
* per l’emanazione degli atti normativi del Governo, dei singoli Ministri e dei tesi unici;
* per la decisioni dei ricorsi straordinari al Presidente della repubblica;
* sugli schemi generali di contratti-tipo, accordi e convenzioni predisposti da uno o più Ministri.

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).

**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 del C.d.S.**

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.

**AUTONOMIE TERRITORIALI**

Per **autonomie territoriali** si intende un ente pubblico territoriale dotato di un certo grado di autonomia statutaria, normativa, organizzativa, impositiva e finanziaria.

Vi è una contrapposizione tra le **regioni (**e le province autonome di Trento e Bolzano), da

una parte, e gli altri enti territoriali dall'altra, in quanto solo le prime sono dotate di autonomia legislativa. Va rilevato che anche **comuni, province e città metropolitane**, pur

non avendo autonomia legislativa, dispongono di una rilevante autonomia nel definire il

proprio indirizzo politico, che può quindi divergere da quello dello stato (o della regione); anch'essi, pertanto, come le regioni, appartengono alla categoria degli enti autonomi avendo autonomia statutaria, organizzativa, impositiva e finanziaria.

**La Classificazione degli Enti Locali:**

In base al Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (d.lgs. 267/2000), per Enti Locali si intendono: *i Comuni; le Province; le Città metropolitane; le Comunità montane e isolane; le Unioni di Comuni.*

*Non sono enti locali in senso stretto le Regioni* che condividono tuttavia con gli enti locali il carattere di enti territoriali della Repubblica ed alle quali è attribuita, oltre che la potestà

regolamentare, anche la potestà legislativa.

**Le Regioni**

La Regione è il più grande ed importante ente territoriale. Può anche configurarsi

come ente costituzionale a base territoriale, in quanto trova direttamente nella Costituzione il fondamento dei propri poteri. Lo Stato italiano si articola in 20 regioni: 15 sono ad autonomia ordinaria (o a statuto ordinario, disciplinate dal titolo V della Cost.), 5 ad autonomia speciale (o a statuto speciale, con trattamento giuridico differenziato). La fusione o la creazione di nuove regioni può avvenire solo con legge costituzionale.

**Le autonomie delle regioni:**

Le Regioni, in quanto enti autonomi territoriali sono dotate di:

* autonomia statutaria: cioè della possibilità di adottare un proprio Statuto avente per oggetto la disciplina della forma di governo, dell’organizzazione e del funzionamento dell’ente per tutte le attività non regolate direttamente dalla Costituzione;
* autonomia legislativa: ossia la potestà di emanare leggi aventi appunto valore di legge ordinaria. Tale potestà può essere esercitata dalle Regioni nelle materie non espressamente riservate allo Stato;
* autonomia amministrativa: ciascuna Regione è dotata di un proprio apparato amministrativo e le è riconosciuta la potestà di emanare atti amministrativi (cd. Autarchia);
* autonomia finanziaria: in quanto godono di autonomia finanziaria di entrata e di spesa, in armonia con la Costituzione e in secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

*In merito all’autonomia Legislativa* è possibile individuare 3 tipi diversi di potestà legislativa regionale:

* potestà legislativa esclusiva dello Stato: si tratta di determinati settori o materie nelle quali la potestà legislativa spetta esclusivamente allo Stato
* potestà legislativa concorrente: si tratta di alcuni settori nei quali si assiste ad una suddivisione dei compiti tra lo Stato e le Regioni: al primo spetta il compito di «determinare i principi fondamentali» (attraverso le leggi quadro o leggi cornice), mentre alle Regioni spetta il compito di emanare la legislazione specifica di settore;
* potestà legislativa residuale delle Regioni: i settori che rientrano in tale ambito non sono definiti nel testo costituzionale, ma vanno ricavati per esclusione; l’art. 117, infatti, dispone che «spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato». La norma va interpretata nel senso che nelle materie diverse da quelle riservate alla potestà legislativa esclusiva dello Stato o quella concorrente, alle regioni spetta una potestà legislativa di tipo primario, ossia non limitata dai principi fondamentali della legislazione statale, ma soltanto nel rispetto della Costituzione, dell’ordinamento comunitario e degli obblighi internazionali.

**Il sistema di governo regionale:**

Ci sono tre organi di vertice, in posizione quasi di simmetria con gli organi costituzionali statali e sono:

* Il Consiglio Regionale, che esercita funzioni simili a quelle del Parlamento (potestà legislative ed attribuzioni amministrative e di controllo politico sull’operato della Giunta e del Presidente);
* La Giunta Regionale, che Corrisponde al Consiglio dei Ministri (organo esecutivo e presiede all’attuazione delle deliberazioni e delle leggi del Consiglio);
* Il Presidente della Giunta, con la carica di Presidente dell’organo esecutivo e di Presidente della Regione (egli rappresenta la regione all’esterno, dirige la politica della Giunta ne è responsabile, promulga le leggi ed emana i regolamenti regionali, indici i referendum previsti dagli Statuti o dalle leggi regionali, rappresenta l’ente in giudizio ed esercita i diritti patrimoniale e non patrimoniali attributi alla regione).

**Il procedimento di formazione delle leggi regionali:**

L’iter è quasi uguale a quello previsto per l’approvazione delle leggi ordinarie dello

Stato. Le fasi sono le seguenti:

* iniziativa legislativa: spetta alla Giunta regionale, ai singoli consiglieri regionali e al corpo elettorale regionale; nelle Regioni a Statuto ordinario è attribuita anche ai Consigli provinciali e comunali;
* l’istruttoria: tale fase preparatoria è svolta dalle Commissioni permanenti in sede referente, strutturate sul modello di quelle esistenti in Parlamento;
* la deliberazione: questa fase si svolge innanzi all’Assemblea regionale poiché le Commissioni permanenti non hanno alcun potere deliberativo. La fase deliberativa si compone dei seguenti momenti essenziali:
* discussione generale in Assemblea;
* approvazione articolo per articolo;
* votazione finale.
* la promulgazione: le leggi regionali sono promulgate dal Presidente della Giunta;
* la pubblicazione: dopo la loro promulgazione le leggi regionali vengono pubblicate nel Bollettino Ufficiale della regione e riprodotte (a puro fine di conoscenza) sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica. La legge regionale entro in vigore non prima di 15 giorni dalla sua pubblicazione nel Bollettino Ufficiale.

**Limiti all’attività legislativa regionale:**

L’autonomia legislativa delle Regioni presenta una serie di limiti:

* il limite costituzionale: le leggi regionali sono subordinate al «rispetto della Costituzione»
* i limiti derivanti dall’ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali: tali limiti, si traducono nel divieto di «introdurre nell’ordinamento norme giuridiche che pongano lo Stato, inteso nella sua unità, in condizione di infrazione nei confronti della normativa comunitaria ovvero degli obblighi internazionali»;
* il limite territoriale: la Regione esercita la sua potestà legislativa concorrente o residuale per soddisfare interessi esclusivamente o prevalentemente localizzati sul territorio di sua competenza, che ne costituisce il limite naturale e invalicabile;
* il limite dei principi fondamentali: si tratta di un limite riferibile alla legislazione concorrente, la quale si esplica all’interno di quadro di riferimento tracciato dalla legislazione statale di cornice. Tali principi esprimono le direttive e gli orientamenti generali cui, nelle intenzioni del legislatore statale, dovrebbe ispirarsi la legislazione regionale nella disciplina delle singole materie;
* il limite della riserva di legge: in tale ambito la Corte costituzionale ha affermato che la Costituzione quando rinvia alla legge la disciplina di una determinata materia, si riferisce solo alla legge dello Stato. Si pensi all’art. 25 dal quale si ricava che le Regioni non hanno competenza legislativa in materia penale e non possono quindi munire i precetti delle loro leggi di sanzioni penali.

**I raccordi tra lo Stato e le regioni: le Conferenze permanenti:**

Il primo soggetto con il quale le Regioni devono costantemente confrontarsi e coordinare

le loro attività è lo Stato.

Per fare ciò sono state istituti appositi sedi di concertazione delle politiche in materia di

autonomie a livello nazionale, in cui Stato e autonomie territoriali si incontrano per definire

linee politico amministrative e scelte comuni, contemperando interessi che possono essere contrastanti.

Si tratta delle c.d. Conferenze Permanenti: si tratta di organismi che hanno il compito, nel rispetto del principio della collaborazione, di coordinamento tra i diversi livello di governo

Le Conferenze attualmente operanti sono:

* La Conferenza Stato-Regioni: è presieduta dal Presidente del Consiglio ed è composta dai Presidenti delle Regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano, nonché dai Ministri interessati agli argomenti trattati nelle singole sedute. Promuove e stipula intese, nei casi previsti dalla legge, ed accordi fra Governo e Regioni;
* La Conferenza Stato-Città ed autonomie locali: è istituita presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri, con compiti di coordinamento, studio, informazione e confronto nelle problematiche connesse agli indirizzi di politica generale che possono incidere sulle funzioni proprie di Province e Comuni e su quelle delegate da leggi dello Stato;
* **La conferenza unificata: è costituta da membri di entrambe le Conferenze permanenti (la Stato-Regioni e la Stato-Città). Ed è competente nelle materie di interesse comune alle Regioni e agli locali, nel cui ambito assume deliberazioni, promuove e sancisce intese ed accordi, esprime pareri, designa rappresentanti nei casi in cui è necessario. È altresì competente e deve pertanto essere convocata, in tutti i casi in cui la Conferenza Stato-Regioni e la Conferenza Stato-Città debbano esprimersi sul medesimo oggetto.**

## 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.

**Principi in tema di amministrazione:**

Il principio di legalità e la riserva di legge:

Tale principio trova fondamento negli artt. 23 e 97 della Costituzione, risponde ad una funzione garantistica ed impone **che ogni attribuzione di poteri amministrativi trovi fondamento in una specifica disposizione di legge.** *Tradizionalmente si ritiene che la riserva di legge degli artt. 23 e 97 sia “relativa” e che, quindi, debba ritenersi attribuita alla legge solo la creazione del potere amministrativo nei suoi elementi essenziali* (individuazione del tipo di potere in relazione alle conseguenze giuridiche che devono prodursi ed i fini da realizzarsi, i presupposti per il suo esercizio e la determinazione della competenza) lasciando spazio alle fonti secondarie per la sua disciplina.

Il principio del buon andamento e di imparzialità:

Sono principi previsti dall’art. 97 Cost. secondo cui: *i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e* l’imparzialità dell’amministrazione.

In particolare, il **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 dell’amministrazione.

Affinchè sia rispettato tale principio, la P.A., nello svolgimento della sua attività, deve uniformarsi ai parametri di:

1. economicità: cioè ottimizzazione dei risultati in relazione ai mezzi a disposizione;
2. efficienza: mediante l’adeguamento delle risorse rispetto agli obiettivi;
3. efficacia: ossia capacità di perseguire gli scopi prefissati;

In riferimento alla **imparzialità** deve intendersi sia come divieto di qualsiasi forma di favoritismo nei confronti di alcuni soggetti (divieto di comportamento negativo, chi amministra deve essere disinteressato alla materia sulla quale prendere decisioni), sia come ugual diritto di tutti i cittadini ad accedere ai servizi erogati dalla PA (obbligo di comportamento positivo).

Il principio di sussidiarietà:

Principio che stabilisce l’intervento degli Enti pubblici territoriali (Regioni, Città Metropolitane, Province e Comuni), sia nei confronti dei cittadini, sia degli enti e suddivisioni amministrative ad esso sottostanti (ovvero l’intervento di organismi sovranazionali nei confronti degli stati membri), debba essere attuato esclusivamente come *sussidio* (ovvero come *aiuto*) nel caso in cui il cittadino o l’entità sottostante sia impossibilitata ad agire per conto proprio. Detto in altri termini, il principio di sussidiarietà stabilisce che *le attività amministrative vengono svolte dall’entità territoriale amministrativa più vicina ai cittadini (i comuni), ma esse possono essere esercitate dai livelli amministrativi territoriali superiori (Regioni, Province, Città metropolitane, Stato) solo se questi possono rendere il servizio in maniera più efficace ed efficiente*.

Si parla di sussidiarietà verticale quando i bisogni dei cittadini sono soddisfatti dall’azione degli enti amministrativi pubblici, e di sussidiarietà orizzontale quando tali bisogni sono soddisfatti dai cittadini stessi, magari in forma associata e/o volontaristica.

Il principio di adeguatezza:

Il principio d’adeguatezza stabilisce che l’entità organizzativa che è potenzialmente titolare di una potestà amministrativa, deve avere un’organizzazione adatta a garantire l’effettivo esercizio di tali potestà. Tale principio è citato nell’ordinamento italiano all’art. 118 Cost., unitariamente al principio di sussidiarietà e differenziazione. Dal combinato di questo principio con il principio di sussidiarietà, si ricava che *se l’ente territoriale a cui è affidata una funzione amministrativa, che per il principio della sussidiarietà dovrebbe essere quello più vicino al cittadino amministrato, non ha la struttura organizzativa per rendere il servizio, questa funzione deve essere attribuita all’entità amministrativa territoriale superiore*.

Il principio di differenziazione

Il principio di differenziazione stabilisce che nell’*assegnare una potestà amministrativa, si devono considerare le caratteristiche degli enti amministrativi riceventi; queste sono caratteristiche demografiche, territoriali, associative, strutturali che possono variare anche in misura notevole nella realtà del paese*.

Il principio della pubblicità e della trasparenza

Con l’emanazione della legge n. 241/1990 sono stati introdotti questi due nuovi principi. Si tratta di due principi che fanno riferimento al fatto che l’amministrazione deve permettere ai cittadini di potersi informare sulle sue attività. Infatti a riguardo, la legge n. 241/1990 riconosce a tutti i cittadini di aver il diritto di accesso ai documenti amministrativi. Non tutti i documenti sono comunque accessibili, non lo sono quelli coperti da segreto di stato, quelli indicati dal governo con proprio decreto, etc… Dall’applicazione di questi due principi ne deriva che:

1. il procedimento di formazione dell’atto amministrativo e un procedimento pubblico;
2. l’avvio del procedimento deve essere portato a conoscenza degli interessati;
3. gli atti finali del procedimento devono essere pubblicizzati;
4. gli interessati hanno diritto di prendere visione degli atti e dei documenti procedimentali;
5. gli interessati hanno diritto di ottenere copia degli atti amministrativi.

Il principio di responsabilità

Per l’art. 28 Cost:, “*I funzionari ed i dipendenti dello stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili e amministrative degli atti compiuti in violazione di diritti. In tali casi la responsabilità civile si estende anche allo Stato e agli enti pubblici*”. Questo principio ci dice che determinati soggetti che svolgono la propria attività in un determinato ufficio, devono rendere conto della loro attività svolta perchè di quegli atti compiuti essi ne rispondono in solido con l’amministrazione.

Il principio dell’azionabilità delle situazioni giuridiche dei cittadini contro la PA e il principio di sindacabilità degli atti amministrativi:

Secondo questi principi, tutti possono agire in giudizio per tutelare i propri diritti soggettivi e gli interessi legittimi:

* dinanzi ad un giudice ordinario quando vi è stata una violazione dei diritti soggettivi dove qui il giudice ordinario se vi è stata una violazione di un diritto soggettivo, *disapplica l’atto amministrativo dichiarandolo illegittimo*;
* dinanzi ad un giudice amministrativo quando è stato violato un interesse legittimo dove qui il giudice *annulla l’atto amministrativo illegittimo*.

Il principio di finalizzazione dell’amministrazione pubblica agli interessi pubblici

Secondo questo principio, *la PA svolge la sua attività che è diretta a perseguire finalità collettive che lo stesso ordinamento generale gli attribuisce*.

I principi d’autonomia e del decentramento:

Questi due principi sono previsti dall’art. 5 Cost., nel quale “*si riconosce e promuove le autonomie locali e attua nei servizi che dipendono dallo Stato, il più ampio decentramento amministrativo*“.

**Principi in tema di giurisdizione:**

1. principio del giudice naturale precostituito dalla legge (articolo 25): non possono essere istituiti giudici straordinari, cioè giudici che vengano istituiti dopo che il fatto illecito sia stato commesso ed istituito appositamente per quel fatto o per quel soggetto. I cittadini, infatti, hanno il diritto di sapere in via preventiva quali sono i fatti illeciti, ed anche quale sarà il **giudice competente** per tipo di giurisdizione (civile, penale, amministrativa), per grado di gravità (giudice di pace, tribunale, corte d’assise), per territorio (dove è avvenuto il fatto); a tal proposito si parla di diritto di non essere distolti dal giudice naturale precostituito per legge, secondo cui la scelta del giudice non è affidata alle parti ma si basa su criteri oggettivi di luogo e di competenza;
2. diritto di azione: tale diritto permette ad ogni soggetto di agire di fronte all’autorità giudiziaria contro qualcuno affinchè siano tutelati i propri diritti e gli interessi legittimi;
3. diritto alla difesa: la Costituzione riconosce come inviolabile tale diritto, in quanto **tutti devono potersi difendere**. Tale diritto viene riconosciuto «in ogni stato e grado del procedimento», quindi per l’intera durata del processo e in qualsiasi grado ci si trovi Tale diritto, inoltre, viene riconosciuto anche ai non abbienti, cioè a coloro che si trovino in particolari condizioni di indigenza, e che, quindi, possono richiedere il “*gratuito patrocinio”* (cioè l’assistenza da parte di un avvocato, senza spese);
4. Principio dell’obbligatorietà dell’azione penale: tipico del processo penale (nel processo civile il potere giurisdizionale si attiva solo su iniziativa di parte), tale principio comporta *l’obbligo per il Pubblico Ministero di attivarsi* ogni qualvolta ritenga di essere in presenza di un *illecito penale*, cioè di un *“reato”*.
5. Obbligo della motivazione: nel senso che tutti i provvedimenti del giudice devono essere “motivati”e la motivazione deve riguardare sia i fatti portati all’attenzione del giudice, sia il diritto, cioè il ragionamento giuridico fatto dal giudice per arrivare a prendere la decisione contenuta nella sentenza;
6. principio del *“ne bis in idem”*: nel senso che non si può chiedere ad un giudice di ritornare a decidere su una questione su cui si è già pronunciato. Ciò per ovvie ragioni di economia processuale (cioè per risparmiare tempo), ma anche per garantire la certezza del diritto.
7. principio del giusto processo (articolo 111), come specificazione del principio del giusto processo troviamo:
8. la *riserva assoluta di legge* in materia processuale;
9. *la terzietà e imparzialità del giudice*: il giudice deve decidere senza essere condizionato dalle parti (“imparzialità”) e in una situazione di indifferenza ed equidistanza rispetto agli interessi di cui esse siano portatrici (“terzietà”);
10. il necessario contraddittorio fra le parti in condizioni di parità;
11. la ragionevole durata del processo, che non deve essere eccessivamente protratta;
12. l’informazione tempestiva e riservata sulla natura e i motivi dell’accusa elevata a carico del cittadino;
13. la concreta possibilità di difesa, attraverso la disponibilità di tempo e delle condizioni necessarie per preparare tale difesa;
14. la facoltà di interrogare o fare interrogare le persone che rendono dichiarazioni a carico dell’accusato e di ottenere la convocazione e l’interrogatorio di persone a sua difesa nelle stesse condizioni dell’accusa;
15. l’acquisibilità di ogni altro mezzo di prova a favore dell’accusato;
16. l’assistenza di un interprete in caso di mancata comprensione della lingua impiegata nel processo;
17. la formazione della prova nel contraddittorio fra le parti;

* principio dell’indipendenza dei magistrati: (“la giustizia è amministrata in nome del popolo e i giudici sono sottoposti solo alla legge”) per cui i magistrati non sono sottoposti ad alcuna altro potere o organo superiore; l’indipendenza del giudice si riferisce alla relazione dell’organo giurisdizionale con soggetti estranei al rapporto processuale, che potrebbero influire sulle sue decisioni: si tratta del Governo e del potere politico in generale;
* principio di inamovibilità: per cui i magistrati non possono essere rimossi dal loro ufficio se non in specifici casi;
* principio della distinzione funzionale: per cui i magistrati non hanno una gerarchia e si distinguono per le funzioni esercitate (giudicante, requirente, di legittimità, di merito).

# 

# 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.

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:

* *norme imperfette:* contengono il solo precetto o la sola sanzione;
* *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;
* *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.

***LA RISERVA DI 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.

La riserva di legge, come sappiamo, può **essere assoluta** (escludere cioè che la fattispecie penale, anche per la disciplina di dettaglio, possa essere regolata da qualunque atto che non sia la legge ordinaria) o **relativa** (ammettere che regolamenti e altri atti di normazione secondaria possano contribuire a fissare il contenuto della norma).

Ci si è chiesti allora che natura abbia quella di cui all'articolo 25.

* **La tesi della riserva assoluta**

Secondo la dottrina prevalente sostenendo la natura relativa della riserva di legge in materia penale si finisce per eludere le esigenze di garanzia che il principio di legalità deve soddisfare. La riserva di legge in materia penale non può quindi che avere carattere assoluto.

Esistono però divergenze sull'ampiezza e la portata dell'assolutezza di questa riserva.

a) Il regolamento può concorrere a determinare la fattispecie quando sia solo un presupposto di essa. Secondo una prima tesi il regolamento può concorrere a determinare la fattispecie penale quando esso sia solo un presupposto di fatto di essa. Ad esempio sarebbe ammissibile che una legge punisse con una pena determinata coloro che violano un determinato regolamento (che in tal modo non assume il ruolo di norma sanzionatoria ma di mero presupposto di fatto della norma penale).

A tale tesi si replica in primo luogo che non si comprende come un atto normativo come un regolamento possa diventare un dato meramente fattuale; in secondo luogo si è evidenziato che tale visione non rappresenta se non un abile aggiramento della tesi della riserva assoluta, e che in realtà rappresenta solo una variante formale della tesi della riserva relativa, perché sostanzialmente giunge agli stessi risultati di essa.

b) La tesi della riserva assoluta quanto alla pena e relativa quanto al precetto. La teoria di Fiandaca-Musco, invece, seguita anche abbastanza di recente dalla Corte Costituzionale, afferma che la riserva di legge sarebbe assoluta in merito alla pena, ma relativa quanto al precetto, quando si tratta di integrare la norma con dati squisitamente tecnici (si pensi alle norme in materia di inquinamento, che devolvono al potere esecutivo il compito di stabilire i parametri secondo cui un'acqua sarebbe da considerarsi inquinata).

In altre parole la legge può anche lasciare degli spazi vuoti che saranno colmati da un provvedimento di natura amministrativa, purché però siano fissati caratteri, presupposti e limiti del provvedimento integrativo, in modo da lasciare solo uno spazio minimo alla discrezionalità della P.A.

Il regolamento, quindi, può intervenire a determinare la fattispecie penale, ma solo in quei settori tecnici che necessitano di continui e puntuali aggiornamenti, che fanno riferimento a parametri di carattere tecnico.

Insomma, le scelte di fondo relative all'incriminazione rimangono sempre al legislatore ordinario, ma alle fonti secondarie possono essere affidate le specificazioni di dettaglio che hanno mero carattere tecnico (che possono quindi considerarsi meri elementi di una fattispecie già delineata in sede legislativa).

E' il caso, ad esempio, dei decreti del Ministero della Salute con cui vengono periodicamente compilati gli elenchi delle sostanze da considerarsi "stupefacenti".

In realtà questa tesi è praticamente identica alla precedente.

* **La tesi della riserva relativa**

Alcuni autori, e così anche la Corte Costituzionale in alcune sentenze non recentissime, sostengono che la riserva di legge in materia penale sarebbe di tipo relativo perché sarebbe ammissibile la partecipazione di fonti secondarie - come i regolamenti - alla creazione della fattispecie penale. Coloro che sostengono la natura assoluta della riserva partono da un'idea astratta, più ideale che reale; l'esigenza di garantire il cittadino contro gli abusi del potere esecutivo. Certo, si tratta di un'esigenza forte, e anche giusta, ma che purtroppo non può essere rispettata e che cozza contro la realtà. Il numero immenso dei decreti-legge in materia penale "hanno reso puramente verbale siffatta maggior garanzia proveniente dal parlamento" e "con il passare del tempo ci si è resi conto, peraltro, come questa fosse solo un'illusione di studiosi".

D'altro canto dire, come fanno Fiandaca-Musco o altri autori, che la riserva di legge penale è assoluta, ma che poi può essere lasciata all'esecutivo la specificazione dei parametri di carattere tecnico significa entrare in contraddizione con se stessi. Di conseguenza sembra preferibile la tesi della natura relativa della riserva, secondo cui il precetto e la sanzione devono essere descritti dal legislatore con sufficiente precisione, ma l'atto secondario può poi integrare il contenuto del precetto o le modalità della sanzione.

Non resta che prendere atto della situazione, e cioè che allo stato della nostra legislazione quello della riserva di legge è un principio relativo, anche in considerazione del fatto che in certi casi ciò si rivela particolarmente utile; solo il governo infatti può assicurare in tempi rapidi l’adeguatamento di alcune normative al mutare delle conoscenze tecniche e scientifiche; ad esempio solo il governo può garantire che sia sempre tempestivamente aggiornato l’elenco della sostanze stupefacenti da ritenersi illegali, o l’elenco delle sostanze inquinanti.

***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.

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:

* 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.

***IL PRINCIPIO DI TASSATIVITA’ o DETRMINATEZZA***

Il **principio di tassatività** della fattispecie penale *implica che il fatto penale deve essere individuato dettagliatamente nei suoi estremi*. *La norma penale cioè, deve individuare gli estremi del fatto-reato in essa contenuti in modo che si possa desumere con precisione ciò che è lecito e ciò che è vietato*.

Tale principio è detto anche di precisione, o di chiarezza.

*Tale principio non è dettato in modo esplicito dal legislatore,* ma è una conseguenza implicita del principio di legalità, perché esso sarebbe sostanzialmente svuotato di contenuto se la legge indicasse gli estremi dei reati con tanta genericità da far sì che la loro individuazione sia di fatto lasciata al giudice.

In tal senso, il principio di tassatività si pone come una condizione indispensabile perché la norma penale possa efficacemente fungere da guida del comportamento del cittadino, in quanto la norma stessa non potrebbe essere osservata se il destinatario non avesse la possibilità di conoscere con sufficiente chiarezza il contenuto di essa.

***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.

**la successione delle leggi penali nel tempo**

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).*

Nel **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;
2. abolizioni di incriminazioni precedenti;
3. 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”,*
* ***e*****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:

* 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:

* 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:

* 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:

* 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:

* 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:
  + 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:

* 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:

* 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.

***REATO***

E’ propriamente la violazione della legge penale o, per meglio dire, l’infrazione di un comando o divieto posto dalla legge medesima. In generale viene definito come ogni fatto umano al quale l’ordinamento giuridico ricongiunge come conseguenza una pena.

La sanzione sotto la cui comminatoria il fatto è vietato, deve essere una pena vera e propria, e cioè quella pena che si dice “criminale”. Il termine “sanzione” indica, infatti, un “*genus*”, la pena è, invece, una “*species*”, e precisamente quella delle sanzioni penale.

Questo tipo di sanzione si distingue dalle similari per il mezzo di attuazione: è “criminale” la pena che viene inflitta dall’Autorità giudiziaria mediante processo; può essere prevista soltanto da una legge dello Stato; ha carattere personale e consegue all’inosservanza di un comando che deve essere formulato nel rispetto dei principi di tipicità e determinatezza.

Il reato è compreso tra i “fatti giuridici”, e cioè degli avvenimenti che producono conseguenze giuridiche, in quanto da esso deriva di regola quella sanzione, che si dice pena, e possono discendere anche altre sanzioni.

Tra i fatti giuridici appartiene agli “atti giuridici”, consistendo in una condotta volontaria, e fa parte, in particolare, della sottoclasse degli “atti illeciti”.

A questo punto possiamo fare una breve distinzione tra reato, illecito civile ed illecito amministrativo, affermando che, anche se la dottrina ha cercato una differenza sul piano sostanziale in riferimento alla tipologia della norma violata, o al tipo di interesse offeso o, ancora, al tipo di danno cagionato, tale diversità è riscontrabile esclusivamente nel tipo di sanzione applicata, in quanto per il reato si applica la pena criminale, vale a dire una sanzione penale, per l’illecito civile una sanzione civile, per l’illecito amministrativo una sanzione amministrativa.

*DELITTI E CONTRAVVENZIONI*

*“I reati si distinguono in delitti e contravvenzioni, secondo la diversa specie delle pene per essi rispettivamente stabilite da questo codice”* (art.39 c.p.). **Delitti** sono, dunque, i reati per i quali sono comminate le pene dell’ergastolo, della reclusione e della multa; **contravvenzioni** sono invece i reati puniti con l’arresto e l’ammenda (art.17 c.p.).

*SOGGETTI DEL REATO*

Essendo violazione di un comando che la legge impone ai suoi destinatari, il reato esige sempre un autore, che viene designato con la parola “reo”, cioè colui che pone in essere il fatto tipico preveduto dalla legge come reato.

Pertanto “reo” non significa “condannato” e neppure “imputato”, non indica la qualità di “colpevole riconosciuto o presunto”, ma soltanto il rapporto che intercorre fra il reato e il suo autore.

**Reo** può essere ogni persona fisica in quanto ogni persona ha la cosiddetta capacità penale, vale a dire l’attitudine a porre in essere comportamenti penalmente rilevanti, senza quindi alcuna distinzione di sesso, età ed altre condizioni soggettive.

Da ciò si desume che le incapacità psichiche e le immunità non escludono l’illiceità penale del fatto, ma rilevano rispettivamente ai fini dell’imputabilità e della punibilità.

Considerando **soggetto attivo** del reato solo l’uomo, il nostro diritto positivo non ammette la responsabilità penale delle persone giuridiche.

Peraltro, fermo restando l’art.27 della Cost., che sancisce che “la responsabilità penale è personale”, e l’art.197 del codice penale, laddove si stabilisce che per i reati commessi dagli organi della persona giuridica nell’esercizio delle loro funzioni si pone solo una obbligazione civile di garanzia a carico dell’ente, a seguito del D.lgs. n.231/2001, sono state introdotte nel nostro ordinamento, situazioni di responsabilità diretta per le persone giuridiche.

In particolare si stabilisce la **responsabilità amministrativa** degli enti dipendente dalla commissione di reati; con l’espressione “ente”, si fa riferimento agli enti provvisti della personalità giuridica, alle società e alle associazioni prive della stessa, mentre restano esclusi lo Stato, gli enti pubblici territoriali, gli enti pubblici non economici e quelli che svolgono funzioni di rilievo costituzionale.

Da quanto detto si ricava che per *responsabilità amministrativa degli enti si intende quella derivante dalla commissione, nell’interesse o a vantaggio dell’ente*, *di taluni specifici reati da parte di soggetti apicali oppure sottoposti all’altrui direzione e controllo*.

Quando si parla, invece, di **soggetto passivo** del reato si intende la persona offesa dal reato: in altre parole, la vittima del reato. Il soggetto passivo può altresì definirsi come “il titolare dell’interesse giuridico, tutelato dalla singola norma incriminatrice, la cui offesa costituisce l’essenza del reato”. Soggetto passivo del reato può quindi essere:

* qualsiasi persona fisica anche se incapace;
* lo Stato, nei casi ad es. dei delitti contro la personalità dello Stato;
* una persona giuridica, per es. nei reati societari.

Dal soggetto passivo del reato va infine distinto l’**oggetto materiale** del reato, che è la persona o la cosa su cui cade l’attività fisica del reo. Es: nella sottrazione consensuale di minorenne (art.573 c.p.) oggetto materiale è il minore, mentre soggetto passivo è il genitore o tutore, che è il titolare dell’interesse protetto. Dal soggetto passivo va pure distinto il **danneggiato civilmente**, per quanto il più delle volte le due persone coincidano. Ad es. nell’omicidio il soggetto passivo è l’ucciso, mentre il danneggiato civilmente sono i parenti della vittima.

*DISTINZIONE DEI REATI*

In base alla condotta i reati si distinguono in:

* reati di azione o commissivi, ossia quelli che vengono realizzati mediante una condotta positiva;
* reati di omissione, ossia quelli che si pongono in essere con una condotta negativa;
* reati di condotta mista, si configurano quando si verificano contemporaneamente un’azione ed una omissione (es. art.641 C.P. “insolvenza fraudolenta”);
* reati di mera condotta, che si perfezionano con il semplice compimento di un’azione od una omissione. Qui non c’è bisogno di un evento naturalistico (omissione di atti d’ufficio, art.328 C.P.);
* reati di evento o reati materiali, sono quelli che richiedono per la sussistenza del reato, oltre alla condotta, anche il verificarsi di un determinato evento, distinto dall’azione o dall’omissione (la morte nel reato di omicidio); secondo la concezione giuridica sono, invece, quei reati che presentano, oltre all’evento giuridico che non può mai mancare, anche un evento materiale o naturalistico.
* In base all’offesa al bene protetto dal diritto si distinguono in:
* reati di danno, per il cui perfezionamento è necessario che il bene tutelato sia distrutto o diminuito, sia arrecato cioè nocumento effettivo del bene (l’omicidio, art.575 c.p.);
* reati di pericolo, che sono quelli per cui basta che il bene sia minacciato, vale a dire che vi sia un nocumento solo potenziale (attentato contro il Capo dello Stato, art.276 c.p.)

Infine si dicono **reati permanenti**, quelli nei quali il fatto che li costituisce dà luogo ad una situazione dannosa o pericolosa che si protrae nel tempo a causa del perdurare della condotta del soggetto (sequestro di persona), reati istantanei, tutti quelli in cui tale particolarità non si verifica.

Dalla definizione del reato permanente si desume che per la sua esistenza occorrono due condizioni:

* che lo stato dannoso o pericoloso derivante dalla condotta del reo abbia carattere continuativo, non si esaurisca, perciò, in un solo istante;
* che il protrarsi della situazione antigiuridica sia dovuto alla condotta volontaria del soggetto (sequestro di persona, artt.289-bis, 605 e 630 c.p.).

Il reato permanente presenta sempre due fasi:

* la realizzazione del fatto prescritto dalla legge;
* il mantenimento dello stato dannoso o pericoloso.

*ELEMENTO OGGETTIVO E SOGGETTIVO*

**L’ELEMENTO OGGETTIVO DEL REATO**

Gli elementi oggettivi sono:

***1) La condotta.*** Con il termine condotta (o azione) si indica il comportamento umano che costituisce reato.

Per essere penalmente rilevante la condotta deve corrispondere a quella descritta dalla norma incriminatrice speciale, deve essere cioè tipica. La condotta può essere positiva (azione) o negativa (omissione) ed in ogni caso deve essere accompagnata dalla coscienza e volontà di colui che la compie.

- L’azione, secondo l'opinione oggi dominante in dottrina, è un movimento corporeo dell'uomo (anche la parola) che si concretizzi in atti esternamente visibili e manifestati;

- L’omissione, invece, viene definita come il mancato compimento dell’azione che ci si attendeva da una persona.

La fonte dell'obbligo di comportamento deve essere una norma giuridica. La dottrina distingue i reati emissivi in due categorie:

* reati omissivi propri: sono quelli per la cui sussistenza è necessaria e sufficiente la semplice condotta negativa del reo, non essendo richiesto anche un ulteriore effetto di tale condotta: ad esempio, il reato di omissione di referto, il reato di omissione di atti di ufficio;
* reati omissivi impropri: perché ricorrano, è necessario che il soggetto abbia causato, con la propria omissione, un dato evento: ad esempio il caso del cantoniere il quale, omettendo di manovrare uno scambio causa un sinistro ferroviario.

2) ***L’evento***, viene definito come qualsiasi accadimento, conseguenza di una data condotta.

3) ***Il nesso di causalità***, è il legame che c’è fra la condotta e l’evento, presupposto necessario ai fini dell’esistenza del reato. Questo per l’art 40 c.p. il quale afferma che nessuno può essere considerato autore del reato se l’evento dannoso o pericoloso che lo caratterizza non è in relazione causale con il suo comportamento.

**L’ELEMENTO SOGGETTIVO DEL REATO E LE SUE FORME – *DOLO E COLPA***

Affinché si abbia il reato non basta il fatto materiale ma occorre altresì il concorso della volontà colpevole, vale a dire un nesso psichico tra l’agente ed il fatto.

La partecipazione della volontà al fatto costituisce ciò che tradizionalmente è indicato con l’espressione “elemento soggettivo o psicologico del reato” che, insieme all’ “elemento oggettivo”, forma lo scheletro strutturale del reato. In dottrina l’elemento soggettivo viene molto spesso designato col termine “**colpevolezza**”, definita come la partecipazione psicologica del soggetto attivo al fatto costituente reato, mentre dalle disposizioni contenute nell’ articolo 43 del codice penale si desume che nel nostro diritto l’elemento soggettivo del reato può assumere tre forme:

* **il dolo** *(secondo l’intenzione)*
* **la colpa** *(contro l’intenzione)*
* **la preterintenzione.** *(oltre l’intenzione)*

Dalla Costituzione si evince il cd. “principio di colpevolezza” (*nullum crimen sine culpa*), secondo il quale, affinché si possa parlare di reato, occorre che il fatto materiale lesivo del bene tutelato possa essere ricondotto causalmente e psicologicamente al suo autore.

**IL DOLO**

Ciò che caratterizza ***il dolo è la direzione dell’azione verso l’evento***, ***che è previsto e voluto dall’agente***. Quindi l’azione, diretta alla realizzazione dell’evento, legata a quest’ultimo da un nesso di causalità, è cosciente e volontaria.

* **Cosciente** significa che l’evento che scaturisce dall’azione è previsto dall’agente;
* **Volontaria** significa che la volontà dell’agente sia rivolta all’effettiva realizzazione della condotta e dell’evento conseguente ad essa.

Ad esempio nel delitto di furto l’agente deve prevedere e volere la sottrazione e l’impossessamento di cosa che sa essere di altri.

***Il reato doloso è commesso con coscienza e volontà***. *L’art 43 c.p. afferma: il delitto è doloso, o secondo l’intenzione, quando l’evento dannoso o pericoloso, che è il risultato dell’azione od omissione, e da cui la legge fa dipendere l’esistenza del delitto, è dall’agente preveduto e voluto come conseguenza della propria azione o omissione.*

Sono possibili diverse specie di dolo tra le quali:

* **Dolo diretto o intenzionale**: si configura ogni qualvolta l’evento conseguito è rispondente al quello voluto e rappresentato dall’agente;
* **Dolo indiretto**: si ha quando il risultato conseguente alla propria azione, pur rappresentato, non è stato dall’agente direttamente ed intenzionalmente voluto. L’unica forma di dolo indiretto riconoscibile in concreto è il **dolo eventuale**, che ricorre quando l’agente preveda un certo evento come conseguenza della sua condotta ed agisce accettando il rischio del suo verificarsi.
* **Dolo generico**: si ha quando è richiesta dalla legge la semplice coscienza e volontà del fatto descritto nella norma incriminatrice;
* **Dolo specifico**: ricorre quando la legge dà rilevanza ad un fine particolare che sta oltre il fatto materiale tipico e il cui concreto raggiungimento non è necessario per la consumazione del reato; cosi il fine di trarre profitto dalla cosa sottratta è insito nel furto (art. 624 c.p.)

**LA PREMEDITAZIONE**

Consiste in una decisione che si è mantenuta costante per un intervallo di tempo di un certo rilievo.

È una circostanza aggravante di taluni delitti accomunati tra loro dall’evento materiale consistente nella lesione fisica o nella morte di un uomo, esempio i delitti di omicidio e di lesioni personale.

Nella premeditazione non è essenziale la preordinazione dei mezzi per commettere il delitto: è il caso di chi, avere a lungo meditato su come ammazzare il rivale, lo uccide appena lo incontra con il primo oggetto contundente che trova. La preordinazione dei mezzi è sintomo rivelatore di premeditazione.

**LA COLPA**

Il delitto è colposo, o contro l’intenzione, quando l’evento, anche se preveduto, non è voluto dall’agente e si verifica a causa di negligenza o imprudenza o imperizia, ovvero, per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline (art. 43 c.p.).

Da quanto detto risulta che per la sussistenza del reato colposo occorre che:

* la condotta sia attribuibile al volere del soggetto;
* manchi la volontà dell’evento, in quanto tale volontà caratterizza il dolo;
* che il fatto sia dovuto a:
* ***negligenza***, quale mancata adozione delle cautele imposte dalle regole cautelari, è trascuratezza, mancanza di attenzione e sollecitudine;
* ***imprudenza***, che consiste nell’agire là dove le regole cautelari lo sconsigliano, è avventatezza, insufficiente ponderatezza, ed implica una scarsa considerazione degli interessi altrui;
* ***imperizia***, quale inosservanza delle regole (per ignoranza della loro esistenza), si risolve in una negligenza o imprudenza, a seconda che tali regole tecniche prescrivano un “fare” o un “non fare” (tipica è la temerarietà professionale, il chirurgo comune che si avventura in una operazione d’avanguardia)
* ***L’inosservanza delle leggi, regolamenti, ordini e disciplina:*** e la violazione di norme giuridiche o ordini di polizia o di servizio contenenti prescrizioni di cautela.

Ci sono diverse specie di colpa e sono:

* ***Colpa cosciente*** ***o con previsione***: ricorre allorché l’agente non vuole commettere il reato, ma prevede come possibilità la verificazione dell’evento; tale tipo di colpa si distingue dal dolo eventuale in quanto il soggetto agisce con la certezza che l’evento dannoso o pericoloso non si verificherà (Caio spinge la propria auto ad alta velocità confidando nella propria abilità di guida, ma cagiona la morte di un pedone). La previsione rappresenta una circostanza aggravante del delitto colposo.
* ***Colpa incosciente o senza previsione***: si ha quando l’agente agisce con imprudenza o negligenza o imperizia o violando norme cautelari, ma non prevede di causare con il proprio comportamento un evento antigiuridico.
* ***Colpa propria***: in essa rientrano i casi nei quali si risconta la caratteristica tipica della colpa la *mancanza di volontà dell’evento*;
* ***Colpa impropria***: in essa rientrano quei casi eccezionali in cui l’evento è voluto, ma l’agente risponde di reato colposo e sono:
* *Eccesso colposo nella cause di giustificazione****:*** si configura ogni qualvolta esistono i presupposti della causa di giustificazione ma il soggetto ne travalica i limiti;
* *Erronea supposizione di cause giustificative*: si configura quando l’agente ritiene per errore che esistano circostanze di esclusione della pena
* *Errore di fatto determinato da colpa:* si configura quando si ha una errata percezione della realtà.

Quanto alla punibilità a titolo di colpa, essa rappresenta per i delitti, l’eccezione: nessuno può essere punito per un fatto preveduto dalla legge come delitto, se non l’ha commesso con dolo, salvi i casi di delitto preterintenzionale o colposo espressamente preveduti dalla legge. Essa dunque, oltre che eccezionale, deve essere anche espressa, nel senso che va esclusa in mancanza di previsione esplicita.

**LA PRETERINTENZIONE**

Ai sensi del 2° comma dell’art.43 c. p.: *“il delitto è preterintenzionale o oltre l’intenzione quando dall’azione od omissione deriva un evento dannoso o pericoloso più grave di quello voluto dall’agente”.*

Questa forma di colpevolezza, pur essendo prevista come criterio generale di imputazione, trova applicazione soltanto in due casi:

* nell’**art.584 C.P.,** **omicidio preterintenzionale**, che si ha quando con atti diretti a percuotere o a produrre una lesione personale, si cagiona la morte dell’offeso, come conseguenza non voluta;

nell’**aborto preterintenzionale**, introdotto dalla **legge n° 194/78**, che si configura quando con atti diretti a provocare lesioni ad una donna in stato di gravidanza, si produce l’aborto.

*RESPONSABILITA’ OGGETTIVA E CAUSE DI ESCLUSIONE ED ECCESSO COLPOSO*

Co responsabilità oggettiva ci si riferisce a tutti quei casi in cui il soggetto è chiamato a rispondere di un evento, in virtù della sua mera causazione materiale, indipendentemente dall’accertamento psicologico e, quindi, dalla presenza del dolo o della colpa.

Per l’imputazione a titolo di responsabilità oggettiva è, dunque, sufficiente l’esistenza del nesso causale tra condotta ed evento.

La **responsabilità oggettiva** trova espressa previsione **nell’art.42 comma 3 C.P.**, laddove si stabilisce che “*La legge determina i casi in cui l’evento è posto altrimenti a carico dell’agente, come conseguenza della sua azione o omissione”* e dove, appunto, con l’avverbio “altrimenti” ci si riferisce alle ipotesi di responsabilità oggettiva.

I principali casi di responsabilità oggettiva sono:

* il delitto preterintenzionale (art.43 c.p.);
* l’aberratio delicti (art.83);
* l’aberratio ictus plurilesiva (art.82 c.p.);
* i delitti aggravati dall’evento (artt.368 e 369 c.p.);
* i reati commessi a mezzo di stampa (art.57 c.p.);
* la variante individuale sul piano comune nel concorso di persone nel reato (art.116 c.p.);
* il mutamento del titolo di reato per taluno dei concorrenti (art.117 c.p.).

Rimandando ad altra sede per la trattazione dei casi di ***aberratio***, possiamo qui descrivere sinteticamente i delitti aggravati dall’evento, vale a dire quei delitti che subiscono un aumento di pena allorquando, oltre all’evento espressamente previsto dall’ordinamento penale, venga posto, a carico dell’agente, un ulteriore evento dannoso, e ciò sulla base del semplice nesso di causalità.

Tali delitti sono, ad esempio, la calunnia aggravata (ex art 368 u. c.), la morte o la lesione della donna come conseguenza dell’aborto, la lesione personale derivante dall’abuso dei mezzi di correzione o di disciplina o da maltrattamenti.

**IL CONCETTO DI IMPUTABILITÀ**

**Art.85 CP**, “*nessuno può essere punito per un fatto preveduto dalla legge come reato, se al momento in cui lo ha commesso, non era imputabile*”, dichiara: “*È imputabile chi ha la capacità di intendere e di volere*”.

* **“Capacità di intendere”** è, semplicemente, la capacità di rendersi conto del valore o disvalore sociale dell’atto che si compie.
* **“Capacità di volere”** è, invece, l’attitudine della persona a determinarsi in modo autonomo, resistendo agli impulsi: più precisamente, è la facoltà di volere quel che si giudica doversi fare. Affinché sussista l’imputabilità occorre, ad ogni modo, il concorso dell’una e dell’altra. Secondo il dato normativo, la capacità di intendere e di volere manca in due categorie di individui:
* in quelli che non hanno un sufficiente sviluppo intellettuale (immaturità psichica);
* in tutti coloro che sono affetti da gravi anomalie psichiche (patologie mentali).

L’imputabilità è dunque uno “*status*” della persona, e deve esistere “nel momento in cui il soggetto ha commesso il reato”.

**LE CAUSE CHE ESCLUDONO O DIMINUISCONO L’IMPUTABILITÀ**

La legge stabilisce preventivamente i casi in cui l’imputabilità è esclusa o diminuita, le cd. **cause di esclusione o diminuzione** dell’imputabilità disciplinate negli artt. da 88 a 96 C.P. Le cause si distinguono in:

* *condizioni di natura psicologica dipendenti dall’età*.
* *condizioni di natura patologica derivanti da infermità di mente o anomalie congenite (sordomutismo).*
* *condizioni di natura tossica dovute all’abuso di alcolici o sostanze stupefacenti*.

Si hanno in tal modo 5 cause di esclusione o diminuzione dell’imputabilità:

* la minore età;
* l’infermità’ di mente;
* il sordomutismo;
* l’ubriachezza;
* l’azione di stupefacenti.

***LA MINORE ETÀ***

Il nostro codice fissa il termine della minore età a 18 anni compiuti. La minore età va distinta in due periodi:

* il 1° si estende fino ai 14 anni compiuti;
* il 2° comprende l’età dai 14 ai 18 anni.
* Nel primo periodo vi è una **presunzione assoluta** di **mancanza di capacità di intendere e di volere**.
* Nel secondo periodo manca questa presunzione: sarà pertanto il giudice a dover accertare caso per caso se il soggetto era imputabile.

Il minore non imputabile **non è assoggettato a pena** ma, in ogni caso, trattandosi di delitto, si applicano al minore che sia riconosciuto socialmente pericoloso le misure di sicurezza del riformatorio giudiziario e della libertà vigilata. L’autore del reato che, invece, avendo compiuto i 14 anni e non ancora i 18, sia riconosciuto imputabile, viene **sottoposto a pena, ma questa è diminuita**. Il giudice, inoltre, se ritiene che il soggetto sia pericoloso, ordina che dopo l’esecuzione della pena il medesimo venga ricoverato in un riformatorio giudiziario o posto in libertà vigilata (art.225 c.p.).

**L’INFERMITÀ DI MENTE**

È uno stato mentale, derivante da infermità, che esclude o diminuisce la capacità di intendere e di volere.

L’infermità è data da uno **stato psicologico (morboso) che turbi l’equilibrio funzionale dell’organismo**, non occorre che sia permanente, basta che abbia le caratteristiche della malattia: l’alterazione mentale dovrà in ogni caso avere una base patologica. Non costituiranno vizi di mente, dunque, semplici anomalie del carattere, o semplice stato di tossicodipendenza o alcoolismo, a meno che non abbiano prodotto una alterazione psichica permanente. Rapporto col fatto*: l’anomalia dello stato mentale deve esistere al momento in cui il soggetto ha commesso il fatto*. Occorre poi anche un nesso causale, per cui il fatto commesso risalga allo stato di mente come l’effetto alla causa.

Gradi di infermità. **L’infermità** può essere:

* **Totale** (art. 88 CP): quando lo stato di mente è tale da escludere la capacità d’intendere e di volere;
* **Parziale** (art. 89 CP): allorché questa capacità, senza essere esclusa, è diminuita; occorre poi che questa semi-infermità sia grandemente scemata, deve cioè trattarsi di uno stato patologico veramente serio.

Il **vizio totale** di mente ha per conseguenza il proscioglimento dell’imputato, al quale però si applica di regola la misura di sicurezza del ricovero in ospedale psichiatrico giudiziario (art.222 c.p.).

Il **vizio parziale**, non escludendo l’imputabilità, importa soltanto una diminuzione di pena, in aggiunta alla quale si applica normalmente la misura di sicurezza dell’assegnazione ad una casa di cura e di custodia (art.219 c.p.).

Si ha in tal modo il cumulo della pena con la misura di sicurezza, come avviene per i minori imputabili, previo accertamento del persistere dello stato di pericolosità. Riguardo, invece, gli stati emotivi e passionali *non escludono né diminuiscono l’imputabilità”*; tali stati psicologici, seppure non influiscono sull’imputabilità, possono tuttavia dar luogo a circostanze attenuanti, ad esempio a quelle contemplate nell’art.62 C.P. ai c.2 (provocazione) e 3 (aver agito per suggestione di una folla in tumulto).

**IL SORDOMUTISMO**

**art.96 c.p.** è compreso fra le cause che escludono o diminuiscono l’imputabilità, in quanto l’udito o la favella sono ritenute essenziali per lo sviluppo psichico dell’uomo. Il legislatore ha respinto ogni presunzione di inferiorità psichica e ha adottato il criterio di far dipendere il giudizio sull’imputabilità da un esame concreto da effettuarsi caso per caso, che valuterà se, nel momento in cui ha commesso il fatto, il sordomuto aveva la capacità di intendere e di volere, e se tale capacità era piena o diminuita. In tal caso:

* qualora si riconoscesse che la capacità era piena, il sordomuto verrà trattato come una persona normale;
* qualora risultasse che la capacità di intendere e di volere, senza essere esclusa, era “grandemente scemata”, il soggetto verrà punito, ma la pena è diminuita;
* qualora, infine, si accertasse che la capacità non sussisteva, il sordomuto sarà parificato all’individuo affetto da vizio totale di mente e, perciò, prosciolto e assoggettato alla misura di sicurezza del manicomio giudiziario.

**L’UBRIACHEZZA E L’AZIONE DI STUPEFACENTI**

È fuori di dubbio che l’uso eccessivo dell’alcool determina gravi perturbazioni nello stato della mente, si distingue, anzitutto, l’ubriachezza vera e propria dalla cronica intossicazione da alcool e poi, nell’ambito della prima, si ravvisano quattro specie:

* **Ubriachezza accidentale o incolpevole**: **art.91 C.P.**, “l’ubriachezza derivata da caso fortuito o da forza maggiore” (errore scusabile o per causa altrui, uno scherzo o la malizia). Verificata l’ubriachezza accidentale bisogna distinguere, se sia o no piena, e cioè se la perturbazione elimini del tutto la capacità di intendere e di volere, nel qual caso l’agente non è imputabile, o la diminuisca grandemente senza escluderla, nel qual caso l’agente fruisce di una diminuzione della pena.
* **Ubriachezza volontaria** **(art.92 c.p.)**: si verifica non solo quando l’agente ha voluto ubriacarsi, ma anche quando si è ubriacato per imprudenza o negligenza, e cioè allorché poteva prevedere che ingerendo quella data sostanza in quella data quantità si sarebbe ubriacato. In tal caso l’art.92 C.P. al 1° comma sancisce che l’ubriachezza “non esclude né diminuisce l’imputabilità”.
* **Ubriachezza preordinata**: si tratta dell’ubriachezza che è predisposta al fine di commettere il reato e di prepararsi una scusa **(art.92 C.P. c. 2°)**. La responsabilità non è esclusa né diminuita, anzi si fa luogo ad un aumento della pena.
* **Ubriachezza abituale**: è regolata **dall’art.94 C.P.** e comporta un aumento della pena.

L’abitualità dell’ubriachezza richiede due condizioni:

* che il soggetto abbia la consuetudine di far uso di sostanze alcoliche;
* che in conseguenza di tale costante abitudine si trovi frequentemente in stato di ubriachezza.

**La cronica intossicazione da alcool** rappresenta l’ultimo stadio dell’alcolismo, si ha un vero e proprio sfacelo della psiche con alterazioni mentali profonde e definitive. L’individuo in tali circostanze è un malato di mente e perciò l’art.95 C.P. ha stabilito che si applicano, per i fatti commessi in stato di cronica intossicazione da alcool, le disposizioni contenute negli artt.88 e 89 C.P. (vizio totale e vizio parziale di mente). Questo tipo di intossicazione costituisce una **alterazione patologica di natura permanente**, cosa che la distingue dall’ubriachezza abituale. **L’azione degli stupefacenti,** secondo quanto sancito dagli artt.93, 94 - 3° comma - e 95 C.P., **è parificata all’ubriachezza**.

**IL CONCETTO DI PERICOLOSITÀ SOCIALE (ART.203 C.P.)**

La legislazione attuale, ai fini di una più efficace lotta alla criminalità, ha posto l’accento anche sulla personalità del reo, dando un giro di vite nei riguardi dei cd. delinquenti recidivi. In tal senso il reato è considerato sia sotto il suo valore realistico e causale, vale a dire nella sua materialità e nei suoi effetti, sia sotto il suo valore sintomatico, ossia come indice della personalità del delinquente.

Ed è per questo che il nostro ordinamento, fermo restando il principio della responsabilità penale personale, prevede il cd. **sistema del “doppio binario”**, in base al quale le pene vengono comminate ai soggetti imputabili o semi-imputabili, mentre le misure di sicurezza, con funzione preventiva, vengono applicate ai soggetti “socialmente pericolosi”.

Questo sistema sanzionatorio postula due concetti inerenti la personalità del reo:

* quello dell’imputabilità, ossia di uno stato di maturità e sanità mentale che il codice designa come “capacità di intendere e di volere” che, appunto, il soggetto deve avere affinché si possa applicare la pena;
* quello della capacità criminale, ossia l’attitudine dell’individuo al delitto, attitudine che deve essere tenuta presente dal giudice al momento della irrogazione della pena. Quando la capacità criminale è così intensa da far ritenere probabile che il soggetto commetterà altri fatti delittuosi, costui è considerato “socialmente pericoloso”, cosa che comporta, di regola, l’applicazione di misure di sicurezza.

Il concetto di **capacità criminale** è stato introdotto nel codice vigente, il quale all’**art.133**, dopo aver disposto che il giudice deve tener conto della gravità del reato, aggiunge: “Il giudice deve tener conto, altresì, della capacità a delinquere del colpevole, desunta:

* dai motivi a delinquere e dal carattere del reo;
* dai precedenti penali e giudiziari e, in genere, dalla condotta del reo antecedente al reato;
* dalla condotta contemporanea o susseguente al reato;
* dalle condizioni di vita individuale, familiare e sociale del reo.

In conclusione, dunque, la capacità a delinquere è, molto semplicisticamente, “l’attitudine dell’individuo alla violazione delle norme penali”, mentre la pericolosità sociale di un individuo è la probabilità che questi possa divenire autore di un reato. In tal senso l’**art.203 C.P.** dichiara che ai sensi della legge penale è socialmente pericolosa la persona, anche se non imputabile o non punibile, che ha commesso un reato o un quasi-reato (reato impossibile art.49 C.P.), quando è probabile che commetta nuovi fatti previsti dalla legge come reato. Questo vuol dire, che, per verificare l’esistenza del pericolo, non basta la possibilità di un evento temuto ma occorre la **probabilità**.

Per ciò che concerne la rilevanza giuridica della pericolosità, possiamo affermare che questa rileva poiché:è il cardine del sistema delle misure di sicurezza sia perché ne giustifica l’applicazione, sia perché costituisce il criterio per determinarne la durata;

* influisce sulla qualità e sulla misura della pena (nei casi di aumenti della pena dovuti alla recidiva);
* influisce sull’istituto della sospensione condizionale della pena (infatti la loro concessione è subordinata alla mancanza di pericolosità);
* sull’istituto della liberazione condizionale;
* sulle circostanze aggravanti del reato in quanto queste esprimono una maggiore pericolosità del soggetto.

La pericolosità deve essere accertata di volta in volta dal giudice. Ad ogni modo il nostro ordinamento ha un’alta considerazione del concetto di pericolosità sociale, e ciò è dimostrato dal fatto che il codice penale ***prevede quattro forme specifiche di pericolosità***:

* ***la recidiva che può comportare un aumento della pena*** e costituisce uno degli effetti penali della condanna. È definita come la condizione personale di chi, dopo essere stato condannato con sentenza passata in giudicato per un delitto non colposo, ne commette un altro e costituisce, dunque, una ricaduta nel reato dopo una precedente condanna.
* **l’abitualità criminosa** è definita come la condizione personale di chi, con la sua persistente attività criminosa, dimostra di aver acquistato una notevole attitudine a commettere reati.
* **la professionalità nel reato**, è una specie dell’abitualità criminosa, in quanto ne presenta tutti i caratteri, distinguendosi da questa solo riguardo due requisiti, richiesti dalla legge e accertati di volta in volta dal giudice, vale a dire:
* che il reo riporti una condanna, trovandosi già nelle condizioni richieste per la dichiarazione di abitualità, ossia che abbia commesso un ulteriore reato oltre quelli già richiesti per l’abitualità a norma degli artt.102 e 104 C.P., e anche se tale dichiarazione non è stata ancora pronunciata;
* che, avuto riguardo alla natura dei reati, alla condotta ed al genere di vita del colpevole, si debba ritenere che egli viva abitualmente, anche solo in parte, dei proventi del reato. Come per l’abitualità, poi, la dichiarazione di professionalità comporta, previo accertamento della pericolosità, l’applicazione della misura di sicurezza.
* la tendenza a delinquere, infine, può essere definita come “la speciale inclinazione al delitto che trovi sua causa nell’indole particolarmente malvagia del colpevole” (art.108 c.p.).
* Pertanto il reo “tendente a delinquere” differisce dal “delinquente abituale” innanzitutto in quanto la particolare inclinazione al delitto non trae origine da cause esterne ed ambientali ma, almeno prevalentemente, da fattori endogeni, innati nell’individuo, e cioè dall’indole particolarmente perversa del soggetto; e poi perché tale inclinazione non deriva, né è aggravata, dalla costante ripetizione di atti criminosi. È per questo, infatti, che per la dichiarazione di tendenza a delinquere non si richiede che l’individuo abbia commesso altri reati, ma può aver luogo anche nei confronti di un delinquente primario, che si trovi, cioè, al suo primo reato.

L’art.108 C.P. richiede, però, due condizioni oggettive:

* che il reo abbia comunque commesso un delitto doloso o preterintenzionale;
* che non si tratti di un delitto qualsiasi, ma di un delitto che offenda la vita o l’incolumità individuale, e cioè di un cosiddetto “delitto di sangue”.

Per concludere è importante dire che, a differenza dell’abitualità e della professionalità nel reato, la tendenza a delinquere può essere dichiarata soltanto con la sentenza di condanna; mentre, come le precedenti forme di pericolosità, determina solo l’applicazione delle misure di sicurezza e non l’eventuale aumento della pena, come avviene nel caso specifico della recidiva, e si estingue per effetto della riabilitazione.

**LE CAUSE OGGETTIVE E SOGGETTIVE DI ESCLUSIONE DEL REATO**

***Le cause di esclusione del reato*** sono cause che fanno venir meno uno degli elementi essenziali del reato e per questo possono essere distinte in **cause oggettive di esclusione del reato**, più note **come cause di giustificazione**, e **cause soggettive di esclusione del reato**.

**CAUSE OGGETTIVE DI ESCLUSIONE DEL REATO**

Sono determinate situazioni in presenza delle quali un comportamento qualificabile come reato, viene considerato lecito, poiché l’ordinamento con una determinata norma lo autorizza o lo impone. Le cause di giustificazione sono espressamente previste dal CP, e precisamente:

* l’art.50 prevede “il consenso dell’avente diritto”;
* l’art.51 prevede “l’esercizio di un diritto e l’adempimento di un dovere”;
* l’art.52 prevede “la legittima difesa”;
* l’art.53 prevede “l’uso legittimo delle armi”;
* l’art.54 prevede “lo stato di necessità”.

**IL CONSENSO DELL’AVENTE DIRITTO**

L’art.50 C.P. stabilisce che “*Non è punibile chi lede o pone in pericolo un diritto, con il consenso della persona che può validamente disporne*”.

Per quanto riguarda i *presupposti*, affinché operi questa scriminante, occorre che il consenso:

abbia per oggetto un diritto disponibile;

* sia proprio dell’effettivo titolare del diritto e questi abbia la capacità di intendere e di volere;
* sia lecito, ossia non contrario a norme imperative, all’ordine pubblico o al buon costume;
* sia attuale, ossia sussista al momento del fatto;
* sia espresso in maniera libera e immune da vizi (violenza, dolo o errore.);
* potendo essere espresso o tacito, abbia comunque un significato inequivocabile;

occorre altresì che il consenso o il dissenso non siano elementi costitutivi del reato, perché in questo caso il consenso non farà venire meno soltanto l’antigiuridicità ma la ricorrenza dello stesso fatto tipico (si pensi, al reato di violenza sessuale, dove il dissenso della vittima è un elemento del reato).

**L’ESERCIZIO DI UN DIRITTO**

L’art.51 C.P., recita: “L’esercizio di un diritto o l’adempimento di un dovere imposto da una norma giuridica o da un ordine legittimo della pubblica Autorità, esclude la punibilità”, prevede due differenti scriminanti, vale a dire sia ***l’esercizio di un diritto che l’adempimento di un dovere***, stabilendo per entrambi la non punibilità dell’agente. La *ratio* dell’esclusione della punibilità, riguardo all’esercizio di un diritto, sta in un principio di non contraddizione, per il quale è illogico che un ordinamento consenta un’azione e contemporaneamente ne sanzioni penalmente l’esercizio. Per quanto riguarda i *presupposti* affinché sussista tale scriminante, occorre:

* l’esistenza di un diritto che trovi la sua fonte nella legge, in un regolamento, in un atto amministrativo, in un provvedimento giurisdizionale, in un contratto di diritto privato
* che il diritto sia esercitato entro i limiti posti dall’ordinamento, limiti che possono essere **intrinseci**, che derivino cioè dal contenuto astratto della norma e che delimitino la portata del diritto, o **estrinseci**, che derivino, invece, dal complesso di norme che tutelano altri diritti che abbiano valore uguale o superiore a quello oggetto dell’esercizio.

Le applicazioni più importanti della scriminante dell’esercizio di un diritto si ritrovano:

* nel diritto di cronaca, dove ai sensi dell’art.21 Cost., il suo esercizio scrimina da eventuali reati commessi (diffamazione ex art.595 c.p.), purché vengano rispettati i limiti della verità, pertinenza e continenza;
* nel diritto di difesa della proprietà, laddove il nostro ordinamento attribuisce al proprietario la facoltà di predisporre i mezzi idonei alla tutela del diritto medesimo, anche se offensivi, i cd. offendicula (es. vetri sporgenti sui muri di cinta), senza che questi possa rispondere di lesioni nei confronti di chi abbia tentato di introdursi nella sua proprietà. L’ordinamento pone però dei limiti, richiedendo che l’attitudine lesiva degli *offendicela* sia proporzionata al bene da difendere, e che questi siano forniti di apposita segnaletica;
* nel diritto dei genitori di correggere i figli minori, in quanto l’ordinamento attribuisce ai genitori il cd. ius corrigendi, vale a dire il potere di porre in essere azioni che di regola costituirebbero reato (es. percosse, limitazione della libertà personale). Il limite è, però, quello di non incorrere nel reato di abuso dei mezzi di correzione ex art.571 C.P. o in quelli di violenza, lesioni ecc.

**L’ADEMPIMENTO DI UN DOVERE**

Per quanto riguarda, poi, l’adempimento di un dovere, art.51 c. p.: “L’adempimento di un dovere imposto da una norma giuridica o da un ordine della pubblica autorità, esclude la punibilità”.

I *presupposti* sono;

* che sia un dovere imposto da una norma giuridica;
* che sia un dovere imposto da un ordine di una Autorità;
* che tra colui che dà l’ordine e colui che lo riceve vi sia un rapporto di supremazia e subordinazione di diritto pubblico;
* che l’ordine dato sia formalmente e sostanzialmente legittimo.

Con l’espressione “**norma giuridica**” si intende, dunque, qualsiasi precetto giuridico, sia esso emanato dal potere legislativo, sia esso emanato dal potere esecutivo (l’ipotesi più importante è data dall’uso legittimo delle armi art.53 c.p.), escludendo, quindi l’adempimento di un dovere morale. Mentre con l’espressione “ordine di una Autorità” ci si riferisce ad una manifestazione di volontà che un soggetto munito per legge di un potere di diritto pubblico, rivolga al subordinato, imponendogli di tenere una determinata condotta.

Tale ordine, per esser vincolante, deve essere, poi:

* formalmente legittimo, ossia emanato da un soggetto competente ad emetterlo, diretto ad un soggetto competente ad eseguirlo, emanato secondo i requisiti di forma previsti dalla legge;
* sostanzialmente legittimo, che vi sia, cioè, il concorso dei presupposti stabiliti dalla legge per l’emanazione dell’ordine.

Se l’ordine è illegittimo, invece, la responsabilità del reato, a norma dell’art.51 C.P., ricade sempre:

* sul pubblico ufficiale che ha dato l’ordine;
* su colui che ha eseguito l’ordine tranne i casi in cui
* per errore sul fatto, il soggetto abbia creduto di obbedire ad un ordine legittimo (ordine di carcerazione falsificato);
* la legge non gli consenta alcun sindacato sulla legittimità dell’ordine (ordini di natura militare) e l’ordine insindacabile non manifesti criminosità, perché in tal caso, sarà comunque responsabile l’agente, unitamente a colui che ha dato l’ordine (l’ordine militare di sparare su una folla inerme).

Nell’ambito dell’adempimento di un dovere la dottrina fa rientrare la figura dell’**agente provocatore**, ossia il funzionario di P.G. che, su ordine del proprio superiore gerarchico, partecipa come “infiltrato”, ad una attività criminosa altrui, con l’intento di rendere possibile la scoperta di una organizzazione criminale o l’individuazione di un delinquente.

L’agente provocatore è esente da responsabilità penale soltanto quando si limiti ad una attività di controllo e di investigazione sull’attività illecita altrui, senza comunque agevolare l’esecuzione del reato. In tal senso sarà esente da pena, proprio in forza del suo operato, espletato nell’adempimento del dovere art.51 c.p., oltre che per l’assenza di dolo.

**LA LEGITTIMA DIFESA**

La legittima difesa è una scriminante prevista dall’art.52 C.P., attualmente modificato dalla L. n.59 del febbraio 2006 che stabilisce: *“Non è punibile chi ha commesso il fatto per esservi stato costretto dalla necessità di difendere un diritto proprio o altrui contro il pericolo attuale di un’offesa ingiusta, sempre che la difesa sia proporzionata all’offesa”*. Se taluno presente in uno dei luoghi ivi indicati usa un’arma legittimamente detenuta o altro mezzo idoneo al fine di difendere:

* la propria o l’altrui incolumità;
* i beni propri o altrui, quando non vi è desistenza e vi è pericolo d’aggressione.

La *ratio* per cui la legittima difesa esclude l’illiceità del fatto, e quindi la non punibilità del soggetto agente, sta nel riconoscimento, da parte dell’ordinamento, della “necessarietà” dell’offesa rivolta dall’aggredito all’aggressore, per salvaguardare un interesse proprio o altrui.

L’ordinamento, considerando l’interesse dell’aggredito di valore superiore rispetto a quello dell’aggressore, giustifica la reazione del primo ritenendola priva di quel danno sociale che richiederebbe l’intervento dello Stato con la sanzione punitiva.

La legittima difesa implica, da un lato una aggressione ingiusta, dall’altro una reazione legittima; entrambe, poi, devono presentare dei requisiti specifici.

Per quanto riguarda i requisiti dell’aggressione:

* deve innanzitutto trattarsi di una condotta umana. Pertanto, anche nel caso in cui provenga da animali o cose, sarà sempre necessario individuare il soggetto negligente per la loro azione;
* l’oggetto dell’aggressione deve essere un bene giuridico, potendosi intendere con tale termine sia un diritto personale (la vita), sia un diritto patrimoniale (la proprietà), sia un diritto morale (l’onore);
* deve trattarsi di un’aggressione ingiusta, ossia contraria ai precetti dell’ordinamento giuridico, ed è ritenuta tale anche quando l’aggressore venga provocato dall’aggredito;
* occorre, infine, che l’aggressione abbia provocato un pericolo attuale di lesione del diritto, pericolo che quindi deve esistere nel momento del fatto.

Riguardo, poi, la reazione sono previsti i seguenti requisiti:

* che sia necessaria per salvaguardare il bene in pericolo, vale a dire che al soggetto aggredito non si prospetti altra scelta se non quella di arrecare a sua volta offesa all’aggressore;
* che sia proporzionata all’offesa, ossia che debba necessariamente sussistere una proporzione tra il diritto minacciata e quello leso (diritto alla vita), evitando così di incorrere nell’eccesso colposo ex art.55 C.P.

La reazione difensiva è ammessa, infine, non solo per salvaguardare un diritto proprio, ma anche un diritto altrui; essenziale è che oggetto della reazione sia sempre e comunque il reale aggressore.

**L’USO LEGITTIMO DELLE ARMI**

È questa l’ipotesi più importante di applicazione dell’art.51 C.P. riguardo l’adempimento di un dovere, ed è regolato in particolare dall’art.53 C.P.

I *presupposti* affinché operi tale scriminante sono:

* che il soggetto agente sia un pubblico ufficiale;
* che il pubblico ufficiale agisca al fine di adempiere ad un dovere del proprio ufficio;
* che l’uso delle armi da parte del pubblico ufficiale sia *extrema ratio* per sopraffare gli ostacoli che contrastino con l’adempimento del proprio dovere;
* che il ricorso alle armi sia necessario per respingere una violenza, intesa come qualsiasi forza fisica diretta contro il pubblico ufficiale, o contro l’Autorità in senso lato, resistenza che si deve concretare, comunque, in un atteggiamento minaccioso.

L’uso legittimo delle armi risulta essere una facoltà più ampia di quella della legittima difesa e trova la sua ragione solo nella necessità di tutelare l’autorità ed il prestigio delle persone che esercitano una pubblica funzione, anche se deve essere valutata la proporzione tra offesa e reazione, propria della legittima difesa. Tale scriminante si applica anche a qualsiasi persona che, legalmente richiesta dal pubblico ufficiale, gli presti assistenza (art.652 c.p.)

**LO STATO DI NECESSITÀ**

**Art.54 C.P.** “Non è punibile chi ha commesso il fatto per esservi costretto dalla necessità di salvare sé od altri dal pericolo attuale di un danno grave alla persona, pericolo da lui non volontariamente causato, né altrimenti evitabile, sempre che il fatto sia proporzionato al pericolo”. La *ratio* della non punibilità si ritrova nel bilanciamento degli interessi ed in particolare nell’assenza del danno sociale. In tale situazione, infatti, siamo in presenza di più interessi, l’uno dei quali è necessariamente destinato a soccombere, che possono essere o interessi equivalenti, nel qual caso è indifferente, per l’ordinamento, la prevalenza dell’uno o dell’altro, o interessi di diverso valore, nel qual caso l’ordinamento privilegia quello di valore maggiore. Per quanto riguarda i *presupposti* dello stato di necessità, bisogna distinguere quelli riguardanti la situazione di pericolo da quelli riguardanti l’azione lesiva.

Infatti, la **situazione di pericolo** deve essere:

* **attuale**, ossia sussistente al momento del fatto, il che non comporta necessariamente che il danno sia incombente, ma è sufficiente che sia probabile che si verifichi;
* **idonea a minacciare un danno grave alla persona,** ossia alla vita, all’integrità fisica, alla libertà personale, alla libertà sessuale;
* **non causata volontariamente dall’agente**.

Di contro, l’azione lesiva deve essere:

* **assolutamente necessaria per salvarsi**, vale a dire non altrimenti evitabile;
* **proporzionata al pericolo**, in quanto il danno recato potrà essere solo minore o equivalente, ma giammai maggiore.

Occorre, inoltre, che il soggetto non abbia il dovere giuridico di esporsi al pericolo (tale scriminante non può essere invocata da un vigile del fuoco che, in un incendio, sacrifichi la vita di una persona per salvare la propria).

Lo stato di necessità presenta, dunque, delle presunte similitudini con la legittima difesa, dalla quale in realtà si differenzia perché:

* nello stato di necessità il male minacciato riguarda solo i diritti personali, mentre nella legittima difesa può riguardare sia diritti personali che patrimoniali;
* nello stato di necessità si reagisce contro un terzo estraneo ed incolpevole, mentre nella legittima difesa si reagisce contro chi aggredisce.

Occorre sottolineare ancora che l’art.54 C.P. menziona anche l’ipotesi di **costringimento psichico** che si verifica allorché un individuo è indotto da un altro a compiere o ad omettere una data azione sotto l’impulso di una minaccia. Il minacciato si trova, dunque, nella situazione di dover scegliere se sottostare alla volontà di colui che lo minaccia o subire il male minacciato. Tale minaccia, poi, per escludere la punibilità di chi la subisce, deve creare in lui un vero stato di necessità, nel qual caso sarà responsabile l’autore delle minacce. Questa scriminante si applica, infine, anche a chi salva da un pericolo una terza persona (**soccorso di necessità**).

CAUSE DI GIUSTIFICAZIONE NON CODIFICATE

Oltre alle scriminanti previste espressamente dalla legge nel codice penale dall’art.50 al 54, esistono alcune cause di giustificazione che hanno come effetto quello di rendere lecite alcune condotte, che astrattamente costituirebbero reato, anche se non sono codificate.

Queste sono:

* le **informazioni commerciali**, applicazione dell’esercizio di un diritto ex art.51 C.P.;
* il **trattamento medico-chirurgico**, tranne i casi in cui possa rimproverarsi un’imprudenza o una negligenza con la conseguente responsabilità per colpa;
* l’**attività sportiva**, in particolare l’esercizio degli sport violenti, quali il pugilato, il rugby, la lotta ecc.

**ECCESSO COLPOSO ED ERRORE NELLE CAUSE DI GIUSTIFICAZIONE**

Nelle situazioni che danno luogo alle cause di giustificazione possono verificarsi le ipotesi di eccesso oppure di errore. Si ha l’**eccesso *quando esistono i presupposti delle cause di giustificazione ma vengono oltrepassati i limiti stabiliti*** (art. 55 CP). Si ha l’**errore**, ***invece, allorché le condizioni o situazioni di fatto che danno luogo alle cause di giustificazione non esistono, ma per equivoco sono ritenute esistenti*** (esimenti putative) art.59 C.P. Si ha **eccesso colposo nelle cause di giustificazione**, a norma dell’art.55 C.P., allorquando si è in presenza di una causa di giustificazione, ma l’agente ne travalica i limiti.

Poiché costituisce, dunque, un abuso del diritto determinato da errore, l’eccesso non può che essere una fattispecie colposa, ed i suoi presupposti sono:

* che si sia in presenza di una delle cause di giustificazione previste dagli artt.51, 52, 53, 54 C.P.;
* che si siano superati per colpa quei limiti dell’agire consentiti dalle cause di giustificazione.

Così, ad esempio, si avrà eccesso colposo nella legittima difesa quando l’aggredito, nell’agire oltrepassi quei limiti di proporzione tra offesa e difesa imposti dall’art.52 C.P.

**CAUSE SOGGETTIVE DI ESCLUSIONE DEL REATO**

Le cause soggettive di esclusione del reato sono quelle che o escludono il nesso psichico richiesto dal primo comma dell’art.42 C.P., la cosiddetta “suitas”, e sono:

* L’**incoscienza indipendente dalla volontà** si ha quando il soggetto pone in essere atti in uno stato di piena incoscienza, come ad esempio il delirio, la paralisi, il sonnambulismo, che, se pur non si traduce in una situazione di infermità di mente, è idoneo ad influire sul processo di formazione della volontà, quindi non si può parlare di infermità di mente. Ed è per questo che all’imputato non verrà applicata la misura di sicurezza dell’ospedale psichiatrico, come nel caso, invece, dell’infermo di mente.
* La **forza maggiore** è ogni forza esterna contro la quale il soggetto non può resistere e che lo determina, contro la propria volontà ed in modo inevitabile, al compimento di una azione o di una inazione (l’individuo che travolto da una tromba d’aria viene sbalzato contro un altro soggetto e lo uccide). In tal caso la condotta non sarà attribuibile alla volontà del soggetto, la cui irresponsabilità è, ad ogni modo, sancita nell’art.45 del codice penale.
* ***Il costringimento fisico*** è invece una forma di forza maggiore determinata dall’uomo e non da un evento naturale. L’art.46 C.P. recita: “Non è punibile chi ha commesso il fatto per esservi stato da altri costretto, mediante violenza fisica, alla quale non poteva resistere o comunque sottrarsi. Del fatto commesso dalla persona costretta risponde l’autore della violenza”. In questo caso l’autore materiale del reato rappresenta solo il mezzo, una cd. *longa manus*, dell’autore della violenza.

**escludono** *l’elemento soggettivo del reato, ossia il dolo o la colpa*, e sono:

* Il **caso fortuito** è un avvenimento imprevisto e imprevedibile che si inserisce improvvisamente nell’azione del soggetto e che non può farsi risalire all’attività psichica dell’agente, neanche a titolo di colpa. È quindi un fatto causale preesistente, concomitante o sopravvenuto alla condotta dell’agente e indipendente da quest’ultima (l’automobilista che, percorrendo una strada a moderata velocità e nel rispetto delle norme, investa un motociclista proveniente ad alta velocità da una strada contromano). Il caso fortuito si differenzia dalla forza maggiore per l’imprevedibilità di un fattore che renda fatale il determinarsi dell’evento, mentre la caratteristica della forza maggiore è l’irresistibilità di un fattore naturale o umano che non permetta al soggetto di sottrarsi al compimento dell’azione. Caso fortuito e forza maggiore sono però accomunati dal fatto che l’onere della prova della loro sussistenza grava su colui che li invoca.
* **L’errore** è, in linea generale, la falsa rappresentazione della realtà, sia essa fenomenica o normativa, che implica, quindi, un certo convincimento, errato, che incide sul processo formativo della volontà. Si è soliti classificare l’errore innanzitutto in relazione alle conseguenze che esso produce, distinguendo:
* l’**errore proprio**, che è quello che fa ritenere al soggetto di agire nel rispetto della norma giuridica, mentre in realtà la sta violando,
* dall’**errore improprio**, ossia quando l’agente ritiene di commettere un reato mentre in realtà non viola alcuna norma penale.
* l’**errore sul fatto**, che ha ad oggetto una situazione di fatto, vale a dire una realtà fenomenica.
* dall’**errore sul diritto**, che ha, invece, ad oggetto una norma giuridica.
* **errore di fatto**, la cui causa è una falsa rappresentazione, o ignoranza, di una situazione di fatto;
* **errore di diritto**, quello causato da una falsa rappresentazione, o ignoranza, di una norma giuridica.

L’ignoranza della legge penale, art.5 C.P., non esclude la responsabilità, ossia l’ignoranza della legge penale non scusa, tranne che si tratti di ignoranza inevitabile”, vale a dire di quell’ignoranza insuperabile da chiunque si fosse trovato nella situazione in cui l’agente ha operato, è dunque, un caso di **errore di diritto** per così dire “scusabile”, in quanto derivante da ignoranza inevitabile, che si configura solo in presenza di una oggettiva ed insuperabile oscurità della norma, o di un complesso di norme, da cui deriva il precetto penalmente sanzionato.

L’**errore sul fatto** è disciplinato dall’art.47 C.P., ed in particolare “L’errore sul fatto che costituisce il reato esclude la punibilità dell’agente, ma occorre che sia essenziale, ossia cada su uno degli elementi essenziali per la sussistenza del reato (non sarà punibile il soggetto che per errore asporti una cosa altrui credendola invece di sua proprietà, dato che per il configurarsi del reato di furto è richiesta la conoscenza dell’altruità della cosa mobile).

Vi è l’**errore sulla legge extrapenale**, stabilendo che: “L’errore su una legge diversa dalla legge penale esclude la responsabilità, quando ha cagionato un errore sul fatto che costituisce reato”. È dunque un caso di errore di diritto che si configura quando l’errore cade su una legge extrapenale richiamata dalla norma penale (non risponderà di furto colui che, mal interpretando la normativa sui contratti, si appropri della cosa mobile prima della conclusione del contratto di compravendita, ritenendo, invece, di averla già acquistata).

Esiste, poi, anche il caso di **errore che cade sulle cause di giustificazione**, disciplinato dall’art.59, che stabilisce: “Se l’agente ritiene per errore che esistano circostanze di esclusione della pena, queste sono sempre valutate a favore di lui. Tuttavia, se si tratta di errore determinato da colpa (art.43 c.p.), la punibilità non è esclusa, quando il fatto è preveduto dalla legge come delitto colposo”.

Ritornando ora sulla fattispecie dell’errore improprio, possiamo dire che questo ricorre in due ipotesi, entrambe disciplinate dall’art.49 C.P., vale a dire nel caso di:

* **reato putativo**, disciplinato nel 1° comma dell’art.49 laddove stabilisce che: “Non è punibile chi commette un fatto non costituente reato, nella supposizione erronea che esso costituisca reato”. Il reato putativo può dipendere da:
* un errore di diritto, quando si è convinti di commettere un reato, mentre in realtà la norma penale che lo prevedeva è stata abrogata;
* un errore sulle cause di giustificazione, quando l’agente pone in essere un fatto corrispondente ad una norma penale ma in presenza di una causa di giustificazione che egli, però, non si rappresenta come esistente, credo di rubare mentre in realtà sussiste il consenso dell’avente diritto;
* un errore di fatto, quando, mancando uno degli elementi essenziali richiesti per la sua sussistenza, il fatto compiuto non può essere inquadrato in una reale norma incriminatrice (ritengo di aver commesso un furto mentre in realtà ho asportato una cosa di mia proprietà).
* **reato impossibile**, disciplinato nel 2° comma dell’art.49 che dispone: “La punibilità è altresì esclusa quando, per la inidoneità dell’azione o per l’inesistenza dell’oggetto di essa, è impossibile l’evento dannoso o pericoloso”. Da ciò si desume che tale reato si configura in due ipotesi:
* nel caso di inidoneità dell’azione posta in essere, ad es., quando un soggetto vuole abbattere un aereo in transito mediante un fucile di breve gittata;
* nel caso di inesistenza dell’oggetto, ossia quando manca l’oggetto materiale del reato, vale a dire la persona o la cosa su cui cade l’attività fisica del reo (un terrorista spara contro le finestre di una caserma credendo che all’interno vi siano dei militari, mentre in realtà la caserma è disabitata). Poiché, dunque, il reato impossibile è tale proprio perché è impossibile che si verifichi l’evento dannoso o pericoloso, non può costituire reato e pertanto non è punibile.
* Come abbiamo visto l’errore di regola incide sul processo di formazione della volontà, che in tal modo nasce viziata da una falsa rappresentazione della realtà.

Ma l’errore può cadere anche nella fase successiva di esecuzione del reato, modificando il processo di attuazione pratica del volere. È questa l’ipotesi di *aberratio,* o **reato aberrante**, dove si configura una divergenza tra il “voluto” ed il “realizzato”, ossia tra lo sviluppo dell’avvenimento preveduto e quello effettivamente verificatosi nella realtà.

Il nostro codice penale prevede due ipotesi di ***aberratio***, e precisamente l’*aberratio ictus* e l’*aberratio delicti*. Per quanto riguarda *l’****aberratio ictus***, questa sì ha, in linea generale, quando per errore nei mezzi di esecuzione (il proiettile, deviando, uccide un soggetto diverso da quello cui era destinato) o per altra causa (nel momento in cui l’agente preme il grilletto, la vittima designata inciampa e cade, e il proiettile uccide un’altra persona), si cagiona l’offesa voluta a persona diversa da quella prescelta. Questa norma, dunque, rispondendo ai principi generali sull’elemento psicologico del reato, attribuisce all’agente una responsabilità a titolo di dolo, nel senso che l’agente risponde del fatto come se avesse colpito la persona che effettivamente voleva ledere, infatti è irrilevante l’identità della persona offesa, poiché, nel caso esemplare di omicidio, il bene tutelato è la vita in quanto tale, e la sanzione è semplicemente a carico di colui che lede suddetto bene.

Nel nostro codice sono, poi, *previste due ipotesi* di ***aberratio ictus***:

* *aberratio ictus monolesiva*, art.82 c1°, si verifica quando si arreca un’offesa ad una sola persona diversa;
* *aberratio ictus plurilesiva*, art.82 c2°, si ha quando si offendono contemporaneamente sia la vittima predestinata, sia una o più persone differenti.

Per quanto riguarda, invece, l’***aberratio delicti***, questa ipotesi si verifica nel caso in cui, per errore nell’uso dei mezzi di esecuzione o per altra causa, si realizza un reato diverso da quello voluto. In questo caso il soggetto risponderà a titolo di colpa per il reato non voluto. È il caso di colui che, sparando contro un soggetto, lo manca e colpisce accidentalmente un deposito di bombole a gas provocando un incendio. In tal caso, oltre all’ipotesi eventuale di tentato omicidio, l’agente risponderà anche di incendio colposo.

**L’art.83 C.P.**, poi, come il precedente, prevede due tipi di *aberratio delicti*:

* *aberratio delicti monolesiva*, art.83 c1°, viene realizzato un solo evento, diverso da quello voluto;
* *aberratio delicti plurilesiva*, art.83 c2°, oltre all’evento non voluto, si realizza anche quello voluto.

Intervengono quindi le norme sul concorso di reati, cosicché l’agente risponderà di un reato doloso e di un reato colposo, sempre che quest’ultimo sia previsto dall’ordinamento come tale.

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

CONCORSO DI PERSONE

L'istituto del concorso di persone nel reato disciplina i casi in cui più persone concorrono alla realizzazione di un medesimo reato. A norma dell'**art.110 c.p.**, ciascuno dei concorrenti, indipendentemente dal ruolo ricoperto, soggiace alla stessa pena, purché il suo contributo sia dotato di rilevanza causale nella realizzazione del fatto.

Il concorso di persone può essere qualificato come:

* eventuale: il reato commesso può essere realizzato anche monosoggettivamente;
* necessario: affinché il reato si perfezioni è necessario che venga posto in essere da una pluralità di soggetti, ad esempio, sono reati a concorso necessario la rissa, per la quale è necessaria la presenza di almeno tre persone (art.588 c.p.), la corruzione (artt. 318 ss c.p.) e l’associazione a delinquere (art.416 c.p.).

I requisiti strutturali del concorso di persone nel reato sono:

* La pluralità di agenti

Per i reati realizzabili anche monosoggettivamente sono necessari e sufficienti almeno due soggetti agenti per potersi realizzare una ipotesi di concorso, che si configura, e le eventuali aggravanti si applicano, anche se taluno dei concorrenti non è imputabile o non è punibile. Allo stesso modo, le circostanze soggettive, e non quelle oggettive, che escludono la pena per uno dei concorrenti, hanno effetto solo riguardo alla persona cui si riferiscono (artt. 112 e 119 c.p.).

* Realizzazione della fattispecie oggettiva del reato

I contributi dei singoli concorrenti devono confluire nella realizzazione comune del reato, integrato in tutti i suoi elementi oggettivi.

Salvo che la legge non disponga altrimenti (es. associazione per delinquere art.416 e delitti contro lo stato artt. 302, 304, 322 c.p.), l’accordo e l’istigazione a cui non segua la commissione del reato non sono punibili; tuttavia possono dar luogo all’applicazione di misure di sicurezza. (art.115 c.p.).

* Il contributo di ciascun concorrente

Ciascun concorrente deve apportare un contributo personale alla realizzazione del fatto delittuoso. Quest’ultimo può essere materiale o morale, facendo rivestire all’agente uno specifico ruolo.

*Concorso materiale:*

a) Autore: colui che compie gli atti esecutivi del reato;

b) Coautore: colui che interviene insieme con altri nella fase esecutiva;

c) Ausiliatore/Complice: colui che apporta un qualsiasi aiuto materiale nella preparazione o nell’esecuzione del reato.

*Concorso morale:*

a) Determinatore: colui che fa sorgere in altri un proposito criminoso prima inesistente;

b) Istigatore: colui che rafforza in altri un proposito criminoso già esistente.

* L’elemento soggettivo

In ogni concorrente deve sussistere l’elemento psicologico del reato da commettere, deve, cioè, esistere la coscienza del fatto criminoso che si sta per compiere, come nel reato monosoggettivo. Ogni concorrente deve inoltre avere la consapevolezza che la sua condotta, unita a quella altrui, mira alla realizzazione della fattispecie di reato. In altre parole, deve sussistere un quid pluris rappresentato dalla volontà di concorrere alla realizzazione di un reato comune, con la consapevolezza dell’altrui contributo. L’accordo tra i concorrenti è necessario ma non sufficiente, la condotta delittuosa dev’essere infatti posta concretamente in essere. Inoltre, l’accordo può essere anche estemporaneo, non dev’essere necessariamente duraturo nel tempo.

**Circostanze aggravanti nel concorso di persone** sono previste **all’art. 112 c.p.** e sono applicate obbligatoriamente nei casi in cui:

* il numero delle persone che hanno concorso alla commissione del reato è uguale o superiore a cinque, la ratio si trova nella maggior capacità a delinquere dimostrata dai concorrenti;
* il reo è promotore (ha ideato l’impresa), organizzatore (ha predisposto il progetto esecutivo) o ha diretto l’attività criminosa (funzione di guida);
* il reo, nell’esercizio di autorità, direzione, vigilanza, ha determinato le persone sottoposte a commettere il reato;
* il reo ha determinato a commettere un reato un minore di 18 anni o una persona in stato di infermità o deficienza psichica, o si avvale di questi soggetti per la commissione del delitto.

Le circostanze attenuanti (art. 114 c.p.) sono applicate su facoltà del giudice.

Le circostanze che si riferiscono alla persona del colpevole sono inestensibili (art.118 c.p.), quelle oggettive e non personali si estendono automaticamente a tutti i concorrenti.

**L’associazione per delinquere (art.416 c.p.)**

L’associazione per delinquere è una fattispecie di reato a concorso necessario regolata dall’art.416, il quale sancisce che:

*“Quando tre o più persone si associano allo scopo di commettere più delitti, coloro che promuovono o costituiscono od organizzano l’associazione sono puniti, per ciò solo, con la reclusione da tre a sette anni. Per il solo fatto di partecipare all’associazione, la pena è della reclusione da uno a cinque anni. [..]”*

Come si può notare, le differenze principali con il concorso di persone nel reato sono:

a) presenza necessaria di almeno 3 soggetti;

b) esistenza di una struttura organizzativa, ancorchè minima e rudimentale, con una divisione di ruoli e di compiti tra i diversi associati in vista della realizzazione del comune programma criminoso;

c) finalità di commettere un numero indeterminato di delitti, e non di generici reati, sulla base di un predeterminato programma delittuoso;

d) patto non estemporaneo, ma accordo duraturo nel tempo;

e) consumazione del reato per il solo fatto di essersi associati anche senza aver compiuto alcuno dei delitti oggetto del programma criminoso.

**Concorso anomalo (art.116 c.p.)**

La fattispecie del cd. concorso anomalo è disciplinata dall’art.116 c.p. che sancisce:

*“Qualora il reato commesso sia diverso da quello voluto da taluno dei concorrenti, anche questi ne risponde, se l’evento è conseguenza della sua azione od omissione.*

*Se il reato commesso è più grave di quello voluto, la pena è diminuita riguardo a chi volle il reato meno grave”.*

Questa fattispecie si verifica quando vi è divergenza tra il reato che uno dei concorrenti ha voluto e quello effettivamente posto in essere dagli altri concorrenti, ponendo a carico del primo la medesima responsabilità penale.

La dottrina ravvisa nell’art.116 un’ipotesi di responsabilità oggettiva, classificandolo come una particolare ipotesi di aberratio delicti concorsuale, tuttavia la Corte Costituzionale, con la sentenza n.42 del 1965, ne ha dato un’interpretazione correttiva. La Corte ha infatti affermato che perché si ricada nella fattispecie descritta all’art.116 sono necessari:

1. il rapporto di causalità tra l’azione di ogni partecipe e il reato diverso da quello programmato;

2. la prevedibilità del reato diverso non voluto come sviluppo logico di quello voluto.

Esempio: Tizio, Caio e Sempronio si accordano per commettere una rapina in banca: Tizio farà il palo mentre gli altri due entreranno nell’istituto. I tre stabiliscono di portare con loro delle pistole ma decidono di comune accordo di non usarle. Caio e Sempronio entrano in banca, il primo estrae la pistola e spara alla cassiera uccidendola.

Tutti e tre i correi risponderanno di concorso in rapina e in omicidio volontario, con l’applicazione a Tizio di una pena più lieve (ex art.116), poiché l’omicidio risulta essere conseguenza oggettivamente prevedibile e sviluppo logico della comune volontà di compiere una rapina con l’uso delle armi.

**Mutamento del titolo del reato per taluno dei concorrenti (art.117 c.p.)**

Secondo quanto stabilito dall’art.117 c.p., nel caso in cui un soggetto, privo della qualità personale, concorre a commettere un reato realizzabile soltanto da un soggetto qualificato, anche esso risponde di concorso nel reato proprio. Questa ipotesi si configura se sussiste la consapevolezza da parte del soggetto non qualificato di commettere un reato proprio, e di conseguenza della qualifica dell’altro secondo normali parametri di conoscibilità.

CONCORSO DI REATI

Quando un soggetto viola più volte la legge penale commettendo, con una o più azioni più reati, si realizza la fattispecie del concorso di reati.

Il concorso di reati si distingue in:

* **Materiale:** un soggetto realizza con diverse azioni od omissioni più violazioni della stessa (omogeneo) o di diverse (eterogeneo) norme incriminatrici. (artt.71 ss c.p.).

Il regime sanzionatorio è quello del cumulo materiale, vengono cioè applicate al reo tante pene quanti sono i reati posti in essere, si cumulano le pene previste per ciascuno dei delitti commessi. Il legislatore ha tuttavia introdotto dei limiti massimi di durata e ammontare agli artt.72-79 c.p. In particolare, l’art.78 del Codice dispone che, in caso di concorso, la pena da applicare non può essere superiore al quintuplo della più grave né, comunque, eccedere trent’anni per la reclusione e sei anni per l’arresto;

* **Formale:** un soggetto commette con una sola azione od omissione una pluralità di violazioni della stessa norma (omogeneo, es. omicidio plurimo) o di diverse norme penali (eterogeneo).

Il concorso formale è sanzionato secondo il regime del cumulo giuridico, al reo viene applicata la pena che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata fino al triplo. (art.81, primo comma c.p.).

*Rappresenta una particolare tipologia di* ***concorso materiale*** il **c.d. reato continuato**, che si configura quando un soggetto, con più azioni od omissioni, esecutive di un medesimo disegno criminoso, commette anche in tempi diversi una pluralità di episodi criminosi. Come nel concorso materiale analizzato in precedenza, il soggetto con più azioni commette reati distinti, la particolarità del reato continuato sta nell’unicità dello scopo, nel rapporto di interdipendenza funzionale dei diversi reati che convergono tutti verso la realizzazione di un medesimo disegno criminoso.

**L’art.81, secondo comma c.p.** stabilisce che il regime sanzionatorio adottato è quello del cumulo giuridico, e non di quello materiale: si applica infatti la pena che dovrebbe infliggersi per il reato più grave, aumentata fino al triplo. La ratio di un trattamento più mite è che la pluralità di reati commessi avvinti dall’unicità di fine dimostrerebbe una minore riprovevolezza della condotta dell’agente.

Se, dunque ai fini della pena il reato continuato viene considerato come un unico reato, ai fini dell’applicazione di altri istituti, come la prescrizione, l’amnistia, il condono, il reato continuato perde la sua connotazione di unicità e i diversi reati, singolarmente considerati, assumono autonoma rilevanza.

## 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:

1. l’aver agito per motivi abietti o futili;
2. 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;
3. l’avere, nei delitti colposi, agito nonostante la previsione dell’evento;
4. l’avere adoperato sevizie, o l’avere agito con crudeltà verso le persone;
5. l’avere profittato di circostanze di tempo, di luogo o di persona tali da ostacolare la pubblica o privata difesa;
6. 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;
7. 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;
8. l’avere aggravato o tentato di aggravare le conseguenze del delitto commesso;
9. 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;
10. 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;
11. 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;
2. l’avere agito in stato d’ira, determinato da un fatto ingiusto altrui;
3. 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;
4. 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;
5. l’aver concorso a determinare l’evento, insieme con l’azione o la omissione del colpevole, il fatto doloso della persona offesa;
6. 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”

**LE CAUSE DI ESTINZIONE DEL REATO E DELLA PENA**

Le cause che escludono la punibilità sono:

* cause di estinzione del reato (estinguono la punibilità in astratto cioè escludono l’applicazione della pena prima della sentenza definitiva di condanna) e,
* cause di estinzione della pena (estinguono la punibilità in concreto della pena cioè la pena da applicare nel caso concreto, per effetto di una sentenza definitiva di condanna).

La differenza sta nel fatto che le cause di **estinzione del reato** ***operano antecedentemente all’intervento di una sentenza di condanna*** (incidendo sulla punibilità in astratto, estinguendo la potestà statale di applicare la pena minacciata) mentre le **cause di estinzione della pena**, *presuppongono l’emanazione di una sentenza di condanna* (estinguono la punibilità in concreto bloccando l’esecuzione della sanzione inflitta dal giudice).

* **cause di estinzione del reato**: estinguono la punibilità in astratto la quale ricorre quando sussistono tutti gli elementi richiesti dalla legge per infliggere la pena, ma non vi è stato ancora il passaggio in giudicato della sentenza di condanna, ossia lo Stato non applica la sanzione penale prevista dalla norma.

1. Morte del reo prima della condanna. Permangono tuttavia le obbligazioni civili nascenti dal reato.
2. Amnistia (art. 151 c.p.): è la rinuncia da parte dello Stato a far valere la propria potestà punitiva per determinati reati commessi in un certo lasso di tempo. Per cui l’amnistia può definirsi come un provvedimento generale e astratto che estingue la punibilità di soggetti che hanno commesso reati in un determinato periodo, comunque, anteriore all’entrata in vigore della stessa legge che concede il beneficio.
3. Prescrizione del reato: costituisce una rinuncia dello Stato a far valere la propria pretesa punitiva, in considerazione del tempo trascorso e presuppone che non sia intervenuto nessun giudicato. Prevede diversi lassi di tempo a seconda della gravità del reato e l’ergastolo non si prescrive mai.
4. Oblazione: consiste nel pagamento di una somma di denaro che ha come effetto, quello di degradare il reato in illecito amministrativo, quindi di estinguerlo. Questa può essere richiesta nelle contravvenzioni punite con la sola ammenda e nelle contravvenzioni punite con arresto o ammenda. Nel primo caso l’interessato ne può fare richiesta e ha un vero e proprio diritto di esservi ammesso. Nel secondo caso è facoltà del giudice ammettervi o meno l’interessato.
5. Sospensione condizionale della pena: sono quei casi in cui l’autorità giudiziaria inflitta una certa pena ne sospende l’esecuzione a condizione che, entro un certo periodo di tempo, il colpevole non commetta un nuovo reato. In tali ipotesi, se l’illecito viene commesso, il reo sconterà insieme la vecchia e la nuova pena; se invece nel tempo stabilito non verrà commesso altro reato, quello vecchio sarà estinto. La sospensione della esecuzione della pena è ordinata per 5 anni per i delitti e per 2 anni per le contravvenzioni; il termine decorre dal passaggio in giudicato della sentenza che concede il beneficio.
6. Perdono per i minori degli anni 18: consiste nella rinuncia dello Stato a condannare il colpevole di un reato in considerazione della sua età e per consentirgli un più rapido recupero sociale. Ai fini della concessione del beneficio occorre che il colpevole all’epoca della commissione del reato non abbia superato gli anni 18, non deve mai essere stato condannato per delitto i che il reato commesso non sia grave. La concessione del beneficio è rimessa al giudizio del giudice il quale perdona il minore quando presume che si asterrà da commettere ulteriori reati.

* **cause di estinzione della pena:** estinguono la punibilità in concreto la quale ricorre con il passaggio in giudicato della sentenza di condanna. Non è eseguita la pena inflitta dal giudice.

1. Morte del reo dopo la condanna, estinzione delle pene accessorie e principale ma non obbligazioni civili” risarcimento danni”.
2. Amnistia impropria (art. 151): riguarda reati per i quali è già stata pronunciata sentenza penale irrevocabile di condanna e impedisce l’esecuzione della pena o ne paralizza la prosecuzione.
3. Indulto: è un atto di clemenza generale che non opera sul reato, ma esclusivamente sulla pena principale: quest’ultima è in tutto o in parte condonata o commutata in altra specie di pena. L’indulto estingue la pena principale ma non le pene accessorie e permangono gli effetti della condanna.
4. Grazia: è un atto di clemenza del Presidente della Repubblica essenzialmente individuale cioè che va a beneficio di una sola persona il quale presuppone una sentenza di condanna irrevocabile. È un atto rimesso al potere discrezionale del Presidente della Repubblica e opera solo sulla pena principale condonandola in tutto o in parte.
5. Prescrizione della pena: è una rinuncia dello Stato a far valere la propria pretesa punitiva e può verificarsi dopo una sentenza di condanna non eseguita. L’ergastolo non si prescrive mai.
6. Liberazione condizionale: la concessione di tale liberazione rappresenta un premio per il condannato che durante il periodo di detenzione abbia dato prova costante di buona condotta.
7. Riabilitazione: tale istituto estingue le pene accessorie e ogni altro effetto penale della condanna.

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

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.

STRUTTURA E ORGANIZZAZIONE

Nell’ambito del procedimento penale si distinguono:

* Soggetti processuali: sono coloro che hanno una posizione giuridica rilevante. Essi sono: il giudice, il pubblico ministero, l’indagato, la persona offesa dal reato, la polizia giudiziaria.
* Parti processuali: sono quei soggetti su cui l’azione penale è destinata ad avere efficacia. Esse sono: pubblico ministero e imputato ( c.d. parti *essenziali*); la persona civilmente obbligata per la pena pecuniaria, la parte civile ed il responsabile civile ( c.d. parti *eventuali* ).

La **polizia giudiziaria** è considerata un importante soggetto processuale essendo demandati ad essa il compimento degli atti necessari per assicurare le fonti di prova\* e la raccolta di tutti quegli elementi che possano servire per l'applicazione della legge penale al fatto concreto.

*(\*)- la ricerca delle cose e delle tracce pertinenti al reato, nonché la conservazione di esse e dello stato dei luoghi (art. 348 c.p.p.);*

*- la ricerca delle persone in grado di riferire su circostanze rilevanti per la ricostruzione dei fatti (art. 348 c.p.p.);*

*- la identificazione della persona nei cui confronti vengono svolte le indagini e delle persone in grado di riferire su circostanze rilevanti per la ricostruzione dei fatti (art. 349 c.p.p.);*

*- le sommarie informazioni dalla persona nei cui confronti vengono svolte le indagini (art. 350 c.p.p.);*

*- le sommarie informazioni dalle persone che possono riferire circostanze utili ai fini delle indagini (art. 351 c.p.p.);*

*- le perquisizioni personali e locali (art. 352 c.p.p.);*

*- gli accertamenti e i rilievi tecnici sullo stato dei luoghi e delle cose (art. 354 c.p.p.);*

*- i sequestri (art. 354 c.p.p.);*

*- l'acquisizione di plichi e di corrispondenza (art. 353 c.p.p.).*

**a) Funzioni (art. 55 c.p.p.)**

Le funzioni della polizia giudiziaria sono indicate nell’art. 55 del c.p.p., il quale cita: “*La polizia giudiziaria deve, anche di propria iniziativa, prendere notizia dei reati, impedire che vengano 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. Svolge ogni indagine e attività disposta o delegata dall'autorità giudiziaria*”.

Possono essere delegati alla PG gli atti di indagine rientranti nella competenza del P.M. Si tratta di: ispezioni, perquisizioni, sequestri, informazioni dalle persone che possono riferire circostanze utili ai fini delle indagini, accertamenti tecnici, interrogatori e confronti con la persona sottoposta ad indagini che si trovi in stato di libertà con l'assistenza necessaria del difensore (art. 370 c.p.p.).

Le funzioni di polizia giudiziaria sono svolte dagli ufficiali e dagli agenti di PG (art. 55 c.p.p. - 3° COD).

La distinzione fra ufficiali e agenti di PG trae motivazione dalla diversa responsabilità che viene richiesta per l'esercizio dell'una o dell'altra funzione con riflessi diretti sulla competenza degli atti di polizia giudiziaria.

Molti atti sono comuni all'ufficiale e all'agente di PG, mentre alcuni sono riservati all'ufficiale di PG.

Spettano all'ufficiale di PG i seguenti atti: perquisizioni personali e locali12, sommarie informazioni dall'indagato, acquisizione di plichi e di corrispondenza, accertamenti tecnici sui luoghi, sulle cose e sulle persone, ricezione di denunzie, querele, richieste e istanze.

**b) Ufficiali ed Agenti di P.G. (art. 57 c.p.p.)**

Afferma l'art. 57 c.p.p. che, salve le disposizioni delle leggi speciali, **sono ufficiali di polizia giudiziaria:**

* i dirigenti, i commissari, gli ispettori, i sovrintendenti e gli altri appartenenti alla Polizia di Stato ai quali l'ordinamento dell'amministrazione della pubblica sicurezza riconosce tale qualità (art. 57 c.p.p.-1° co. lett. a).

Si tratta, in effetti, del personale della Polizia di Stato indicato nell'art. 39 della legge 1° aprile 1981, n. 121 e negli artt. 1, 2, 14 e 15 del Dlgs. 5 ottobre 2000, n. 334 avente per oggetto: ”Riordino dei ruoli del personale direttivo e dirigente della Polizia di Stato” e precisamente:

ruolo sovrintendenti

ruolo ispettori;

ruolo direttivo speciale (vice commissario, durante la frequenza del corso di formazione, commissario, commissario capo e vice questore aggiunto del ruolo direttivo speciale);

ruolo dei commissari (commissario durante frequenza del corso di formazione, commissario capo, vice questore aggiunto);

ruolo dei dirigenti limitato alla qualifica di primo dirigente, salvo i primi dirigenti che assolvono alla funzione di vice questore vicario (art. 39 legge 121/81).

* gli ufficiali superiori e inferiori e i sottufficiali dei Carabinieri, della Guardia di Finanza, del Corpo Forestale dello Stato e il personale del Corpo della Polizia Penitenziaria appartenente al ruolo degli ispettori e dei sovrintendenti, nonché‚ gli altri appartenenti alle predette forze di polizia ai quali l'ordinamento delle rispettive amministrazioni riconosce tale qualità (art. 57 c.p.p.1° co. lett. b);14
* il sindaco dei comuni ove non abbia sede un ufficio della Polizia di Stato ovvero un Comando dell'Arma dei Carabinieri o della Guardia di Finanza (art. 57 c.p.p.-1° co. lett. c).
* a norma dell’art. 57, terzo comma, del codice di procedura penale, in relazione all’art. 5, primo comma, lett. a) della legge n. 65 del 7 marzo 1986, sono ufficiali di polizia giudiziaria anche i responsabili del servizio del corpo di polizia municipale nonché gli addetti al coordinamento ed al controllo, quando sono in servizio, limitatamente all’ambito dell’ente territoriale di appartenenza.

Sono **agenti** di polizia giudiziaria***:***

* il personale della Polizia di Stato al quale l'ordinamento dell'amministrazione della pubblica sicurezza riconosce tale qualità (art. 57 c.p.p.-2° co. lett. a).

Si tratta, in sostanza, degli agenti, agenti scelti, assistenti e assistenti capo;

* i Carabinieri, le Guardie di Finanza, gli Agenti del Corpo della Polizia Penitenziaria, le Guardie Forestali e, nell'ambito territoriale dell'ente di appartenenza, le guardie delle province e dei comuni quando sono in servizio (art. 57 c.p.p.-2° co. lett. b).15

**c) Servizi e sezioni di polizia giudiziaria (art. 56 c.p.p.)**

Le funzioni di polizia giudiziaria sono svolte alla dipendenza e sotto la direzione dell'autorità giudiziaria;

* dai servizi di polizia giudiziaria previsti dalla legge cui fanno capo quelli istituiti e organizzati a norma dell'art. 17 della legge 1 aprile 1981, n. 12116 presso le Questure, i Comandi dell'Arma dei Carabinieri e della Guardia di Finanza, nonché‚ quelli speciali come la Direzione Centrale per i servizi antidroga istituita presso il Ministero dell'Interno;
* dalle sezioni di polizia giudiziaria istituite presso ogni procura della Repubblica e composte con personale dei servizi di PG: si tratta di personale qualificato operante alle dirette dipendenze del P.M. e appartenente alla Polizia di Stato, all'Arma dei Carabinieri e al Corpo della Guardia di Finanza. Quando lo richiedono particolari esigenze di specializzazione dell'attività di PG, possono essere applicati presso le sezioni ufficiali e agenti di PG di altri organi (es. Corpo Forestale dello Stato);
* dagli ufficiali e dagli agenti di PG appartenenti agli altri organi cui la legge fa obbligo di compiere indagini a seguito di una notizia di reato (es. ispettori del lavoro, ispettori ASL ecc.).

**d) Disponibilità della polizia giudiziaria e coordinamento (art. 58 c.p.p.)**

La disponibilità della polizia giudiziaria è fissata nell'art. 58 del c.p.p. ove si afferma che ogni procura della Repubblica dispone della rispettiva sezione, mentre la procura generale presso la corte d'appello dispone di tutte le sezioni istituite nel distretto.

Le attività di polizia giudiziaria per i giudici del distretto sono svolte dalla sezione istituita presso la corrispondente procura della Repubblica.

Di tale personale si avvale direttamente l'autorità giudiziaria e può, altresì, giovarsi di ogni servizio o altro organo di polizia giudiziaria.

La sorveglianza sulla disponibilità della PG da parte dell'AG viene esercitata dal procuratore generale della Repubblica presso la corte d'appello (art. 83 R.D. 30 gennaio 1941, n. 12).

Per assicurare il collegamento delle attività investigative relative a delitti di criminalità organizzata, l'art. 12 del D.L. 152/91 ha previsto l'istituzione del coordinamento dei servizi di PG con la costituzione di servizi centrali e interprovinciali della Polizia di Stato, dell’Arma dei Carabinieri e della Guardia di Finanza.

**e) Subordinazione della polizia giudiziaria (art. 59 c.p.p.)**

La subordinazione funzionale della polizia giudiziaria è così articolata:

* gli ufficiali e gli agenti di PG appartenenti alle Sezioni di PG dipendono dai magistrati che dirigono gli uffici presso i quali sono istituite le sezioni stesse (procure della Repubblica) (art. 59 c.p.p.-1° co.);
* l'ufficiale di PG preposto ai servizi di PG è responsabile verso il procuratore della Repubblica presso il tribunale ordinario dove ha sede il servizio dell'attività di polizia giudiziaria svolta da lui stesso e dal personale dipendente; non può essere allontanato o assegnato ad altri uffici senza il consenso del procuratore generale della Repubblica presso la corte d'appello e del procuratore della Repubblica presso il tribunale (artt. 59 c.p.p.- 2° co., e 14 D.L.vo 271/89);
* gli ufficiali e gli agenti di polizia giudiziaria sono tenuti ad eseguire i compiti ad essi affidati inerenti alle funzioni di cui all’art. 55 c.p.p. co. 1 (art. 59 c.p.p.- 3° co.).

Gli appartenenti alle sezioni di PG non possono essere distolti dall'attività di polizia giudiziaria se non per disposizione del magistrato dal quale dipendono (art. 59 c.p.p.-3° co. e art. 10 D. L.vo 271/89).

Il trasferimento può aver luogo su proposta motivata del magistrato che dirige l’ufficio, ovvero previo nulla osta del magistrato stesso e del procuratore generale presso la corte d'appello (art. 11-1° co D. L.vo 271/89).

Qualora il trasferimento si renda necessario in relazione alla progressione di carriera, è sufficiente il tempestivo avviso al capo dell'ufficio e al procuratore generale da parte dell'amministrazione (art. 11-2° co. D. L.vo 271/89).

**f) Sanzioni disciplinari (artt. 16-19 D. L.vo 271/89)**

Per gli ufficiali e agenti di PG possono derivare irregolarità o inadempienze dovute all'attività operativa o al rapporto di subordinazione, con responsabilità penali o disciplinari.

Le responsabilità penali possono essere conseguenti a fatto doloso (es. arresto illegale, sequestro di persona aggravato perché‚ commesso dal pubblico ufficiale, perquisizione arbitraria, violazione del domicilio commessa dal p.u.), mentre quelle disciplinari per gravi omissioni o negligenze nell'espletamento dell'attività di PG (es. omissione di riferire nel termine previsto al P.M. la notizia di reato, omissione o ritardo nell'esecuzione di un ordine dell'autorità giudiziaria oppure esecuzione parziale o negligente di esso, ecc.).

Le sanzioni disciplinari che possono essere inflitte sono: la censura, la sospensione dall'impiego per un tempo non eccedente sei mesi per gli ufficiali e agenti di PG in servizio presso le sezioni, può essere disposto, altresì, l'esonero dal servizio stesso (art. 16 D. L.vo 271/89). Promotore dell'azione disciplinare è il procuratore generale presso la corte d'appello nel cui distretto l'ufficiale o l'agente presta servizio, previa comunicazione all'amministrazione dalla quale questi dipende (art. 17 D.L.vo 271/89).

Competente a giudicare è una commissione composta da un presidente di sezione di corte d'appello che la presiede e da un magistrato di Tribunale, nominati ogni due anni dal consiglio giudiziario, da un ufficiale di PG scelto, a seconda dell'appartenenza dell'incolpato, fra tre ufficiali di PG nominati ogni due anni rispettivamente dal Questore, dai comandanti di regione dei Carabinieri e dai comandanti di zona della Guardia di Finanza (art. 17-3° co. D. L.vo 271/89).

il procedimento disciplinare si svolge in camera di consiglio l'accusa è esercitata dal procuratore generale o da un suo sostituto.

L'incolpato ha facoltà di nominare un difensore, scelto fra gli appartenenti alla propria amministrazione ovvero tra gli avvocati e i procuratori iscritti negli albi professionali (art. 17 - 4° co D. L.vo 271/89).

Il provvedimento adottato è comunicato dal procuratore generale stesso all'amministrazione di appartenenza dell'operatore di PG interessato (art. 17 - 5°co D. L.vo 271/89).

Contro la decisione, l'incolpato e il pubblico ministero possono ricorrere ad una commissione che ha sede presso il Ministero della Giustizia (art. 18 D. L.vo 271/89).

Le predette commissioni possono disporre la sospensione cautelare dalle funzioni dell'ufficiale o dell'agente di PG inquisito (art. 19 D. L.vo 271/89).

**g) Ausiliari di PG - persone idonee (art. 348 c.p.p. - 4° co.)**

La polizia giudiziaria, nel corso della sua complessa attività operativa, sia che essa venga esercitata di propria iniziativa che su delega del P.M., può procedere direttamente agli accertamenti, ai rilievi segnaletici, descrittivi o fotografici e ad ogni altra operazione tecnica oppure, qualora debba compiere atti od operazioni che richiedono specifiche competenze tecniche a norma dell'art. 348 c.p.p., comma 4, può avvalersi di persone idonee le quali non possono rifiutare la propria opera.

In questi casi, costoro assumono la qualifica di ausiliari di PG e la veste di pubblico ufficiale con i vantaggi e le relative responsabilità che ciò comporta.

Rientrano fra gli ausiliari di PG gli interpreti che assistono gli ufficiali e gli agenti nel corso delle sommarie informazioni 19 e, soltanto l'ufficiale di PG, per la compilazione di denunzie, querele e altri atti cui partecipino persone che parlino lingue o dialetti sconosciuti all'ufficiale di PG.

Queste persone vengono denominate anche esperti.

Considerando che nel citato art. 348 c.p.p. si parla di polizia giudiziaria, alla nomina degli ausiliari può procedere anche l'agente di PG, con apposito verbale, per quegli atti rientranti nella sua competenza.

ATTIVITÀ D’INFORMAZIONE: INDIVIDUAZIONE E ACQUISIZIONE DELLA NOTIZIA DI REATO E SUA COMUNICAZIONE AL P.M.

**a) Attività ad iniziativa della Polizia Giudiziaria e attività disposta o delegata**

Come è stato già detto, la polizia giudiziaria può agire su disposizione o delega dell'autorità giudiziaria oppure di propria iniziativa (art. 55 c.p.p.).

L'attività disposta è quella che viene svolta nell'ambito delle direttive impartite dal P.M. al fine di conseguire determinati risultati, mentre l'attività delegata consiste nel compiere specifici atti su incarico dello stesso P.M. (es. perquisizioni, sequestri, ispezioni), del giudice per le indagini preliminari, del giudice dell'udienza preliminare oppure del giudice del dibattimento.

L'iniziativa scatta a seguito della notizia di reato e si protrae anche dopo l'intervento del P.M. (art. 348 c.p.p.-1° co.). Essa è caratterizzata, non soltanto dalla necessità e dall'urgenza di raccogliere le fonti di prova, che altrimenti potrebbero andare disperse, e di assicurare tempestivamente i responsabili alla giustizia, ma anche dalla necessità di raccogliere ogni elemento utile alla ricostruzione del fatto e alla individuazione del colpevole (art. 348 c.p.p.).

L'iniziativa trova dei limiti nel divieto di procedere all'interrogatorio e al confronto della persona arrestata o fermata, atti riservati all'autorità giudiziaria (giudice e pubblico ministero).

Il pubblico ministero, tuttavia, può delegare alla polizia giudiziaria l'interrogatorio e il confronto cui partecipi la persona sottoposta alle indagini che si trovi in stato di libertà.

Gli atti che possono essere esercitati d'iniziativa dalla polizia giudiziaria sono quelli indicati nell'art. 348 c.p.p. Detta norma afferma, infatti, che, anche successivamente alla comunicazione della notizia di reato, la polizia giudiziaria continua a svolgere le funzioni indicate nell'art. 55 c.p.p. raccogliendo, in specie, ogni elemento utile alla ricostruzione del fatto e alla individuazione del colpevole.

Con la legge 26 marzo 2001, n. 128 (interventi legislativi in materia di tutela della sicurezza dei cittadini - cosiddetto pacchetto sicurezza), è stata restituita alla polizia giudiziaria una più ampia ed efficace iniziativa che deve, sì, rimanere sempre sotto il controllo del P.M., ma il cui scopo è di dare nuovo impulso e giusta tempestività alle indagini preliminari nel supremo interesse di una maggiore tutela della sicurezza sociale.

L’iniziativa della PG non si esaurisce con la comunicazione della notizia di reato, nè dopo l’intervento del P.M.. Infatti la polizia giudiziaria:

anche dopo la comunicazione della notizia di reato continua a svolgere attività di propria iniziativa nel rispetto delle modalità previste dalla normativa sulle indagini preliminari (art. 327 c.p.p., modificato dall'art. 7 della legge 26 marzo 2001, n. 128);

dopo l'intervento del P.M., compie gli atti ad essa specificamente delegati a norma dell'art. 370 c.p.p., esegue le direttive del pubblico ministero ed inoltre svolge di propria iniziativa, informandone prontamente il pubblico ministero, tutte le altre attività di indagine per accertare i reati ovvero richieste da elementi successivamente emersi e assicura le nuove fonti di prova (art. 348 c.p.p., modificato dall'art. 8 della legge 26 marzo 2001, n. 128).

In effetti la polizia giudiziaria deve continuare a svolgere tutti gli accertamenti del caso per chiarire i fatti oggetto dell'indagine e mettere il pubblico ministero in condizione di adottare i provvedimenti di sua competenza.

A tal fine, la PG procede, fra l'altro:

* ricerca delle cose e delle tracce pertinenti al reato, alla conservazione di esse e dello stato dei luoghi - atti di perquisizione, ispezione, rilievi tecnici, sequestro - (art. 348 c.p.p.);
* alla ricerca delle persone in grado di riferire circostanze rilevanti per la ricostruzione dei fatti e alla loro identificazione - possibili testimoni - (artt. 348-349 c.p.p.);
* alla identificazione della persona sottoposta alle indagini (art. 349 c.p.p.);
* a sommarie informazioni dall'indagato e dalle persone informate sui fatti (artt. 350 -351 c.p.p.);
* all'acquisizione di dichiarazioni spontanee dall'indagato anche se arrestato o fermato (art. 350 c.p.p.-7° co.);
* a perquisizioni personali e locali (art. 352 c.p.p.);
* all'acquisizione di plichi o di corrispondenza che possano contenere notizie utili alla ricerca e all'assicurazione di fonti di prova che potrebbero andare disperse (art. 353 c.p.p.);
* ad accertamenti urgenti sui luoghi, sulle cose e sulle persone (art. 354 c.p.p.);
* ad atti di sequestro (art. 354 c.p.p.).

Sono anche atti di iniziativa della PG:

* l'arresto obbligatorio e facoltativo (artt. 380 - 381 c.p.p.), l'arresto dei minori e l'accompagnamento a seguito di flagranza (artt. 16-18-bis DPR 448/88);
* il fermo di indiziato di delitto (art. 384 c.p.p.) e il fermo di minorenne indiziato di delitto (art. 18 DPR 448/88).

Detti atti rientrano tutti nella competenza dell'ufficiale di polizia giudiziaria, mentre molti di essi possono essere compiuti anche dall'agente al quale il vigente codice di procedura penale riconosce una iniziativa più ampia.

In sostanza, all’agente di polizia giudiziaria compete:

Riferire la notizia di reato ( art. 347 c.p.p. );

* Assicurare le fonti di prova ( art. 348 c.p.p. );
* Procedere all’identificazione della persona nei cui confronti vengono svolte le indagini e di altre persone (art. 349 c.p.p. );
* Ricevere dichiarazioni spontanee dalla persona indagata anche se arrestata o fermata (art.350 c.p.p.-7° co.);
* Assumere sommarie informazioni (art. 351 c.p.p.);
* Eseguire perquisizioni personali e locali (art. 352 c.p.p., commi 2 e 3), nei casi di particolare necessità e urgenza in relazione all'art. 113 delle norme di attuazione (D. L.vo 28 luglio 1989, n. 271);
* Effettuare accertamenti urgenti sui luoghi, sulle cose e sulle persone e atti di sequestro (art. 354 c.p.p., commi 2 e 3) in relazione al predetto art. 113 del D. L.vo 28 luglio 1989, n. 271;
* Eseguire perquisizioni locali a norma dell'art. 41 del TULPS;20
* Eseguire perquisizioni personali a norma dell'art. 4 della legge 22 maggio 1975, n. 152;21
* Eseguire controlli, ispezioni e perquisizioni, aventi finalità di prevenzione del crimine, a norma dell’art. 27 della legge n. 55 del 19 marzo 1990.22
* Alcuni di questi atti hanno lo scopo di assicurare alla giustizia l'autore del reato, altri, invece, mirano alla ricerca delle fonti di prova per la ricostruzione del fatto e per l'individuazione del colpevole.

**b) Informativa della Polizia Giudiziaria (art. 347 C.p.p.)**

L’informativa della polizia giudiziaria, prevista dall'art. 347 c.p.p., sostituisce il rapporto di P.G. già disciplinato dall'art. 2 del codice di procedura penale del 1930.

Si differenzia da esso non essendo più l'atto conclusivo della cosiddetta istruttoria di polizia, ma una comunicazione ugualmente molto precisa, dettagliata e documentata priva, però, di ogni valutazione dei fatti accertati, da effettuarsi entro i termini stabiliti dall'art. 347 c.p.p. al P.M. presso il giudice competente per materia per informarlo della commissione di un fatto delittuoso e le indagini svolte al riguardo.

Costituisce, in sostanza, la sintesi puntigliosa di tutta l'attività di indagine svolta dalla P.G. E’ anche una denunzia obbligatoria qualificata.

La polizia giudiziaria, in relazione alle innovazioni apportate dall'art. 7 della legge 26 marzo 2001, n. 128, che ha modificato l'art. 327, anche dopo la comunicazione della notizia di reato, continua a svolgere attività di propria iniziativa nel rispetto delle regole previste per le indagini preliminari e, quindi, con l’obbligo di riferire l'esito al P.M. a norma dell'art. 347 c.p.p..

**c) Modalità di segnalazione**.

In relazione all'art. 347 c.p.p., la polizia giudiziaria, acquisita la notizia di reato, è obbligata a riferire al P.M. competente nei seguenti termini:

* *immediatamente anche in forma orale*,

facendo seguire poi quella scritta quando sussistono ragioni di urgenza e se si tratta di taluno dei delitti indicati nell'art. 407, co. 2, lett. a), numeri da 1 a 6 del c.p.p. (modifica introdotta dall’art. 21, co. 2, legge 332/95). Fra i casi d’urgenza si possono indicare: incidenti sul lavoro, omicidi colposi, suicidi, incendi, attentati vari e qualsiasi fatto grave che può richiedere un intervento immediato del P.M.. E’ considerata notizia scritta anche quella consegnata su supporto magnetico o trasmessa per via telematica sulla quale, però, deve essere indicata la data di consegna e di trasmissione (art. 108-bis D.L.vo 28 luglio, 1989 n. 271).

* *al più tardi entro 48 ore*

dal compimento dell'atto qualora siano stati compiuti atti per i quali è prevista l'assistenza del difensore della persona nei cui confronti vengono svolte le indagini (perquisizioni, sequestri, accertamenti urgenti sui luoghi, sulle cose e sulle persone ecc.) - art. 4 D.L. 306/92 convertito con modifiche nella legge 356/92.

* *senza ritardo*

nei casi diversi da quelli sopraindicati (reati comuni commessi da ignoti); nella locuzione "senza ritardo" può essere considerato un termine che va anche oltre le 48 ore; in sostanza si vuole consentire alla P.G. di completare le prime indagini e riferire in maniera esauriente al fine di limitare l'invio dei ”seguiti”, il cui inserimento, spesso, si rivela difficoltoso.

* *obbligo:*

l'informativa deve essere effettuata anche nel caso in cui non si è, ancora, a conoscenza dell'autore del reato. E’ da precisare che l'obbligo dell'informativa al P.M. sussiste soltanto quando la notizia di reato sia stata acquisita.

Non può essere considerato notizia di reato il semplice sospetto. In tal caso la polizia giudiziaria dovrà esperire le indagini relative onde verificare se il sospetto sia fondato o meno. Se l'accertamento è positivo, da quel momento decorre il termine per riferire la notizia di reato al P.M..

Considerando che l'art. 347 c.p.p. parla di polizia giudiziaria, l'obbligo dell'informativa sussiste sia per gli ufficiali che per gli agenti (artt. 55 e 347 del c.p.p.). E’ evidente che questi ultimi, oltre a dover compiere tutti gli atti rientranti nella loro competenza, all'atto pratico devono riferire immediatamente all'ufficiale di P.G. responsabile o al dirigente dell’ufficio il quale provvederà ad informare il P.M. e a compiere tutti gli atti di sua competenza una conferma in tal senso viene data dall'art. 120 del D. L.vo 271/89 il quale afferma: “*se l'arresto o il fermo è stato eseguito da agenti di P.G., questi provvedono a darne notizia all'ufficiale di P.G. competente ad adottare il provvedimento di liberazione previsto dall'art. 389 c.p.p. comma 2 del codice*”. Come si è detto l'informativa è una denuncia qualificata.

L'inosservanza dell'obbligo di denuncia, comporta, per gli ufficiali e agenti di P.G. sanzioni penali o disciplinari (artt. 361-363 c.p.; 16-19 D.L.vo 271/89).

* *contenuto*
* l'informativa deve contenere:
* l'indicazione di chi ha compiuto l'attività di indagine;
* il giorno, l'ora in cui è stata acquisita la notizia di reato;
* gli elementi essenziali del fatto, cioè la descrizione sintetica del fatto di cui si è venuti a conoscenza;
* gli altri elementi fino allora raccolti (circostanze del fatto stesso);
* l'indicazione delle fonti di prova (cose, tracce pertinenti al reato, stato dei luoghi, corpo del reato);
* le attività compiute delle quali deve essere trasmessa la relativa documentazione (identificazione della persona indagata, identificazione delle persone informate sui fatti, sommarie informazioni, perquisizioni personali e locali, sequestri, accertamenti urgenti sui luoghi, sulle cose e sulle persone).

L'informativa deve, inoltre, contenere, quando é possibile:

* le generalità, il domicilio e quant'altro valga alla identificazione della persona nei cui confronti vengono svolte le indagini;
* le generalità, il domicilio e quant'altro valga alla identificazione della persona offesa e di coloro che siano in grado di riferire su circostanze rilevanti per la ricostruzione dei fatti - possibili testimoni - (art. 347 c.p.p.).

**d) Compilazione dell’informativa**

L'informativa non può seguire, nei suoi contenuti, uno schema fisso. Tuttavia è necessario che nella prassi venga seguito uno schema ben preciso che consenta, al P.M. e al personale della sua segreteria, di individuarne immediatamente i punti salienti.

L'informativa può essere divisa, quindi, in tre parti.

1. Devono essere indicati: l'intestazione dell'ufficio, il numero di protocollo o la categoria, la data, l'oggetto, il numero degli allegati, gli indirizzi ed eventualmente i simboli grafici dell'arresto, del fermo o del decesso ( *grata* per l'arresto e il fermo, *croce* per il decesso ).
2. Dopo aver fatto cenno alla eventuale precedente comunicazione orale o scritta, bisogna indicare: il giorno e l'ora dell'apprendimento della notizia; gli elementi essenziali del fatto; le attività compiute; gli altri elementi fino allora raccolti; l'indicazione delle fonti di prova.

Per ogni soggetto identificato devono essere indicati: le generalità complete e il domicilio se non risultino dagli atti allegati, altrimenti è sufficiente riportare il nome e cognome richiamando l'atto allegato (*vedi allegato numero …*).

Nell'esposizione bisogna attenersi solo ai dati di fatto rimanendo imparziali; devono essere evidenziati sia gli elementi a favore che quelli contrari all'indagato, escludendo qualsiasi considerazione, interpretazione concettuale o deduzione. Non possono essere riferite informazioni sulle voci correnti riguardanti la moralità della persona nei cui confronti si procede.

E’ opportuno accennare a dati e fatti idonei a qualificare la personalità del soggetto e la sua capacità a delinquere ( precedenti penali e giudiziari, condizioni di vita familiare e sociale, comportamento tenuto durante la consumazione del reato e successivamente - art. 133 c.p. ).

L'informativa non deve contenere i particolari degli atti compiuti che devono, invece, risultare dalla documentazione allegata ( a cui si deve fare riferimento con la dicitura: *vedi allegato numero …*) che deve essere compilata con molta cura, soprattutto quella riguardante gli atti che possono entrare a far parte del fascicolo del dibattimento (arresto, fermo, perquisizioni, sequestri, ispezioni e anche sommarie informazioni dopo le contestazioni - art. 500, 4° co. c.p.p.).

1. Devono essere indicati:

* gli atti assunti, elencati progressivamente e numerati nello stesso ordine con cui risultano disposti, allegati all'informativa;
* i reperti riguardanti le cose sequestrate oppure l'indicazione del luogo ove sono stati depositati e la relativa documentazione;
* gli eventuali arrestati o fermati e il luogo ove gli stessi sono custoditi.

All'atto della consegna dell'informativa all'ufficio del P.M., bisogna farsi rilasciare ricevuta della stessa; questa può essere apposta anche in calce alla copia che rimane agli atti dell'ufficio.

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

**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 (**orale**) verrà redatto verbale a cura dell'autorità che la riceve che sarà sottoscritto dal querelante o dal procuratore speciale.
* Nel secondo caso (**scritta)** 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).

**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.).

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

PERQUISIZIONE PERSONALE E LOCALE DI INIZIATIVA E DELEGATA ALTRI TIPI DI PERQUISIZIONE

La perquisizione è un mezzo di ricerca della prova, ovvero, un atto mediante il quale la Polizia Giudiziaria, nel rispetto di quanto previsto dalla legge, entra nella sfera privata dei cittadini al fine di individuare elementi che consentano l’individuazione dell’autore di un reato o di prove a suo carico.

Come tutti gli atti che determinano una limitazione della libertà personale la perquisizione trae la sua legittimità dalla Costituzione, che agli articoli 13 e 14 consente che la polizia giudiziaria esegua tali atti solo nei casi previsti dalla legge e che, comunque, tali atti debbano essere convalidati dall’Autorità Giudiziaria, entro le 48 ore.

La perquisizione è un’attività di ricerca finalizzata al rinvenimento di corpi di reato o di cose pertinenti al reato, attraverso un meticoloso controllo della persona (perquisizione personale), della sua abitazione (perquisizione domiciliare) o di locali nella sua disponibilità (perquisizione locale).

La perquisizione oltre che dal codice di procedura penale è prevista da altre leggi speciali, di seguito si riportano i principali casi in cui è prevista la perquisizione:

* Nella flagranza del reato o in caso di evasione, gli ufficiali ed agenti di PG, 31 di PG. può procedere a perquisizione per la ricerca di cose o tracce pertinenti al reato o di persone evase (art.352, comma 1, c.p.p.);
* In caso di esecuzione di custodia cautelare o di ordine di carcerazione per i reati previsti dall’art. 380 del c.p.p. ovvero in caso di fermo di indiziato di delitto, l’ufficiale di PG. procede a perquisizione personale e locale se l’urgenza non permette l’emissione di un decreto di perquisizione (art. 352, 2°comma, c.p.p.);
* Quando si ha notizia dell’esistenza in qualsiasi locale pubblico o privato o in qualsiasi abitazione, di armi, munizioni, materie esplodenti non denunziate non consegnate o comunque abusivamente detenute, l’ufficiale o agente di PG., procedono a perquisizione (art.41 TULPS);
* In caso di necessità ed urgenza, gli ufficiali ed agenti di PG. nel corso di operazioni di polizia, al sol fine di accertare l’eventuale possesso di armi, esplosivi, strumenti di effrazione, di persone il cui atteggiamento o la cui presenza, in relazione a specifiche e concrete circostanze di luogo e di tempo, non appaiono giustificabili, procedono a perquisizione sul posto , estendibile al mezzo di trasporto ( L.152/1975 art.4);
* Nel corso di operazioni antidroga, quando si ha fondato motivo di ritenere che possano essere rinvenute sostanze stupefacenti o psicotrope, ufficiali e agenti di PG. procedono al controllo ed ispezione di mezzi di trasporto, bagagli, ed effetti personali ed in casi eccezionali di necessità ed urgenza gli ufficiali di PG. procedono alla perquisizione (art. 103 DPR 309/90);
* Nel corso di operazioni di polizia finalizzate al contrasto dell’immigrazione clandestina, ufficiali ed agenti di PG operanti nelle provincie di confine e nelle acque territoriali possono procedere al controllo e alle ispezioni dei mezzi di trasporto e delle cose trasportate, ancorché soggetti a regime doganale speciale, quando anche in relazione a specifiche circostanze di luogo e di tempo , sussistano fondati motivi di ritenere che possano essere utilizzati per uno dei reati previsti dall’art. 12 del decreto legislativo 25 luglio 1998 (Testo Unico sull’immigrazione).

Nei casi di particolare necessità e urgenza, gli atti previsti dagli articoli 352 e 354 commi 2 e 3 del codice possono essere compiuti anche dagli agenti di polizia giudiziaria.

In tutti i casi innanzi enunciati è prevista la convalida degli atti da parte **dell’Autorità Giudiziaria.**

Nel caso in cui la polizia giudiziaria sia delegata dal P.M. (Pubblico Ministero) allo svolgimento di una perquisizione, non dovrà dimostrare la sussistenza di alcun presupposto ed il verbale si limiterà alla descrizione delle modalità di esecuzione dell’atto; in questa circostanza la polizia giudiziaria avrà cura di notificare al destinatario il decreto con il quale l’autorità giudiziaria ha disposto la suddetta attività.

**Adempimenti della P.G. :**

* Se si ricerca una cosa determinata la P.G. deve, preventivamente, invitare il perquisito a consegnarla e, se la cosa è presentata, si può procedere a perquisizione solamente se la si ritenga utile ai fini delle indagini;
* La perquisizione personale è eseguita nel rispetto della dignità e, nei limiti del possibile, del pudore di chi vi è sottoposto; ad essa deve procedere persona dello stesso sesso del perquisito/a, salvi i casi di impossibilità o di urgenza assoluta;
* La perquisizione domiciliare non può essere iniziata prima delle ore 07,00 e dopo le 20,00, salvo disposizione contraria dell’A.G. in caso di delega ovvero quando il ritardo potrebbe pregiudicare l’esito della perquisizione d’iniziativa;
* Prima di procedere a perquisizione, la parte deve essere informata della possibilità di farsi assistere o rappresentare (in caso di perquisizione locale) da persona di fiducia, purché prontamente reperibile e idonea;
* Il difensore ha il diritto ad assistere all’atto, ma non ad essere preventivamente avvisato;
* Prima di procedere alla perquisizione delegata dall’A.G. copia del decreto deve essere notificato all’interessato, ovvero, in caso di perquisizione locale, a chi abbia l’attuale disponibilità del luogo, ad un congiunto, un coabitante, un collaboratore, il portiere (in plico chiuso); nel caso in cui non si possa provvedere con le modalità innanzi descritte, copia del decreto è depositata presso la cancelleria o la segreteria dell’A.G. procedente, e dell’avvenuto deposito è affisso un avviso alla porta del perquisito;
* In caso di perquisizione locale delegata, l’A.G. può disporre che vengano perquisite le persone presenti o sopraggiunte , qualora ritenga che le stesse possano occultare il corpo del reato o cose pertinenti al reato e può ordinare che nessuno si allontani prima del termine delle operazioni di perquisizione.

Il verbale di perquisizione d’iniziativa, oltre a contenere le informazioni previste (data, ora e luogo della verbalizzazione e dello svolgimento della perquisizione, generalità degli ufficiali/agenti di PG. operanti), dovrà precisare, nel dettaglio, sia le motivazioni che hanno indotto al compimento dell’atto sia le modalità di esecuzione delle operazioni, descrivendone lo svolgimento; il verbale dovrà essere trasmesso alla Procura della Repubblica, competente territorialmente, entro 48 ore, per la convalida.

Nel caso di perquisizione delegata gli operanti dovranno dare atto nell’apposito verbale dell’esecuzione di quanto disposto dall’A.G. procedente, il verbale andrà trasmesso al Pubblico Ministero delegante, senza ritardo (è opportuno rispettare il termine delle 48 ore), unitamente alla copia del decreto, debitamente notificata alla parte.

Il verbale dovrà essere sottoscritto dal destinatario del provvedimento e dalle persone presenti all’atto.

SEQUESTRO D’INIZIATIVA E DELEGATO E DISSEQUESTRO.

Nel codice di procedura penale sono previste e regolate tre diverse forme di sequestro:

* sequestro **probatorio:** disciplinato dagli articoli 253 e seguenti c.p.p. ed ha lo scopo di consentire l'accertamento dei fatti per cui si procede garantendo l'integrità delle fonti di prova, può avere ad oggetto il corpo del reato e le cose pertinenti al reato; sequestro;
* **preventivo:** è l'ipotesi disciplinata dagli artt. 321 e seguenti c.p.p. Viene inserito tra le misure cautelari poiché è rivolto ad impedire la prosecuzione dello stesso reato o la commissione di nuovi reati, realizzando, quindi, un'esigenza di natura cautelare, di tutela della collettività, con riferimento al protrarsi dell'azione criminosa e dei suoi effetti. Al sequestro preventivo si può fare ricorso anche per sottrarre alla libera disponibilità dell'indagato beni soggetti a confisca a seguito della condanna;
* sequestro **conservativo:** esso viene adottato, nelle forme regolate dagli artt. 316 e seguenti. c.p.p., per evitare che vengano a mancare o si disperdano beni destinabili al pagamento delle pene pecuniarie, delle spese di giustizia e delle obbligazioni civili nascenti dal reato (risarcimento del danno alla persona offesa dal reato etc.).

In particolare il sequestro probatorio al pari della perquisizione , è un mezzo di ricerca della prova , ovvero un’attività in base alla quale può essere individuata e provata la responsabilità di un soggetto rispetto al compimento di un reato.

Praticamente il sequestro probatorio è l’atto mediante il quale l’autorità giudiziaria e la polizia giudiziaria, nel rispetto delle previsioni normative si impossessano di beni mobili ed immobili, detenuti da latri soggetti e li custodiscono, senza deteriorarli, al fine di consentire al giudice, nel corso del processo, di determinare se un soggetto (o più soggetti) abbia commesso il reato/i a lui/loro addebitati.

Possono essere oggetto di sequestro probatorio solo il corpo del reato e le cose pertinenti al reato, necessarie per l’accertamento dei fatti.

Al Sequestro probatorio può procedervi sia, personalmente, l’autorità giudiziaria ovvero un ufficiale di polizia giudiziaria delegato con lo stesso decreto art. 253 c.p.p.. – 3°comma -

Adempimenti della P.G. **sequestro delegato A.G**.

Accertarsi che il decreto sia formalmente in regola: persona destinataria dell'atto, delega espressa, data e firma dell'A.G. mandante;

* notificare il decreto all'interessato previa consegna di copia e avviso della facoltà di farsi assistere dal difensore o da persona di fiducia (artt. 365-249);
* notificare eventuali atti (informazione di garanzia, designazione difensore d'ufficio);
* eseguire l'atto nel rispetto delle indicazioni riportate nel decreto;
* riportare eventuali dichiarazioni rilasciate dalla persona che subisce il sequestro (art. 350-7° co.);
* elencare dettagliatamente le cose sequestrate (art. 81 D.L.vo 271/89);
* indicare il luogo di conservazione delle cose sequestrate ed, eventualmente, il nome delle persone a cui sono state affidate in custodia (art. 81 D.L. vo 271/89);
* avvertire il custode degli obblighi di conservare e presentare le cose ad ogni richiesta dell'A.G. e delle pene previste dalla legge penale per chi trasgredisce ai doveri di custodia (art 259 -2° co.);
* riportare eventuali istanze, osservazioni o riserve avanzate dal difensore presente all'atto (art.364-7° co.),
* indicare il numero degli eventuali sigilli applicati; se il sequestro riguarda i luoghi, indicare il numero dei cartelli apposti (art. 260);
* sulle cose sequestrate o sui pacchi in cui sono rinchiuse, apporre l'indicazione del procedimento a cui si riferiscono (art. 81-4° co. D.L.vo 271/89).

Ai sensi dell’art. 354 c.p.p. (2° comma ) gli ufficiali ed agenti di PG 32. al fine di assicurare le fonti di prova ovvero vi è pericolo di alterazione , dispersione o modificazione delle tracce pertinenti al reato prima dell’intervento del P.M., procedono al sequestro del corpo del reato e le cose a questo pertinenti.

Adempimenti della P.G. **sequestro d’iniziativa**.

Avvertire immediatamente il P.M. competente (art. 347,2° co.),

* informare la persona che subisce il sequestro, se presente, che ha facoltà di farsi assistere da un difensore (art. 356);
* se la persona è sottoposta ad indagini, invitarla ad eleggere o dichiarare il domicilio ai fini delle notificazioni (art. 161);
* procedere al sequestro dopo aver eseguito i necessari rilievi fotografici e segnaletici (art. 354,2° co.);
* indicare il luogo esatto ove le cose si trovano (es. bossoli sul luogo del delitto, arma del delitto, indumenti insanguinati altri oggetti; tracce pertinenti al reato; luogo ove si è verificato il fatto);
* riportare le dichiarazioni rilasciate dalla persona che subisce il sequestro (art. 350, 7° co.);
* elencare e descrivere le cose sequestrate (art. 81 D.L.vo 271/89);
* se il sequestro riguarda sostanze stupefacenti, bisogna dare immediata notizia alla Direzione Centrale Antidroga (art. 87, 1° co. T.U. STUP.);
* indicare ove le cose verranno conservate ed, eventualmente, il nome della persona a cui sono state affidate in custodia (art. 81 co. 3 D.L.vo 271/89);
* non possono essere nominati custodi: i minori degli anni 14 e le persone palesemente affette da infermità di mente o in stato di manifesta ubriachezza o intossicazione da sostanze stupefacenti o psicotrope; le persone sottoposte a misure di sicurezza detentive o misure di prevenzione (art. 120 c.p.p.);
* avvertire il custode dell'obbligo di conservare e di presentare le cose ad ogni richiesta dell'A.G., nonché dalle pene previste dalla legge per chi trasgredisce ai doveri della custodia (art. 259 c.p.p. - artt. 349-350 c.p.);
* riportare eventuali istanze, osservazioni o riserve avanzate dal difensore (art. 364, 7° co.);
* apporre, sulle cose o sui pacchi in cui esse sono rinchiuse, l'indicazione del procedimento a cui si riferisce (art. 81, 4° co. D.L.vo 271/89);
* indicare il numero dei sigilli eventualmente applicati (art 260); se il sequestro riguarda i luoghi, indicare il numero dei cartelli apposti.

Il verbale dovrà essere trasmesso alla Procura della Repubblica, competente territorialmente, senza ritardo e comunque non oltre le 48 ore, per la convalida.

Gli ufficiali di PG. possono procedere al **sequestro preventivo** ai sensi dell’art. 321 – comma 3 bis – c.p.p., quando:

* vi è il pericolo che la libera disponibilità di una cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze del reato ovvero possa agevolare la commissione di altri reati;
* ricorre una situazione di urgenza tale da non consentire di attendere l’intervento del P.M..
* **dissequestro** quando non è necessario mantenere il sequestro a fini di prova], le cose sequestrate sono restituite a chi ne abbia diritto, anche

prima della sentenza. Se occorre, l’A.G. prescrive di presentare a ogni richiesta le cose restituite e a tal fine può imporre cauzione. Non si procede al dissequestro se il giudice dispone, a richiesta del pubblico ministero o della parte civile, che sulle cose appartenenti all'imputato o al responsabile civile sia mantenuto il sequestro a garanzia dei crediti indicati nell'articolo 316 c.p.p. . Non si fa luogo alla restituzione e il sequestro è mantenuto ai fini preventivi quando il giudice provvede a norma dell'articolo 321 c.p.p.. Dopo la sentenza non più soggetta a impugnazione le cose sequestrate sono restituite a chi ne abbia diritto, salvo che sia disposta la confisca (art. 240 c.p.).

FERMO DI INDIZIATO DI DELITTO (ART. 384 C.P.P.)

1. Norme di riferimento:

Artt. 384, 385, 386, 387, 389 c.p.p.; 120 e 230 D. L.vo 271/89.

1. Competenza dell’atto:

* Pubblico Ministero,
* Ufficiale e agente di PG su disposizione del P.M. o di iniziativa.

1. Presupposti:

* Gravi indizi di reato;
* Pericolo di fuga.

1. Condizioni per l’adempimento

Il ricorso all’istituto del fermo riveste carattere di eccezionalità. E’ possibile al di fuori dei casi di flagranza in relazione alla gravità e qualità del reato:

* delitti puniti con l’ergastolo;
* delitti puniti con la reclusione non inferiore nel minimo a due anni e superiore nel massimo a sei anni;
* delitti concernenti armi da guerra o esplosivi (art. 384 c.p.p.);
* delitti punibili con la reclusione superiore nel massimo a tre anni per i quali leggi o decreti prevedono il fermo o l’arresto fuori dei casi di flagranza;
* delitti commessi per finalità di terrorismo, anche internazionale, o di eversione dell’ordine democratico

1. Modalità esecutive

Generalmente viene disposto dal P.M., ma può essere effettuato anche ad iniziativa della Polizia Giudiziaria. In particolare:

* *il fermo viene disposto dal P.M.* fuori dei casi di flagranza quando sussistono specifici elementi che fanno ritenere, anche in relazione all'impossibilità di identificare l'indiziato, fondato il pericolo di fuga della persona gravemente indiziata di uno dei delitti indicati al precedente punto c) (art. 384-1° co., modificato dall'art. 11 della legge 26 marzo 2001, n. 128).

Il ”pericolo di fuga”, di cui è menzione nell'art. 384 c.p.p., può essere ritenuto sussistente ogni qual volta, sulla base di elementi e fatti obiettivi, desumibili anche dalla natura degli addebiti, sia ravvisabile la ragionevole probabilità (e, quindi, la semplice possibilità, da una parte e neppure la certezza o la quasi certezza, dall'altra) che l'inquisito, ove non si intervenisse, farebbe perdere le proprie tracce (cass. pen. 27 marzo 1991, Martina).

* *Il fermo viene operato di iniziativa della PG*:
* nei casi di cui al precedente punto c), prima che il P.M. abbia assunto la direzione delle indagini;
* qualora sia successivamente individuato l'indiziato;
* sopravvengano specifici elementi che rendano fondato il pericolo che l'indiziato stia per darsi alla fuga e non sia possibile, per la situazione d'urgenza, attendere il provvedimento del P.M.;
* nei confronti dell'imputato scarcerato per decorrenza dei termini che, trasgredendo alle prescrizioni inerenti ad una delle misure cautelari impostagli in via sostitutiva, si sia dato alla fuga (art. 307 c.p.p.-4° co.).

ARRESTO OBBLIGATORIO E FACOLTATIVO

1. Nozione

L'arresto in flagranza e il fermo sono misure precautelari personali che vengono operate ad iniziativa della polizia giudiziaria e, per quanto riguarda il fermo, anche per disposizione del pubblico ministero.

La differenza sostanziale fra i due atti scaturisce dal tempo entro cui gli stessi vengono esercitati: l'arresto in flagranza di reato, il fermo dopo che la flagranza sia trascorsa.

Anche in questi casi l'iniziativa della PG rimane sempre sotto il rigido controllo del pubblico ministero prima, dovendo essere continuamente informato, e del giudice per le indagini preliminari, poi, che deve decidere sulla convalida degli atti.

I doveri derivanti alla PG a seguito dell'arresto e del fermo sono unificati (artt. 386 e 387 del c.p.p.).

1. Arresto

* Norme di riferimento

artt. 380, 381, 382, 379, 385, 386, 387, 389, 390, 391 c.p.p.; 120 att.

* Competenza dell'atto

Ufficiali e agenti di PG di iniziativa.

* Distinzione dell’arresto

L’arresto di iniziativa della polizia giudiziaria può essere:

* Obbligatorio in flagranza;
* Facoltativo in flagranza.
* Minori degli anni diciotto

I minori degli anni 18 vengono assoggettati ad una disciplina diversa per i quali 1 ’arresto è previsto sempre nella forma facoltativa.

1. Flagranza di reato

* Norme di riferimento

Art. 382 c.p.p..

* Stato di flagranza

E’ in stato di flagranza chi viene colto nell'atto di commettere il reato ovvero chi, subito dopo il reato stesso, è inseguito dalla polizia giudiziaria, dalla persona offesa o da altre persone ovvero è sorpreso con cose o tracce dalle quali appaia che egli abbia commesso il fatto costituente reato immediatamente prima (art. 382 c.p.p., 1° comma).

Tali elementi devono essere ben evidenziati nel verbale di arresto.

Nel reato permanente lo stato di flagranza dura fino a quando non è cessata la permanenza – art. 382 c.p.p., 2° comma - (es. di reati permanenti: sequestro di persona, associazione per delinquere, associazione di tipo mafioso ecc.) .

Affinché si possa parlare di flagranza, quindi, non deve intercorrere un periodo di tempo notevole fra la commissione del fatto costituente reato e la sua scoperta non devono essere presenti eventi interruttivi tali da far ritenere trascorsa la flagranza stessa.

1. Arresto obbligatorio in flagranza (art. 380 C.P.P.)

* Norme di riferimento

Artt. 380, 379, 382, 385 c p.p.; 120 D.L.vo 271/89.

* Competenza dell'atto

Ufficiali e agenti di PG.

* Presupposti

Gli ufficiali e gli agenti di PG **procedono** all’arresto :

* di chiunque è colto in flagranza di un delitto non colposo, consumato o tentato , per il quale la legge stabilisce la pena dell'ergastolo o della reclusione non inferiore nel minimo a cinque anni e nel massimo a venti anni ( art. 380 c.p.p., 1° comma );
* di chiunque è colto in flagranza di uno dei seguenti delitti non colposi, consumati o tentati:

(a) delitti contro la personalità dello Stato previsti nel titolo I del libro Il del codice penale per i quali è stabilita la pena della reclusione non inferiore nel minimo a cinque anni o nel massimo a dieci anni;

(b) delitto di devastazione e saccheggio previsto dall' articolo 419 del codice penale;

(c) delitti contro l’incolumità pubblica previsti nel titolo VI del libro II del codice penale per i quali è stabilita la pena della reclusione non inferiore nel minimo a tre anni o nel massimo a dieci anni;

(d) delitto di riduzione in schiavitù previsto dall’ articolo 600, delitto di prostituzione minorile previsto dall'articolo 600 *bis*, primo comma, delitto di pornografia minorile previsto dall'articolo 600 *ter*, commi primo e secondo, anche se relativo al materiale pornografico di cui all'articolo 600 *quater*.1, e delitto di iniziative turistiche volte allo sfruttamento della prostituzione minorile previsto dall’articolo 600 *quinquies* del codice penale;

(d-*bis*) delitto di violenza sessuale previsto dall'articolo 609-*bis*, escluso il caso previsto dal terzo comma, e delitto di violenza sessuale di gruppo previsto dall'articolo 609-*octies* del codice penale;

(d-*ter*) delitto di atti sessuali con minorenne di cui all'articolo 609-*quater*, primo e secondo comma, del codice penale;

(e) delitto di furto quando ricorre la circostanza aggravante prevista dall'articolo 4 della legge 8 agosto 1977, n. 533, o taluna delle circostanze aggravanti previste dall'articolo 625, primo comma, numeri 2), prima ipotesi, 3) e 5), del codice penale, salvo che ricorra, in questi ultimi casi, la circostanza attenuante di cui all'articolo 62, primo comma, numero 4), del codice penale;

(e-*bis*) delitti di furto previsti dall' articolo 624 bis del codice penale, salvo che ricorra la circostanza attenuante di cui all' articolo 62, primo comma, numero 4), del codice penale.

(f) delitto di rapina previsto dall' articolo 628 del codice penale e di estorsione previsto dall' articolo 629 del codice penale;

(g) delitti di illegale fabbricazione, introduzione nello Stato, messa in vendita, cessione, detenzione e porto in luogo pubblico o aperto al pubblico di armi da guerra o tipo guerra o parti di esse, di esplosivi, di armi clandestine nonché di più armi comuni da sparo, escluse quelle previste dall' articolo 2, comma terzo, della legge 18 aprile 1975, n. 110;

(h) delitti concernenti sostanze stupefacenti o psicotrope puniti a norma dell’ articolo 73 del testo unico approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 9 ottobre 1990, n. 309, salvo che ricorra la circostanza prevista dal comma 5 del medesimo articolo;

(i) delitti commessi per finalità di terrorismo o di eversione dell'ordine costituzionale per i quali la legge stabilisce la pena della reclusione non inferiore nel minimo a quattro anni o nel massimo a dieci anni;

(l) delitti di promozione, costituzione, direzione e organizzazione delle associazioni segrete previste dall' articolo 1 della legge 25 gennaio 1982 n. 17, delle associazioni di carattere militare previste dall'articolo 1 della legge 17 aprile 1956 n. 561, delle associazioni, dei movimenti o dei gruppi previsti dagli articoli 1 e 2 della legge 20 giugno 1952 n. 645, delle organizzazioni, associazioni, movimenti o gruppi di cui all' art. 3, comma 3, della legge 13 ottobre 1975, n. 654.

(l bis) delitti di partecipazione, promozione, direzione e organizzazione della associazione di tipo mafioso prevista dall'articolo 416 bis del codice penale;

(m) delitti di promozione, direzione, costituzione e organizzazione della associazione per delinquere prevista dall' articolo 416 commi 1 e 3 del codice penale, se l'associazione e` diretta alla commissione di più delitti fra quelli previsti dal comma 1 o dalle lettere a), b), c), d), f), g), i) del presente comma. (art. 380 c.p.p., 2° comma);

* Se si tratta di delitto perseguibile a querela , l’arresto in flagranza è eseguito se la relativa querela viene proposta, anche con dichiarazione resa oralmente all’ufficiale o all’agente di polizia giudiziaria presente nel luogo. Se l’avente diritto dichiara di rimettere la querela , l’arrestato è posto immediatamente in libertà. (art. 380 c.p.p., 3° comma).

1. **Arresto facoltativo in flagranza (art. 381 c.p.p.)**

* Norme di riferimento

Artt. 381, 382, 379,385, 389 c.p.p.; 120 att..

* Competenza dell'atto

Ufficiali e agenti di PG

* Presupposti:
* Gravità del fatto:

Gli ufficiali e gli agenti di PG **hanno facoltà** di arrestare:

* chiunque è colto in flagranza di un delitto non colposo, consumato o tentato, per il quale la legge stabilisce la pena della reclusione superiore nel massimo a tre anni;
* ovvero di un delitto colposo per il quale la legge stabilisce la pena della reclusione non inferiore nel massimo a cinque anni (es. omicidio colposo art. 589 c.p.).

In relazione all'art. 381, 2°co., gli ufficiali e agenti di PG hanno altresì facoltà di arrestare chiunque è colto in flagranza di uno dei seguenti delitti:

* peculato mediante profitto dell’errore altrui previsto dall’art. 316 del c.p.;
* corruzione per un atto contrario ai doveri d’ufficio prevista dagli articoli 319, comma 4, e 321 del c.p.;
* violenza o minaccia a pubblico ufficiale prevista dall’art. 336 comma 2, del codice penale;
* commercio o somministrazione di medicinali guasti e di sostanze alimentari nocive previsti dagli articoli 443 e 444 del c.p.;
* corruzione di minorenni prevista dall’art. 609 - *quinquies* del c.p.;
* lesione personale dolosa prevista dall’art.582 del c.p.;
* furto previsto dall’art. 624 del c.p.;
* danneggiamento aggravato a norma dell’art.635, co.2, del c.p.;
* truffa prevista dell’art.640 del c.p.; l’ipotesi è riferita alla truffa semplice in quanto, per quella aggravata a norma del 2° comma dell’art.640, la facoltà di arresto esiste in relazione al 1° co. dell’art.381;
* appropriazione indebita prevista dall’art.646 del c.p.; l’ipotesi semplice è perseguibile a querela;
* offerta, cessione o detenzione di materiale pornografico previsto dagli articoli 600 *ter*, quarto comma e 600 *quater* del codice penale, anche se relative al materiale pornografico di cui all'articolo 600-quater.1 del medesimo codice
* alterazione di armi e fabbricazione di esplosivi non riconosciuti previste dagli articoli 3 e 24, comma 1, della legge 18 aprile 1975, n.110.
* *m-bis*) fabbricazione, detenzione o uso di documento di identificazione falso previsti dall'articolo 497-bis del codice penale.
* *m-ter*) falsa attestazione o dichiarazione a un pubblico ufficiale sulla identità o su qualità personali proprie o di altri, prevista dall'articolo 495 del codice penale.
* *m-quater*) fraudolente alterazioni per impedire l'identificazione o l'accertamento di qualità personali, previste dall'articolo 495-ter del codice penale.
* La pericolosità dell’interessato:

si desume dalla personalità del soggetto interessato o dalle circostanze nelle quali è stato commesso il fatto (art. 381 c.p.p. 4° comma ).

Occorre precisare che:

* L’arresto è possibile anche in presenza di uno solo dei presupposti legislativamente previsti;
* Allorquando si procede ad un arresto in flagranza di delitto perseguibile a querela, l’arresto è eseguito se la relativa querela viene proposta, anche con dichiarazione resa oralmente all’ufficiale o all’agente di polizia giudiziaria presente nel luogo. Se l’avente diritto dichiara di rimettere la querela , l’arrestato è posto immediatamente in libertà. (art. 381 c.p.p., 3° comma).

ATTIVITÀ D’INFORMAZIONE: INDIVIDUAZIONE E ACQUISIZIONE DELLA **NOTIZIA DI REATO** E SUA COMUNICAZIONE AL P.M.

1. **Attività ad iniziativa della Polizia Giudiziaria e attività disposta o delegata**

Come è stato già detto, la polizia giudiziaria può agire su disposizione o delega dell'autorità giudiziaria oppure di propria iniziativa (art. 55 c.p.p.).

L'attività disposta è quella che viene svolta nell'ambito delle direttive impartite dal P.M. al fine di conseguire determinati risultati, mentre l'attività delegata consiste nel compiere specifici atti su incarico dello stesso P.M. (es. perquisizioni, sequestri, ispezioni), del giudice per le indagini preliminari, del giudice dell'udienza preliminare oppure del giudice del dibattimento.

L'iniziativa scatta a seguito della notizia di reato e si protrae anche dopo l'intervento del P.M. (art. 348 c.p.p.-1° co.). Essa è caratterizzata, non soltanto dalla necessità e dall'urgenza di raccogliere le fonti di prova, che altrimenti potrebbero andare disperse, e di assicurare tempestivamente i responsabili alla giustizia, ma anche dalla necessità di raccogliere ogni elemento utile alla ricostruzione del fatto e alla individuazione del colpevole (art. 348 c.p.p.).

L'iniziativa trova dei limiti nel divieto di procedere all'interrogatorio e al confronto della persona arrestata o fermata, atti riservati all'autorità giudiziaria (giudice e pubblico ministero). Il pubblico ministero, tuttavia, può delegare alla polizia giudiziaria l'interrogatorio e il confronto cui partecipi la persona sottoposta alle indagini che si trovi in stato di libertà.

Gli atti che possono essere esercitati d'iniziativa dalla polizia giudiziaria sono quelli indicati nell'art. 348 c.p.p. Detta norma afferma, infatti, che, anche successivamente alla comunicazione della notizia di reato, la polizia giudiziaria continua a svolgere le funzioni indicate nell'art. 55 c.p.p. raccogliendo, in specie, ogni elemento utile alla ricostruzione del fatto e alla individuazione del colpevole.

Con la legge 26 marzo 2001, n. 128 (interventi legislativi in materia di tutela della sicurezza dei cittadini - cosiddetto pacchetto sicurezza), è stata restituita alla polizia giudiziaria una più ampia ed efficace iniziativa che deve, sì, rimanere sempre sotto il controllo del P.M., ma il cui scopo è di dare nuovo impulso e giusta tempestività alle indagini preliminari nel supremo interesse di una maggiore tutela della sicurezza sociale.

L’iniziativa della PG non si esaurisce con la comunicazione della notizia di reato, nè dopo l’intervento del P.M.. Infatti la polizia giudiziaria:

* anche dopo la comunicazione della notizia di reato continua a svolgere attività di propria iniziativa nel rispetto delle modalità previste dalla normativa sulle indagini preliminari (art. 327 c.p.p., modificato dall'art. 7 della legge 26 marzo 2001, n. 128);
* dopo l'intervento del P.M., compie gli atti ad essa specificamente delegati a norma dell'art. 370 c.p.p., esegue le direttive del pubblico ministero ed inoltre svolge di propria iniziativa, informandone prontamente il pubblico ministero, tutte le altre attività di indagine per accertare i reati ovvero richieste da elementi successivamente emersi e assicura le nuove fonti di prova (art. 348 c.p.p., modificato dall'art. 8 della legge 26 marzo 2001, n. 128).

In effetti la polizia giudiziaria deve continuare a svolgere tutti gli accertamenti del caso per chiarire i fatti oggetto dell'indagine e mettere il pubblico ministero in condizione di adottare i provvedimenti di sua competenza.

A tal fine, la PG procede, fra l'altro:

* ricerca delle cose e delle tracce pertinenti al reato, alla conservazione di esse e dello stato dei luoghi - atti di perquisizione, ispezione, rilievi tecnici, sequestro - (art. 348 c.p.p.);
* alla ricerca delle persone in grado di riferire circostanze rilevanti per la ricostruzione dei fatti e alla loro identificazione - possibili testimoni - (artt. 348-349 c.p.p.);
* alla identificazione della persona sottoposta alle indagini (art. 349 c.p.p.);
* a sommarie informazioni dall'indagato e dalle persone informate sui fatti (artt. 350 -351 c.p.p.);
* all'acquisizione di dichiarazioni spontanee dall'indagato anche se arrestato o fermato (art. 350 c.p.p.-7° co.);
* a perquisizioni personali e locali (art. 352 c.p.p.);
* all'acquisizione di plichi o di corrispondenza che possano contenere notizie utili alla ricerca e all'assicurazione di fonti di prova che potrebbero andare disperse (art. 353 c.p.p.);
* ad accertamenti urgenti sui luoghi, sulle cose e sulle persone (art. 354 c.p.p.);
* ad atti di sequestro (art. 354 c.p.p.).
* Sono anche atti di iniziativa della PG:
* l'arresto obbligatorio e facoltativo (artt. 380 - 381 c.p.p.), l'arresto dei minori e l'accompagnamento a seguito di flagranza (artt. 16-18-bis DPR 448/88);
* il fermo di indiziato di delitto (art. 384 c.p.p.) e il fermo di minorenne indiziato di delitto (art. 18 DPR 448/88).

Detti atti rientrano tutti nella competenza dell'ufficiale di polizia giudiziaria, mentre molti di essi possono essere compiuti anche dall'agente al quale il vigente codice di procedura penale riconosce una iniziativa più ampia.

In sostanza, all’agente di polizia giudiziaria compete:

* Riferire la notizia di reato ( art. 347 c.p.p. );
* Assicurare le fonti di prova ( art. 348 c.p.p. );
* Procedere all’identificazione della persona nei cui confronti vengono svolte le indagini e di altre persone (art. 349 c.p.p. );
* Ricevere dichiarazioni spontanee dalla persona indagata anche se arrestata o fermata (art.350 c.p.p.-7° co.);
* Assumere sommarie informazioni (art. 351 c.p.p.);
* Eseguire perquisizioni personali e locali (art. 352 c.p.p., commi 2 e 3), nei casi di particolare necessità e urgenza in relazione all'art. 113 delle norme di attuazione (D. L.vo 28 luglio 1989, n. 271);
* Effettuare accertamenti urgenti sui luoghi, sulle cose e sulle persone e atti di sequestro (art. 354 c.p.p., commi 2 e 3) in relazione al predetto art. 113 del D. L.vo 28 luglio 1989, n. 271;
* Eseguire perquisizioni locali a norma dell'art. 41 del TULPS;
* Eseguire perquisizioni personali a norma dell'art. 4 della legge 22 maggio 1975, n. 152;
* Eseguire controlli, ispezioni e perquisizioni, aventi finalità di prevenzione del crimine, a norma dell’art. 27 della legge n. 55 del 19 marzo 1990.

Alcuni di questi atti hanno lo scopo di assicurare alla giustizia l'autore del reato, altri, invece, mirano alla ricerca delle fonti di prova per la ricostruzione del fatto e per l'individuazione del colpevole.

1. **Informativa della Polizia Giudiziaria (art. 347 C.p.p.)**

L’informativa della polizia giudiziaria, prevista dall'art. 347 c.p.p., sostituisce il rapporto di P.G. già disciplinato dall'art. 2 del codice di procedura penale del 1930.

Si differenzia da esso non essendo più l'atto conclusivo della cosiddetta istruttoria di polizia, ma una comunicazione ugualmente molto precisa, dettagliata e documentata priva, però, di ogni valutazione dei fatti accertati, da effettuarsi entro i termini stabiliti dall'art. 347 c.p.p. al P.M. presso il giudice competente per materia per informarlo della commissione di un fatto delittuoso e le indagini svolte al riguardo. Costituisce, in sostanza, la sintesi puntigliosa di tutta l'attività di indagine svolta dalla P.G. E’ anche una denunzia obbligatoria qualificata.

La polizia giudiziaria, in relazione alle innovazioni apportate dall'art. 7 della legge 26 marzo 2001, n. 128, che ha modificato l'art. 327, anche dopo la comunicazione della notizia di reato, continua a svolgere attività di propria iniziativa nel rispetto delle regole previste per le indagini preliminari e, quindi, con l’obbligo di riferire l'esito al P.M. a norma dell'art. 347 c.p.p..

1. **Modalità di segnalazione**.

In relazione all'art. 347 c.p.p., la polizia giudiziaria, acquisita la notizia di reato, è obbligata a riferire al P.M. competente nei seguenti termini:

* *immediatamente anche in forma orale*,

facendo seguire poi quella scritta quando sussistono ragioni di urgenza e se si tratta di taluno dei delitti indicati nell'art. 407, co. 2, lett. a), numeri da 1 a 6 del c.p.p. (modifica introdotta dall’art. 21, co. 2, legge 332/95). Fra i casi d’urgenza si possono indicare: incidenti sul lavoro, omicidi colposi, suicidi, incendi, attentati vari e qualsiasi fatto grave che può richiedere un intervento immediato del P.M.. E’ considerata notizia scritta anche quella consegnata su supporto magnetico o trasmessa per via telematica sulla quale, però, deve essere indicata la data di consegna e di trasmissione (art. 108-bis D.L.vo 28 luglio, 1989 n. 271).

* *al più tardi entro 48 ore*

dal compimento dell'atto qualora siano stati compiuti atti per i quali è prevista l'assistenza del difensore della persona nei cui confronti vengono svolte le indagini (perquisizioni, sequestri, accertamenti urgenti sui luoghi, sulle cose e sulle persone ecc.) - art. 4 D.L. 306/92 convertito con modifiche nella legge 356/92.

* *senza ritardo*

nei casi diversi da quelli sopraindicati (reati comuni commessi da ignoti); nella locuzione "senza ritardo" può essere considerato un termine che va anche oltre le 48 ore; in sostanza si vuole consentire alla P.G. di completare le prime indagini e riferire in maniera esauriente al fine di limitare l'invio dei ”seguiti”, il cui inserimento, spesso, si rivela difficoltoso.

* *obbligo:*

l'informativa deve essere effettuata anche nel caso in cui non si è, ancora, a conoscenza dell'autore del reato. E’ da precisare che l'obbligo dell'informativa al P.M. sussiste soltanto quando la notizia di reato sia stata acquisita.

Non può essere considerato notizia di reato il semplice sospetto. In tal caso la polizia giudiziaria dovrà esperire le indagini relative onde verificare se il sospetto sia fondato o meno. Se l'accertamento è positivo, da quel momento decorre il termine per riferire la notizia di reato al P.M..

Considerando che l'art. 347 c.p.p. parla di polizia giudiziaria, l'obbligo dell'informativa sussiste sia per gli ufficiali che per gli agenti (artt. 55 e 347 del c.p.p.). E’ evidente che questi ultimi, oltre a dover compiere tutti gli atti rientranti nella loro competenza, all'atto pratico devono riferire immediatamente all'ufficiale di P.G. responsabile o al dirigente dell’ufficio il quale provvederà ad informare il P.M. e a compiere tutti gli atti di sua competenza una conferma in tal senso viene data dall'art. 120 del D. L.vo 271/89 il quale afferma: “*se l'arresto o il fermo è stato eseguito da agenti di P.G., questi provvedono a darne notizia all'ufficiale di P.G. competente ad adottare il provvedimento di liberazione previsto dall'art. 389 c.p.p. comma 2 del codice*”. Come si è detto l'informativa è una denuncia qualificata.

L'inosservanza dell'obbligo di denuncia, comporta, per gli ufficiali e agenti di P.G. sanzioni penali o disciplinari (artt. 361-363 c.p.; 16-19 D.L.vo 271/89).

* *contenuto*

l'informativa deve contenere:

* l'indicazione di chi ha compiuto l'attività di indagine;
* il giorno, l'ora in cui è stata acquisita la notizia di reato;
* gli elementi essenziali del fatto, cioè la descrizione sintetica del fatto di cui si è venuti a conoscenza;
* gli altri elementi fino allora raccolti (circostanze del fatto stesso);
* l'indicazione delle fonti di prova (cose, tracce pertinenti al reato, stato dei luoghi, corpo del reato);
* le attività compiute delle quali deve essere trasmessa la relativa documentazione (identificazione della persona indagata, identificazione delle persone informate sui fatti, sommarie informazioni, perquisizioni personali e locali, sequestri, accertamenti urgenti sui luoghi, sulle cose e sulle persone).

L'informativa deve, inoltre, contenere, quando é possibile:

* le generalità, il domicilio e quant'altro valga alla identificazione della persona nei cui confronti vengono svolte le indagini;
* le generalità, il domicilio e quant'altro valga alla identificazione della persona offesa e di coloro che siano in grado di riferire su circostanze rilevanti per la ricostruzione dei fatti - possibili testimoni - (art. 347 c.p.p.).

1. **Compilazione dell’informativa**

L'informativa non può seguire, nei suoi contenuti, uno schema fisso. Tuttavia è necessario che nella prassi venga seguito uno schema ben preciso che consenta, al P.M. e al personale della sua segreteria, di individuarne immediatamente i punti salienti.

L'informativa può essere divisa, quindi, in tre parti.

1. Devono essere indicati: l'intestazione dell'ufficio, il numero di protocollo o la categoria, la data, l'oggetto, il numero degli allegati, gli indirizzi ed eventualmente i simboli grafici dell'arresto, del fermo o del decesso ( *grata* per l'arresto e il fermo, *croce* per il decesso ).
2. Dopo aver fatto cenno alla eventuale precedente comunicazione orale o scritta, bisogna indicare: il giorno e l'ora dell'apprendimento della notizia; gli elementi essenziali del fatto; le attività compiute; gli altri elementi fino allora raccolti; l'indicazione delle fonti di prova.

Per ogni soggetto identificato devono essere indicati: le generalità complete e il domicilio se non risultino dagli atti allegati, altrimenti è sufficiente riportare il nome e cognome richiamando l'atto allegato (*vedi allegato numero …*).

Nell'esposizione bisogna attenersi solo ai dati di fatto rimanendo imparziali; devono essere evidenziati sia gli elementi a favore che quelli contrari all'indagato, escludendo qualsiasi considerazione, interpretazione concettuale o deduzione. Non possono essere riferite informazioni sulle voci correnti riguardanti la moralità della persona nei cui confronti si procede.

E’ opportuno accennare a dati e fatti idonei a qualificare la personalità del soggetto e la sua capacità a delinquere ( precedenti penali e giudiziari, condizioni di vita familiare e sociale, comportamento tenuto durante la consumazione del reato e successivamente - art. 133 c.p. ).

L'informativa non deve contenere i particolari degli atti compiuti che devono, invece, risultare dalla documentazione allegata ( a cui si deve fare riferimento con la dicitura: *vedi allegato numero …*) che deve essere compilata con molta cura, soprattutto quella riguardante gli atti che possono entrare a far parte del fascicolo del dibattimento (arresto, fermo, perquisizioni, sequestri, ispezioni e anche sommarie informazioni dopo le contestazioni - art. 500, 4° co. c.p.p.).

1. Devono essere indicati:

* gli atti assunti, elencati progressivamente e numerati nello stesso ordine con cui risultano disposti, allegati all'informativa;
* i reperti riguardanti le cose sequestrate oppure l'indicazione del luogo ove sono stati depositati e la relativa documentazione;
* gli eventuali arrestati o fermati e il luogo ove gli stessi sono custoditi.

All'atto della consegna dell'informativa all'ufficio del P.M., bisogna farsi rilasciare ricevuta della stessa; questa può essere apposta anche in calce alla copia che rimane agli atti dell'ufficio.

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):
  + *specifiche ed inderogabili* esigenze probatorie relative a situazioni di *pericolo di inquinamento probatorio concreto ed attuale*
  + *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);*
  + *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.

## 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** sono previsti dallalegge processuale che 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.

**CODICE DI PROCEDURA PENALE PARTE I**

*Libro IV - Misure cautelari*

**Art. 272** - Limitazioni alle libertà della persona.

1. Le libertà della persona possono essere limitate con misure cautelari soltanto a norma delle disposizioni del presente titolo.

**Art. 273** - Condizioni generali di applicabilità delle misure.

1. Nessuno può essere sottoposto a misure cautelari se a suo carico non sussistono gravi indizi di colpevolezza.

1-bis. Nella valutazione dei gravi indizi di colpevolezza si applicano le disposizioni degli articoli 192, commi 3 e 4, 195, comma 7, 203 e 271, comma 1

2. Nessuna misura può essere applicata se risulta che il fatto è stato compiuto in presenza di una causa di giustificazione o di non punibilità o se sussiste una causa di estinzione del reato ovvero una causa di estinzione della pena che si ritiene possa essere irrogata

**Le misure cautelari**, disciplinate dal Libro IV del c.p.p., sono provvedimenti adottati dall’Autorità Giudiziaria, prima di una sentenza di condanna o di proscioglimento.

Infatti, malgrado le previsioni costituzionali (artt. 13, 27 e 111 co. 7) e le tutele afferenti la libertà personale in esse previste e disciplinate, *il Legislatore ha previsto, ove ricorrano determinate condizioni -di cui meglio si dirà- l’applicazione di provvedimenti tali da incidere sulla sfera dei diritti e delle facoltà* (libertà personale, disponibilità economica, etc.) del soggetto indagato o imputato e quindi ben prima di una definitiva pronuncia circa la sua responsabilità penale.

Prima di delineare le misure cautelari occorre soffermarsi, seppur brevemente, sulle **misure precautelari** quali: l’arresto in flagranza ed il fermo.

***MISURE -PRECAUTELARI* Titolo II, Libro IV, c.p.p**

Anch’esse pur non essendo codicistacamente definite quali misure cautelari, comportano comunque delle restrizioni alla libertà personale e da ciò, per l’appunto, ne deriva la denominazione di “misure precautelari”. Di fatto, rappresentano una anticipazione delle misure cautelari disposte dal giudice.

Tali misure, in caso di necessità ed urgenza e per finalità di pubblica sicurezza, saranno applicate direttamente dalla Polizia Giudiziaria, ma dovranno essere oggetto di convalida da parte dell’Autorità Giudiziaria (entro il termine perentorio di 96 ore, cosi come previsto ex art. 390 c.p.p. e nello specifico: nelle prime 48 ore dovrà essere presentata la richiesta di convalida, mentre nelle 48 ore successive il giudice dovrà provvedere).

Perché si possa procedere al fermo di una persona il Legislatore ha previsto la necessaria sussistenza di gravi indizi di colpevolezza e del pericolo di fuga (per la definizione e contenuto vedi infra).

**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.

***ALLONTANAMENTO DALLA CASA FAMILIARE***

Concludiamo infine con l’allontanamento d’urgenza dalla casa familiare. Sulla base dell’art. 384-bis, gli ufficiali ed agenti di polizia giudiziaria hanno infatti la facoltà di disporre, previa autorizzazione del P.M., l’allontanamento urgente dalla casa familiare con il divieto di avvicinarsi ai luoghi abitualmente frequentati dalla persona offesa, nei confronti di chi è colto in flagranza dei delitti di cui al comma 6 dell’art. 282-bis, e dove sussistono dei motivi fondati che fanno ritenere che le condotte criminose possano essere reiterate ponendo in grave ed attuale pericolo la vita o l’integrità fisica o psichica della persona offesa.

La legge prevede peraltro, in questi casi, che gli agenti di polizia informino la vittima della presenza dei centri antiviolenza presenti sul territorio e soprattutto nella zona di residenza. Su richiesta della vittima, dovranno anche mettere in contatto la stessa con le strutture assistenziali.

***MISURE CAUTELARI***

Tornando alle misure cautelari è bene ricordare che per sottoporvi taluno è necessario che a suo carico sussistano gravi indizi di colpevolezza e che il fatto non sia stato compiuto in presenza di una causa di giustificazione o di non punibilità, né, infine, che sussistano cause di estinzione del reato o della pena che si ritiene possa essere irrogata.

Nella fase delle indagini preliminari per gravi indizi di colpevolezza si intendono quelle “circostanze, collegate o comunque collegabili ad un determinato fatto, il cui peso probatorio può essere rilevante o modestissimo, e la cui normale caratteristica è che, valutate singolarmente e separatamente, sono equivoche, nel senso che possono avere spiegazioni diverse dall’inerenza al fatto da provare, ma valutate globalmente, secondo i criteri di comune logica, diventano idonee a dimostrare pienamente il fatto e, quindi, quella “rilevante probabilità” richiesta affinché, a norma dell’art.273 c.p.p., possa parlarsi di “gravi indizi” di colpevolezza” (Cfr. Cassazione Cass. Sez. I n.3017 del 22.06.95 n. 201732).

Ed ancora “per gravi indizi di colpevolezza devono intendersi tutti quegli elementi a carico di natura logica o rappresentativa che- contenendo “in nuce” tutti o soltanto alcuni degli elementi strutturali della corrispondente prova- non valgono, di per sé, a provare oltre ogni dubbio la responsabilità dell’indagato e tuttavia consentono, per la loro consistenza, di prevedere che, attraverso la futura acquisizione di ulteriori elementi, saranno idonei a dimostrare tale responsabilità, fondando nel frattempo una qualificata probabilità di colpevolezza” (Cfr. Cass. Sez. Un. n.11 del 01.08.95).

Ovviamente, le misure cautelari devono rispondere altresì ai criteri di adeguatezza e proporzionalità all’entità del fatto ed alla sanzione che sia stata o si ritiene possa essere irrogata.

L’adeguatezza, valutata considerando gli interessi in gioco, comporterà l’applicazione della misura cautelare più idonea al caso concreto in quanto capace di soddisfare l’esigenza di tutela, mentre la proporzionalità permetterà di operare una comparazione fra il sacrificio, in termini di libertà, che deve subire l’interessato e la gravità del fatto compiuto.

Sulla medesima stregua si attesta un terzo principio, quello del minore sacrificio necessario “imponendo al giudice di scegliere motivatamente la misura meno affittiva tra quelle astrattamente idonee a tutelare le esigenze cautelari ravvisabili nella specie” (Cfr. Cass. N. 36265/2011).

Il Legislatore, dunque, pur attribuendo al Giudice “poteri discrezionali assai estesi nella scelta delle misure cautelari da applicare all’indiziato” non ha però assegnato all’Organo Giudicante “una discrezionalità assoluta, e la formulazione del giudizio di proporzione ed adeguatezza della misura cautelare prescelta e le esigenze da soddisfare è incensurabile, in sede di legittimità, solo se sorretta da adeguata motivazione, immune da vizi logico-giuridici” (Cfr. Cass. n. 3492/1990).

Oltre ai suddetti elementi, le misure cautelari potranno essere disposte solo qualora:

* sussistano specifiche ed inderogabili esigenze attinenti alle indagini relative ai fatti per i quali si procede ed in relazione a situazioni di concreto ed attuale pericolo per l'acquisizione o la genuinità della prova;
* l'imputato si sia dato alla fuga o sussista il concreto pericolo che egli si dia alla fuga;
* sussista il concreto pericolo che questi commetta gravi delitti con uso di armi o di altri mezzi di violenza personale o diretti contro l'ordine costituzionale ovvero delitti di criminalità organizzata o della stessa specie di quello per cui si procede.

Le **misure cautelari** *sono disposte, a differenza delle preacautelari*, **solo su richiesta del pubblico ministero**, il quale deve presentare al giudice competente gli elementi su cui la richiesta si fonda, nonché tutti gli elementi a favore dell’imputato e le eventuali deduzioni e memorie difensive già depositate.

Sulla richiesta del pubblico ministero il giudice provvede con ordinanza.

Di tale provvedimento è bene sottolinearne l’importanza, e nello specifico tra gli altri elementi, appare fondamentale soffermarsi sulla c.d. esposizione degli indizi e delle esigenze cautelari comprese le indicazioni dei motivi che hanno indotto il giudice a disattendere gli eventuali elementi forniti dalla difesa e delle ragioni che lo hanno, all’opposto, convinto a disporre la custodia cautelare in luogo di una misura meno afflittiva.

Le motivazioni inserite nell’ordinanza sono utili, in sede di riesame, al giudice di legittimità al fine di verificare “se il giudice di merito abbia dato adeguatamente conto delle ragioni che l'hanno indotto ad affermare la gravità del quadro indiziario a carico dell'indagato, controllando la congruenza della motivazione riguardante la vantazione degli elementi indizianti rispetto ai canoni della logica e ai principi di diritto che governano l'apprezzamento delle risultanze probatorie” (Cfr. Cass. N. 15615/2011).

Le misure cautelari (coercitive e interdittive) sono disciplinate dagli **artt. 272 c.p.p. e ss.** si suddividono in:

* personali

comportano per il soggetto una limitazione della libertà personale (coercitive) oppure un limite al libero esercizio di facoltà giuridiche (interdittive);

Tra le misure **cautelari personali coercitive** ritroviamo quelle

* custodiali (arresti domiciliari, custodia in carcere, custodia in luogo di cura, divieto di espatrio, obbligo di presentazione alla P.G.) e
* quelle non custodiali (allontanamento dalla casa familiare, divieto e obbligo di dimora);

Mentre tra le misure **cautelari personali interdittive** troviamo

* la sospensione della potestà di genitore,
* la sospensione da un pubblico ufficio o servizio e
* il divieto di esercitare determinate attività.
* reali.

incidono sul patrimonio determinandone l’indisponibilità di cose o beni e soono costituite dalle misure cautelari reali è costituito dal sequestro conservativo e dal sequestro preventivo.

Gli artt. 272 c.p.p. e ss. Prevedono che:

* che per potersi applicare una misura cautelare personale si debba trattare della commissione di un delitto e che lapena edittale astrattamente prevista dalla legge sia quella dell’ergastolo o della reclusione superiore nel massimo a 3 anni (salvo che per la custodia cautelare in carcere per cui è prevista la possibilità di applicazione solo per i delitti per i quali sia prevista la pena della reclusione non inferiore nel massimo a quattro anni). Inoltre, come già chiarito, devono sussistere a carico del soggetto passivo gravi indizi di colpevolezza.

La misura cautelare sarà, ovviamente disposta, per soddisfare e tutelare specifiche ed inderogabili esigenze quali: pericolo di inquinamento probatorio concreto ed attuale; pericolo di fuga del soggetto passivo, sempre che il giudice ritenga che possa essere irrogata una pena superiore a due anni di reclusione; tutela della collettività poiché sussiste il concreto pericolo di commissione di gravi delitti con uso di armi o di altri mezzi di violenza privata, di delitti contro l’ordine costituzionale, di criminalità organizzata o della stessa specie di quello per cui si procede (purché punibili con pena non inferiore nel massimo a 4 anni).

La scelta, come già detto, dovrà essere graduale ed in questa ottica la custodia cautelare in carcere costituisce l’extrema ratio, potendo essere disposta solo quando le altre misure risultano inadeguate (comunque esclusa quando il giudice ritiene che possa essere concessa la sospensione condizionale della pena). Ulteriore limitazione, salvo esigenze cautelari di eccezionale rilevanza, deriva dallo stato di salute, sociale o contestuale ed infatti non potrà disporsi la custodia cautelare in carcere, quando imputati siano: donna incinta o madre di prole di età inferiore a tre anni con lei convivente; padre, se la madre è deceduta o assolutamente impossibilitata ad assistere i figli; ultrasettantenne; persona affetta da AIDS conclamata o da altra malattia particolarmente grave.

Mentre le misure cautelari reali, disciplinate dal Titolo II, Libro IV, c.p.p., incidono sul patrimonio creando un vincolo di indisponibilità di cose o beni e sono strumentali al perseguimento di finalità cautelari ulteriori, riferibili o alla garanzia per il pagamento delle pene pecuniarie, spese di giustizia ed eventuali risarcimenti danni (sequestro conservativo), ovvero alla esigenza di impedire la commissione di nuovi reati o ulteriori conseguenze di quelli già commessi (sequestro preventivo).

A differenza di quelle personali, le misure cautelari reali non sono condizionate ai presupposti dei gravi indizi e delle esigenze cautelari ma pur sempre il giudice, prima di adottarle, deve valutare l’astratta probabilità di effettiva realizzazione del reato.

***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.

## Lineamenti generali sulla responsabilità degli enti.

**D.Lgs. 08-06-2001, n. 231**

Nel nostro ordinamento giuridico il diritto penale punisce personalmente gli autori di un fatto di reato (delitto o contravvenzione) secondo quanto disciplinato dall’art. 27 c.1 Cost. (“La responsabilità penale è personale”); ciò significa che di un illecito penale risponde solo ed esclusivamente il soggetto agente.

Tuttavia ci si chiede se dal reato commesso da una persona fisica appartenente ad un ente o ad una persona giuridica possa sorgere anche una responsabilità in capo al secondo; la risposta è negativa se ci si riferisce al principio penalistico “societas delinquere non potest”.

Recentemente però si è assistito ad un incremento di illeciti penali commessi da persone fisiche per favorire enti o persone giuridiche, ed è per questo che **nel 2000** **il parlamento ha inviato una legge di delegazione, la n. 300**, *al governo affinché emettesse una legge delega avente ad oggetto la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti dipendente da reato commesso da un soggetto appartenente ad essi*, il ***Dlgs. 231/2001***.

PRINCIPI GENERALI

* I soggetti destinatari della normativa (art. 1 Dlgs. 231/2001)

**L’efficacia soggettiva del Dlgs. 231/2001 si basa sull’ente**, **inteso come un’organizzazione collettiva dotata di una certa autonomia organizzativa**; lo scopo di lucro e la personalità giuridica sono criteri di individuazione dei soggetti ma non operano in assoluto.

Infatti il Dlgs. 231/2001 **si applica agli enti dotati di personalità giuridica, alle società e associazioni anche prive di personalità giuridica** (*es. le società di capitali, le società di persone, le associazioni, le fondazioni, le società cooperative e le mutue assicuratrici, i consorzi con attività esterna*).

*Esso invece* ***non si applica*** *laddove l’organizzazione non consenta di scindere la responsabilità penale della persona fisica dalla quale deriva la responsabilità dell’ente* (es. l’imprenditore individuale, l’impresa familiare, i consorzi con attività interna).

Sono inoltre esclusi lo Stato, gli enti pubblici territoriali (le regioni, le province i comuni), gli enti pubblici non economici, gli enti pubblici strumentali (autorità amministrative indipendenti) e quelli che svolgono funzioni di rilievo costituzionale.

* Il principio di legalità (art. 2 Dlgs. 231/2001)

Il principio di legalità penale, “nullum crimen sine lege”, ex art. 25 c.2 Cost. lo ritroviamo anche nel Dlgs. 231/2001 che all’art. 2 dice che l’ente non può essere punito per il fatto, se al tempo in cui è stato commesso non comportava una responsabilità amministrativa e le relative sanzioni.

* La successione di leggi (art. 3 Dlgs. 231/2001)

L’ente non risponde per il fatto che secondo una legge posteriore non costituisce più reato o in relazione al quale non è più prevista la responsabilità amministrativa dello stesso; se vi è stata condanna, cessano l’esecuzione e gli effetti giuridici (art. 3).

Quindi dall’enunciato della norma si evince come l’ente non sia più responsabile del fatto in seguito all’entrata in vigore di una legge che opera una depenalizzazione della fattispecie o non preveda più una responsabilità amministrativa per la sua commissione.

Inoltre se la legge del tempo in cui è stato commesso l’illecito amministrativo e quelle successive sono diverse, allora si applica quella con le disposizioni più favorevoli, salvo pronuncia irrevocabile.

La successione di leggi non opera se si tratta di leggi eccezionali o temporanee.

* I reati commessi all’estero (art. 4 Dlgs. 231/2001)

Nei casi e nelle condizioni previste dal codice penale (art. 7, 8, 9, 10 c.p.), gli enti che hanno la sede principale nel territorio dello Stato rispondono anche per i reati commessi all’estero, a meno che proceda nei loro confronti lo stato del luogo in cui è stato commesso il fatto.

I reati in oggetto sono quelli disciplinati dal Dlgs. 231/2001, agli artt. 24 e ss., e devono essere stati commessi all’estero da soggetti appartenenti ad una succursale di un ente con sede principale in Italia.

La giurisprudenza e la dottrina hanno affrontato la questione inversa, confrontandosi sull’applicabilità della normativa del 2001 agli enti, con sede principale all’estero, i cui dipendenti abbiano commesso un reato nel nostro stato: una tesi sostiene l’impossibilità dell’applicazione del Dlgs. 231/2001 ad un ente straniero a causa della sua autonomia organizzativa, dell’incompetenza del giudice italiano di valutare il modello organizzativo di una società costituita all’estero e con sede amministrativa fuori dall’Italia, di una possibile litispendenza.

La tesi contraria si basa, invece, sul principio del “locus commissi delicti” ossia del luogo in cui è avvenuta la consumazione del reato; la competenza sarebbe quindi del giudice italiano in quanto secondo la giurisprudenza prevalente, le persone fisiche e giuridiche straniere hanno l’obbligo di osservare e rispettare la legge italiana quando operano nel nostro paese.

Tuttavia l’assenza di una disciplina in materia e il criterio della sede principale in Italia conferiscono validità alla prima tesi.

Infine se la legge prevede che il colpevole sia punito a richiesta del Ministro della Giustizia, si procede contro l’ente solo se la richiesta è presentata anche nei suoi confronti.

I REATI-PRESUPPOSTO DELLA RESPONSABILITÀ DELL’ENTE

Come abbiamo visto la responsabilità amministrativa può sorgere in capo all’ente o alla persona giuridica, solo se un soggetto, un individuo, una persona fisica appartenente ad esso commette uno dei reati disciplinati agli artt. 24 e ss. del Dlgs. 231/2001.

Inizialmente le fattispecie previste erano piuttosto limitate ed erano basate sull’elemento giuridico del dolo; successivamente numerosi interventi normativi ne hanno introdotte di nuove.

In questo modo si estende l’efficacia oggettiva del decreto legislativo senza conservare però una certa omogeneità; infatti reati come il terrorismo, la criminalità organizzata (in particolare l’associazione a delinquere di stampo mafioso ex art. 416-bis c.p.) hanno già una disciplina penalistica così articolata da far venir meno l’obiettivo perseguito dalla normativa in esame.

L’intervento normativo che, invece, ha completato il quadro dei reati-presupposto è stato quello del 2007, con l’introduzione dei reati colposi e più specificatamente l’omicidio colposo e le lesioni colpose gravi o gravissime dovute alla violazione delle norme per la tutela e la sicurezza sul lavoro.

Per quanto riguarda i reati tentati, nei quali si ha solo la commissione dell’azione o dell’omissione ma non il verificarsi dell’evento, l’art. 26 c. 1 del Dlgs. 231/2001 dice che “le sanzioni pecuniarie o interdittive sono diminuite da un terzo alla metà in caso di tentativo dei reati previsti”.

Il 2° comma della stessa norma stabilisce che l’ente non risponde quando impedisce volontariamente il compimento dell’azione o la realizzazione dell’evento; questa causa di esclusione della punibilità dell’ente è stata elaborata dal legislatore per indurre la persona giuridica a prevenire la commissione di reati da parte dei suoi dipendenti.

I CRITERI OGGETTIVI E SOGGETTIVI DI IMPUTAZIONE DELLA RESPONSABILITÀ DELL’ENTE

Con l’entrata in vigore del Dlgs. 231/2001 l’ente o la persona giuridica può rispondere di un reato commesso da un soggetto appartenente alla sua struttura organizzativa.

Ovviamente per accertare la responsabilità dell’ente, il legislatore ha elaborato criteri di imputazione oggettivi e soggettivi all’art. 5 Dlgs. 231/2001:

Il criterio oggettivo di imputazione stabilisce che l’ente è responsabile per i reati previsti agli artt. 24 e ss., commessi nel suo interesse o a suo vantaggio da persone appartenenti alla sua struttura organizzativa.

Il criterio soggettivo di imputazione stabilisce che i reati-presupposto devono essere stati commessi dalla persone in posizione di vertice (lett. a) o da quelle sottoposte alla direzione o vigilanza delle prime (lett. b); come ora vedremo, sul piano processuale, sono diverse le conseguenze prodotte dai criteri soggettivi.

Se il reato è stato commesso da un soggetto in posizione apicale, l’ente non risponde se prova di aver adottato un efficace modello organizzativo, di aver attribuito la vigilanza sul medesimo ad un organo interno dotato di poteri autonomi di iniziativa e controllo, che la persona abbia commesso il reato eludendo fraudolentemente il modello; in questi casi l’esenzione dalla responsabilità deve essere provata dall’ente.

Se invece il reato è imputabile ad un soggetto sottoposto alla direzione degli apicali, l’ente è responsabile se la commissione dell’illecito deriva dall’inosservanza degli obblighi di direzione e vigilanza; in questo caso la condizione di responsabilità deve essere provata dal pubblico ministero.

Infine l’accertamento dei criteri oggettivi e soggettivi di imputazione spetta al pubblico ministero che deve dimostrare la configurazione di uno dei reati previsti agli artt. 24 e ss., che è stato commesso nell’interesse o a vantaggio dell’ente, e una volta identificato l’autore, salvo la previsione dell’art. 8, che si tratti di un soggetto apicale o di un subordinato.

* I criteri oggettivi: l’interesse e il vantaggio

L’interesse e il vantaggio sono i due criteri oggettivi di imputazione della responsabilità dell’ente ex art. 5 c.1 Dlgs. 231/2001.

L’interesse è identificato da un fine contenuto nella condotta delittuosa della persona fisica e per questo il giudice deve valutarlo ex ante, al momento dell’azione; infatti l’attuazione dell’interesse può verificarsi ma anche rimanere solo potenziale.

Il vantaggio, invece, è identificato da un profitto materiale ottenuto grazie alla commissione del reato anche indipendentemente dall’interesse del soggetto agente; infatti il vantaggio è sempre associato a beni materiali riconducibili al patrimonio.

Nei reati dolosi l’applicazione di questi criteri non presenta problemi mentre invece in quelli colposi la questione è più complessa.

Partendo dal presupposto che i reati dolosi e colposi sono la conseguenza di un’inadeguatezza organizzativa da parte dell’ente, l’elemento giuridico della colpa può essere basato su una violazione delle norme per la tutela e la sicurezza sul lavoro da parte dell’ente in modo da concretizzare un abbattimento dei costi aziendali, traendone così un vantaggio.

Tuttavia per evitare che la responsabilità dell’ente sorga solo per un colpa nella vigilanza senza la possibilità di accertare un vantaggio (o un interesse), la giurisprudenza ha stabilito che, nei reati colposi, il collegamento tra ente e illecito non ha ad oggetto l’evento ma la violazione delle norme di sicurezza che comporta la commissione del reato.

Infatti l’evento lesivo è solo la conseguenza della violazione di tali norme, sottolineando la non volontarietà, caratteristica fondamentale dei reati colposi.

Infine è necessario che il vantaggio dell’ente consista in un risparmio derivante da un deficit di sicurezza che ha portato alla commissione del reato-presupposto da parte della persona fisica.

* La clausola di irresponsabilità dell’ente

L’art. 5 c.2 Dlgs. 231/2001 dice che “l’ente non risponde se le persone indicate al comma 1, hanno agito nell’interesse esclusivo proprio o di terzi”; la ratio della clausola di irresponsabilità dell’ente è evidente in quanto in assenza dei criteri oggettivi di imputazione, l’interesse o il vantaggio, la responsabilità della persona giuridica è esclusa.

* I criteri soggettivi: gli apicali e i subordinati

Gli apicali e i subordinati sono i due criteri soggettivi di imputazione della responsabilità dell’ente ex art. 5 c.1 lett. a) e b) Dlgs. 231/2001.

I soggetti in posizione apicale svolgono funzioni di rappresentanza, di amministrazione, di direzione dell’ente o di un suo ramo dotato di autonomia finanziaria e gestionale; con riferimento al diritto commerciale tali figure possono essere:

Gli amministratori: ossia i membri del consiglio di amministrazione possono essere gli autori dei reati dai quali deriva la responsabilità dell’ente.

Gli amministratori non delegati: infatti in caso di delega, anche i non delegati hanno l’obbligo di vigilare sull’andamento gestionale e di impedire, se conosciuti, illeciti dannosi per l’ente.

I membri del consiglio di gestione e del consiglio di sorveglianza nel sistema dualistico.

Gli amministratori dipendenti

I direttori generali: titolari di poteri di gestione in virtù del contratto di lavoro che li lega alla società e soggetti al controllo del consiglio di amministrazione.

Le persone che dirigono sedi secondarie dell’ente, dotate di autonomia finanziaria e gestionale.

Gli amministratori di fatto: come l’imprenditore occulto o la holding se il soggetto ha esercitato in modo continuativo e significativo i poteri tipici della qualifica.

I liquidatori (nei reati societari)

I soggetti destinatari di norme per la tutela e la sicurezza sul lavoro: come il datore di lavoro o alle volte il dirigente che attua le direttive del datore organizzando l’attività lavorativa.

I subordinati, invece, sono i soggetti sottoposti alla direzione o alla vigilanza degli apicali, ossia persone fisiche che in caso di commissione di reati fanno sorgere una responsabilità amministrativa in capo all’ente.

Se essi appartengono all’organizzazione della persona giuridica non vi sono problemi mentre invece sono questioni ancora aperte quelle riguardanti i consulenti o collaboratori esterni preposti a svolgere un incarico sotto la direzione degli apicali dell’ente e i c.d. management contract, situazioni nelle quali i poteri di gestione della società sono attribuiti ad un’altra dello stesso gruppo specializzata in servizi di management.

L’AUTONOMIA DELLA RESPONSABILITÀ DELL’ENTE

L’art. 8 c.1 lett. a) Dlgs. 231/2001 dice che la responsabilità dell’ente sussiste anche quando l’autore del reato non è stato identificato (o non è imputabile); da ciò si evince l’autonomia della responsabilità dell’ente rispetto a quella del soggetto agente.

Quindi la responsabilità dell’ente sussiste, ed è accertabile dal giudice, anche se l’autore del reato-presupposto non è stato identificato; in questo modo il pubblico ministero, qualora abbia acquisito scarsi elementi probatori a carico dell’autore del reato, può contestare l’illecito amministrativo alla sola persona giuridica.

Ma la conseguenza più importante prodotta da tale norma riguarda i reati commessi dal top management: infatti molto spesso accade che l’ente impedisca agli inquirenti di identificare il soggetto apicale responsabile della commissione del reato; in questi casi il pubblico ministero può contestare l’illecito alla sola persona giuridica presumendo che il reato sia stato commesso da un soggetto in posizione di vertice.

A questo punto sarà l’ente a dover dimostrare di aver adottato un efficace modello organizzativo.

Infine l’art. 8 evidenzia come la responsabilità dell’ente sussista anche in tutti i casi di estinzione del reato diversi dall’amnistia.

Ovviamente se il reato-presupposto si è già prescritto, il pubblico ministero non può contestare l’illecito amministrativo all’ente ma deve procedere con l’archiviazione.

L’unica eccezione è quindi rappresentata dall’amnistia che, salvo disposizioni di legge, opera nei confronti dell’ente anche in caso di rinuncia dell’imputato-persona fisica; resta comunque la facoltà dell’ente di rinunziarvi.

# 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.

II Diritto Tributario è una branca del Diritto Finanziario che a sua volta fa parte del Diritto Amministrativo. Il Diritto Tributario è definibile come quel complesso di norme e di principi facenti parte del nostro ordinamento che disciplinano e regolano l’Imposizione Tributaria.

In materia di diritto tributario l’elemento essenziale, da cui si deve partire, è la nozione di tributo. Il tributo può essere definito come **il prelievo coattivo di una ricchezza da parte dell’ente pubblico a cui non è collegato il ricevimento, per chi subisce tale prelievo, di una contro prestazione.**

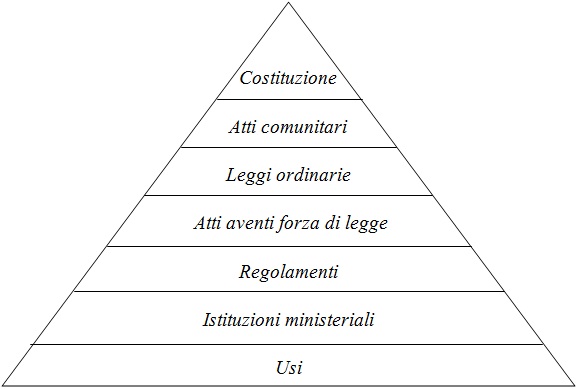
Le norme tributarie sostanziali sono distinte dalla dottrina in:

1. **Materiali**, e sono quelle che istituiscono il tributo;
2. **Procedimentali** che regolano le modalità di applicazione dei tributi;

Tali norme cessano di operare per: abrogazione espressa, tacita o tramite una sentenza della Corte Costituzionale che ne determina l’incostituzionalità. Sono norme che hanno carattere territoriale, ciò significa che manifestano i loro effetti solo nei limiti dei confini di Stato.

Tutte le norme traggono origine dalle fonti. Con il termine fonte intendiamo “*tutti quegli atti e fatti che creano o modificano le norme di un diritto*”. All’interno di un sistema giuridico esistono una pluralità di fonti che si differenziano essenzialmente per i metodi di produzione e per le loro caratteristiche. Tali fonti sono ordinate tra loro secondo un **sistema gerarchico** secondo cui le fonti di grado superiore dettano le condizioni per le fonti inferiori.

In ambito tributario le fonti sono così organizzate:



Seguendo l’ordine gerarchico si può notare come la fonte per eccellenza sia la **Costituzione**. La potestà legislativa in campo tributario spetta, secondo l’art 117 (della costituzione), allo Stato ed alle Regioni.

Gli articoli fondamentali in materia di imposta sono:

* **L’articolo 23** che sancisce la riserva di legge in materia tributaria;
* **L’articolo 53** che definisce il concetto di capacità contributiva;
* **L’articolo 75** il quale afferma che non è ammesso il referendum abrogativo per le norme tributarie;

L’articolo 23 prevede che “*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base ad una legge*”. Tale è una riserva di legge relativa perché fissa una **riserva di competenza alla legge** in merito agli elementi essenziali della fattispecie che devono essere:

1. Il **presupposto di fatto**, ovvero l’oggetto del tributo;
2. **I soggetti passivi**, ovvero a chi è indirizzato il tributo;
3. **I principi di determinazione delle aliquote**, ovvero quanto di quella ricchezza è soggetta al prelievo;
4. **Le sanzioni**;

Inoltre la riserva è relativa perché rimette a fonti subordinate la regolamentazione degli elementi non essenziali.[[1]](#footnote-1)

L’elemento fondamentale è costituito dall’**articolo 53**, che regola e disciplina la **capacità contributiva** e racchiude al suo interno una serie distinta di principi. La norma così recita:

*“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.*

*Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”*

Analizzando la norma si può notare come l’obbligo di concorrere alle spese sia esteso essenzialmente a *tutti*, ciò significa che a chiunque entri in contatto con i servizi pubblici italiani (che sia cittadino italiano o straniero) e ne faccia uso direttamente o indirettamente, deve contribuire alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva.

La capacità contributiva funge quindi come parametro di misura: chi non la possiede non è tenuto a pagare; tale articolo costituisce anche un’attuazione del principio di solidarietà poiché i soggetti che possiedono la capacità contributiva concorrono anche per coloro che non la possiedono ma che comunque usufruiscono dei pubblici servizi.

Arrivati a questo punto, ci si chiede se il tributo sia dovuto in presenza di ogni manifestazione di ricchezza. La risposta è negativa. Affinché la norma tributaria possa contare sulla capacità contributiva di un soggetto, questa deve essere **effettiva** e **attuale**.

Effettiva significa che la ricchezza deve essere collegata al soggetto passivo; attuale significa che la ricchezza deve sussistere nel momento in cui si prevede il tributo. Non è, infatti, possibile che una norma tributaria possa prevedere la tassazione per un fatto avvenuto nel passato.

Quanto al secondo comma della norma, al suo interno si può ricavare il **principio di progressività**. Il principio di base è *l’uguaglianza del sacrificio,* ciò significa che tutti i contribuenti sono chiamati a sacrificarsi nella stessa misura.

Il Principio di progressività è strettamente legato, quindi, con il **principio di equità** che prevede che il carico tributario cresca con il crescere della ricchezza del contribuente. Quando il carico tributario cresce in rapporto diretto con il crescere della ricchezza, la tassazione è **proporzionale**; quando invece il carico tributario cresce in maniera più che proporzionale rispetto al variare della ricchezza la tassazione è **progressiva**.

Le altre fonti, diverse dalla Costituzione, sono a lei subordinate.

Prima di affrontare il discorso sulle peculiarità dell’ordinamento tributario Italiano interno è importante considerare che l’Italia è inserita, a livello estero, in un contesto di cooperazione economica e sociale con altri stati. Il nostro paese è, infatti, membro dell’Unione Europea, e, come previsto dall’articolo 11 della 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.*”

Con tale articolo, la nostra Costituzione, accetta che all’interno del nostro ordinamento operino anche delle fonti normative comunitarie.

Le fonti normative comunitarie operano in ambito statale ma derivano da un ordinamento autonomo distinto.

Tali fonti possono essere così suddivise:

* **Regolamenti**, che hanno portata generale, sono obbligatori in tutti i loro elementi e sono applicabili in ogni stato membro. Vista la loro efficacia diretta, sono idonei ad attribuire direttamente ai cittadini dei diritti tutelabili davanti a ciascun giudice nazionale;
* **Direttive** che vincolano lo stato membro al raggiungimento di un determinato obiettivo entro un termine preciso. Il ricorso alla direttiva è molto frequente in ambito tributario poiché ha essenzialmente lo scopo di armonizzare la legislazione interna;

Come si può notare dalla piramide delle fonti, la normativa comunitaria ha una supremazia gerarchica rispetto alla legislazione interna; ciò significa che, in caso di contrasto tra norma comunitaria e norma legislativa interna, prevale sempre la normativa comunitaria.

In merito alla legislazione interna il primato è rappresentato dalla legge.

**La legge** in senso formale è quell’atto normativo emanato dal Parlamento e promulgato dal Presidente della Repubblica.

La legge ha una duplice forza: elimina le norme emesse da organi inferiori ed in caso di contrasto, prevale sulle norme emesse da esse.

Le norme tributarie hanno come fonte primaria la legge, ciò significa che nessun tributo può essere imposto con un atto normativo diverso da esso.

Abbiamo già citato l’articolo 117 della Costituzione che afferma che la potestà legislativa spetta allo Stato ed alle Regioni. Tuttavia, in materia regionale, è necessario fare due discorsi separati: da una parte troviamo le regioni a statuto ordinario e dall’altra le regioni a statuto speciale.

Le regioni a statuto ordinario godono di potestà normativa tributaria limitatamente ai cosiddetti “tributi propri”, ciò significa che tale potestà può esercitarsi solamente nei casi di assenza di una legge statale, deve essere in armonia con la costituzione e deve rispettare i principi dell’ordinamento del sistema tributario.

Le regioni a statuto speciale invece, non hanno bisogno di una legge di coordinamento statale per legiferare in campo tributario. La normativa deve però essere conforme ai principi del sistema tributario statale.

Con l’avvento della disciplina introdotta dalla legge costituzionale n 3/2001, l’autonomia finanziaria di entrata e di spesa è stata estesa anche a Regioni, Province e Comuni, il che permette l’applicazione di tributi “*in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.*”[[2]](#footnote-2)

Le leggi, in ambito tributario, sono racchiuse all’interno dello **Statuto del contribuente (legge 212/2000)** che al suo articolo 1 stabilisce proprio la sua valenza attuativa di alcuni principi costituzionali (come dagli articoli precitati: 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). Lo statuto si apre con una norma che indica l’obiettivo perseguito, ovvero l’interpretazione e l’applicazione degli articoli costituzionali in materia tributaria. Lo statuto ha un contenuto eterogeneo: alcune norme sono indirizzate al legislatore, altre agli uffici tributari ed ai contribuenti. Tali normative hanno come obiettivo da un lato, stabilire delle regole precise per vincolare il legislatore fiscale, dall'altro tutelare il contribuente (art. 12) da disposizioni inique predisposte a vantaggio della pubblica amministrazione.

Un esempio di norme rivolte al legislatore è il divieto di retroattività delle norme tributarie ed il divieto per i decreti legge di istituire nuovi tributi o estenderli anche a nuove categorie di soggetti, in più l’art. 10 bis disciplina l’buso del diritto, una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti.

Poiché lo statuto contiene norme di interpretazione della Costituzione, il legislatore si impegna alla corretta interpretazione di esse. Tuttavia, qualora si venissero a creare dei dubbi interpretativi, l'interprete deve risolvere il problema applicando alla norma l'interpretazione più conforme ai principi statutari.

In ultima istanza è doveroso ricordare che le disposizioni dello statuto possono essere modificate o derogate solo espressamente e mai da leggi speciali.

L’efficacia della legge in senso formale è estesa anche alle cosiddette **Fonti parallele** ovvero gli atti legislativi aventi forza di legge.

Il potere legislativo è una prerogativa del parlamento, può accadere però che in determinate circostanze tale potere sia delegato al governo. In ambito tributario questo accade in ragione del carattere tecnico della materia.

Gli atti legislativi aventi forza di legge sono atti normativi emanati dal governo e si dividono in: decreti legge e decreti legislativi.

E' molto frequente il ricorso al **decreto legislativo** che presuppone una delega da parte del Parlamento. Affinché la delega rispetti i caratteri previsti dalla legge, deve avere determinate contenuti: precisamente all'interno della delega devono essere espressi in modo chiaro il tempo del potere di delega, gli oggetti ed i principi direttivi cui si dovrà uniformare il governo.

I **decreti legge** sono emanati dal governo in caso di necessità ed urgenza e devono essere presentati al Parlamento il giorno stesso dell'emanazione per essere convertiti in legge entro 60 giorni. Tale fonte normativa, in campo tributario, trova, specialmente nel passato, larghissima diffusione; ciò ha portato ad un abuso di utilizzo di tale strumento poiché erano rari i casi effettivi di necessità ed urgenza invocati.

Al di là degli atti normativi sussistono quelle che sono definite fonti secondarie.

I primi da prendere in considerazione sono i **regolamenti** che possono essere classificati in relazione al rapporto che hanno con la fonte primaria. Per via del loro carattere normativo vale il principio del "ignorantia legis non excusat".

Costituiscono fonte di diritto tributario i soli **regolamenti di esecuzione** in quanto traggono la loro legittimità dalla legge perché è la legge stessa che fa un esplicito rinvio al regolamento di esecuzione. Lo scopo dei regolamenti di esecuzione è di rendere più esplicito il contenuto della legge e di dare pratica attuazione ad essa.

I regolamenti emanati dall'esecutivo si classificano in:

* **Governativi**, quando sono emanati dal Consiglio dei Ministri
* **Ministeriali**, quando sono emanati dal singolo ministro; non possono dettare norme contrarie a quelle dei regolamenti governativi e devono essere comunicati al Presidente del Consiglio dei Ministri prima della loro emanazione.

L’altra categoria dei regolamenti sono i cosiddetti **regolamenti locali** emanati da regioni, province e comuni; il loro contenuto è volto per lo più alla fissazione delle aliquote.

Abbiamo affermato precedentemente che le norme tributarie hanno un contenuto molto tecnico e per questo motivo quindi risultano di ostica comprensione; per questo motivo il Ministero dell’Economia o le Agenzie fiscali fanno seguire all’emanazione della legge delle **circolari** che hanno lo scopo di chiarire e diffondere l’interpretazione ministeriale delle norme. Le circolari non possono essere considerate come fonti di diritto oggettivo, né hanno la forza per modificare norme preesistenti; hanno tuttavia una forza normativa indiretta poiché sono una condizione di legittimità degli atti emanati.

L’ultimo gradino della gerarchia delle fonti del diritto tributario è occupato dagli **usi**.

Gli usi sono fonti del diritto non scritte che non hanno la forza di modificare, estinguere o completare una norma tributaria.

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.

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 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.

Il sistema tributario è l'insieme delle [norme](https://it.wikipedia.org/wiki/Norma_(diritto)) di uno [Stato](https://it.wikipedia.org/wiki/Stato) che regolano i [tributi](https://it.wikipedia.org/wiki/Tributo), intesi come entrate dello Stato e degli altri [enti pubblici](https://it.wikipedia.org/wiki/Ente_pubblico) prelevate ai privati cittadini.

**Esse sono: 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.**

## Accertamento tributario e relative metodologie.

**L’attività di accertamento in materia di II.DD. e di IVA**

Il nostro sistema tributario prevede che il contribuente adempia ad un preciso obbligo di dichiarazione dei presupposti impositivi, rendendo necessaria l’attivazione di procedure di controllo, da parte dell’Amministrazione finanziaria, finalizzate a constatare l’esatto adempimento degli obblighi formali e di quelli sostanziali di versamento delle imposte conseguenti alla realizzazione di tali presupposti.

Tali attività di controllo e di verifica si concretizzano in un procedimento amministrativo che prende il nome di “procedimento di accertamento”.

In concreto l’accertamento tributario comprende tutte le attività complessivamente orientate alla “quantificazione” e “qualificazione” della capacità contributiva del singolo contribuente, e quindi alla individuazione del se e quanto da questi dovuto a titolo di imposta.

Di norma, il procedimento di accertamento ha inizio con la presentazione di un atto denominato “dichiarazione”, con il quale il contribuente indica le componenti necessarie alla corretta applicazione del tributo.

Successivamente la dichiarazione sarà oggetto di opportuni controlli di carattere formale e sostanziale da parte dell’Amministrazione per confermare o disattendere quanto dichiarato dal contribuente stesso. A tal proposito si fa riferimento alla fase istruttoria, intesa quale parte dell’accertamento volta alla determinazione dell’imposta nonché alla verifica dell’assolvimento degli obblighi strumentali.

N.B. Nell’ambito dell’attività istruttoria va ad inquadrarsi la verifica fiscale intesa quale attività ispettiva finalizzata a prevenire, reprimere e ricercare le violazioni alle norme tributarie e finanziarie e a qualificare e quantificare la capacità contributiva del soggetto che ad essa è sottoposto.

L’attività ispettiva si conclude con un “verbale di constatazione” in cui vengono indicate le attività compiute, i risultati conseguiti e le relative motivazioni.

Tale documento risulta essere anche il presupposto per l’emanazione degli atti conclusivi del procedimento (avvisi di accertamento, avviso di rettifica, atto di liquidazione dell’imposta e/o l’atto di irrogazione delle sanzioni).

Fase istruttoria

Emissione atti conclusivi del procedimento

Presentazione della dichiarazione

La dichiarazione diventa così lo strumento attraverso il quale i contribuenti provvedono all’adempimento volontario dell’imposta; con la fase istruttoria si verificano concretamente gli adempimenti effettuati dai contribuenti; l’emissione degli atti conclusivi del procedimento permette di chiarire al contribuente la sua posizione nei confronti dell’Erario, da quanto raccolto con le attività di indagine e di verifica compiute nel corso della fase istruttoria.

L’accertamento tributario , sia nel caso dell’IVA che delle II. DD., si distingue in base a:

- Le finalità cui è diretto;

- I metodi utilizzati per la determinazione della base imponibile dichiarata dal contribuente, oppure non dichiarata o irregolarmente dichiarata..

Per quest’ultimo aspetto bisogna effettuare una ulteriore distinzione in virtù del fatto che i metodi di accertamento sono diversi a seconda che i soggetti da “accertare” siano obbligati alla tenuta delle scritture contabili o meno.

In particolare per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili (art. 13 D.P.R. 600/73) si distinguono:

- Metodo Analitico o Contabile, artt 39 comma 1 lett. a), b), c) del D.P.R. 600/73 e 54 comma 1 del D.P.R. 633/72;

- Metodo Analitico-Induttivo, artt 39 comma 1 lett. d) D.P.R. 600/73 e 54 comma 2 D.P.R. 633/72;

- Metodo Induttivo puro o Extracontabile, artt. 39 comma 2 lett. a), c), d) e d bis e art. 41 del D.P.R. 600/73 e 55 commi 1 e 2 del D.P.R. 633/72 .

Per i soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili oltre alle metodologie suindicate, si aggiunge un altro metodo definito SINTETICO, disciplinato dall’art. 38 del D.P.R. 600/73.

Partendo dal presupposto che l’ordinamento tributario attribuisce un’importante valenza probatoria alle scritture contabili, qualora risultino esistenti, corrette ed attendibili, l’attività ispettiva deve essere condotta partendo dal reperimento, controllo ed analisi della documentazione contabile, avendo riguardo di confrontare le risultanze delle scritture stesse con i documenti che attestano quanto riportato in contabilità e con i dati riportati nella dichiarazione.

Se le scritture non esistono o sono tenute in maniera non conforme alle norme, o risultino formalmente corrette ma non attendibili, o se la dichiarazione risulti nulla o non presentata, per ricostruire l’effettiva posizione fiscale del contribuente possono essere utilizzati degli elementi esterni alle risultanze delle scritture stesse, sia mediante prove dirette sia mediante elementi indiziari.

Anche nei casi in cui le scritture esistano, siano formalmente corrette e nel complesso attendibili e la dichiarazione sia stata presentata, è possibile dimostrare la falsità, l’inesattezza o l’incompletezza della dichiarazione, avvalendosi di prove dirette o di natura FORTEMENTE indiziaria raccolte a seguito della ispezione delle scritture contabile e dello svolgimento delle attività ispettive suindicate.

Il metodo analitico, altrimenti noto come “contabile”, consiste in pratica nella rettifica di uno o più dei singoli elementi positivi o negativi rilevanti ai fini della determinazione dei redditi determinati in base a scritture contabili ovvero di una o più operazioni rilevanti ai fini IVA, così come rappresentati nelle scritture stesse che, pertanto, costituiscono nella loro articolazione formale e sostanziale il dato di riferimento per la quantificazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell’IVA; si tratta pertanto della tecnica ordinaria di ricostruzione della posizione fiscale dei contribuenti, cui è doveroso ricorrere qualora non sussistano i presupposti normativi che consentono di prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze contabili.

(nella pratica si tratta di una analisi concreta della documentazione ritrovata dai soggetti conduttori dell’attività ispettiva, in modo da verificare l’esistenza di eventuali errori formali e/o sostanziali e procedere all’accertamento di eventuali violazioni tributarie)

In concreto, le risultanze istruttorie che, nel quadro di una attività ispettiva ispirata al metodo analitico – contabile, normalmente permettono di procedere alla rettifica di singoli componenti reddituali di segno positivo o negativo ovvero di singole operazioni rilevanti ai fini IVA possono essere ricondotte a due categorie fondamentali:

- prove dirette dell’occultamento di ricavi, corrispettivi, altri proventi, della inesistenza materiale o della indeducibilità fiscale di costi, spese od oneri, ovvero della falsa rappresentazione di situazioni rilevanti ai fini IVA, consistenti in ogni genere di elemento di fatto, di carattere sia materiale sia documentale, che dimostri in maniera oggettiva una realtà diversa da quella risultante dalle scritture contabili, dalla documentazione fiscale, dal bilancio, ove previsto e dalla dichiarazione.

Dette prove dirette sono acquisibili generalmente mediante l’esercizio dei diversi poteri

istruttori contemplati dalle norme fiscali, quali, di norma, i poteri di accesso, ispezione,

ricerca, verificazione diretta, altre rilevazioni, esecuzione di controlli incrociati, inoltro di inviti, richieste e questionari, esecuzione di indagini finanziarie, ecc. e trovano evidenza, a seconda dei casi, nelle fasi esecutive dell’attività ispettiva, inquadrate nel “controllo sostanziale”, definite quali “riscontro materiale” o anche “riscontro di coerenza, interna o esterna”;

- constatazione dell’inosservanza o dell’errata applicazione di norme fiscali riguardanti la determinazione del reddito d’impresa o di lavoro autonomo, la determinazione della base imponibile rilevante ai fini IRAP o IVA o delle relative imposte, con riferimento a specifiche componenti reddituali e/o a specifiche operazioni.

Tali risultanze conseguono essenzialmente all’analisi del trattamento fiscale che il contribuente ha riservato a determinate operazioni di gestione della propria attività, pur potendo essere supportate dall’esito di ulteriori attività istruttorie proprie dell’esercizio dei poteri ispettivi richiamati al precedente alinea e trovano evidenza, generalmente, nella fase dell’attività, parimenti inquadrata nel “controllo sostanziale”, definita “riscontro analitico – normativo”.

La natura di prova diretta ovvero di inosservanza o errata applicazione di norme, propria delle risultanze ispettive di un approccio ricostruttivo aderente al metodo analitico – contabile, agevola evidentemente l’esposizione della motivazione delle proposte di recupero tassazione, risolvendosi questa nella indicazione delle prove documentali o materiali acquisite ovvero nell’illustrazione delle norme non rispettate o erroneamente osservate, cui occorre comunque procedere in maniera dettagliata e argomentata.

Nel metodo di ricostruzione di tipo induttivo “puro”, altrimenti definito “extracontabile”, la determinazione della posizione fiscale del contribuente avviene attraverso procedure di quantificazione e qualificazione della complessiva base imponibile, che prescindono del tutto dalle scritture, dal bilancio e dalla dichiarazione del contribuente stesso, qualora esistenti e presentate e che possono essere fondate, oltre che sull’acquisizione di prove dirette, anche su elementi indiziari o ragionamenti presuntivi o logico – deduttivi.

Detto metodo rappresenta quindi un sistema **eccezionale**, che si pone evidentemente all’estremo opposto di quello analitico – contabile ed applicabile solo in presenza degli **specifici presupposti indicati**, in termini sostanzialmente analoghi anche se con parziali differenze, dalle relative norme dei DD.P.R. n. 600/73 e n. 633/72.

Sinteticamente possiamo così richiamarli:

- l’omessa presentazione della dichiarazione dei redditi o dell’IVA;

- la presentazione di dichiarazione dei redditi nulla;

- ai fini delle imposte sui redditi, l’omessa indicazione del reddito d’impresa in dichiarazione;

- la mancata tenuta, la sottrazione all’ispezione o l’indisponibilità per forza maggiore, di una o più delle scritture contabili previste, risultante da verbale redatto in seguito ad attività ispettiva;

- ai fini IVA, la mancata emissione di fatture per una parte rilevante delle operazioni risultante da verbale redatto a seguito dell’attività ispettiva, ovvero l’omessa conservazione, il rifiuto di esibizione o comunque la sottrazione all’ispezione, in tutto o per una parte rilevante, delle fatture emesse, parimenti risultanti da verbale;

- la presenza nelle scritture contabili obbligatorie di omissioni, di false o inesatte indicazioni, ovvero di irregolarità formali che, a seguito dell’ispezione delle stesse e sulla base del relativo verbale, risultino così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture medesime per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica; ai fini delle imposte sui redditi, si esclude la irregolarità delle scritture ausiliarie di magazzino se gli errori e le omissioni ivi riscontrate siano contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione, ai sensi del comma 1, lett. d), dell’art. 14 del D.P.R. n. 600/73;

- l’omesso seguito agli inviti disposti dagli Uffici e dagli Organi di controllo, ai sensi dell’art. 32, comma 1, numeri 3) e 4), del D.P.R. n. 600/73 o dell’art. 51, comma 2, numeri 3) e 4), del D.P.R. n. 633/72, già esaminati trattando dei poteri ispettivi.

Si tratta di presupposti vincolanti e tassativi, caratterizzati da situazioni così gravi ed estreme da escludere in radice ogni possibilità di controllo della veridicità e della completezza del reddito conseguito nell’esercizio di una attività imprenditoriale o di un’arte o professione, nonché di ricostruzione del reddito stesso sulla base degli elementi messi a disposizione del contribuente; proprio per tale eccezionalità e per i pesanti effetti che si producono in capo al contribuente, è necessario, al fine di verificare se in concreto sussista la possibilità di procedere in base a tale metodo, fare puntuale riferimento all’elencazione normativa di detti presupposti, nonché, per dare adeguata e formale evidenza della fondatezza della soluzione adottata, esplicitare puntualmente la ricorrenza dei presupposti stessi, tanto nell’ambito del piano di verifica, nel quale devono risultare le scelte relative al procedimento ricostruttivo in concreto adottato fra le diverse possibilità offerte dal metodo induttivo, quanto nel processo verbale di verifica ed in quello di constatazione.

Al riguardo appare opportuno fornire le seguenti ulteriori precisazioni, che appaiono utili per indirizzare in concreto l’attività ispettiva:

- come riconosciuto dalla giurisprudenza, l’esistenza dei presupposti per l’adozione del metodo induttivo, non obbliga a ricorrere necessariamente a quest’ultimo, essendo comunque consentito procedere, ove possibile e ritenuto opportuno, anche con metodo analitico; **resta quindi del tutto impregiudicata, anche in presenza delle richiamate condizioni, la possibilità di ricostruire la base imponibile o singole componenti di questa in base a prove dirette e/o alla constatazione di inosservanze o errate applicazioni della normativa fiscale;**

- di contro, in presenza di scritture formalmente regolari e di dichiarazione presentata, il ricorso alla ricostruzione induttiva del reddito d’impresa è ammissibile **solo ove venga fornita chiara e comprovata dimostrazione della complessiva inattendibilità dell’impianto contabile** desunta, secondo l’attuale testo dell’art. 39, comma 2, lett. *d)*, del D.P.R. n. 600/73 (come modificato a suo tempo dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427), da omissioni e false o inesatte indicazioni “*ovvero”* da irregolarità formali delle scritture, che siano tutte così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro

complesso le scritture.

La congiunzione “*ovvero”* utilizzata dalla norma, permette di ritenere che detta inattendibilità possa essere dimostrata sulla base di gravi, numerose e ripetute indicazioni contabili omesse o false ed inesatte, oppure, in alternativa, anche solo sulla base di gravi, numerose e ripetute irregolarità di carattere formale;

É di tutta evidenza che, nel caso di ricorso al metodo induttivo, occorre prestare la massima attenzione alla **motivazione delle proposte di recupero a tassazione formulate al termine dell’attività ispettiva**, sotto il profilo sia della dettagliata esposizione delle situazioni, riscontrate nel caso specifico, **che consentono il ricorso alla specifica metodologia**, sia, in caso di ricostruzione della base imponibile solo su elementi indiziari o percorsi logico – deduttivi, della fondatezza, coerenza e logicità di questi, tenendo ben presente che, pure in presenza delle condizioni di legge previste per il particolare metodo, questo, di fatto, non deve comunque tradursi in congetture arbitrarie, imprecise e contraddittorie.

Sebbene solo la ricorrenza delle condizioni che legittimano il ricorso al metodo induttivo puro, permetta di ricostruire complessivamente la base imponibile del contribuente prescindendo del tutto dalla documentazione, dalle scritture e dall’eventuale bilancio, le norme in precedenza richiamate che contemplano il metodo analitico – induttivo consentono comunque agli Organi di controllo e di accertamento di non considerare – in tutto o in parte ma, comunque, con riferimento a specifici e determinati elementi che concorrono alla formazione della base imponibile – le risultanze delle scritture contabili, utilizzando dati ed elementi acquisiti altrimenti, senza che, a tal fine, occorra previamente dimostrare l’inattendibilità dell’apparato contabile ovvero la sua irregolarità formale.

A questo scopo, sono necessarie due condizioni e, cioè che:

1. sia stata effettuata la preventiva ispezione della contabilità o comunque siano stati utilizzati gli altri poteri istruttori
2. le risultanze di un approccio del genere conducano alla formulazione di proposte di recupero a tassazione relative a singole e specifiche componenti fiscalmente rilevanti e non già all’intera posizione fiscale del contribuente.

I dati ed elementi, acquisibili esternamente al regolare impianto contabile del contribuente e utilizzati ai fini della ricostruzione di singole componenti, possono consistere sia in prove dirette, materiali o documentali, sia in elementi indiziari o ragionamenti presuntivi o logico – deduttivi che, però, devono essere **gravi, precisi e concordanti**, quindi particolarmente consistenti e connotati di una forte valenza dimostrativa o sintomatica di quanto si intende comprovare.

Con tali presupposti, nel metodo analitico–induttivo, l’attività ispettiva rimane sempre circoscritta a ricostruzioni o riqualificazioni di singole operazioni ed esplica i suoi effetti sulle risultanze dell’impianto contabile esistente, rispetto al quale non è richiesta la preventiva dimostrazione dell’inattendibilità, potendo detto metodo essere utilizzato anche quando la contabilità è regolare e siano stati puntualmente rispettati tutti gli adempimenti fiscali previsti; la previsione normativa secondo cui, ove in tale metodo si utilizzino dati, elementi od argomentazioni di natura indiziaria, questi devono essere gravi, precisi e concordanti, si spiega appunto perché gli stessi sono destinati a produrre effetti rispetto ad un impianto contabile formalmente e sostanzialmente corretto e, quindi, devono assumere una “forza dimostrativa” tale da consentire di superare il generale vincolo di veridicità che il sistema fiscale nel suo complesso riconosce alle risultanze delle scritture contabili.

Di contro, nel metodo induttivo puro, proprio perché le scritture non esistono o se esistenti sono inattendibili, ovvero perché le relative risultanze non sono state correttamente dichiarate al fisco, gli eventuali elementi di natura indiziaria possono anche, alla prova dei fatti, risultare di minore spessore dimostrativo, sempre che non si sconfini nell’arbitrarietà e nella contraddittorietà.

Risultano evidenti le conseguenze che, adottando il metodo analitico – induttivo fondato su prove indiziarie, si producono sul piano della motivazione delle proposte di recupero a tassazione in casi del genere: negli atti compilati dovranno essere puntualmente e chiaramente esplicitati le ragioni, di fatto e di diritto, per le quali i verificatori ritengono i dati, gli elementi e le argomentazioni indiziarie utilizzate, gravi, precisi e concordanti.

Una delucidazione sugli elementi indiziari o presuntivi utilizzati per procedere ad accertamento con metodo analitico induttivo e con metodo induttivo puro è d’obbligo.

In particolare, l’art. 2727 c.c. definisce la presunzione quale “conseguenza che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato”

Da tale disposizione si ricava la distinzione delle presunzioni in *legali*, se individuate direttamente dalla legge e *semplici*, se ricavate ed apprezzate dal giudice; a norma dell’art. 2729, comma 1, c.c., queste ultime possono essere ammesse solo se gravi, precise e concordanti.

Le presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza vengono definite

*semplicissime*. Le presunzioni legali, a loro volta, si distinguono, in *assolute* (*iuris et de iure*) o *relative* (*iuris tantum*); le prime, a differenza delle seconde, non ammettono la prova contraria.

Le *presunzioni legali assolute* hanno quindi un rilievo sostanziale, in quanto integrano direttamente la fattispecie che, secondo la previsione normativa, produce un certo effetto giuridico; quelle *legali relative* e quelle *semplici*, invece, rilevano esclusivamente sul piano probatorio.

è sicuramente molto più complesso determinare il reddito d’impresa quando non vi sia a supporto una contabilità tenuta in modo sistematico o secondo il sistema ordinario. Per le imprese minori, che tengono la contabilità in regime semplificato, sono stati previsti dei sistemi di determinazione dei ricavi su base presuntiva detti STUDI DI SETTORE.

Tecnicamente le imprese che svolgono la medesima attività vengono divise in gruppi omogenei e per ognuno di questi viene elaborata una funzione matematica mediante la quale sono calcolati i ricavi partendo da dati contabili e strutturali. In questo modo si arriva a conoscere la relazione esistente tra le caratteristiche dell’attività e l’ammontare complessivo dei ricavi o compensi.

Come da ultime disposizioni, tutti gli imprenditori e gli esercenti arti o professioni che svolgono le attività economiche per le quali risultano approvati gli studi di settore, tanto in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, quanto di contabilità semplificata, che hanno dichiarato ricavi ex 85, comma 1, del TUIR, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e) o compensi di cui all’art. 54, comma 1, dello stesso TUIR, per un ammontare inferiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto ministeriale di approvazione e che non può essere comunque superiore a 7,5 milioni di euro, possono essere sottoposti ad accertamento in base agli studi di settore, con le medesime modalità, ove si rilevi, anche per un solo periodo d’imposta, uno scostamento fra le risultanze degli stessi ed i ricavi o i compensi dichiarati.

## 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.

**Storicamente il principale corpus normativo, che aveva istituito il sistema sanzionatorio tributario, è la L. 7 gennaio 1929** (*norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*). Numerosi erano però i punti critici di tale legge, come per esempio il continuo rinvio al CP, al CPP e ai differenti testi legislativi riguardanti ciascun tributo.

L’impulso per il cambiamento si è avuto con l’emanazione dei **DPR 600/73 (IMPOSTE DIRETTE) e 633/72 (IVA).** Con tali decreti il legislatore evidenziò l’intento di punire con maggior efficacia le condotte idonee a ledere gli interessi erariali.

Oggi il sistema sanzionatorio penale tributario in materia di II.DD. e IVA è delineato dal **D.lgs. 74/2000**, il quale reca la “**NUOVA DISCIPLINA DEI REATI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI E SUL VALORE AGGIUNTO”.** A seguito dell’entrata in vigore di tale D.lgs., la *concretezza* e *l’entità* dell’evasione hanno assunto un ruolo *determinante*, facendo diventare **l’imposta evasa l’elemento tipico della fattispecie criminosa.**

Le *fattispecie delittuose* contemplate nel **D.lgs. 74/2000** possono essere semplificate in **3** raggruppamenti:

- Condotte riguardanti delitti in materia di **dichiarazione** fiscale (**artt. 2, 3, 4 e 5**)

- Condotte riguardanti delitti in materia di **documentazione** fiscale (**artt. 8 e 10**)

- Condotte riguardanti delitti in materia di **pagamento** dell’imposta (**artt. 11, 10bis, 10ter, 10quater**)

**NB**. L’impianto normativo del **D.lgs. 74/2000** è stato modificato dal **D.lgs. 158/2015.**

**CIRCOSTANZE ATTENUANTI**

**L’art 13bis della 74/2000** (al di fuori dei casi di *non punibilità previsti dall’art. 13*) prevede la diminuzione fino alla metà delle pene, senza applicazione di quelle accessorie, *nel caso in cui il debito tributario*, *unitamente alle sanzioni e agli interessi, sia stato estinto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di 1 grado*.

**L’art 14 della 74/2000**, disciplina un’ulteriore circostanza attenuante, che consente la diminuzione della pena sempre fino alla metà, *nel caso in cui il soggetto imputato sia ammesso a pagare* (prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di 1 grado) *una somma di EQUA RIPARAZIONE DELL’OFFESA RECATA ALL’INTERESSE PUBBLICO tutelato dalla norma violata, quando i debiti tributari siano estinti per prescrizione o per decadenza dell’azione di accertamento.*

**PARTICOLARI CAUSE DI NON PUNIBILITA’**

Accanto alle comuni cause di esclusione di reato (oggettive e soggettive) il D.lgs. 74/2000 individua altre 2 cause di esclusione della punibilità:

**1) L’Art. 13 “Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario”**

*Il comma 1* prevede che i delitti di *omesso versamento delle ritenute* (**art. 10bis**), dell’*IVA* (**art. 10ter**), e *indebita compensazione di crediti non spettanti* (**art. 10quater**) non sono punibili in caso di integrale pagamento degli importi dovuti (debito tributario, sanzione e interessi) prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di 1 grado.

*Al comma 2* prevede la non punibilità per i reati di *dichiarazione infedele* (**art. 4**) e di *omessa dichiarazione* (**art. 5**) sempre nel caso in cui il contribuente proceda all’integrale pagamento degli importi dovuti e purchè non abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento.

L’attuale versione del **D.lgs 74/2000** sancisce, quindi, che l’estinzione integrale del debito tributario:

- Possa integrare una *causa di non punibilità*, ove sussistano tutti i presupposti dell’**art. 13**, per le ipotesi delittuose previste degli **artt. 4, 5, 10bis, 10ter** e **10quater**.

- Costituisce, fuori da tali casi, una *circostanza attenuante* ai sensi dell’**art. 13bis.**

**2) Art. 15 “Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie”**

Qualora la violazione sia stata determinata da obiettive condizioni di *incertezza sulla portata e sulla applicazione* delle norme tributarie.

## I reati in materia di imposte dirette e IVA previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

DECRETO LEGISLATIVO 10 marzo 2000, n. 74

Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205

(Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale - Serie generale n. 76 del 31 marzo 2000)

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

E m a n a

il seguente decreto legislativo:

Titolo I  
DEFINIZIONI

Art. 1  Definizioni

1.  Ai fini del presente decreto legislativo:

a)  per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;

b)  per "elementi attivi o passivi" si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta; (1)

c)  per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d'imposta, nei casi previsti dalla legge; (2)

d)  il "fine di evadere le imposte" e il "fine di consentire a terzi l'evasione" si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi;

e)  riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce;

f)  per "imposta evasa" si intende 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 si considera 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; (3)

g)  le soglie di punibilità riferite all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione;

g-bis)  per “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti; (5)

g-ter)  per “mezzi fraudolenti” si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà (4).

Titolo II

DELITTI

Capo I

Delitti in materia di dichiarazione

Art. 2.  Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

1. È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi. (2)

2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si n. 138/2011.

\_

Art. 3.  Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (1) (2)

1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: (3)

a)  l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;

b)  l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

2.  Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

2.  Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.

Art. 4. Dichiarazione infedele

1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: (3)

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila; (1)

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni (2).

1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b). (4)

Art. 5.  Omessa dichiarazione

1. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila. (1)

1-bis. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila. (2)

2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

Art. 6.  Tentativo

1.  I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo (1).

Art. 7.  Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio (1)

[1.  Non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile, nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio.

2.  In ogni caso, non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste nel comma 1, lettere a) e b), dei medesimi articoli. ]

Capo II

Delitti in materia di documenti e pagamento di imposte

Art. 8.  Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

1. È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. (2)

2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.

2-bis. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni. (3)

[3. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a euro 154.937,07 (lire trecento milioni) per periodo di imposta, si applica la reclusione da sei mesi a due anni. (1) ]

Art. 9.  Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

1.  In deroga all'articolo 110 del codice penale:

a)  l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 2;

b)  chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 8 (1).

Art. 10.  Occultamento o distruzione di documenti contabili

1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da tre a sette anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari. (1)

Art. 10-bis.  Omesso versamento di ritenute dovute o certificate (

1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta. (3)

Art. 10-ter  Omesso versamento di IVA

1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.

Art. 10-quater  Indebita compensazione (1)

1.  E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.

2.  E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

Art. 11.  Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (1)

1.  E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

2.  E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

 Titolo III

DISPOSIZIONI COMUNI

Art. 12.  Pene accessorie

1.  La condanna per taluno dei delitti previsti dal presente decreto importa:

a)  l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni;

b)  l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni;

c)  l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni;

d)  l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria;

e)  la pubblicazione della sentenza a norma dell'articolo 36 del codice penale.

2.  La condanna per taluno dei delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 8 importa altresì l'interdizione dai pubblici uffici per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni, salvo che ricorrano le circostanze previste dagli articoli 2, comma 3, e 8, comma 3.

2-bis.  Per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto l’istituto della sospensione condizionale della pena di cui all’articolo 163 del codice penale non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni: a) l’ammontare dell’imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d’affari; b) l’ammontare dell’imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro. (1) (2)

Art. 12-bis  Confisca (1)

1.   Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.

2.  La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.

Art. 12-ter. Casi particolari di confisca (1)  
  
1. Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per i delitti di seguito indicati, si applica l'articolo 240-bis del codice penale quando:  
a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 2;  
b) l'imposta evasa è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 3;  
c) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 8;  
d) l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1;  
e) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2.

Art. 13.  Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario (1)

1.  I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

2. I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. (2)

3.  Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

rt. 13-bis  Circostanze del reato (1)

1.  Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

2.  Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2.

3.  Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.

Art. 14.  Circostanza attenuante. Riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario

1.  Se i debiti indicati nell'articolo 13 risultano estinti per prescrizione o per decadenza, l'imputato di taluno dei delitti previsti dal presente decreto può chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma, da lui indicata, a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata.

2.  La somma, commisurata alla gravità dell'offesa, non può essere comunque inferiore a quella risultante dal ragguaglio a norma dell'articolo 135 del codice penale della pena minima prevista per il delitto contestato.

3.  Il giudice, sentito il pubblico ministero, se ritiene congrua la somma, fissa con ordinanza un termine non superiore a dieci giorni per il pagamento (1).

4.  Se il pagamento è eseguito nel termine, la pena è diminuita fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12. Si osserva la disposizione prevista dal comma 3 dell'articolo 13.

5.  Nel caso di assoluzione o di proscioglimento la somma pagata è restituita.

## Il reato di contrabbando.

**LE VIOLAZIONI DOGANALI**

Quando si parla di violazioni doganali, occorre distinguere nettamente le ipotesi di contrabbando (Capo I del Titolo VII del TULD) dalle violazioni amministrative del successivo Capo II.

Tenuto conto delle prerogative del Corpo di polizia doganale, l’attenzione è indirizzata essenzialmente all’esame delle ipotesi di contrabbando, mentre le fattispecie di illecito amministrativo sono normalmente contestate dai funzionari doganali, in sede di accertamento del tributo.

Il contrabbando, in base al vigente diritto doganale, consiste in una condotta idonea a determinare la riduzione o la totale omissione del pagamento dei diritti doganali dovuti a seguito dell’effettuazione di un’operazione doganale.

Questi diritti sono essenzialmente costituiti dai dazi doganali, dall’IVA e da altre forme di fiscalità erariale, quali le accise (ex imposte di consumo).

Tale fenomeno, avendo diretta incidenza sul sistema delle entrate di bilancio dell’Unione Europea, costituenti le risorse proprie (tra le quali, appunto, i dazi doganali), e di quelle nazionali, provoca un danno finanziario grave e diretto sia al primo, con ciò qualificandosi come frode comunitaria, che alla fiscalità interna dei singoli Stati membri.

Per il corretto inquadramento sostanziale e procedurale della fattispecie illecita, occorre sempre saper distinguere se:

a. il contrabbando ha avuto ad oggetto il T.L.E. o altre merci;

b. la fattispecie configura un delitto o piuttosto un illecito amministrativo;

c. l’accertamento è avvenuto all’interno od all’esterno degli spazi doganali;

Infatti, il contrabbando di T.L.E. è disciplinato in maniera differente, dovendo fare riferimento, come anticipato, a disposizioni speciali rinvenibili nel TULD, nel D.Lgs. n. 375/90, nella L. n. 50/94 e nella L. n. 92/2001.

Ancora, gli adempimenti della G. di F. variano, a seconda che il contrabbando assuma o meno rilievo penale.

Infine, la competenza ad accertare le violazioni al TULD negli spazi doganali spetta ai funzionari (art. 324 del TULD), mentre fuori dagli spazi doganali la G. di F. agisce autonomamente.

**IL CONTRABBANDO IN GENERALE**

Le diverse fattispecie sono disciplinate dagli artt. 282 al 291 (contrabbando semplice), 295 (circostanze aggravanti), 295-*bis* (illeciti amministrativi per contrabbando di lieve entità), 296 (recidiva), 297 (contrabbando abituale), 298 (contrabbando professionale).

A seguito dell’entrata in vigore del D.Lgs n. 8/2016, è stato depenalizzato il contrabbando semplice (trattasi delle ipotesi previste dall’art 282 al 291 e dal 291-bis, 2° co., nel caso in cui non ricorra alcuna delle fattispecie di cui agli art. 291-ter, 292 e 294 del TULD).

Sul piano concettuale, si è soliti distinguere il contrabbando in **INTRAISPETTIVO** ed **EXTRAISPETTIVO**: il primo ricorre allorquando la sottrazione della merce al pagamento dei diritti dovuti avviene con l’esecuzione di un’operazione doganale, quindi nell’ambito del circuito doganale di controllo (da ciò la denominazione di contrabbando intraispettivo); il secondo, invece, si realizza con l’introduzione della merce nel territorio dello Stato, che sia avvenuta però al di fuori degli spazi doganali (es. sbarchi sulla costa o attraversamento di varchi nella rete di protezione fiscale).

Proprio per rendere più cogente il contrasto del contrabbando extraispettivo, l’art. 25 del TULD, al secondo comma, prevede la cd. “***inversione dell’onere della prova***”, per la quale il detentore di merci estere nella zona di vigilanza doganale terrestre deve dimostrarne la legittima provenienza, altrimenti è ritenuto responsabile di contrabbando.

In base al 1° comma dello stesso art. 25, nella zona di vigilanza doganale terrestre **(ZVDT**) possono esercitarsi i poteri di cui agli artt. 33 e 35 della L. 7 gennaio del ’29, n. 4, semplicemente per “*accertare la legittima provenienza delle merci estere soggette a diritti di confine*”, anche in mancanza dei presupposti richiesti in particolare dall’art. 33 (“*notizia o fondato sospetto di violazione delle leggi finanziarie costituenti reato*”).

Ai fini della commisurazione della sanzione pecuniaria (amministrativa o multa) è bene tener presente che sono assunti a riferimento i soli diritti di confine evasi. Occorre, pertanto, richiamare il disposto dell’art. 34 del TULD, che individua, nella generalità dei diritti doganali, in particolare i diritti di confine, in un rapporto di genere e specie.

Riguardo alle singole fattispecie, di cui agli artt. da 282 a 291, esse non fanno altro che individuare i comportamenti illeciti di volta in volta sanzionati, distinti a seconda delle modalità di introduzione della merce (confine di terra e spazi doganali/laghi di confine/movimento aereo o via mare/cabotaggio/deposito doganale, ecc.) e legati dal comune denominatore – esplicitato nel dettato dell’art. 292- della sottrazione di merci al pagamento dei diritti dovuti.

Per le implicazioni di natura procedurale, è necessario tener presente che il contrabbando può porsi nelle forme di un illecito amministrativo (*ex* art. 295 *bis* TULD), di un delitto punibile con la sola multa (contrabbando semplice od aggravato dalla sola circostanza *ex* art. 295, primo comma), estinguibile *ex* art. 334 TULD, ovvero, infine, di un delitto punibile anche con la reclusione, non estinguibile.

La depenalizzazione di cui all’art. 295 *bis* TULD opera in presenza di tre condizioni:

a. l’ammontare dei diritti di confine dovuti non deve superare 3.999,96 euro;

b. non deve ricorrere alcuna delle circostanze aggravanti di cui all’art. 295, secondo comma, del TULD;

c. il contrabbando non deve avere ad oggetto il T.L.E.

Verificati questi presupposti, la pena della multa è sostituita dalla sanzione amministrativa pecuniaria di pari importo e si applica la disciplina generale di riferimento dettata dal D.Lgs. n. 472/97.

Il sequestro amministrativo è operato ai sensi dell’art. 19 della L. n. 689/81, con l’indicazione del Capo della dogana quale autorità competente cui proporre opposizione al sequestro stesso.

Al riguardo, si pone il problema di stabilire se l’IVA all’importazione vada sommata agli altri diritti di confine, ovvero calcolata a parte. L’indirizzo prevalente considera che l’evasione dell’IVA all’importazione non integra la fattispecie del contrabbando *ex* artt. 282 e ss. del TULD, bensì un’autonoma figura di reato che, in virtù del rinvio alla disciplina del Titolo VII del TULD, operato dall’art. 70, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, è sanzionata con le stesse pene previste per il contrabbando. Si verte, pertanto, in un ipotesi di concorso di reato ed il limite di 3.999,96 euro deve essere calcolato separatamente per le due categorie di tributi (IVA ed altri diritti di confine).

Quanto alla verifica dell’assenza delle circostanze aggravanti *ex* art. 295, secondo comma, le ipotesi sub a) e sub b) sono riscontrabili al più nella zona di vigilanza. Di maggior interesse l’ipotesi sub c), che ricorre spesso nelle situazioni di contrabbando intraispettivo in relazione alla presentazione, in allegato alla dichiarazione doganale, di fatture, certificati d’origine ed altri documenti materialmente od ideologicamente falsi, in tutto od in parte.

In ipotesi di contrabbando punibile con la sola multa, si applica la disposizione dell’art. 334 del TULD, che prevede la possibilità che il Capo della dogana consenta che il trasgressore effettui il pagamento del tributo e di una somma tra 2 e 10 volte il tributo evaso.

Tale pagamento estingue il reato, ma non impedisce l’applicazione della confisca, disposta in questo caso con provvedimento amministrativo della stessa Autorità doganale.

Infine, nel caso del contrabbando punibile anche con la reclusione, quindi non estinguibile, si applicano le regole generali del codice di procedura penale.

Ai sensi dell’art. 325 TULD la compilazione del verbale per gli illeciti accertati negli spazi doganali spetta in via esclusiva al funzionario doganale, anche su rapporto verbale o scritto degli altri organi della p.g. ( G.di F., polizia di frontiera, ecc.).

Per le violazioni riscontrate fuori dagli spazi doganali, invece, procede alla verbalizzazione direttamente (*ex* art. 326 TULD) la Guardia di Finanza, la quale ha competenza esclusiva in materia di violazioni tributarie, *ex* art. 34 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4.

Può porsi, allora, l’esigenza di quantificare i tributi gravanti sulle merci, per determinare la collocazione della violazione nel campo amministrativo o penale. In questi casi è richiesta la collaborazione degli uffici doganali, fermo restando l’obbligo dei verbalizzanti di procedere all’individuazione degli elementi (origine, valore, qualità e quantità) dell’obbligazione doganale ed al calcolo dei relativi tributi.

Per quanto riguarda le fattispecie contemplate dal Capo II del Titolo VII, costituite da illeciti amministrativi, essendo previste esclusivamente sanzioni amministrative pecuniarie, fermo restando quanto già detto in tema di contrabbando depenalizzato, può essere interessante un confronto tra le fattispecie di contrabbando intraispettivo e quelle di dichiarazione infedele, di cui agli artt. 303 e ss. del TULD.

Tenuto conto dei precisi indirizzi della Corte di Cassazione, intervenuta in merito, ai fini dell’accertamento della fattispecie del contrabbando occorre verificare, oltre alla sussistenza del dolo, elemento soggettivo peculiare dei delitti, inteso come conoscenza e volontà dell’azione, il ricorso a mezzi fraudolenti o ad altri artifici che, per loro natura, sono in grado di ostacolare il regolare svolgimento dei controlli dell’amministrazione doganale.

Viceversa, secondo la stessa Cassazione, la fattispecie meno grave ricorre quando la dichiarazione risulta infedele per negligenza, ignoranza o grossolana malizia nell’indicazione di qualità, quantità e valore delle merci.

Laddove non sia diversamente previsto da norme speciali, la disciplina decritta si applica anche ai fatti di contrabbando aventi ad oggetto il T.L.E.

**3. CENNI SULLE FRODI IN DANNO ALLE RISORSE COMUNITARIE.**

Per frode comunitaria si deve intendere:

a. un illecito che si ripercuote direttamente sul conto uscite dell’Unione, per l’ammontare delle provvidenze destinate ad ogni Stato membro nel quadro di attuazione delle politiche comunitarie (basti pensare, ad esempio, ad una richiesta erogazione di fondi comunitari in assenza dei requisiti necessari per chiederli);

b. manifestazioni evasive che vanno ad incidere sulle risorse proprie dell’Unione e, quindi, afferenti al lato delle entrate (basti pensare, in questo caso, a tentativi evasioni dei diritti doganali che, come è noto, affluiscono sul conto entrate dell’Unione).

Alla luce di quanto detto, quindi, è possibile considerare le ipotesi di contrabbando, in quanto condotte idonee a determinare la riduzione o la totale omissione del pagamento dei diritti doganali, come fattispecie rientranti nell’ipotesi sub b).

Da un punto di vista pratico, tale fenomeno si estrinseca fondamentalmente in due condotte consistenti o nell’occultamento dei beni al passaggio della dogana o in una falsa qualificazione della merce importata (frode documentale).

Con riferimento ai sistemi di occultamento, pare opportuno evidenziare come non esista uno stereotipo di comportamento a tal punto che, nei controlli, si sono ritrovati beni illecitamente introdotti nei luoghi più disparati.

Le casistiche più comuni sono la creazione di falsi fondi all’interno di autoveicoli o camion, l’occultamento di merce all’interno di cruscotti, nel pomello del cambio, nella cuffia del cambio ecc.

L’altra condotta esaminata, che rientra nelle frodi di tipo documentali, mira invece all’applicazione di un’aliquota inferiore rispetto a quella che correttamente si sarebbe dovuta applicare in dogana per quel prodotto.

Tali tipi di situazioni sono, peraltro, già state esaminate nella parte riguardante i diversi regimi applicabili alle merci in movimento, dove si è parlato dei vari documenti che, a seconda dei casi, devono necessariamente scortare le merci stesse indicandone le caratteristiche ai fini della determinazione della corretta aliquota.

Le ipotesi di contrabbando più comuni riguardano, oggi, i tabacchi lavorati esteri, le sostanze stupefacenti, i marchi contraffatti ed i generi alimentari.

Per meglio comprendere quanto detto in precedenza, si riporta, in conclusione di paragrafo, un’ipotesi di contrabbando di sigarette attinente ai sistemi di frode documentale più volte menzionati.

Una società di import - export svizzera acquista dalle multinazionali d’oltreoceano le sigarette facendole giungere in un porto dell’Unione europea, dove vengono scaricate.

Poiché questa fornitura di tabacchi è destinata ad un mercato fuori dall’UE – come figura sui documenti di accompagnamento – essa è esente da dazi doganali comunitari.

Le sigarette vengono in seguito trasportate, su strada, in un Paese terzo da dove tuttavia fanno ritorno nell’Unione europea, via mare, attraverso canali clandestini per quindi essere vendute sul mercato nero.

I proventi della vendita di queste sigarette di contrabbando sono trasferiti in Svizzera per mezzo di vari intermediari.

**IL RUOLO SVOLTO DALLA GUARDIA DI FINANZA**

I servizi del Corpo svolti per il contrasto al contrabbando possono essere considerati con riferimento alle due tipologie di contrabbando intraispettivo ed extraispettivo, a cui corrispondono competenze primarie diverse, in considerazione dei reparti. 34

**CONTRABBANDO INTRAISPETTIVO**

Il contrabbando intraispettivo si concretizza presentando la merce alla visita doganale, ma ponendo in essere artifizi e raggiri tali da deviare gli accertamenti dell’autorità preposta al controllo (Agenzia delle Dogane e Guardia di Finanza).

In tale ipotesi, la presentazione della merce è solo apparente poiché non consente di accertare i reali quantitativi ed il suo valore effettivo.

La competenza primaria in materia di contrabbando intraispettivo è attribuita ai, in special modo, ai G.I.C.O. con proiezioni operative a livello nazionale.

Per il conseguimento di concreti risultati, ai fini sia preventivi sia repressivi, è comunque indispensabile l’impegno e lo spirito di osservazione di tutte le pattuglie che si trovino, anche per altri compiti di servizio, ad operare nei centri abitati e lungo le strade extraurbane affinché, rilevando la presenza di automezzi TIR, specialmente se in sosta in località isolate o viaggianti su strade secondarie, intervengano prontamente per verificare la regolarità della loro posizione.

I militari operanti, nel procedere all’esame della documentazione fornita dal trasportatore, dovranno volgere particolare attenzione soprattutto ai dati concernenti gli itinerari prescritti ed i tempi massimi di percorrenza concessi.

Qualora i trasportatori non si siano attenuti, senza giustificato motivo, a tali prescrizioni ed insorgano pertanto fondati motivi di sospetto, specie nei casi di deviazioni dall’itinerario, i militari provvederanno a scortare gli automezzi TIR alla più vicina dogana per gli ulteriori accertamenti del caso.

In proposito, sono state impartite le seguenti direttive:

(1) nel caso che l’autotrasportatore TIR segua l’itinerario stabilito dalla dogana di entrata ed esca dal territorio dello Stato attraverso il valico inizialmente prefissato, il Comando più vicino a tale valico, qualora sia stato investito della vigilanza, ne informerà quello che ha segnalato il transito del veicolo stesso attraverso il valico di entrata;

(2) nel caso, invece, che l’autotrasportatore TIR, per causa di forza maggiore, sia costretto a dirottare dall’itinerario stabilito dalla dogana di entrata ed esca da un valico diverso da quello inizialmente prefissato, il Comando più vicino a tale valico provvederà ad informare al riguardo sia quello che ha competenza sul valico di entrata, sia quello nella cui circoscrizione è ubicato il valico inizialmente prefissato per l’uscita dallo Stato.

Con legge 12 agosto 1962, n. 1517, è stata ratificata la convenzione doganale sul trasporto internazionale delle merci scortate da carnet TIR ed il relativo protocollo di firma, adottati a Ginevra il 15 gennaio 1959.

Tale convenzione riproduce sostanzialmente le disposizioni previste dal precedente accordo provvisorio del 16 giugno 1949, adeguate alle accresciute esigenze del traffico.

La Direzione Generale delle Dogane, pertanto, con circolare del 6 aprile 1963, n. 1149, nello specificare le innovazioni previste dalla convenzione rispetto all’accordo di Ginevra del 1959, ha precisato le norme che dovranno essere osservate dalla dogana al fine di assicurare la regolarità dei trasporti TIR.

La legge 6 giugno 1974, n. 298 e successive modificazioni, istituendo l’Albo Nazionale degli Autotrasportatori di cose per conto terzi, ha disciplinato, fra l’altro, il sistema stesso dei trasporti.

Con l’art. 44, in particolare, ha regolato i trasporti internazionali, subordinandone l’esecuzione in territorio nazionale al possesso, da parte dei vettori esteri, di appositi titoli autorizzativi in conformità agli accordi bilaterali o multilaterali, e prevedendo specifiche sanzioni in caso di “mancanza, inefficacia od indebito uso del titolo richiesto”. 35

Ricorre, tuttavia, nella pratica operativa che continuino a presentarsi al confine, in entrata od in uscita dal territorio dello Stato, automezzi esteri sprovvisti dell’autorizzazione richiesta per l’effettuazione del trasporto in ambito nazionale e tale oggettiva circostanza dà luogo a situazioni rilevanti sotto il profilo di polizia, ai sensi e per gli effetti degli artt. 46 e 60 della richiamata normativa.

In particolare, in tema di procedure e di competenze si sottolinea che:

(1) relativamente alla fattispecie di cui all’art. 46 - 1° comma - della legge n. 298/1974, gli organi doganali dovranno provvedere all’inoltro del rapporto all’Autorità Giudiziaria competente, interessando, nel contempo la Guardia di Finanza per gli adempimenti previsti ai sensi del combinato disposto degli artt. 46 e 60 della citata legge n. 298;

(2) le dogane di frontiera non consentiranno l’entrata di automezzi non in regola con la normativa di specie.

Tale quadro dispositivo afferma, in maniera inequivocabile, la piena competenza, in materia, dei militari della Guardia di Finanza, ancorché operanti negli spazi doganali, e sancisce in capo ai funzionari soltanto l’obbligo di denuncia al Pubblico Ministero o ad un Ufficiale di polizia giudiziaria (art. 331, comma 2, C.P.P.), limitatamente ai casi in cui abbiano personalmente proceduto alla rilevazione delle violazioni di specie, a ragione della loro qualità di pubblici ufficiali (secondo la nozione fissata nell’art. 357 C.P.), in presenza di una normativa - per l’appunto la legge n. 298/1974 - che non rientra fra quelle “la cui applicazione è demandata alle dogane”, alla stregua dei termini che si riscontrano in proposito nel T.U.L.D.

In altri termini, se le “inosservanze” ai precetti posti dalla citata legge n. 298/1974, sanzionate dall’art. 46, sono “accertate” negli spazi doganali direttamente dai militari del Corpo, nessun adempimento, di ordine procedurale, può far carico o essere svolto dai funzionari atteso che il suddetto obbligo di rapporto e l’esecuzione del sequestro (disposto dal citato art. 46) saranno adempiuti dagli stessi militari nel quadro delle proprie funzioni quali si evincono dal codice di procedura penale.

Se, però, l’indicata attività di polizia fosse in qualche modo suscettibile di dar luogo ad implicazioni di natura doganale, sarà cura dei militari operanti informare la competente dogana degli interventi effettuati per le eventuali iniziative di competenza.

**CONTRABBANDO EXTRAISPETTIVO**

Il contrabbando extraispettivo si realizza evitando la visita doganale, attraversando i confini in zone sprovviste di dogane o in cui non vi è vigilanza doganale.

La competenza primaria in materia di contrabbando extraispettivo, ora attribuita ai **Comandi Regionali e dipendenti reparti**, consegue alla necessità di realizzare l’unificazione di tutte le forze e mezzi impiegati nella prevenzione e repressione del particolare fenomeno delittuoso nonché sfruttare compiutamente, e con visione unitaria, la conoscenza della situazione generale, informativa e operativa.

Per quanto concerne, invece, il contrabbando intraispettivo, la competenza primaria spetta ai Nuclei di polizia economico-finanziaria.

L’attribuzione della competenza primaria in materia di contrabbando intraispettivo ai citati Nuclei ha lo scopo di assicurare in materia lo svolgimento di un’attività di carattere investigativo più penetrante e di più ampia portata.

Si osserva, infatti, che l’attività contrabbandiera in genere, e in specie quella che si estrinseca attraverso forme intraispettive, comporta l’impiego di consistenti mezzi finanziari e di complesse predisposizioni organizzative facenti capo per lo più a un ristretto numero di 36 elementi in qualità di organizzatori e di finanziatori, spesso reciprocamente collegati da rapporti di cointeressenza. E’, pertanto, evidente la necessità di orientare l’azione di contrasto - perché sia veramente efficace e valida - ad incidere al vertice del fenomeno che si vuole combattere.

Singoli risultati circoscritti al sequestro di merci, sia pure in quantitativi eventualmente rilevanti, e l’arresto di esecutori materiali non possono essere indicativi di alta efficienza operativa.

Inoltre, al fine di assicurare il continuo collegamento di tutti i reparti, è demandata la centralizzazione, di iniziativa o su esplicito affidamento del Comando Generale, con proiezioni operative a livello nazionale, delle indagini concernenti quei servizi anticontrabbando intraispettivo che, per l’entità degli illeciti traffici scoperti e per la portata degli stessi, possano interessare tutto il territorio nazionale, una parte rilevante dello stesso, o comunque più Comandi di Corpo territorialmente competenti, per:

 porre in atto misure di contrasto aderenti alle concrete caratteristiche dei particolari casi di contrabbando di t.l.e. da perseguire;

 superare i vincoli di circoscrizione.

**IL REATO DI CONTRABBANDO DI T.L.E**

**L’art. 291bis (contrabbando di tabacchi lavorati esteri)** prevede che **“***chiunque introduce, vende, trasporta, acquista o detiene nel territorio dello Stato un quantitativo di tabacco lavorato estero di contrabbando superiore a dieci chilogrammi convenzionali è punito con la multa di Euro 5,16 per ogni grammo convenzionale di prodotto, come definito dall’articolo 9 della legge 7 marzo 1985, n. 76, e con la reclusione da due a cinque anni.*

*I fatti previsti dal comma 1, quando hanno ad oggetto un quantitativo di tabacco lavorato estero fino a dieci chilogrammi convenzionali, sono puniti con la multa di Euro 5,16 per ogni grammo convenzionale di prodotto e, comunque, in misura non inferiore ad Euro 516,46”.*

A tal proposito, vale la pena sottolineare, come già accennato alla pg. 41, che il D.Lgs n. 8/2016 ha depenalizzato “tutte le violazioni per le quali è prevista la sola pena della multa o dell’ammenda”, ivi compresa, dunque, anche l’ipotesi di cui al secondo comma dell’art 291-bis, se non ricorrano circostanze aggravanti, mentre restano punite con sanzione penale le condotte di cui al primo comma, in relazione alle quali è tuttora obbligatorio effettuare la comunicazione della notizia di reato all’A.G. competente, avendo cura di redigere i previsti atti di P.G.

**L’art 291 ter (circostanze aggravanti del delitto di contrabbando di tabacchi lavorati esteri) prevede che** *se i fatti previsti dall’articolo 291-bis sono commessi adoperando mezzi di trasporto appartenenti a persone estranee al reato, la pena è aumentata.*

*Nelle ipotesi previste dall’articolo 291-bis, si applica la multa di 25 Euro per ogni grammo convenzionale di prodotto e la reclusione da tre a sette anni, quando:* 41

a. *nel commettere il reato o nei comportamenti diretti ad assicurare il prezzo, il prodotto, il profitto o l’impunità del reato, il colpevole faccia uso delle armi o si accerti averle possedute nell’esecuzione del reato;*

b. *nel commettere il reato o immediatamente dopo l’autore è sorpreso insieme a due o più persone in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di polizia;*

c. *il fatto è connesso con altro reato contro la fede pubblica o contro la pubblica amministrazione;*

d. *nel commettere il reato l’autore ha utilizzato mezzi di trasporto, che rispetto alle caratteristiche omologate, presentano alterazioni o modifiche idonee ad ostacolare l’intervento degli organi di polizia ovvero a provocare pericolo per la pubblica incolumità;*

e. *nel commettere il reato l’autore ha utilizzato società di persone o di capitali ovvero si è avvalso di disponibilità finanziarie in qualsiasi modo costituite in Stati che non hanno ratificato la Convenzione sul riciclaggio, la ricerca, il sequestro e la confisca dei proventi di reato, fatta a Strasburgo l’8 novembre 1990, ratificata e resa esecutiva ai sensi della legge 9 agosto 1993, n. 328, e che comunque non hanno stipulato e ratificato convenzioni di assistenza giudiziaria con l’Italia aventi ad oggetto il delitto di contrabbando.*

*La circostanza attenuante prevista dall’articolo 62 bis del codice penale, se concorre con le circostanze aggravanti di cui alle lettere a) e d) del comma 2 del presente articolo, non può essere ritenuta equivalente o prevalente rispetto a esse e la diminuzione di pena si opera sulla quantità di pena risultante dall’aumento conseguente alle predette aggravanti.*

**L’art. 291 quater (associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri) recita:** *quando tre o più persone si associano allo scopo di commettere più delitti tra quelli previsti dall’art. 291 bis, coloro che promuovono, costituiscono, dirigono, organizzano o finanziano l’associazione sono puniti, per ciò solo, con la reclusione da tre a otto anni. Chi partecipa all’associazione è punito con la reclusione da un anno a sei anni. La pena è aumentata se il numero degli associati è di dieci o più.*

*Se l’associazione è armata ovvero se ricorrono le circostanze previste dalle lettere d. od e. del comma 2 dell’articolo 291 ter, si applica la pena della reclusione da cinque a quindici anni nei casi previsti dal comma 1 del presente articolo, e da quattro a dieci anni nei casi previsti dal comma 2.*

*L’associazione si considera armata quando i partecipanti hanno la disponibilità, per il conseguimento delle finalità dell’associazione, di armi o materie esplodenti, anche se occultate o tenute in luogo di deposito.*

*Le pene previste dagli articoli 291 bis, 291 ter, e dal presente articolo sono diminuite da un terzo alla metà nei confronti dell’imputato che, dissociandosi dagli altri, si adopera per evitare che l’attività delittuosa sia portata ad ulteriori conseguenze anche aiutando concretamente l’autorità di polizia o l’autorità giudiziaria nella raccolta di elementi decisivi per la ricostruzione dei fatti e per l’individuazione o la cattura degli autori del reato o per la individuazione di risorse rilevanti per la commissione dei delitti.*

**6.1. ESTINZIONE DEI REATI DI CONTRABBANDO DI T.L.E.**

Per i casi di contrabbando aventi ad oggetto quantitativi di tabacchi lavorati non superiori a 10 chilogrammi convenzionali, , il trasgressore, ai sensi del combinato disposto dell’art. 291-bis, comma 2, del TULD e dell’art. 1, commi 1 e 6, del D.Lgs n. 8/2012, sarà punito con una sanzione amministrativa pecuniaria pari a € 5,00 per ogni grammo convenzionale di tabacco 42 lavorato estero di contrabbando, con un minimo di € 5.000,00 € ed un massimo di € 50.000,00.

Inoltre, si rappresenta che ai sensi dell’art. 2, comma 7, della L. n. 92/2001, nei casi di contrabbando di T.L.E. è sempre disposta la confisca amministrativa.

**PROCEDIMENTO DI IRROGAZIONE DELLA SANZIONE AMMINISTRATIVA.**

L’art. 6 del D.Lgs n. 8/2012 stabilisce che il procedimento per l’applicazione delle sanzioni è quello previsto dalle Sezioni I e II del Capo I della L. n. 689/1981, norma generale in tema di sanzioni amministrative. L’applicabilità di tale norma deve però confrontarsi con l’esistenza nel nostro ordinamento di altra norma speciale che disciplina l’applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.

Il contrabbando è infatti un fenomeno esclusivamente tributario (cfr. Cass. Pen n. 39196/2015, secondo cui esso *“consiste nella sottrazione delle merci di confine”)* sicché può affermarsi che, per quanto riguarda il contrabbando depenalizzato, dovendosi irrogare sanzioni tributarie, debba applicarsi il procedimento di cui al D.Lgs. n. 472/1997, le cui previsioni, essendo di carattere speciale, possono ritenersi prevalenti sulla L. n. 689/1981.

In linea generale, dunque, di fronte a un caso di contrabbando depenalizzato saranno applicabili le norme di cui al D.Lgs. n. 472/1997 e, solo in alcune lacune, le disposizoni di cui alla L. n. 689/1981. Ad esempio, poiché il sequestro cautelare non è disciplinato procedimentalmente dal D.Lgs. n. 472/1997, si applicheranno, in via sussidiaria, le norme di cui agli artt. 13 e ss. della L. n. 689/1981.

## 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 **CONTABILITA’ GENERALE** è un *sistema di rilevazione contabile degli aspetti finanziari ed economici della gestione dell’impresa*. Gli *aspetti finanziari* sono costituiti dalle entrate e dalle uscite di denaro e dalle variazioni di crediti e debiti; gli *aspetti economici* sono costituiti da ricavi, costi e variazioni di patrimonio netto. Il suo funzionamento si fonda su **5 principi** base:

1. 1)  PRINCIPIO **DUALISTICO**: ogni fatto di gestione sottoposto a registrazione viene studiato simultaneamente sotto un duplice aspetto;
2. 2)  PRINCIPIO **DELLA DUPLICITA’ DELLA SERIE DI CONTI**: ad ognuno dei due aspetti di rilevazione deve corrispondere un’apposita serie di conti;
3. 3)  PRINCIPIO **DEL FUNZIONAMENTO ANTITETICO DELLE SEZIONI DEI CONTI**: i conti devono essere formati da 2 sezioni per riportare in ciascuna di esse valori di segno opposto;
4. 4)  PRINCIPIO **DEL FUNZIONAMENTO ANTITETICO DELLE SERIE DEI CONTI**: i conti delle due serie devono funzionare in partita doppia in modo antitetico (es. +crediti in DARE, +ricavi in AVERE);
5. 5)  PRINCIPIO **DELL’EQUILIBRIO CONTABILE**: l’ammontare dei valori iscritti in dare deve sempre coincidere con l’ammontare dei valori iscritti in avere.

**PROCESSO CONTABILE**

Il processo contabile consiste nella registrazione di tutte le informazioni che riguardano l'azienda e il mercato, la cui conoscenza è necessaria per la gestione dell’azienda stessa e per adempiere alle prescrizioni delle norme civili e fiscali. Se consideriamo che in un’impresa si verificano molteplici operazioni, non sarà possibile per l’imprenditore ricordarsi tutto (ad es. le quantità di merci acquistate o vendute, le somme da pagare, ecc). A questo problema viene incontro la **RILEVAZIONE** che indica come le informazioni devono essere registrate e come vanno lette e interpretate e lo strumento di cui si avvale per raccogliere queste informazioni, è la **CONTABILITA’** che si attua mediante **scritture**, registrazioni, annotazioni su schede o registri, allo scopo di conservare "traccia" dei fatti aziendali. La **contabilità** di un’azienda si effettua in base ai **documenti originari**, che si collocano all’origine di tutte le operazioni dai quali poi prende avvio il sistema delle rilevazioni aziendali:

*   **Documenti di prova delle avvenute operazioni con terzi** (ad es. fatture, contratti, cambiali e assegni);
*   **Documenti di autorizzazione** interni all’azienda (ad es. bollette di carico o scarico merce che autorizzano il magazziniere a ricevere o consegnare la merce).  **CLASSIFICAZIONE**  A seconda del **settore** in cui si applicano, è possibile distinguere **4 tipi di CONTABILITA’**:

**1. ELEMENTARE**: contiene scritture redatte a forma libera su moduli, schede, registri e servono di preparazione o di completamento alla **contabilità generale**. Si distinguono in:

o **primanota**:èunregistronelqualesiannotanoleoperazioniesterne(ades.fatturedi acquisto o vendita);

o **dellacassa**:comprendetutteleoperazionichecomportanomovimentididenaro; o **deirapporticonlebanche**:tutteleoperazionichemovimentanoilc/cbancario; o **dimagazzino**:imovimentidicaricoescaricodimerci,materieprime,ecc.;

132

o **deifornitoriedeiclienti;**o **dell’IVA**:tuttelefatturediacquistoevenditavannoannotateneiregistriobbligatoriaifini

IVA (registro delle fatture emesse, delle fatture di acquisto e dei corrispettivi); o **delpersonale**:liquidazionedelleretribuzioniedeicontributineiconfrontideidipendenti.

1. **GENERALE: è costituita da un insieme di rilevazioni tra loro collegate, cioè libro giornale e libro mastro, impiegate per determinare il reddito prodotto dall’azienda ogni anno mediante il Conto economico e il capitale disponibile in un determinato momento mediante lo Stato Patrimoniale, affinchè si possa compilare il Bilancio d’esercizio.**
2. **ANALITICA: considera le operazioni di gestione interna e assume importanza nelle aziende industriali, dove si propone di controllare i movimenti interni di materie e prodotti, di rilevare i consumi, di calcolare i costi di lavorazione e di determinare i risultati economici di singole produzioni.**
3. **RILEVAZIONI STATISTICHE: consentono di rielaborare dati interni ed esterni all’azienda, mediante gli strumenti propri della statistica (tabelle, grafici, rapporti, ecc.) per osservare ad esempio lo studio dell’andamento delle vendite, dei tempi di lavorazione, ecc.**

**CONTO:** strumento utilizzato dalla **contabilità** per la rilevazione di tutte le **operazioni aziendali**, che si sostanzia nelle scritture relative ad un **oggetto** del quale si vuole conoscere il **valore iniziale** e le **successive variazioni**. Pertanto il conto può distinguersi in:

*   **Conti finanziari**: accolgono le variazioni finanziarie (entrate e uscite, crediti e debiti), le variazioni finanziarie positive si registrano in dare, mentre quelle negative in avere;
*   **Conti economici**: rilevano i dati che riflettono sull’aspetto economico (le variazioni negative si rilevano in dare, mentre quelle positive in avere) e sono divisi a loro volta in:
* -  **Conti economici di reddito**: raccolgono i costi e i ricavi d’esercizio.
* -  **Conti economici di capitale**: utilizzati per rilevare le variazioni di capitale netto (es. utile  d’esercizio).  Inoltre è possibile **classificare i conti** in base ad altri criteri:
*   In base **all’ampiezza dell’oggetto**:  o **Contianalitici**:sonopiùdettagliati(adesempioDEBITIV/DITTAX);  o **Contisintetici**:sonopiùgenerici(adesempioDEBITIV/FORNITORI).
*   In base **al metodo di funzionamento**:  o **Contiunifase**:funzionanosoloinDAREosoloinAVERE(MERCC/ACQUISTI); o **Contibifase**:funzionanosiainDAREcheinAVERE(DEBITIV/FORNITORI).  **Graficamente** il conto può assumere diverse forme:
*   **a sezione unica (forma scalare**): c’è solo una sezione per rilevare la quantità e in essa i valori sono  contraddistinti da + o -;
*   **a 2 sezioni**: ci sono 2 colonne che consentono di rilevare da una parte le quantità positive e  dall’altra le quantità negative (DARE/AVERE). Il conto a 2 sezioni può essere:
  + -  **a sezioni divise contrapposte** (una sezione per il DARE e una per AVERE,  entrambe contengono data, descrizione e valori)
  + -  **a sezioni accostate con saldo** (data e descrizione sono presenti solo una volta e  poi vi è DARE e AVERE più l’eventuale colonna per il SALDO). 133

**OPERAZIONI EFFETTUABILI SUI CONTI**:

* 1)  **INTESTARE UN CONTO**: indicarne l’oggetto
* 2)  **APRIRE UN CONTO**: scrivere il primo importo
* 3)  **MOVIMENTARE UN CONTO**: scrivere gli importi successivi
* 4)  **CHIUDERE UN CONTO**: determinare il SALDO CONTABILE, la differenza tra DARE  e AVERE
* 5)  **ADDEBITARE UN CONTO**: rilevare un’operazione in DARE
* 6)  **ACCREDITARE UN CONTO**: rilevare un’operazione in AVERE
* **METODI E SISTEMI DI SCRITTURE**

Ogni operazione aziendale viene registrata secondo un preciso **metodo** e sulla base di diverse **scritture**.

|  |  |
| --- | --- |
| **SISTEMA DI SCRITTURA**  (o **sistema contabile**): riguardo **l’oggetto** e il **contenuto** delle **scritture**. | METODO DI SCRITTURA  (o **metodo contabile**): si riferisce al **modo** in cui le scritture vanno trascritte. |

Nel corso del tempo si sono sviluppati diversi SISTEMI CONTABILI (come il sistema **PATRIMONIALE** del Prof. BESTA e il sistema del **REDDITO** del Prof. ZAPPA) ma quello più utilizzato è il SISTEMA **AMADUZZI** che consente di determinare il **reddito d’esercizio** e il **patrimonio di funzionamento**, analizzando le operazioni sotto l’aspetto **finanziario** ed **economico**.

|  |  |
| --- | --- |
| Aspetto finanziario  Riguarda le variazioni che le operazioni aziendali provocano nei mezzi **liquidi** e nei **crediti** e **debiti,** pertanto prende in considerazione le **entrate** e le **uscite monetarie** che sono necessarie per permettere all’azienda di vivere e raggiungere i propri scopi e sono specificate nello **Stato Patrimoniale**. Quando le entrate e le uscite riguardano i **mezzi liquidi** (quindi il denaro in cassa o presso banche), si parla di **aspetto monetario**, quando invece riguardano il sorgere o l’estinguersi di **crediti** o **debiti**, si parla di **aspetto creditizio.** I **crediti** e i **debiti** possono distinguersi in 2 tipi:  **crediti o debiti di funzionamento**: un’impresa per l’acquisto di materie prime, sostiene un costo e anziché utilizzare il denaro in cassa, contrae un debito di funzionamento;   **crediti o debiti di finanziamento**: traggono origine da un’entrata monetaria (ad es. da un prestito concesso o ricevuto).  Dal punto di vista finanziario, la gestione delle aziende da luogo ad un continuo succedersi di **investimenti** e **disinvestimenti**, che prendono il nome di VARIAZIONI FINAZIARIE ATTIVE O PASSIVE, a seconda se riguardano un’**entrata** o un’**uscita**. | Aspetto economico  Riguarda le variazioni del capitale proprio per effetto della gestione economica dell’impresa mediante il sostenimento dei **costi** e i **ricavi**, che possono contribuire positivamente o negativamente alla creazione di ricchezza e sono specificati nel **Conto Economico**.  Si tratta delle normali operazioni di acquisto e vendita, necessarie per mandare avanti l’attività.  La differenza tra costi e ricavi determina il reddito d’esercizio(**utile** o **perdita**).  Le **variazioni** che il capitale proprio subisce per effetto della gestione economica possono essere VARIAZIONI ECONOMICHE DI CAPITALE O DI REDDITO |

I METODI CONTABILI sono molteplici, ma quello più utilizzato è il METODO DELLA PARTITA DOPPIA.

La **contabilità generale** infatti si tiene con il **metodo della partita doppia**, chiamato così perché le operazioni aziendali vengono registrate analizzando **2 aspetti** (**economico** e **finanziario**). Ad es. la vendita di un bene fa sorgere un **ricavo** *MERCI C/VENDITE* (aspetto economico) e allo stesso tempo genera un **credito** *CREDITI V/CLIENTI* (aspetto finanziario). La partita doppia prevede una **doppia registrazione contrapposta** (in DARE e AVERE, affinchè il totale del DARE sia uguale al totale di AVERE), utilizzando la **moneta di conto (EURO).**

|  |  |
| --- | --- |
| DARE | AVERE |
| **VARIAZIONI FINANZIARIE ATTIVE**  + denaro  + crediti  **–** debiti  **VARIAZIONI ECONOMICHE NEGATIVE**  Costi  **–** Capitale  Resi su vendite | **VARIAZIONI FINANZIARIE PASSIVE**  **–** denaro  **–** crediti  **+** debiti  **VARIAZIONI ECONOMICHE POSITIVE**  Ricavi  **–** Capitale  Resi su acquisti |

Lo scopo di questo procedimento è di determinare il **reddito d’esercizio** e di controllare quindi i **movimenti monetari-finanziari** relativi alla gestione.

La contabilità tenuta con il metodo della **partita doppia**, si avvale dei seguenti **strumenti**:

1. **Piano dei conti: prospetto in cui si elencano i conti che si prevede di “attivare”;**
2. **Libro mastro: si inseriscono i mastrini, uno per ogni oggetto;**
3. **primanota:èfacoltativa,sielencanoinordinecronologicotutteleoperazioniaziendalimanmanoche  si verificano e poi si trascrivono sul libro giornale;**
4. **librogiornale:siregistranogiornopergiornotutteleoperazioniaziendali;**
5. **bilancio di verifica: riepiloga ad una certa data i saldi e i movimenti di tutti i conti aziendali e viene  redatto periodicamente per controllare la quadratura dei conti e prima di compilare il bilancio di  esercizio;**
6. **bilancio di esercizio: serve a rappresentare la situazione patrimoniale-finanziaria della società e il  risultato economico dell’esercizio ed è composto da Stato Patrimoniale, Conto Economico, Nota integrativa (per le società di capitali, fornisce informazioni ulteriori rispetto allo stato patrimoniale e al conto economico) e Rendiconto finanziario (evidenzia l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide all'inizio e alla fine dell'esercizio e i flussi finanziari dell'esercizio).**

I fatti di gestione durante l’esercizio vengono registrati se vi è stata **manifestazione finanziaria**, cioè una variazione in aumento o in diminuzione della cassa, dei crediti e dei debiti. Di conseguenza si avrà anche una **variazione economica**. Praticamente si registrano i fatti con un **documento originario** alla mano (fattura, assegno o altro).

Questo però non consente subito di determinare il **reddito dell'esercizio** e il **patrimonio di funzionamento**. Infatti, il **reddito d'esercizio** è dato dalla differenza tra i **Ricavi** ed i **Costi** di **competenza dell'esercizio** ed il **patrimonio di funzionamento** è composto dai **Costi** e dai **Ricavi** non di competenza dell'esercizio (pluriennali e sospesi) oltre che dai valori finanziari e dai valori economici patrimoniali.

IL PIANO DEI CONTI

Il **piano dei conti** *è costituito da un documento contenente tutti i conti utilizzati per effettuare le rilevazioni contabili in partita doppia*.

Il piano dei conti, non è vincolato nella sua forma da alcuna norma dell'ordinamento italiano, ma varia a seconda delle esigenze aziendali ed è influenzato dalla forma giuridica dell'azienda, dall'attività da essa svolta e dalle sue dimensioni.

L'obiettivo generale del piano dei conti è di ottenere informazioni analitiche e, al tempo stesso, riassuntive (tramite i conti di mastro).

Un buon piano dei conti deve essere composto dal quadro dei conti e dalle note esplicative.

Il **quadro dei conti** è costituito da un raggruppamento di categorie omogenee che può essere considerato il conto primario, dai conti che suddividono il raggruppamento stesso (sottoconti) e dalla voce di bilancio in cui deve essere inserito. A ciascun sottoconto deve essere assegnato un codice (solitamente numerico) per facilitarne l'individuazione; questo codice è suddiviso in due parti suddivise da un punto: la prima parte indica il raggruppamento e la seconda il conto interessato.

Le **note esplicative** servono per chiarire il funzionamento dei sottoconti e il significato dei valori che accolgono. Esse dovrebbero contenere il codice e la denominazione del sottoconto, il raggruppamento a cui appartiene, il suo contenuto, il suo funzionamento (le voci da inserire in dare e quelle da inserire in avere nei conti di mastro e nella partita doppia) ed eventuali note.

## 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.

La rilevazione contabile è lo strumento che permette di registrare i fatti economici e finanziari, di misurarli e di valutarli. Si concretizza con le scritture effettuate in azienda che formano la contabilità. Le operazioni ordinarie di gestione sono quelle che permettono di raggiungere direttamente i fini aziendali e sono: **FINANZIAMENTI** (capitali per poter acquisire fattori produttivi), **INVESTIMENTI**, **TRASFORMAZIONE** (produzione), **DISINVESTIMENTI** (cessione di beni e servizi) e **REMUNERAZIONE** (a seguito delle cessioni).

**ACQUISIZIONE FATTORI PRODUTTIVI SPECIFICI, PLURIENNALI E D’ESERCIZIO**

Per svolgere la propria attività e realizzare la produzione, l’azienda ha bisogno di combinare fattori produttivi, questi possono essere **d’esercizio** (esauriscono la loro utilità nell’esercizio) o **pluriennali** (partecipano a più atti produttivi). Indipendentemente dalle caratteristiche del bene, ai fini della rilevazione contabile, qualunque **ACQUISTO** può essere scomposto in 3 operazioni:

1)  **PERFEZIONAMENTO CONTRATTUALE**: momento in cui si definisce il prezzo e le altre condizioni di scambio; gli impegni assunti non determinano però variazioni contabili, pertanto non si procede ad alcuna rilevazione.

2)  **LIQUIDAZIONE**: momento in cui avviene la rilevazione contabile, la quale rileva sotto l’aspetto economico un componente negativo di reddito (COSTO) e sotto l’aspetto finanziario un DEBITO. Quindi avremo: **V.E.– (merci c/acquisti in DARE), V.F.+ IVA (iva a credito in DARE) e V.F.- (debiti v/fornitori in AVERE (IL TOTALE));**

**3)  PAGAMENTO**: cessione di denaro o titoli di credito per il pagamento del debito. Questo fatto viene rilevato nel solo aspetto finanziario, infatti verrà rilevata **l’estinzione del debito precedente (V.F.+ debiti v/fornitori in DARE) e in contropartita il pagamento dello stesso (V.F.- banca c/c in AVERE).**

Gli acquisti dei FATTORI PRODUTTIVI **D’ESERCIZIO** possono distinguersi in: acquisizione di beni materiali (materie prime, semilavorati, prodotti e merci) e acquisto di servizi (es. lavorazione conto terzi, servizi energetici). Gli acquisti possono essere **imponibili** o **non soggetti a IVA**, nel *primo* caso le scritture saranno le stesse precedentemente menzionate (LIQUIDAZIONE e PAGAMENTO); negli acquisti invece non soggetti a IVA avremo semplicemente: *liquidazione* con V.E.- merci c/acquisti in DARE (costo) e V.F.- debiti v/fornitori in AVERE (debito), in pratica si omette il conto IVA; e il *pagamento* con l’estinzione del debito come sempre tramite denaro o altri titoli.

**NB**. **GLI ONERI ACCESSORI** (es. spese trasporto) se addebitati in fattura incrementano il costo di acquisto dei beni materiali, se invece sono addebitati in fattura separata dovranno iscriversi in conti distinti (spese trasporto, iva a credito, debiti v/fornitori e pagamento).

I FATTORI PRODUTTIVI **PLURIENNALI** partecipano a più atti produttivi; tali beni sono normalmente utilizzati come strumenti di produzione del reddito della gestione caratteristica e non sono destinati alla vendita né sono oggetto di trasformazione.

Per tali caratteristiche determinano costi anticipati o sospesi comuni a più esercizi. La ripartizione, mediante quote di ammortamento, concorre alla formazione del reddito dei diversi esercizi nei quali trovano utilizzazione economica. I fattori produttivi pluriennali quindi, costituendo investimenti destinati ad essere utilizzati durevolmente all’interno dell’azienda, costituiscono **IMMOBILIZZAZIONI**. Queste possono essere: **MATERIALI** (terreni, fabbricati, impianti, macchinari) o **IMMATERIALI** (caratterizzati dalla mancanza di tangibilità come per esempio sono i costi di impianto e di ampliamento oppure i brevetti).

Riguardo alle scritture contabili, l’acquisto dei fattori produttivi pluriennali è il medesimo di quelli d’esercizio.

**LA VENDITA DI MERCI/PRODOTTI/SERVIZI**

Con la vendita avviene il trasferimento di proprietà di un bene o la prestazione di un servizio. La rilevazione contabile delle operazioni di vendita pone problematiche esattamente speculari a quelle riguardanti la rilevazione delle operazioni di acquisto, pertanto ogni vendita comporta:

1. 1)  **PERFEZIONAMENTO CONTRATTUALE**: momento in cui si definisce il prezzo e le altre condizioni di scambio; gli impegni assunti non determinano però variazioni contabili, pertanto non si procede ad alcuna rilevazione.
2. 2)  **LIQUIDAZIONE:** momento in cui avviene la rilevazione contabile, la quale rileva sotto l’aspetto economico un componente positivo di reddito (RICAVO) e sotto l’aspetto finanziario un CREDITO. Quindi avremo: **V.E.+ (merci c/vendite in AVERE), V.F.- IVA (iva a debito in AVERE) e V.F.+ (crediti v/clienti in DARE (IL TOTALE));**
3. **3)  INCASSO**: acquisizione del denaro a fronte dell’estinzione del credito. Questo fatto viene rilevato nel solo aspetto finanziario, infatti verrà rilevata **l’estinzione del credito (V.F.- crediti v/clienti in AVERE) e in contropartita la ricezione del pagamento dello stesso (V.F.+ banca c/c in DARE).**

Le vendite possono essere **imponibili** o **non soggette a IVA**, nel *primo* caso le scritture saranno le stesse precedentemente menzionate (LIQUIDAZIONE e PAGAMENTO); nelle vendite invece non soggette a IVA avremo semplicemente: *liquidazione* con V.E.+ merci c/vendite in AVERE (ricavo) e V.F.+ crediti v/clienti in DARE (credito), in pratica si omette il conto IVA; e *l’incasso* con l’estinzione del credito come sempre.

Possono esserci casi in cui vi siano **rettifiche sulle vendite**, queste sono scritture contabili con le quali si rilevano componenti negative di reddito che comportano una riduzione dei ricavi di vendita. Per registrare queste rettifiche (es. resi) occorre diminuire il credito v/clienti e il ricavo di vendita; questo può avvenire direttamente in conto oppure fuori conto con la seguente scrittura: **V.E.- RETTIFICA SU VENDITE (DARE) e V.F.- CREDITI V/CLIENTI (AVERE).**

**IL REGOLAMENTO DEI DEBITI E DEI CREDITI COMMERCIALI**

**REGOLAMENTO DEI DEBITI**

Il regolamento dei debiti è il momento conclusivo dell’operazione di acquisto e consiste nell’estinzione del debito. Il regolamento può essere:

**ANTICIPATO**: avviene prima della consegna della merce o della prestazione di servizio.

**IMMEDIATO**: avviene al momento della consegna della merce o della prestazione di servizio.

**DILAZIONATO**: avviene in epoca successiva alla consegna della merce o della prestazione di servizio.

In ciascun momento i **mezzi di pagamento** possono essere: denaro contante, assegni bancari o circolari, bonifici bancari, rilascio di cambiali, girata di cambiali attive. Indipendentemente dalla forma prescelta, lo schema logico da seguire nella contabilizzazione del regolamento dei debiti vede sempre la rilevazione di una permutazione finanziaria: **una V.F.+ (diminuzione del debito v/fornitori in DARE) e una V.F.- (pagamento tramite banca o altro in AVERE).**

Gli **ANTICIPI A FORNITORI** rappresentano un regolamento parziale e anticipato rispetto al ricevimento della fattura. In contabilità l’anticipo a fornitori rappresenta **un conto finanziario che registra un credito** che dovrà essere compensato al momento della liquidazione dell’acquisto. Quindi: **Fornitori c/anticipi (V.F.+ in DARE), IVA a credito (V.F.+ in DARE) e Banca c/c (V.F.- in AVERE).**

Di conseguenza la liquidazione sarà: **Merci c/acquisti (V.E.- in DARE), IVA a credito (V.F.+ in DARE), Debiti v/fornitori (V.F.- in AVERE) e Fornitori c/anticipi (V.F.- in AVERE).**Il conto merci c/acquisti registra il valore complessivo del costo di acquisto.

**REGOLAMENTO DEI CREDITI**  Il regolamento dei crediti è il momento conclusivo dell’operazione di vendita e consiste nell’incasso del credito. Il regolamento può essere:

* -  **ANTICIPATO**: avviene prima della consegna della merce o della prestazione di servizio.
* -  **IMMEDIATO**: avviene al momento della consegna della merce o della prestazione di servizio.
* -  **DILAZIONATO**: avviene in epoca successiva alla consegna della merce o della prestazione di servizio.  In ciascun momento i **mezzi di pagamento** possono essere: denaro contante, assegni bancari o circolari, bonifici bancari, ricevimento o girata di cambiali attive.  Indipendentemente dalla forma prescelta, lo schema logico da seguire nella contabilizzazione del regolamento dei crediti vede sempre la rilevazione di una permutazione finanziaria: **una V.F.- (diminuzione del credito v/clienti in AVERE) e una V.F.+ (incasso del credito in AVERE).**

Gli **ANTICIPI DA CLIENTI** rappresentano un regolamento parziale e anticipato rispetto all’emissione della fattura. In contabilità l’anticipo da clienti rappresenta **un conto finanziario che registra una diminuzione di credito** e che dovrà essere compensato al momento della liquidazione della vendita. Quindi: **Clienti c/anticipi (V.F.- in AVERE), IVA a debito (V.F.- in AVERE) e Banca c/c (V.F.+ in DARE).**  Di conseguenza la liquidazione sarà: **Merci c/vendite (V.E.+ in AVERE), IVA a debito (V.F.- in AVERE), crediti v/clienti (V.F.+ in DARE) e Clienti c/anticipi (V.F.+ in DARE).**Il conto merci c/vendite registra il valore complessivo del ricavo di vendita.

## 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**
* 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 o delle Onlus

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 diversi da quelli sopraelencati

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:

* 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.

* 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.

* 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.

* 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.

* 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:

* 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.
* 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.

## 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, 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**

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**

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.**

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.

IL SERVIZIO DEL CORPO IN MATERIA DI DOGANA

Appare utile far precedere l’esame dei singoli aspetti della materia doganale da un inquadramento complessivo delle principali norme che la disciplinano, per trattare, poi, sommariamente, gli istituti doganali e l’attività svolta dal Corpo nello specifico settore.

Le fonti del diritto doganale sono contenute nei seguenti atti normativi:

*UNIONE EUROPEA*

* Trattato che istituisce una Unione Europea, detto anche Trattato di Lisbona (articolo 5). La competenza dell’Unione Europea si fonda sul principio dell’attribuzione.
* Trattato sul funzionamento dell’Unione Europea. L’art. 3 del TFUE prevede che l’Unione europea abbia competenza esclusiva nei seguenti settori:

a) unione doganale;

b) definizione delle regole di concorrenza necessarie al funzionamento del mercato interno;

c) politica monetaria per gli Stati membri la cui moneta è l'euro;

d) conservazione delle risorse biologiche del mare nel quadro della politica comune della pesca;

e) politica commerciale comune.

Proprio per effetto di queste competenze, il Parlamento Europeo, il Consiglio dei ministri dell’UE e la Commissione, ai sensi dell’art. 288 del TFUE hanno emanato i regolamenti che istituiscono il Codice Doganale dell’Unione Europea e le norme di attuazione:

* Reg.(UE) n° 952/2013, del PE e del Consiglio del 7 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell’Unione;
* Reg.( UE) 2015/2446 della Commissione del 28 luglio 2015, che integra il reg.952/2013, in relazione alle modalità che specificano alcune disposizioni del codice doganale dell’Unione;
* Il reg. di esecuzione (UE) 2015/2447 del 24 novembre 2015, recante modalità di applicazione di talune disposizioni del reg.(UE) 952/2013, che istituisce un codice doganale dell’U.E.

*NORMATIVA NAZIONALE*

Le principali norme circa l’organizzazione nazionale dei servizi doganali, le misure di vigilanza ed i poteri di controllo, le sanzioni penali ed amministrative irrogabili in caso di violazione sono previste da:

* Testo Unico delle leggi doganali approvato con D.P.R. 23.1.1973, n. 43, e successive modificazioni;
* Decreto legislativo 8.11.1990, n. 374, relativo al riordino degli istituti doganali ed alla revisione delle procedure di accertamento e controllo
* Decreto legislativo 18.12.1997, n. 472, contenete le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative tributarie.

Particolare rilievo rivestono, altresì, i regolamenti approvati con:

* D.M. 11/12/1992, n. 548, in merito alle procedure semplificate di accertamento doganale;
* D.M. 28/01/1994, n. 254, relativo alle semplificazioni per l’entrata delle merci nel territorio doganale;
* D.M. 28/01/1994, n. 255, concernente i programmi e le disposizioni in materia di visita fisica delle merci nella fase dell’accertamento;
* D.M. 28/01/1994, n. 256, contenente disposizioni sul servizio di riscontro e l’identificazione delle merci sottoposte a vincoli doganali.

*IL NUOVO CODICE DOGANALE COMUNITARIO*

A far data dal **1° maggio 2016**, trova completa applicazione il nuovo **Codice Doganale dell’Unione (CDU)**, istituito dal Regolamento (UE) n. 952/2013, del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013.

Il nuovo **Codice Doganale dell’Unione**, che sostituisce il **Codice Doganale Comunitario**, approvato con Regolamento (CEE) n. 2913/1992 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, reca una serie di innovazioni all’attuale normativa doganale volte a rafforzare l’armonizzazione delle procedure doganali degli Stati membri e a sostenere la competitività delle imprese comunitarie, anche mediante la completa telematizzazione degli scambi informativi, ivi comprese le dichiarazioni, le richieste o le decisioni, tra le autorità doganali e gli operatori economici.

In particolare, tra le novità di maggior rilievo introdotte dal Codice Doganale dell’Unione, si pongono in evidenza:

- la ridefinizione dei regimi doganali, ora costituiti dall’immissione in libera pratica, dall’esportazione e dai regimi speciali quali il transito, il deposito e il perfezionamento;

- la revisione della disciplina della rappresentanza in dogana;

- la rivisitazione dello status di operatore economico autorizzato, che viene ad assumere una posizione di maggiore rilievo rispetto alla precedente normativa, atteso che la possibilità di accedere ad una serie di benefici e di semplificazioni nelle procedure doganali è ora subordinata al possesso di tale autorizzazione;

- l’introduzione di rilevanti semplificazioni procedurali in materia di sdoganamento centralizzato, dichiarazioni doganali, autovalutazione;

- le nuove disposizioni in tema di posizione doganale delle merci, armonizzazione delle disposizioni sanzionatorie nazionali e termine di prescrizione dell’accertamento doganale.

*LE VIOLAZIONI DOGANALI*

Quando si parla di violazioni doganali, occorre distinguere nettamente le ipotesi di contrabbando (Capo I del Titolo VII del TULD) dalle violazioni amministrative del successivo Capo II.

Tenuto conto delle prerogative del Corpo di polizia doganale, l’attenzione è indirizzata essenzialmente all’esame delle ipotesi di contrabbando, mentre le fattispecie di illecito amministrativo sono normalmente contestate dai funzionari doganali, in sede di accertamento del tributo.

Il contrabbando [*Le diverse fattispecie sono disciplinate dagli artt. 282 al 291 (contrabbando semplice), 295 (circostanze aggravanti), 295-bis (illeciti amministrativi per contrabbando di lieve entità), 296 (recidiva), 297 (contrabbando abituale), 298 (contrabbando professionale).A seguito dell’entrata in vigore del D.Lgs n. 8/2016, è stato depenalizzato il contrabbando semplice (trattasi delle ipotesi previste dall’art 282 al 291 e dal 291-bis, 2° co., nel caso in cui non ricorra alcuna delle fattispecie di cui agli art. 291-ter, 292 e 294 del TULD*], in base al vigente diritto doganale, consiste in una condotta idonea a determinare la riduzione o la totale omissione del pagamento dei diritti doganali dovuti a seguito dell’effettuazione di un’operazione doganale.

Questi diritti sono essenzialmente costituiti dai dazi doganali, dall’IVA e da altre forme di fiscalità erariale, quali le accise (ex imposte di consumo).

Tale fenomeno, avendo diretta incidenza sul sistema delle entrate di bilancio dell’Unione Europea, costituenti le risorse proprie (tra le quali, appunto, i dazi doganali), e di quelle nazionali, provoca un danno finanziario grave e diretto sia al primo, con ciò qualificandosi come frode comunitaria, che alla fiscalità interna dei singoli Stati membri.

Per il corretto inquadramento sostanziale e procedurale della fattispecie illecita, occorre sempre saper distinguere se:

a. il contrabbando ha avuto ad oggetto il T.L.E. o altre merci;

b. la fattispecie configura un delitto o piuttosto un illecito amministrativo;

c. l’accertamento è avvenuto all’interno od all’esterno degli spazi doganali;

Infatti, il contrabbando di T.L.E. è disciplinato in maniera differente, dovendo fare riferimento, come anticipato, a disposizioni speciali rinvenibili nel TULD, nel D.Lgs. n. 375/90, nella L. n. 50/94 e nella L. n. 92/2001.

Ancora, gli adempimenti della G. di F. variano, a seconda che il contrabbando assuma o meno rilievo penale.

Infine, la competenza ad accertare le violazioni al TULD negli spazi doganali spetta ai funzionari (art. 324 del TULD), mentre fuori dagli spazi doganali la G. di F. agisce autonomamente.

*IL RUOLO SVOLTO DALLA GUARDIA DI FINANZA*

I servizi del Corpo svolti per il contrasto al contrabbando possono essere considerati con riferimento alle due tipologie di contrabbando **intraispettivo** ed **extraispettivo**, a cui corrispondono competenze primarie diverse, in considerazione dei reparti.

*IL CONTRABBANDO INTRAISPETTIVO*

Il contrabbando **intraispettivo** si concretizza presentando la merce alla visita doganale, ma ponendo in essere artifizi e raggiri tali da deviare gli accertamenti dell’autorità preposta al controllo (Agenzia delle Dogane e Guardia di Finanza).

In tale ipotesi, la presentazione della merce è solo apparente poiché non consente di accertare i reali quantitativi ed il suo valore effettivo.

La competenza primaria in materia di contrabbando intraispettivo è attribuita ai, in special modo, ai G.I.C.O. con proiezioni operative a livello nazionale.

Per il conseguimento di concreti risultati, ai fini sia preventivi sia repressivi, è comunque indispensabile l’impegno e lo spirito di osservazione di tutte le pattuglie che si trovino, anche per altri compiti di servizio, ad operare nei centri abitati e lungo le strade extraurbane affinché, rilevando la presenza di automezzi TIR, specialmente se in sosta in località isolate o viaggianti su strade secondarie, intervengano prontamente per verificare la regolarità della loro posizione.

I militari operanti, nel procedere all’esame della documentazione fornita dal trasportatore, dovranno volgere particolare attenzione soprattutto ai dati concernenti gli itinerari prescritti ed i tempi massimi di percorrenza concessi.

Qualora i trasportatori non si siano attenuti, senza giustificato motivo, a tali prescrizioni ed insorgano pertanto fondati motivi di sospetto, specie nei casi di deviazioni dall’itinerario, i militari provvederanno a scortare gli automezzi TIR alla più vicina dogana per gli ulteriori accertamenti del caso.

In proposito, sono state impartite le seguenti direttive:

(1) nel caso che l’autotrasportatore TIR segua l’itinerario stabilito dalla dogana di entrata ed esca dal territorio dello Stato attraverso il valico inizialmente prefissato, il Comando più vicino a tale valico, qualora sia stato investito della vigilanza, ne informerà quello che ha segnalato il transito del veicolo stesso attraverso il valico di entrata;

(2) nel caso, invece, che l’autotrasportatore TIR, per causa di forza maggiore, sia costretto a dirottare dall’itinerario stabilito dalla dogana di entrata ed esca da un valico diverso da quello inizialmente prefissato, il Comando più vicino a tale valico provvederà ad informare al riguardo sia quello che ha competenza sul valico di entrata, sia quello nella cui circoscrizione è ubicato il valico inizialmente prefissato per l’uscita dallo Stato.

Con legge 12 agosto 1962, n. 1517, è stata ratificata la convenzione doganale sul trasporto internazionale delle merci scortate da carnet TIR ed il relativo protocollo di firma, adottati a Ginevra il 15 gennaio 1959.

Tale convenzione riproduce sostanzialmente le disposizioni previste dal precedente accordo provvisorio del 16 giugno 1949, adeguate alle accresciute esigenze del traffico.

La Direzione Generale delle Dogane, pertanto, con circolare del 6 aprile 1963, n. 1149, nello specificare le innovazioni previste dalla convenzione rispetto all’accordo di Ginevra del 1959, ha precisato le norme che dovranno essere osservate dalla dogana al fine di assicurare la regolarità dei trasporti TIR.

La legge 6 giugno 1974, n. 298 e successive modificazioni, istituendo l’Albo Nazionale degli Autotrasportatori di cose per conto terzi, ha disciplinato, fra l’altro, il sistema stesso dei trasporti.

Con l’art. 44, in particolare, ha regolato i trasporti internazionali, subordinandone l’esecuzione in territorio nazionale al possesso, da parte dei vettori esteri, di appositi titoli autorizzativi in conformità agli accordi bilaterali o multilaterali, e prevedendo specifiche sanzioni in caso di “mancanza, inefficacia od indebito uso del titolo richiesto”.

Ricorre, tuttavia, nella pratica operativa che continuino a presentarsi al confine, in entrata od in uscita dal territorio dello Stato, automezzi esteri sprovvisti dell’autorizzazione richiesta per l’effettuazione del trasporto in ambito nazionale e tale oggettiva circostanza dà luogo a situazioni rilevanti sotto il profilo di polizia, ai sensi e per gli effetti degli artt. 46 e 60 della richiamata normativa.

In particolare, in tema di procedure e di competenze si sottolinea che:

(1) relativamente alla fattispecie di cui all’art. 46 - 1° comma - della legge n. 298/1974, gli organi doganali dovranno provvedere all’inoltro del rapporto all’Autorità Giudiziaria competente, interessando, nel contempo la Guardia di Finanza per gli adempimenti previsti ai sensi del combinato disposto degli artt. 46 e 60 della citata legge n. 298;

(2) le dogane di frontiera non consentiranno l’entrata di automezzi non in regola con la normativa di specie.

Tale quadro dispositivo afferma, in maniera inequivocabile, la piena competenza, in materia, dei militari della Guardia di Finanza, ancorché operanti negli spazi doganali, e sancisce in capo ai funzionari soltanto l’obbligo di denuncia al Pubblico Ministero o ad un Ufficiale di polizia giudiziaria (art. 331, comma 2, C.P.P.), limitatamente ai casi in cui abbiano personalmente proceduto alla rilevazione delle violazioni di specie, a ragione della loro qualità di pubblici ufficiali (secondo la nozione fissata nell’art. 357 C.P.), in presenza di una normativa - per l’appunto la legge n. 298/1974 - che non rientra fra quelle “la cui applicazione è demandata alle dogane”, alla stregua dei termini che si riscontrano in proposito nel T.U.L.D.

In altri termini, se le “inosservanze” ai precetti posti dalla citata legge n. 298/1974, sanzionate dall’art. 46, sono “accertate” negli spazi doganali direttamente dai militari del Corpo, nessun adempimento, di ordine procedurale, può far carico o essere svolto dai funzionari atteso che il suddetto obbligo di rapporto e l’esecuzione del sequestro (disposto dal citato art. 46) saranno adempiuti dagli stessi militari nel quadro delle proprie funzioni quali si evincono dal codice di procedura penale.

Se, però, l’indicata attività di polizia fosse in qualche modo suscettibile di dar luogo ad implicazioni di natura doganale, sarà cura dei militari operanti informare la competente dogana degli interventi effettuati per le eventuali iniziative di competenza.

*CONTRABBANDO EXTRAISPETTIVO*

Il contrabbando **extraispettivo** si realizza evitando la visita doganale, attraversando i confini in zone sprovviste di dogane o in cui non vi è vigilanza doganale.

La competenza primaria in materia di contrabbando extraispettivo, ora attribuita ai Comandi Regionali e dipendenti reparti, consegue alla necessità di realizzare l’unificazione di tutte le forze e mezzi impiegati nella prevenzione e repressione del particolare fenomeno delittuoso nonché sfruttare compiutamente, e con visione unitaria, la conoscenza della situazione generale, informativa e operativa.

Per quanto concerne, invece, il contrabbando intraispettivo, la competenza primaria spetta ai Nuclei di polizia economico-finanziaria.

L’attribuzione della competenza primaria in materia di contrabbando intraispettivo ai citati Nuclei ha lo scopo di assicurare in materia lo svolgimento di un’attività di carattere investigativo più penetrante e di più ampia portata.

Si osserva, infatti, che l’attività contrabbandiera in genere, e in specie quella che si estrinseca attraverso forme intraispettive, comporta l’impiego di consistenti mezzi finanziari e di complesse predisposizioni organizzative facenti capo per lo più a un ristretto numero di elementi in qualità di organizzatori e di finanziatori, spesso reciprocamente collegati da rapporti di cointeressenza.

E’, pertanto, evidente la necessità di orientare l’azione di contrasto - perché sia veramente efficace e valida - ad incidere al vertice del fenomeno che si vuole combattere.

Singoli risultati circoscritti al sequestro di merci, sia pure in quantitativi eventualmente rilevanti, e l’arresto di esecutori materiali non possono essere indicativi di alta efficienza operativa.

Inoltre, al fine di assicurare il continuo collegamento di tutti i reparti, è demandata la centralizzazione, di iniziativa o su esplicito affidamento del Comando Generale, con proiezioni operative a livello nazionale, delle indagini concernenti quei servizi anticontrabbando intraispettivo che, per l’entità degli illeciti traffici scoperti e per la portata degli stessi, possano interessare tutto il territorio nazionale, una parte rilevante dello stesso, o comunque più Comandi di Corpo territorialmente competenti, per:

* porre in atto misure di contrasto aderenti alle concrete caratteristiche dei particolari casi di contrabbando di t.l.e. da perseguire;
* superare i vincoli di circoscrizione.

*LE ATTIVITA’ ESEGUITE*

**Vigilanza** - spazi doganali (articoli 19 e 20)

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, disciplinato dall'art. 21 del T.U.L.D., 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.

**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.

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.

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.

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.

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).

**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.

IL SERVIZIO DEL CORPO IN MATERIA DI 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.

**GENERALITÀ SUI POTERI SPECIFICI DELLA GUARDIA DI FINANZA IN MATERIA DI ACCISE**

Ogni impianto presso il quale vengono commercializzati i prodotti assoggettati ad accisa è tenuto, oltre al rispetto della specifica normativa fiscale, anche agli adempimenti previsti dalle norme relative alle altre imposte. In particolar modo, trovano applicazione le disposizioni vigenti in materia di I.V.A. ed II.DD., nonché quelle disciplinanti altri settori connessi, quali quello relativo alla sicurezza degli impianti.

Nei confronti degli esercenti tali impianti, pertanto, potranno essere intraprese verifiche generali o parziali, mediante l’esercizio dei poteri di accesso, verificazione, ricerca e ispezione nonché delle altre facoltà attribuite ai militari del Corpo dagli artt. 51 e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, e dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Al riguardo, è evidente che la procedura del controllo dovrà interagire con le modalità di intervento relative al settore delle accise, in ragione della specificità dell’azienda controllata. In queste circostanze, peraltro, l’esame della documentazione relativa al settore delle accise dovrà necessariamente precedere il controllo della contabilità relativa agli altri comparti impositivi.

Infatti, all’accertamento di violazioni in materia di accise consegue di solito una sostanziale irregolarità della documentazione amministrativo-contabile istituita ai fini delle altre imposte citate.

L’art. 18 del Testo Unico, approvato con D.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, delinea i poteri attribuiti in materia al Corpo, introducendo, rispetto alla normativa previgente, un complesso più penetrante di attribuzioni, anche in relazione all’aumentata pericolosità fiscale dei prodotti sottoposti all’imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi, razionalizzando e armonizzando, inoltre, le facoltà ispettive in relazione ai diversi settori merceologici tassati.

La citata disposizione ha individuato le potestà che si applicano a tutti i settori sottoposti ad accisa e che, in forza delle disposizioni contenute negli artt. 58 comma 5 e 61 comma 2 del T.U., si applicano anche nel comparto dell’energia elettrica e nel settore delle imposte di consumo interno sugli oli lubrificanti e sui bitumi.

Il secondo comma, in particolare, attribuisce ai funzionari dell’Amministrazione finanziaria muniti della tessera di riconoscimento di cui all’art. 31 della legge n. 4 del 1929 ed agli appartenenti alla Guardia di Finanza, il potere di effettuare le indagini ed i controlli necessari ai fini dell’accertamento delle violazioni in materia.

Nello svolgimento di tali controlli, i soggetti sopraindicati potranno accedere liberamente ed in qualsiasi momento nei depositi, negli impianti e nei luoghi in cui sono trasformati, detenuti o utilizzati prodotti sottoposti ad accisa nonché nei luoghi in cui è detenuta la documentazione attinente a tali prodotti.

Il potere di accesso, quale facoltà di entrare in un luogo e di permanervi anche contro la volontà di chi ne ha la disponibilità, è dunque, rispetto al passato, esercitabile non solo nei luoghi in cui possano rinvenirsi prodotti rientranti nell’ambito di applicazione della normativa ma anche nei locali

in cui sia detenuta la documentazione.

L’accesso è eseguito legittimamente nelle seguenti strutture:

- depositi;

- impianti;

- ogni altro sito in cui siano fabbricati, detenuti o utilizzati prodotti sottoposti ad accisa;

- locali in cui sia detenuta documentazione relativa, a condizione che alla parte vengano comunicate le finalità del controllo, anche ai sensi dell’art. 12 della Legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

Dai luoghi in cui è esercitabile tale potestà è, comunque, certamente esclusa la privata dimora, salvo che ricorrano le condizioni previste dalle disposizioni riguardanti altri settori impositivi, ovvero che ricorrano le condizioni per effettuare perquisizioni domiciliari ai sensi del successivo comma 3.

Ai sensi della citata disposizione normativa, il potere di accesso è esercitabile in qualsiasi momento.

L’art. 12 della legge n. 212/2000, d’altro canto, dispone che gli accessi avvengano durante l’orario ordinario di servizio. Dal coordinamento delle norme sopraesposte, discende che la potestà d’accesso può comunque essere esercitata in qualunque orario ma che, qualora la stessa venga esercitata in orari diversi da quello ordinario, dovrà essere fornita adeguata motivazione nel corpo del verbale.

Il potere di accedere nei luoghi sopraddetti è strumentale all’esercizio delle potestà di eseguire verificazioni, riscontri, inventari, ispezioni e ricerche nonché di esaminare registri e documenti.

Le verificazioni, in particolare, consistono nei controlli della gestione dell’attività ispezionata, attuati non esclusivamente su base documentale, bensì in riferimento alla concreta realtà aziendale.

Le verificazioni sono attuate mediante l’esame della documentazione (anche extracontabile) acquisita nonché mediante i riscontri che rappresentano tutte le attività esperibili per verificare che un fatto gestionale documentato sia avvenuto effettivamente e con le modalità riportate.

L’attività di verificazione può sostanziarsi anche negli inventari, che in materia di accise si traduce nella misurazione delle giacenze effettive di prodotti rinvenuti presso l’impresa controllata, nonché nelle ispezioni, intese come attività volte a rilevare l’effettiva condizione di luoghi ed impianti.

L’art. 18 riconosce inoltre il potere di effettuare ricerche, non espressamente contemplato nella normativa previgente ma comunque ammesso, in via interpretativa, per derivazione dal potere di ispezione. Tale attività costituisce atto d’autorità finalizzato all’acquisizione di tutti gli elementi utili alla prosecuzione del servizio eseguibile, anche contro la volontà della parte, in tutti i locali in cui è consentito l’accesso nonché sui veicoli aziendali o adibiti al trasporto merci conto terzi.

Il comma 2 dell’art. 18 attribuisce altresì ai militari della Guardia di Finanza ed ai funzionari dell’Amministrazione Finanziaria il potere di prelevare campioni, con l’affermazione espressa del carattere gratuito del prelievo.

Tale potestà è rivolta a verificare che i prodotti sottoposti ad accisa non siano destinati ad usi diversi rispetto a quelli per cui l’imposta è stata assolta. L’utilizzo di tale facoltà è opportuno soprattutto in relazione a prodotti destinati ad usi agevolati o esenti, o in relazione a quelli facilmente miscelabili in composti soggetti ad accisa superiore.

Agli appartenenti al Corpo è stato altresì attribuito il potere di apporre suggelli alle apparecchiature, per motivi di tutela fiscale che dovranno essere sostanziali e risultare puntualmente dalla verbalizzazione all’uopo redatta. Il relativo potere costituisce una novità, giacché la normativa previgente lo riconosceva ai soli funzionari dell’Amministrazione Finanziaria.

I controlli sulla circolazione dei prodotti sottoposti ad accise, infine, sono affidati dal comma 6 dell’art. 18 ai militari della G. di F., nonché ai funzionari dell’A.F. dotati di speciale tessera di riconoscimento. A tal fine si potrà effettuare ricerche sui mezzi di trasporto, apporre sigilli al carico per esigenze di tutela fiscale nonché effettuare prelevamento campioni in caso di dubbio sulla qualità dei prodotti trasportati.

**I POTERI ESCLUSIVI ATTRIBUITI AL CORPO**

Il comma 3 dell'art. 18 TUA descrive le potestà, oltre a quelle previste al comma 2, affidate in via esclusiva agli Ufficiali ed agli Ispettori e Sovrintendenti del Corpo, per il reperimento e l'acquisizione degli elementi utili ad accertare la corretta applicazione delle disposizioni in materia di imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi e delle relative violazioni, esercitabili di iniziativa o su richiesta dell'Amministrazione Finanziaria.

Pertanto, gli Ufficiali, gli Ispettori ed i Sovrintendenti del Corpo, per l'esecuzione dell'attività istituzionale in argomento, possono:

* invitare, indicandone il motivo, il responsabile d'imposta, o chiunque altro partecipi, anche come utilizzatore, all'attività industriale o commerciale attinente ai prodotti contemplati dal TUA, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati, notizie e chiarimenti, ovvero per esibire documenti relativi a lavorazione, trasporto, deposito, acquisto od utilizzazione dei prodotti soggetti alla predetta imposizione.

La potestà in argomento consente di convocare presso i Reparti del Corpo sia gli eventuali clienti, sia i fornitori del soggetto controllato, oltre ai dipendenti, che possono rivestire responsabilità di gestione all'interno dell'azienda ispezionata.

L'invito deve contenere il motivo della convocazione e le norme di riferimento e va indirizzato, nominativamente, alle persone che si intendono far comparire;

* richiedere, previa autorizzazione del Comandante Regionale, ad Aziende ed Istituti di credito o alla Poste Italiane S.p.A. di trasmettere copia di tutta la documentazione relativa ai rapporti intrattenuti dal cliente, secondo le modalità ed i termini previsti dall'art. 18 della Legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Giova precisare che, in caso di accertamenti bancari svolti ai sensi dell’art. 18 in materia di accise, non troveranno applicazione le presunzioni applicabili nel comparto IVA e II.DD., ciò in quanto le violazioni in materia di acquisti e vendite non contabilizzate non sfociano in sanzioni amministrative, ma attingono fattispecie penali che non supportano l’operatività di presunzioni così ampia;

* richiedere copia o estratti degli atti e documenti, ritenuti utili per le indagini o per i controlli, depositati presso qualsiasi ufficio della Pubblica Amministrazione o presso Pubblici Ufficiali;
* procedere a perquisizioni domiciliari, in qualsiasi ora, in caso di notizia o di fondato sospetto di violazioni costituenti reato previste dal TUA.

Tale disposizione sembra essere ricollegabile alla regola generale prevista dall’art. 33 della legge 7 gennaio 1929 n. 4, con l’‟affermazione testuale dell’inesistenza di limitazioni temporali all’esercizio di tale facoltà.

IL COORDINAMENTO TRA IL CORPO E L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

I commi 4 e 5 dell'art. 18 TUA disciplinano il coordinamento dell'attività svolta dal Corpo con quella posta in essere dall'Amministrazione Finanziaria.

Il comma 4 introduce il coordinamento tra la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Dogane e quello fra il Corpo e l'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato per l'esecuzione delle verifiche in seno ai cosiddetti impianti vigilati.

Invece, il comma 5 ammette la possibilità per gli stessi soggetti, sempre previo reciproco coordinamento, di effettuare interventi presso operatori che svolgono attività di produzione e di distribuzione di beni e servizi per accertamenti tecnici, al fine di controllare, anche a fini diversi da quelli tributari, l'osservanza di disposizioni nazionali e comunitarie.

**DIVERSE METODOLOGIE DI CONTROLLO**

Le metodologie operative variano in ragione dell’impianto o del soggetto che viene sottoposto a controllo. Regola comune è che tutti i controlli devono essere accuratamente preparati, al fine di acquisire un’adeguata conoscenza della struttura da controllare e quindi del dispositivo di personale e di mezzi da utilizzare.

Innanzitutto, l’attività che può essere svolta dalla Guardia di Finanza nel settore delle accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi può concretizzarsi in un’attività di vigilanza fissa ovvero dinamica.

La vigilanza fissa è quella cui sono assoggettati i depositi fiscali, presso i quali è possibile istituire degli uffici finanziari di fabbrica, che, ai fini della vigilanza, si possono avvalere, se necessario, della collaborazione dei militari della Guardia di Finanza.

La vigilanza dinamica, invece, si realizza attraverso una serie di interventi, di tipo essenzialmente investigativo, svolti:

* presso gli impianti che producono, commercializzano, detengono e/o utilizzano prodotti sottoposti ad accisa e ad altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi;
* in qualsiasi altro luogo dove sono custoditi i documenti rilevanti ai fini degli specifici tributi (ad esempio presso gli studi commerciali che detengono, per conto del soggetto controllato, eventuale contabilità rilevante ai fini delle accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi oppure presso operatori economici che hanno avuto rapporti commerciali con l'azienda oggetto di ispezione);
* su strada, per riscontrare l'esatto adempimento degli obblighi inerenti la circolazione, con riferimento soprattutto alla documentazione che deve scortare le movimentazioni dei prodotti sottoposti ad accisa e ad altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi.

Tali attività vanno poste in essere sulla scorta dei poteri attribuiti al Corpo sia dall'art. 18 TUA che dalle disposizioni legislative relative ad altri settori impositivi e si concretizzano essenzialmente nei moduli ispettivi della verifica e del controllo.

La nozione di verifica in materia di imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi non si discosta, in linea generale, da quella disciplinata dalla circolare n. 1/2008 e, pertanto, soggiace, oltre che alle disposizioni delle singole leggi d'imposta, alle regole contemplate dalla Legge 27 luglio 2000, n. 212 - "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente" e, per il tramite del procedimento amministrativo di accertamento nel quale la stessa si inquadra in funzione istruttoria e propedeutica all'emanazione del provvedimento finale, a quelle del Capo I della Legge 7 agosto 1990, n. 241.

In questa prospettiva, le verifiche:

- possono essere avviate solo in funzione della finalità di tutelare l'interesse pubblico alla prevenzione, ricerca e repressione degli illeciti tributari;

- devono essere improntate a criteri di legalità, economicità, efficacia, efficienza e trasparenza;

- devono essere eseguite nel pieno rispetto dei diritti e delle garanzie concesse al contribuente sottoposto a controllo;

- costituiscono espressione del doveroso esercizio di una pubblica funzione, basata su precisi riferimenti normativi, anche di carattere costituzionale ed, in quanto tali, devono essere sviluppate con quel grado di completezza ed esaustività adeguato alle circostanze.

Il controllo, invece, rappresenta un modulo ispettivo strumentale alla vigilanza nel settore dell'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi, differente dalla verifica in quanto si connota, normalmente, per maggiore brevità e snellezza. Tale tipologia d'ispezione, la cui esecuzione è soggetta all'esercizio delle medesime potestà ispettive previste per le verifiche, ha generalmente ad oggetto un singolo atto di gestione ovvero l'esatto adempimento di obblighi fiscali di carattere specifico e/o attinenti ad un particolare settore economico.

Le più comuni forme di controllo sono rappresentate dai:

* controlli sulla nautica da diporto;
* riscontri di coerenza esterna, con particolare riferimento ai controlli "a monte" ed "a valle";
* controlli sulla circolazione.

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.

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.

Ai fini del contrasto dell’illegalità nella Pubblica Amministrazione, nel cui ambito si inseriscono le attività riguardanti la contrattualistica pubblica, dovrà essere assicurata una costante vigilanza nel settore degli “**Appalti**” e dell’“**Anticorruzione**”, sviluppando interventi, d’iniziativa o su delega dell’Autorità Giudiziaria, volti a riscontrare eventuali irregolarità nelle procedure di appalto, prioritariamente riferite ai lavori pubblici e al settore sanitario.

*Contro la corruzione e gli illeciti negli appalti la Guardia di* ***finanza mette in campo gli stessi poteri utilizzati nelle indagini fiscali:*** *accessi, ispezioni, verifiche, invito a produrre documenti e informazioni, questionari e accertamenti finanziari.*

A tal fine, si avrà cura di sviluppare, tra l’altro, le informazioni ritraibili dalle attività in materia di prevenzione della corruzione, pubblicità e trasparenza nella Pubblica Amministrazione, nonché di valorizzare le sinergie instaurate con l’Autorità Nazionale Anticorruzione (A.N.AC.), per il tramite del Nucleo Speciale Anticorruzione, secondo le vigenti direttive, con specifico riferimento ai comparti della:

* vigilanza in materia di contrattualistica pubblica;
* prevenzione della corruzione nella Pubblica Amministrazione e verifica del rispetto degli obblighi normativi in tema di:
* pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni;
* inconferibilità e incompatibilità di incarichi presso le pubbliche amministrazioni e gli enti privati in controllo pubblico.

L’attività esperita dalla GdF ha tra le peculiarità:

* principalmente le condotte che turbano la regolarità delle procedure di affidamento gestite dalle stazioni appaltanti o dalle centrali di committenza e le connesse fasi di esecuzione dei contratti, nonché le frodi e gli inadempimenti contrattuali che abbiano a oggetto lavori, forniture e servizi;
* l’illecito condizionamento di bandi pubblici di concorso per l’assunzione e/o la mobilità di personale e l’affidamento di incarichi o borse di studio.

Le principali patologie che incidono sulla fase di aggiudicazione delle commesse possono interessare, separatamente o congiuntamente, la parte privata e quella pubblica.

Altri profili di illegalità attengono alla materiale esecuzione degli appalti. In ale contesto, vengono in evidenza frodi nelle pubbliche forniture, inadempienze contrattuali incidenti sulla regolare erogazione dei servizi – talvolta facendo ricorso a materiali non conformi e/o al lavoro nero, strumentali a ottenere abbattimenti di costi in fase di presentazione delle offerte – e varianti in corso d’opera, finalizzate a innalzare ingiustificatamente i valori delle commesse.

In tale ambito, traendo spunto da talune esperienze di servizio, si segnala l’opportunità che i Reparti prestino particolare attenzione:

* alla documentazione presentata alle Società Organismo di Attestazione (S.O.A.) ai fini del rilascio della relativa certificazione di idoneità;
* alla regolarità delle garanzie offerte dagli operatori risultati aggiudicatari di commesse pubbliche;
* alle fatture relative all’approvvigionamento dei materiali e dei prodotti oggetto dell’appalto, onde stabilire la conformità di questi ultimi rispetto alle indicazioni dei capitolati di gara;
* alla posizione lavorativa dei soggetti impiegati nei cantieri per la realizzazione di opere pubbliche o di quelli incaricati di eseguire le prestazioni nei contratti di servizi;
* alle varianti all’originario progetto, per riscontrare se le stesse siano da attribuire a effettive e non prevedibili esigenze intervenute successivamente all’affidamento delle commesse, ovvero a negligenze, imperizie o condotte dolose insorte nelle fasi progettuali;
* alle procedure di affidamento diretto, al fine di riscontrare la sussistenza dei relativi presupposti, nonché la corretta individuazione dell’aggiudicatario.

L’impegno potrà tradursi nell’esecuzione di:

* indagini di polizia giudiziaria per i reati di cui agli artt. 353, 353-bis, 354, 355, 356 del codice penale e all’art. 21 della legge 13 settembre 1982, n. 6461;
* interventi amministrativi d’iniziativa riguardanti operatori economici contraenti della Pubblica Amministrazione, con i poteri di polizia economico-finanziaria di cui al decreto legislativo 19 marzo 2001, n. 68 e, nelle forme previste su delega del Nucleo Speciale Spesa Pubblica e Repressione Frodi Comunitarie, con i poteri antiriciclaggio di cui al decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231;
* servizi a richiesta per il tramite del Nucleo Speciale Anticorruzione, in relazione ai rapporti di collaborazione con l’Autorità Nazionale Anticorruzione, che assicura la vigilanza nel settore della contrattualistica pubblica, nonché in materia di trasparenza e prevenzione della corruzione nelle Pubbliche Amministrazioni.

RAPPORTI DI COLLABORAZIONE TRA L’AUTORITÀ NAZIONALE ANTICORRUZIONE E LA GUARDIA DI FINANZA

L’Autorità Nazionale Anticorruzione (di seguito A.N.AC. o Autorità) e la Guardia di Finanza, in attuazione del quadro normativo vigente e delle rispettive attribuzioni, collaborano al fine di migliorare l’efficacia complessiva delle misure a tutela della legalità nella Pubblica Amministrazione avuto riguardo ai seguenti ambiti di comune interesse:

**a. contrattualistica pubblica;**

**b. normativa in materia di prevenzione della corruzione.**

I referenti per l’attuazione del presente protocollo sono:

a. per l’A.N.AC.:

(1) sul piano programmatico, il Presidente;

(2) sul piano operativo, il Segretario Generale;

b. per la **Guardia di Finanza**:

(1) sul piano programmatico il Comandante delle Unità speciali;

(2) sul piano operativo il Comandante del Nucleo Speciale Anticorruzione.

La **collaborazione nel settore della contrattualistica pubblica** è finalizzata a verificare il rispetto della normativa di settore da parte di stazioni appaltanti, operatori economici contraenti della Pubblica Amministrazione e Società

organismo di attestazione (SOA).

In tale ambito la collaborazione tra l’A.N.AC. e la Guardia di Finanza si sostanzia in:

* ispezioni nei confronti delle stazioni appaltanti, degli operatori economici, nonché di ogni Pubblica Amministrazione e società a partecipazione pubblica, relativamente all’affidamento e l’esecuzione di lavori, servizi e forniture ed al conferimento di incarichi di progettazione;
* controlli sul sistema di qualificazione attuato dalle SOA, con particolare riguardo all’assetto societario, patrimoniale, organizzativo e di governance, al riscontro dei requisiti generali e di indipendenza, al rispetto delle procedure per il rilascio delle attestazioni, anche con riferimento alle Società aventi sede legale all’estero;
* controlli relativi all’ottemperanza delle decisioni dell’Autorità;
* d.riscontri mirati, a richiesta del Presidente dell’Autorità, per la verifica dei presupposti per l’applicazione delle misure in materia di temporanea e straordinaria gestione delle imprese ex art. 32, del d.l. 90/2014;
* analisi a supporto delle istruttorie relative alle procedure di rilascio del rating di legalità alle imprese.

La **collaborazione nel settore della prevenzione della corruzione** nella Pubblica Amministrazione è finalizzata a verificare il rispetto della normativa di settore da parte delle Pubbliche Amministrazioni, degli enti pubblici territoriali e non economici, nonché delle società a partecipazione pubblica e degli enti di diritto privato in controllo pubblico.

In tale ambito la collaborazione tra l’A.N.AC. e la Guardia di Finanza si sostanzia in:

* controlli sul rispetto del Piano Nazionale Anticorruzione e dei Piani Triennali di Prevenzione della Corruzione;
* verifiche sull’osservanza degli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle Pubbliche Amministrazioni;
* accertamenti in materia di conflitti di interesse, inconferibilità ed incompatibilità di incarichi presso le Pubbliche Amministrazioni e presso gli enti privati in controllo pubblico;
* controlli relativi all’ottemperanza delle decisioni dell’Autorità.

Nell’ambito del settore della contrattualistica, il Presidente attiva il Comandante del Nucleo Speciale Anticorruzione con apposite richieste scritte, avendo cura di specificare l’ambito e lo scopo della collaborazione, I fatti e le circostanze in ordine ai quali si intendono acquisire dati e informazioni nonché, ove necessario per il buon esito delle attività, la tipologia degli accertamenti da sviluppare, le modalità ed i termini dell’acquisizione degli elementi richiesti e le sanzioni applicabili.

Le richieste di collaborazione possono riguardare l’esecuzione di interventi:

* congiunti con personale dell’Autorità investito di funzioni ispettive;
* autonomi del personale in forza al Nucleo Speciale.

Il Nucleo Speciale Anticorruzione, ai fini dello sviluppo delle richieste può:

* provvedere direttamente al supporto o all’esecuzione degli accertamenti, anche con il concorso dei Reparti territoriali;
* delegare le attività ai Reparti competenti per territorio;
* richiedere l’ausilio dei Reparti Speciali in relazione alle specifiche competenze possedute.

Fermo restando il rispetto degli obblighi imposti dalla legge in caso di accertamento di fatti penalmente rilevanti e di ipotesi di responsabilità amministrativa per danni erariali da riferire alle competenti Autorità Giudiziarie, il Nucleo Speciale Anticorruzione comunica all’A.N.AC. le risultanze delle attività eseguite, trasmettendo la documentazione

eventualmente acquisita.

In caso di accertamenti istruttori delegati alla Componente territoriale o specialistica, l’esito degli stessi viene comunicato dai Reparti interessati al Nucleo Speciale Anticorruzione, che provvede ad informare l’Autorità.

(Esercizio dei poteri)

* Nell’ambito della collaborazione, la Guardia di Finanza esercita i poteri ad essa attribuiti in materia di Imposte Dirette ed Imposta sul Valore Aggiunto.
* In particolare, nell’ambito delle istruttorie a richiesta dell’Autorità ed al ricorrere dei presupposti normativamente previsti, il personale del Corpo incaricato, anche mediante le Sezioni/Drappelli Anticorruzione dei Nuclei di Polizia economico-finanziaria, può:
* richiedere agli organi ed alle amministrazioni dello Stato la
* comunicazione di dati e notizie rilevanti ai fini istruttori;
* eseguire accessi presso i soggetti sub a. per acquisire direttamente detti
* elementi;
* effettuare accessi, ispezioni, verifiche ed indagini finanziarie;
* formulare richieste, inviti, questionari nei confronti di chiunque possa fornire elementi utili ai fini degli accertamenti.

## Tutela dei diritti di proprietà intellettuale: ruolo della Guardia di Finanza e strumenti di indagine.

**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.

**PIANO OPERATIVO N. 46 - “LOTTA ALLA CONTRAFFAZIONE”**

tutelare la proprietà industriale dalle condotte di:

* contraffazione, alterazione o utilizzo di marchi, segni distintivi, brevetti, disegni e modelli di prodotti industriali;
* introduzione nello Stato, detenzione per la vendita, commercializzazione e distribuzione di prodotti industriali con marchi o segni distintivi contraffatti o alterati;
* disincentivare i consumatori dall’acquisto di merce recante marchi o segni distintivi contraffatti o alterati.

In questa prospettiva, l’azione operativa deve mirare all’individuazione e al sequestro della merce contraffatta, alla disarticolazione, in Italia e all’estero, della catena logistica, organizzativa e strutturale delle filiere illecite, dei canali di finanziamento, riciclaggio e reinvestimento dei profitti derivanti dalle condotte, ***nonché al recupero a tassazione dei proventi illeciti ai sensi dell’art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537.***

**PIANO OPERATIVO N. 47 - “TUTELA MADE IN ITALY E SICUREZZA PRODOTTI”**

* tutelare la proprietà industriale dalle condotte di:
* frode nell’esercizio del commercio;
* vendita di prodotti industriali con segni mendaci;
* importazione e esportazione a fini di commercializzazione ovvero
* commercializzazione di prodotti recanti false o fallaci indicazioni di provenienza;
* contraffazione di indicazioni geografiche o denominazioni di origine dei prodotti agroalimentari;
* proteggere il mercato dalla diffusione di prodotti non conformi rispetto agli standard di sicurezza imposti dalla normativa dell’Unione Europea e nazionale.

In questa prospettiva, *l’attività di servizio mira all’individuazione e al sequestro della merce contraffatta e irregolare, alla disarticolazione, in Italia e all’estero, della catena logistica, organizzativa e strutturale delle filiere illecite, dei canali di finanziamento, riciclaggio e reinvestimento dei profitti derivanti dalle condotte,* ***nonché al recupero a tassazione dei proventi illeciti, ai sensi dell’art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537.***

**PIANO OPERATIVO N. 48 - “TUTELA DIRITTO D’AUTORE”**

tutelare il diritto d’autore dalle condotte di illecito sfruttamento delle esclusive di utilizzazione economica delle opere dell’ingegno. In questa prospettiva, l’attività di servizio mira:

* all’individuazione e al sequestro dei prodotti illecitamente duplicati nonché al contrasto della sempre più diffusa distribuzione, attraverso la rete internet, di contenuti protetti dal diritto d’autore;
* alla disarticolazione, in Italia e all’estero, della catena logistica, organizzativa e strutturale delle filiere illecite, nonché dei canali di finanziamento, riciclaggio e reinvestimento dei proventi derivanti dalle condotte;
* ***al recupero a tassazione dei proventi illeciti, ai sensi dell’art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537.***

**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.

***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.

Si pone l’accento, altresì, sulle disposizioni impartite con la nota n. 336185 in data 13 novembre 2015 del Comando Generale – III Reparto, concernente *la realizzazione* di un apposito “**Dispositivo operativo per il contrasto alla contraffazione ed all’abusivismo commerciale organizzato**”.

Con riguardo al citato “**Dispositivo**”, in particolare, risulta fondamentale affiancare all’azione di contrasto nel settore della contraffazione in senso stretto una parallela attività mirata a disarticolare eventuali coesistenti fenomeni di abusivismo commerciale organizzato, allo scopo di assicurare il generale presidio economico del territorio, nonché al fine di corrispondere efficacemente alle direttive provenienti dall’Autorità di Governo, in concomitanza di particolari periodi dell’anno.

Il “Dispositivo” costituisce lo strumento di attuazione di piani di intervento che dovranno essere attivati, con cadenza almeno bimestrale8, dai Centri di responsabilità di 3° livello9, coinvolgendo uno o più Reparti alle dipendenze, avendo

riguardo alle caratteristiche del contesto esterno. Ciascun intervento potrà consentire l’implementazione, congiunta o disgiunta, del presente Piano Operativo, del Piano Operativo “Tutela made in Italy e sicurezza prodotti” e/o del Piano Operativo “Tutela del diritto d’autore”.

BANCHE DATI E SISTEMI INFORMATIVI

Fermo restando l’utilizzo a fini informativi delle banche dati aventi utilità trasversale rispetto ai diversi settori d’intervento istituzionale, si richiama l’attenzione, quale utile strumento anche nel settore del contrasto alla pirateria, il **Sistema Informativo Anticontraffazione (S.I.A.C.)**, piattaforma telematica multifunzionale, composta da diversi applicativi e articolata su una serie di interfacce ad alto contenuto tecnologico, per la rendicontazione statistica, l’analisi operativa, il partenariato istituzionale, l’informazione ai cittadini e la cooperazione con le aziende danneggiate dal fenomeno.

**Con riferimento al segmento della tutela in materia di sicurezza dei prodotti**, va richiamato, altresì, il rilievo da annettere alle piattaforme telematiche:

* “RAPEX” (Rapid Alert System for dangerous non-food products), finalizzata allo scambio rapido di informazioni fra gli Stati membri e la Commissione Europea, con riguardo, in particolare, alle misure adottate e alle azioni intraprese in relazione ai prodotti di consumo che vengono commercializzati nel mercato UE e che presentano, nel loro utilizzo, un rischio grave per la salute e la sicurezza dei consumatori.

Tale piattaforma, utilizzabile allo scopo di segnalare il rinvenimento di un prodotto ritenuto pericoloso ovvero l’individuazione, sul territorio nazionale, di un prodotto pericoloso già censito nel sistema, può essere consultata anche al fine di orientare l’attività di servizio nello specifico settore;

* “ICSMS” (Information and Communication System for Market Surveillance), che consente di scambiare informazioni sui prodotti non conformi (dati di identificazione del prodotto e dell'operatore economico, risultati di test, valutazione dei rischi, notizie su incidenti, relazioni sulle misure adottate dalle Authority di settore, ecc.) da condividere in modo rapido ed efficiente tra le Autorità di vigilanza del mercato16.

**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.

IL RUOLO DELLA GUARDIA DI FINANZA NELLA LOTTA AL CRIMINE ORGANIZZATO

1. **Premessa.**

L'impegno della Guardia di Finanza nella lotta alla criminalità organizzata è strettamente connesso al ruolo che il Corpo riveste nel nostro ordinamento, quale organismo di polizia preposto, con carattere di centralità ed esclusività rispetto alle altre Forze di polizia, alla tutela degli interessi economici e finanziari nazionali e dell’Unione Europea nonché all’attività di prevenzione, ricerca e denunzia delle relative violazioni.

Poiché le organizzazioni criminali si prefiggono **obiettivi di tipo economico** attraverso il conseguimento di profitti illeciti, la Guardia di Finanza interviene nell’azione di prevenzione e contrasto al fine di rimuovere le negative conseguenze delle dinamiche delittuose che, tra l’altro, provocano l’inquinamento dei circuiti legali dell’economia. Per questo, il dispositivo approntato dal Corpo si muove su due direttrici principali, ossia:

* arginare la realizzazione dei traffici illeciti, che rappresentano una delle principali fonti di illecito guadagno;
* contrastare la penetrazione degli interessi illeciti nel sistema economico legale.

Al fine di assicurare incisività ed efficacia della propria azione nello specifico settore di servizio, il dispositivo coinvolge oggi tutte le componenti operative, in una sinergia operativa che valorizza la specialità del Corpo ovvero la sua azione trasversale ed unitaria sotto il profilo investigativo.

Più in dettaglio, vengono qui di seguito illustrati i compiti attribuiti alle seguenti articolazioni:

Servizio Centrale Investigazione Criminalità Organizzata;

* Gruppi Investigazione Criminalità Organizzata, strutture specializzate all’interno dei Nuclei di polizia tributaria in sede di capoluogo di distretto di Corte d’Appello, ove sono istituite le Direzioni Distrettuali Antimafia;
* Nuclei di Polizia Tributaria non in sede di capoluogo di distretto di Corte d’Appello;
* altri reparti territoriali;
* componente aeronavale.

1. **Il Servizio Centrale Investigazione Criminalità Organizzata ed i Gruppi Investigazione Criminalità Organizzata.**

Il dispositivo specialistico di contrasto alla criminalità organizzata si basa, in primo luogo, sull’attività condotta dal **Servizio Centrale Investigazione Criminalità Organizzata** (**S.C.I.C.O.**), nella sua veste di Servizio Centrale a carattere “nazionale”, istituito dalla Guardia di Finanza in attuazione dell’art. 12 del D.L. 13 maggio 1991, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla Legge 12 luglio 1991, n. 203.

Il Servizio Centrale è inquadrato nell’ambito del Comando Reparti Speciali ed è posto, congiuntamente al Nucleo Speciale Polizia Valutaria, alle dirette dipendenze del Comando Tutela dell’Economia.

Svolge compiti di **raccordo informativo, analisi, supporto tecnico-logistico ed operativo** relativamente alle attività investigative svolte dai GG.I.C.O. e dagli altri reparti del Corpo a contrasto dei reati previsti dall’art. 51, comma 3-*bis* c.p.p., ivi inclusi quelli per i quali è configurata l’aggravante speciale *ex* art. 7 del D.L. 13 maggio 1991, n. 152, convertito in Legge 12 luglio 1991, n. 20351 e dall’art. 270 c.p. e ss., relativamente alle associazioni con finalità sovversive, di terrorismo ed eversive.

I compiti **informativi, investigativi ed operativi** in senso stretto sono, invece, demandati, in via prioritaria, ai **Servizi Interprovinciali**, denominati **Gruppi Investigazione Criminalità Organizzata** (**GG.I.C.O.**), inseriti, quali articolazioni specialistiche, nell’ambito dei Nuclei di polizia tributaria esistenti presso le sedi di Corte di Appello, ove sono istituite le Direzioni Distrettuali Antimafia. I GG.I.C.O. sono correlati al Servizio Centrale da una dipendenza di natura “tecnico–funzionale.

1. **I Comandi Provinciali e i reparti del Corpo non specialistici.**

* I **Comandanti Provinciali** devono esercitare con particolare scrupolo e continuità la propria funzione di indirizzo e controllo delle attività investigative in materia di criminalità organizzata.

In particolare, essi provvedono a:

* **mantenere costanti contatti con i Procuratori della Repubblica**, anche al fine di rappresentare loro le strategie del Corpo nel contrasto alla criminalità organizzata e la disponibilità dei dipendenti reparti a procedere ad investigazioni patrimoniali, compatibilmente con le capacità operative, anche su contesti investigativi avviati o già conclusi da altre Forze di polizia;
* **intrattenere rapporti con i Prefetti**, al fine di dare concreta ed efficace attuazione alla dovuta collaborazione in tema di prevenzione delle infiltrazioni mafiose in materia di appalti ;
* **garantire**, in ambito locale, la necessaria “osmosi informativa” tra tutti i reparti dipendenti, **assicurando il completo e tempestivo flusso informativo al G.I.C.O. competente e, quindi, consentendo il previsto raccordo con lo S.C.I.C.O.**, nonché l’aggiornamento dello “Schedario del Crimine Organizzato” ed il necessario coordinamento operativo tra la componente territoriale e quella speciale;
* Nuclei di polizia Economico-Finanziaria non insistenti nei capoluoghi sede di Corte di Appello

Un ruolo significativo deve essere assunto anche dai Nuclei di polizia Economico-Finanziaria ubicati in città diverse dai capoluoghi sedi di distretto di Corte d’Appello, al cui interno non è prevista la costituzione del G.I.C.O..

Tali reparti sono perfettamente integrati nel dispositivo di prevenzione e contrasto dei fenomeni criminali e sono tenuti ad assicurare, nell’ambito della propria circoscrizione di servizio, un concreto contributo concorsuale nella lotta alla criminalità organizzata, sia attraverso lo svolgimento degli ordinari compiti istituzionali, che con altre mirate attività, da attuarsi in stretto coordinamento con il G.I.C.O. competente per territorio.

* Gli altri reparti del corpo territoriali

Anche i restanti reparti territoriali, nell’ambito dell’espletamento dei compiti di polizia economico-finanziaria, svolgono un ruolo di rilievo nella lotta alla criminalità organizzata, attraverso:

* la **continua alimentazione del patrimonio conoscitivo** - da realizzarsi mediante una costante, efficace attività info-investigativa svolta ogni giorno sul territorio - sfruttando al massimo le potenzialità di conoscenza e ricettività di notizie utili al servizio, che saranno poi relazionate con adeguato rapporto al Comandante di reparto che renderà di conseguenza edotto il Comandante Provinciale per la verifica della competenza a gestire l’informazione e la successiva prosecuzione delle indagini;
* l’**esecuzione di mirati interventi repressivi**, in particolare:
* la verifica della posizione fiscale delegata dai Nuclei pt competenti;
* le indagini in materia di traffico di sostanze stupefacenti, nel rispetto delle indicazioni fornite con le **Circolari n. 209293/97** (“*Istruzioni sull’attività operativa della Guardia di Finanza in materia di sostanze stupefacenti*”), in data 05 giugno 1997, aggiornata ai sensi della **Circolare n. 446455/02** in data 16 dicembre 2002, e **n. 277707/06** (“*Revisione Organizzativa dei Nuclei di Polizia Tributaria. Competenze del Gruppo di Investigazione sulla criminalità Organizzata*”) in data 5 dicembre 2006, tutte del Comando Generale - III Reparto;
* l’approfondimento delle segnalazioni per operazioni sospette52;
* il contrasto al contrabbando ed alle frodi al bilancio nazionale e comunitario;
* i controlli preventivi di polizia economico-finanziaria ;
* l’esecuzione di indagini patrimoniali connesse all’esecuzione di investigazioni penali per i reati di cui all’art. 12-*sexies* D.L. n. 306/1992 o per l’applicazione di misure di prevenzione ai sensi del D.Lgs. n. 159/2011; qualora le investigazioni riguardino i reati previsti dall’art. 51 comma 3-*bis* c.p.p. e dall’art. 270 c.p. e ss., relativamente alle associazioni con finalità sovversive, di terrorismo ed eversive, le attività saranno preferibilmente condotte, previo assenso dell’A.G., **d’intesa con il G.I.C.O. competente**;
* fermo restando il **preventivo coordinamento con il G.I.C.O. competente**, ogni altra attività di polizia economico-finanziaria svolta **in contesti sensibili alla penetrazione criminale, purché in via residuale e, in ogni caso, compatibile, quanto a complessità, con le effettive potenzialità del reparto operante** (forza disponibile e capacità/attitudini professionali, entità del carico operativo assegnato ovvero delle indagini in corso, ecc.).

Nell’esecuzione delle citate attività delegate, i reparti del Corpo comunicano al G.I.C.O. competente per territorio:

* l’inizio e l’evoluzione di qualsiasi attività di servizio dalla quale emergano situazioni riconducibili alla criminalità organizzata;
* tutte le informazioni, le notizie ed i dati disponibili in materia, acquisiti nell’espletamento delle predette attività,

ciò al fine di assicurare un completo e tempestivo flusso informativo in grado di assicurare il previsto raccordo con lo S.C.I.C.O.;

* gli stessi reparti **comunicheranno**, alla rispettiva linea Gerarchica ed al Nucleo pt competente con alle dipendenze il G.I.C.O., oltreché allo S.C.I.C.O. ed al Comando Generale – III Reparto – Centrale Operativa, **l’imminenza** dell’esecuzione di operazioni in materia di contrasto alla criminalità organizzata, ovvero finalizzate all’applicazione di misure di prevenzione ai sensi della normativa antimafia e/o di carattere coercitivo in applicazione della legislazione connessa:
* **aventi rilevanza nazionale, multidistrettuale, internazionale o transnazionale;**
* **particolarmente delicate e complesse;**
* **che vedano il coinvolgimento dei Servizi Interprovinciali delle altre Forze di polizia e di organismi interforze (es. D.C.S.A.).**
* I reparti aeronavali

La componente aeronavale è sempre più chiamata ad agire in modo trasversale su tutti i segmenti in cui è ripartita l’attività istituzionale del Corpo, tenendo altresì conto che il D.Lgs. n. 68/2001 precisa che la Guardia di Finanza svolge sul mare:

* **in via esclusiva, le funzioni di polizia economica e finanziaria**, richiedendo, se necessario, la collaborazione di altri organismi, fermi restando i compiti del Corpo delle Capitanerie di Porto fissati dalla vigente normativa;
* **attività di contrasto ai traffici illeciti**, ferme restando le disposizioni di coordinamento delle Forze di polizia previste dalla Legge n. 121/1981.

La revisione dell’assetto organizzativo del comparto aeronavale si è posta, fra l’altro, l’obiettivo di realizzare un dispositivo di controllo unitario delle frontiere marittime, basato sulla capacità - che caratterizza il Corpo rispetto alle altre Forze di polizia - di sviluppare attività operative dall’alto mare sino al territorio nazionale e viceversa, in grado di tutelare una vasta gamma di interessi pubblici e di interagire con gli analoghi dispositivi degli altri Paesi del Mediterraneo con i quali siano stati attivati canali di cooperazione.

Se la minaccia più consistente agli interessi economico-finanziari nazionali e comunitari via mare è ancora rappresentata dal contrabbando nelle sue varie forme, particolare rilievo assumono le azioni a tutela del mercato dei capitali (controlli valutari, condotti ai sensi del D.Lgs. n. 195/2008) e dei beni e dei servizi, con particolare riferimento al contrasto della contraffazione e della violazione degli *standard* di sicurezza dei prodotti, nonché quelle a contrasto dell’immigrazione clandestina e della tratta di persone, dei traffici di sostanze stupefacenti, di armi, di rifiuti tossici e nocivi, nonché di reperti archeologici.

STRUMENTI INVESTIGATIVI DEDICATI AL CONTRASTO ALLA CRIMINALITÀ ORGANIZZATA

1. **INDAGINI PATRIMONIALI**

Per indagine economico-patrimoniale deve intendersi qualsiasi attività tesa alla ricostruzione del patrimonio, della posizione economica e della situazione finanziaria di un soggetto, sia sotto l’aspetto ***statico*** sia sotto l’aspetto ***dinamico***, generalmente con l’obiettivo di accertarne l’origine.0

In questo senso l’indagine economico-patrimoniale si esprime come una tecnica investigativa mirata, da un lato, a ricostruire l’evoluzione del patrimonio riconducibile a un soggetto, anche se intestato formalmente a terzi, dall’altro, a raccordare tra loro i singoli episodi storici che hanno caratterizzato tale evoluzione, nel tentativo di evidenziare le circostanze in cui gli incrementi del patrimonio non trovano adeguata giustificazione.

Sotto l’aspetto **statico** si fa riferimento alla ricostruzione del patrimonio intestato o comunque riconducibile a un soggetto ad una certa data, tenendo conto anche di tutti i beni ufficialmente intestati a terzi ma di fatto nella disponibilità del soggetto nei cui confronti si stanno svolgendo le indagini.

Sotto l’aspetto **dinamico**, le indagini patrimoniali mirano alla ricostruzione dell’evoluzione del patrimonio partendo, per quanto possibile, dalla sua origine e formazione.

**Metodologie operative**.

Le indagini patrimoniali possono essere esperite nei confronti:

* degli indiziati di appartenere ad associazioni mafiose ed equiparate, nei cui confronti possa essere proposta la misura di prevenzione della sorveglianza speciale della pubblica sicurezza con o senza divieto od obbligo di soggiorno;
* degli indiziati di appartenere ad associazioni dedite al traffico di stupefacenti (articolo 74 del D.P.R. 9 ottobre 1990, n. 309);
* di coloro che, per la condotta ed il tenore di vita, debba ritenersi, sulla base di elementi di fatto, che vivano abitualmente, anche in parte, con i proventi derivanti da attività delittuose, quando l'attività da cui si ritiene derivino i proventi sia una di quelle previste dagli artt. 629, 630, 644, 648-bis e 648-ter c.p. (estorsione, sequestro di persona, usura, riciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita) ovvero quella di contrabbando.

**Oggetto delle indagini patrimoniali.**

Le indagini patrimoniali riguardano:

* il tenore di vita di una persona, riferito al potere economico complessivo dell'indiziato (risparmio del reddito, impiego in beni disponibili e consumi in beni e servizi) e può indubbiamente cogliersi nelle manifestazioni esteriori di capacità contributiva ed agiatezza. Validi indici di capacità contributiva sono tutte quelle manifestazioni che fanno presumere un "consumo" di reddito, quali, ad esempio: possesso e/o disponibilità di beni privati particolarmente costosi, sia con riferimento all'acquisto che alla manutenzione (es. automobili di grossa cilindrata e/o di lusso, navi, natanti, aeromobili, cavalli da corsa); possesso e/o disponibilità, in Italia o possesso e/o disponibilità, in Italia o all'estero, di abitazioni particolarmente lussuose e di residenze secondarie (es. ville in località turistiche); possesso e/o disponibilità di terreni, riserve di caccia ecc.; frequentazione di case da gioco, alberghi e ristoranti di lusso, nights e locali notturni; consistenti acquisti di preziosi, quadri d'autore, pellicce ed altri beni di lusso;
* le disponibilità finanziarie, costituite da titoli (inclusi quelli al portatore), valuta, denaro, crediti e proventi derivanti da redditi di capitale e da operazioni speculative (i capitali dati a mutuo, i depositi ed i conti correnti, le partecipazioni in società, le obbligazioni e titoli similari, le prestazioni di garanzie e di fideiussioni);
* il patrimonio, che include il complesso indistinto dei beni (immobili e mobili, compresi quelli immateriali) riconducibili ad un soggetto (case, terreni, autovetture, diritti in concessione, ecc.) e le relative indagini devono tendere ad appurarne la progressiva formazione;
* le indagini relative all'attività economica, che attengono alle eventuali attività produttive di reddito (imprese di produzione o commercio di beni, imprese di servizi, lavoro autonomo o dipendente) onde verificare se queste possano giustificare il tenore di vita ed il patrimonio del soggetto. In tal modo, è possibile avere un quadro completo della condizione economica dell'indagato, poiché essa viene esaminata sia sotto **l’aspetto statico** (patrimonio al momento posseduto), **sia sotto quello dinamico** (fonti di produzione di reddito attraverso cui la ricchezza si è evoluta nel tempo, fino alla consistenza quantitativa e composizione qualitativa oggetto di analisi).

**I metodi investigativi.**

Sebbene la complessa varietà dei casi che possono presentarsi all’investigatore rende difficile ipotizzare schemi investigativi universali, la raccolta di elementi comuni a ciascun tipo d’indagine patrimoniale consente di proporre un **percorso operativo di base**, in grado di orientare le iniziative investigative. Sull’analisi di tali informazioni è possibile immaginare l’innesto di ulteriori attività finalizzate al raggiungimento degli obiettivi che l’indagine si propone di perseguire.

In particolare, è possibile suddividere tale “**percorso**” nelle seguenti **fasi principali**:

* l’analisi del **contesto territoriale ed ambientale di riferimento**, la **ricognizione dei soggetti nei cui confronti operare gli accertamenti** e la **ricostruzione dei rispettivi profili criminali**;
* l’integrazione delle **notizie attinenti alla sfera soggettiva delle persone inquisite** con le informazioni più propriamente finalizzate a **ricostruire i profili economico -patrimoniale** di tali soggetti57;
* la *interrelazione e la valutazione* degli elementi informativi acquisiti alle indagini;

1. **MISURE DI PREVENZIONE PERSONALI E PATRIMONIALI**

* Le misure di prevenzione patrimoniali previste dal D.Lgs. n. 159/2011.

In maniera parallela alle misure di sicurezza, vigenti in ambito penale, l’ordinamento giuridico italiano prevede, **in ambito extrapenale**, il sistema delle “misure di prevenzione”, deputato a neutralizzare talune categorie di soggetti in conseguenza della loro riconosciuta attitudine a porre in essere condotte illecite.

Tali misure si caratterizzano per l’assenza, nel presupposto applicativo, dell’accertamento di una violazione alla normativa penale, trovando fondamento, di converso, su un giudizio scaturente da una valutazione complessiva in ordine alla **pericolosità sociale del soggetto**, il cui risultato induca a prevedere, con ragionevole grado di probabilità, che il medesimo continuerà ad adottare comportamenti antigiuridici.

Le stesse costituiscono l’espressione del principio, riconosciuto dalla Corte Costituzionale, di “*prevenzione e sicurezza sociale*”, in base al quale “*l’ordinato e pacifico svolgimento dei rapporti fra i cittadini deve essere garantito, oltre che dal sistema di norme repressive dei fatti illeciti, anche da un parallelo sistema di adeguate misure preventive contro il pericolo del loro verificarsi nell’avvenire*”58. L’impianto di un sistema di misure “*ante delictum*” risale all’anno 1956 con l’entrata in vigore della Legge 27 dicembre n. 1423, la cui eloquente titolazione reca “*Misure di prevenzione nei confronti delle persone pericolose per la sicurezza e la pubblica moralità*”.

Con tale norma venivano introdotte particolari forme di provvedimenti limitativi della libertà personale nei confronti di determinate categorie di **soggetti ritenuti socialmente pericolosi**.

Secondo una linea evolutiva che avrebbe progressivamente connotato sempre più l’istituto in parola come strumento di contrasto alla criminalità organizzata, con la Legge 31 maggio 1965, n. 575, l’ambito applicativo delle misure di prevenzione fu esteso anche ai soggetti **indiziati di appartenere ad associazioni mafiose**.

In un momento successivo, preso atto della sostanziale inidoneità di un sistema di prevenzione basato su provvedimenti che incidevano esclusivamente sulla libertà personale59 e della necessità di contrastare le compagini criminali organizzate anche rispetto ai loro interessi economici e patrimoniali, il sistema di prevenzione è stato integrato con alcuni provvedimenti legislativi rivolti ad estenderne i margini di operatività anche nei confronti dei **patrimoni illecitamente costituiti e detenuti**.

In tale contesto si è intervenuti in modo decisivo con il Decreto Legge 6 settembre 1982, n. 629, convertito nella Legge 12 ottobre 1982 n. 726 (“*Misure urgenti per il coordinamento della lotta contro la delinquenza mafiosa*”) e con la Legge del 13 settembre 1982, n. 646 (c.d. “Rognoni-La Torre”) la quale, oltre a codificare, per la prima volta, il reato di associazione per delinquere di tipo mafioso, ha **introdotto il sistema delle misure di prevenzione patrimoniale** nel contesto della Legge 31 maggio 1965, n. 575.

Negli ultimi anni, infine, il legislatore ha posto soluzione a diversi elementi di criticità evidenziati dalla sopra citata normativa, apportando significative innovazioni al sistema delle misure di prevenzione patrimoniali attraverso la Legge n. 125 del 2008 e la Legge n. 94 del 2009, **fino a giungere all’emanazione del Decreto Legislativo 6 settembre 2011, n. 159, c.d. *Codice delle leggi antimafia***, con il quale è stata parzialmente attuata la delega contenuta nella Legge n. 136 del 2010 ed operata, con riferimento, in particolare, alle misure di prevenzione (la cui disciplina è contenuta nel Libro I), una ricognizione delle fonti esistenti, coordinando ed aggiornando in un unico testo un quadro normativo oramai disaggregatosi nel tempo, in quanto frutto, come appena evidenziato, di una cinquantennale stratificazione normativa.

In particolare, sono state espressamente abrogate la Legge 27 dicembre 1956, n. 1423 e la Legge 31 maggio 1965, n. 575, prevedendo, all’art. 116, il rinvio di tutte le norme vigenti che richiamino le citate norme alle corrispondenti disposizioni del nuovo Testo Unico.

Di conseguenza, anche la giurisprudenza costituzionale e di legittimità formatasi nel corso degli anni in materia di misure di prevenzione personali e patrimoniali, come disciplinate dalle citate leggi, continua a costituire un valido indirizzo nell’applicazione delle corrispondenti norme del nuovo testo legislativo.

* Le misure di prevenzione personali.

Il Libro I, Titolo I del *Codice delle leggi antimafia* raccoglie le disposizioni relative alla disciplina delle misure di **prevenzione personale** di competenza del Questore (avviso orale e foglio di via obbligatorio, previste, rispettivamente, agli artt. 2 e 3) nonché di quelle irrogabili dall’Autorità Giudiziaria (**sorveglianza speciale di pubblica sicurezza**, **divieto ed obbligo di soggiorno**, previste all’art. 6).

In particolare, le prime, ai sensi dell’articolo 1, sono applicabili a:

* coloro che debbano ritenersi, sulla base di elementi di fatto, abitualmente dediti a traffici delittuosi;
* coloro che per la condotta ed il tenore di vita debba ritenersi, sulla base di elementi di fatto, vivano abitualmente, anche in parte, con i proventi di attività delittuose;
* coloro che per il loro comportamento debba ritenersi, sulla base di elementi di fatto, siano dediti alla commissione di reati che offendono o mettono in pericolo l’integrità fisica o morale dei minorenni, la sanità, la sicurezza o la tranquillità pubblica.

La sorveglianza speciale ed il divieto/obbligo di soggiorno, invece, possono essere disposte, ai sensi dell’art. 4, nei confronti:

* delle medesime persone destinatarie dei provvedimenti del Questore a mente dell’art. 1;
* degli indiziati di appartenere ad associazioni di tipo mafioso, alla *camorra*, alla ‘*ndrangheta* o alle altre associazioni, comunque localmente denominate, che perseguono finalità o agiscono con metodi corrispondenti a quelli delle associazioni di tipo mafioso;
* degli indiziati per uno dei reati di cui all’art. 51, comma 3-bis, c.p.p. ovvero del delitto di cui all’articolo 12-quinquies, comma 1, del D.L. 8 giugno 1992, n. 306;
* di coloro che, operanti in gruppi o isolatamente, pongano in essere atti preparatori, obiettivamente rilevanti, diretti a sovvertire l’ordinamento dello Stato, con la commissione di uno dei reati previsti dal Capo I, Titolo VI, del Libro II c.p. o dagli articoli 284 (“Insurrezione armata contro i poteri dello Stato”), 285 (“Devastazione, saccheggio e strage”), 286 (“Guerra civile”), 306 (“Banda armata”), 438 (“Epidemia”), 439 (“Avvelenamento di acque o di sostanze alimentari”), 605 (“Sequestro di persona”) e 630 (“Sequestro di persona a scopo di estorsione”) dello stesso codice, nonché con la commissione dei reati con finalità di terrorismo anche internazionale;
* di coloro che abbiano fatto parte di associazioni politiche disciolte ai sensi della Legge 20 giugno 1952, n. 645 e nei confronti dei quali debba ritenersi, per il comportamento successivo, che continuino a svolgere una attività analoga a quella precedente;
* di coloro che compiano atti preparatori, obiettivamente rilevanti, diretti alla ricostituzione del partito fascista ai sensi dell’articolo 1 della citata Legge n. 645 del 1952, in particolare con l’esaltazione o la pratica della violenza;
* di coloro che, fuori dei casi indicati ai precedenti tre punti, siano stati condannati per uno dei delitti previsti dalla Legge 2 ottobre 1967, n. 895, e dagli articoli 8 e seguenti della Legge 14 ottobre 1974, n. 497 e successive modificazioni, quando debba ritenersi, per il loro comportamento successivo, che siano proclivi a commettere un reato della stessa specie con il fine di sovvertire l’ordinamento dello Stato o con finalità di terrorismo anche internazionale;
* degli istigatori, dei mandanti e dei finanziatori dei reati indicati nei punti precedenti, intendendo per finanziatore colui il quale fornisce somme di denaro o altri beni, conoscendo lo scopo cui sono destinati;
* delle persone indiziate di avere agevolato gruppi o persone che hanno preso parte attiva, in più occasioni, alle manifestazioni di violenza di cui all’articolo 6 della Legge 13 dicembre 1989, n. 401.

Dal quadro sopra delineato emerge l’applicabilità della normativa sulle indagini e sui provvedimenti di prevenzione previsti dalla legislazione antimafia anche in capo a quei soggetti che, seppur non indiziati di appartenere ad associazioni di tipo mafioso o di reati particolarmente gravi, svolgono o traggono comunque profitti da fattispecie delittuose.

Le differenze esistenti tra le varie categorie di soggetti destinatari delle misure di prevenzione rendono necessario enucleare, a fini pratici, gli elementi che, di volta in volta, occorre rilevare per giungere all’accertamento della pericolosità sociale del soggetto.

Nel caso di misure nei confronti di soggetti appartenenti alla “criminalità di tipo mafioso” [art. 4, comma 1, lettere a) e b) del D.Lgs. n. 159/2011], il presupposto fondamentale per l’avvio del procedimento di prevenzione è la presenza di un indizio qualificato circa l’appartenenza del soggetto ad una associazione di tipo mafioso o della commissione da parte di questi di uno dei reati di cui all’art. 51, comma 3-bis, c.p.p., ovvero del delitto di cui all’articolo 12-quinquies, comma 1, del D.L. 8 giugno 1992, n. 306.

1. **AGGRESSIONE DEI PATRIMONI ATTRAVERSO LA CONFISCA**

La confisca rappresenta l’espropriazione a favore dello Stato di cose che provengono da illeciti di natura penale o che ne sono in qualche modo connesse. Sul piano del contrasto alla criminalità, in particolare, la confisca assume la specifica valenza di strumento di natura cautelare finalizzato a sottrarre i patrimoni illecitamente accumulati.

L’applicazione di tale provvedimento ablativo, subordinata all’esatta individuazione dei singoli beni, dipende anche dalla possibilità di porre i medesimi in relazione, quanto più possibile diretta, con la loro origine o la loro destinazione illecita.

Tuttavia, nella realtà operativa il raggiungimento di questo obiettivo è ostacolato dalle condotte dissimulatorie diffuse nella prassi criminale, tese alla rapida integrazione delle ricchezze illecite nel circuito economico legale, essenzialmente mediante il mascheramento della loro provenienza.

Nella pratica, è possibile distinguere beni che:

* si identificano intrinsecamente nella merce illecita oggetto delle transazioni criminali (ad es. le sostanze stupefacenti);
* pur potendo essere considerati astrattamente leciti, fungono invece da strumento per l’esercizio dell’attività illecita (ad es. i mezzi di trasporto utilizzati per la tratta di persone o per il trasferimento di droga o armi);
* pur essendo del tutto leciti, costituiscono il prezzo o il provento del reato (la somma versata o il bene acquisito in seguito alla cessione di una partita di stupefacenti).

L’individuazione di un bene intrinsecamente illecito (droga o armi) non implica alcun onus probandi: lo stesso potrà essere sequestrato e successivamente confiscato senza conoscere necessariamente tutte le vicende transattive, ovvero origine e successiva destinazione, uso o impiego.

Per la confisca dei beni intrinsecamente leciti, ma utilizzati in chiave strumentale all’esercizio dell’attività illecita, è invece necessario che sia adeguatamente assolto l’onere probatorio attinente alla loro destinazione funzionale rispetto all’attività criminosa (ad es. l’automezzo fermato mentre trasporta un carico di stupefacenti verrà sicuramente sequestrato e, ove non sia riconducibile alla titolarità di un terzo in buona fede, potrà essere, in seguito, colpito da confisca).

Analoga considerazione è possibile in relazione ai beni che costituiscono il prezzo della merce illecita: allorché risulti provata le diretta connessione con il fatto reato, ove i beni non siano nella titolarità di terzi in buona fede, essi sono esposti a provvedimenti ablatori.

Risulta evidente che, quanto più ampia è la distanza temporale intercorrente tra l’individuazione del bene e la sua connessione al reato, tanto maggiori saranno le difficoltà ad evidenziare tale connessione e le possibilità che il bene sia stato sottoposto a transazioni finalizzate a neutralizzare i rischi di confisca.

Per tali ragioni, in corrispondenza della riconosciuta esigenza di colpire le organizzazioni criminali nelle loro posizioni reddituali e

patrimoniali, si è fatta progressivamente largo la consapevolezza di dover rinunciare, al ricorrere di determinati presupposti, ad una specifica ricostruzione dei percorsi seguiti dalle ingenti e ingiustificate ricchezze affidandosi piuttosto alla prospettiva indiziaria e a valutazioni esperite su base presuntiva.

In tale contesto possono essere inquadrate le tendenze evolutive che, a partire dagli anni ’80, hanno interessato l’ordinamento giuridico in materia di contrasto alla criminalità organizzata.

Con una serie di interventi normativi, il legislatore ha progressivamente affiancato a forme di confisca di tipo “ordinario” altre ipotesi di “confisca allargata”, basate su meccanismi di semplificazione probatoria, che alleggeriscono l’accusa dall’onere di dimostrare l’origine illecita dei patrimoni appartenenti a soggetti inseriti in organizzazioni criminali.

In linea con i ragionamenti proposti, è possibile quindi individuare le principali ipotesi di confisca utilizzabili per il contrasto patrimoniale delle consorterie criminali.

In particolare, nell’ambito del procedimento penale operano:

* la confisca “ordinaria” che colpisce i beni che sono direttamente ricollegabili ad un delitto;
* la “confisca per equivalente” che, nei casi espressamente previsti, quando non sia possibile acquisire il prezzo o il profitto del reato, consente di confiscare i beni che sono nella disponibilità del reo per un valore ad essi corrispondente;
* la “confisca per sproporzione”, prevista dall’art. 12-sexies del D.L. 8 giugno 1992, n. 306, che colpisce le concentrazioni di ricchezza sproporzionata rispetto al reddito dichiarato dai soggetti condannati per le ipotesi di reato espressamente elencate nella norma.

Su un’ipotesi di “confisca per sproporzione” si basano, inoltre, le misure di prevenzione patrimoniali disciplinate dal Decreto Legislativo 6 settembre 2011 n. 159 (Codice delle leggi antimafia). I due strumenti di confisca (quello penale e quello di prevenzione) hanno subìto nel corso degli anni recenti un processo evolutivo che li ha fatti divenire sostanzialmente omogenei sotto il profilo procedurale e avvicinati, progressivamente, quanto a presupposti legittimanti. Cionondimeno, la differente struttura dei due istituti ha reso oramai condivisa l’opportunità di adottare sinergicamente questi strumenti normativi al ricorrere dei rispettivi presupposti – di seguito illustrati – al fine di garantire una risposta giurisdizionale adeguata alla progressiva complessità dell’economia criminale.

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.

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.

*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.

L’APPROFONDIMENTO INVESTIGATIVO DELLE SEGNALAZIONI

L’obbligo di segnalazione delle operazioni sospette è l’architrave del sistema preventivo antiriciclaggio

Strumento attraverso il quale il mondo finanziario, dei professionisti e delle altre categorie concorre in maniera diretta all’individuazione di possibili fenomeni di riciclaggio

**Articolo 35 del D.Lgs. 231/2007**

*I soggetti obbligati, prima di compiere l’operazione, inviano senza ritardo alla U.I.F., 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.*

**Criteri per l’individuazione di operazioni sospette**

* Connotati oggettivi delle operazioni, ossia le loro caratteristiche, entità, natura, collegamento o frazionamento
* Profilo soggettivo del cliente, ossia la sua capacità economica e attività svolta
* Qualsiasi altra circostanza conosciuta dal soggetto obbligato in ragione delle funzioni esercitate

**Strumenti di ausilio previsti dal D.Lgs. 231/2007 (art. 6, c. 4, lett. e) e c. 7, lett. b)**

* Indicatori di anomalia emanati delle Autorità di Vigilanza
* Modelli e schemi di comportamenti anomali sul piano economico e finanziario predisposti dall’U.I.F.

**Indicatori di anomalia**

* Aggiornati periodicamente dalle Autorità di vigilanza
* Frutto di studi e analisi delle tecniche di riciclaggio a livello interno e internazionale
* Volti a ridurre i margini di incertezza connessi con valutazioni soggettive
* Non rappresentano un riferimento esaustivo per effettuare le segnalazioni
* Vanno utilizzati sia per la segnalazione a fini di riciclaggio che di finanziamento del terrorismo (individuate casistiche specifiche)
* Indicatori di anomalia

**Tutela del segnalante (art. 38 del D.Lgs. 231/07)**

La legge prevede la riservatezza dell’identità del segnalante *«… il nominativo del segnalante può essere rivelato solo quando l’autorità giudiziaria, disponendo a riguardo con decreto motivato, lo ritenga indispensabile ai fini dell’accertamento dei reati per i quali si procede.»*

**Divieto di comunicazione (art. 39 del D.Lgs. 231/07)**

* DIVIETO DI comunicare al cliente interessato o a terzi l’avvenuta segnalazione o l’esistenza ovvero la probabilità di indagini o approfondimenti in materia di riciclaggio o di

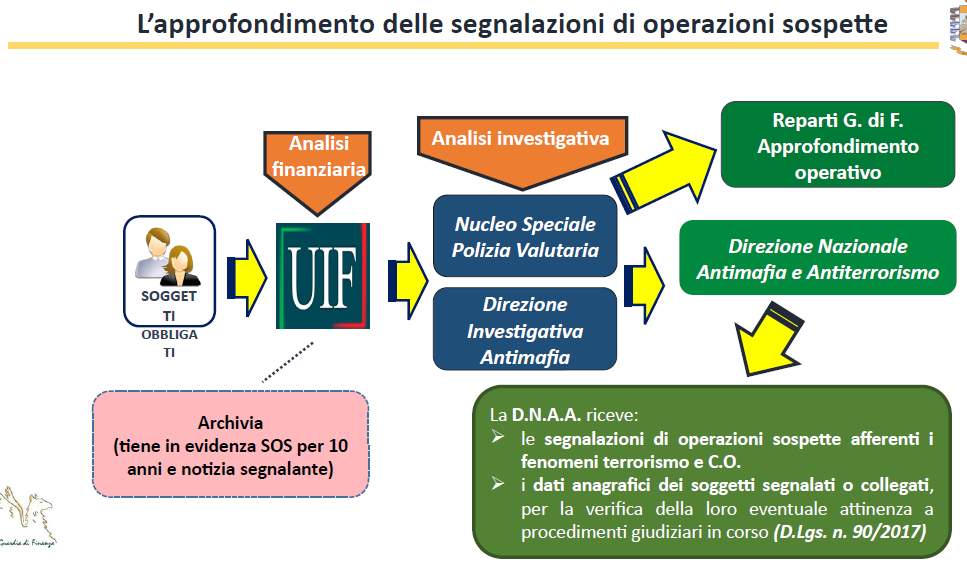
finanziamento del terrorismo (comma 1)

* POSSIBILE
* Comunicare con altro professionista che svolge la prestazione in forma associata (comma 4) ovvero, al fine di prevenire il riciclaggio o il finanziamento al terrorismo, con altro professionista nei casi relativi allo stesso cliente o alla stessa operazione (comma 5)
* Dissuadere il cliente dal porre in atto un’attività illegale (comma 6)

**Contenuto delle segnalazioni di operazioni sospette**

Dal 16 maggio 2011, avvio nuovo sistema di raccolta e gestione delle segnalazioni di operazioni sospette (Provv. 4 maggio 2011 della Banca d’Italia - U.I.F.):

* Unico per tutte le categorie di segnalanti
* Segnalazioni trasmesse in via telematica, tramite il portale INFOSTAT-UIF della Banca d’Italia
* Relativo a tutte le operazioni ritenute sospette e con indicazione di tutti i soggetti rilevanti, anche privi di diretti legami giuridico-formali con l’operazione
* Eventuale documentazione aggiuntiva (estratti conto, messaggi swift, etc.)
* *Dati identificativi della segnalazione ed elementi caratterizzanti l’operatività segnalata*:
* Origine della stessa
* Importo complessivo dell’operatività sospetta ed il numero delle operazioni
* Se l’operatività segnalata sia identificabile con uno dei modelli e schemi rappresentativi di comportamenti anomali diffusi dall’U.I.F.
* Qualora conosciuti, gli elementi identificativi riferibili ad uno o più provvedimenti giudiziari, investigativi o amministrativi presumibilmente connessi all’operatività segnalata
* Un giudizio di valutazione del rischio di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo dell’operatività segnalata (basso, medio basso, medio, medio alto e alto)
* *Dati informativi, in forma strutturata, sulle operazioni di interesse, sui soggetti, sui rapporti e sui legami intercorrenti fra i citati elementi:*
* Soggetti (persone fisica o persona giuridica)
* Operazioni (singole o cumulate)
* Rapporti
* Legami (relazioni intercorrenti tra le precedenti entità)
* Elementi descrittivi in forma libera sull’operatività segnalata e sui motivi del sospetto
* Documenti eventualmente allegati



* D.Lgs. 25 maggio 2017, n. 90 (in vigore dal 4 luglio 2017) perseguendo obiettivo di allineare normativa nazionale alle disposizioni c.d. IV Direttiva antiriciclaggio e agli standards internazionali delle Raccomandazioni Gruppo d’Azione Finanziaria Internazionale (G.A.F.I.) ha rinnovato profondamente l’impianto del D.Lgs. 231/2007.
* Relativamente alle segnalazioni di operazioni sospette, si sono preservate le peculiarità del sistema nazionale di prevenzione antiriciclaggio e di contrasto al finanziamento del terrorismo (combinato disposto artt. 6, comma 4, lett. h), 8 comma 1, lett. a) e 40, comma 1, lett. c) e d) del nuovo D.Lgs. 231/07).

*D.Lgs. 4 ottobre 2019, n. 125 ha recepito la c.d. V Direttiva antiriciclaggio e ha introdotto modifiche e integrazioni ai D.Lgs. n. 90 e 92 del 2017 (in vigore dal 10 novembre 2019)*

**ANALISI FINANZIARIA EFFETTUATA SULLA BASE DI:**

-Risultati studi su flussi finanziari

-Ulteriori dati ed informazioni acquisiti presso gli Intermediari, anche tramite ispezioni

-Dati Anagrafe rapporti finanziari

-Informazioni ricevute da Autorità di vigilanza di settore e Ordini professionali

-Dati e notizie scambiati con U.I.F. di altri Stati

-Comunicazioni ricevute da A.G.

**PERCORSO OPERATIVO**

Si articola in due fasi:

1. l’analisi pre investigativa dell’Ufficio Analisi del Nucleo Speciale Polizia Valutaria
2. l’approfondimento operativo, a cura dei Gruppi del Nucleo SpecialePolizia Valutaria e dei Reparti del Corpo delegati

Prescrizioni generali:

-Valido per qualsiasi tipologia di segnalazione sospetta

-Rispetto della tempistica (tempestività interventi, evitare prescrizione violazioni amministrative)

-Tutela della riservatezza del segnalanti (art. 38 del D.Lgs. 231/2007)

-Flusso comunicativo dai reparti territoriali al N.S.P.V.

-Supporto del Sistema Informativo Valutario (S.I.VA.)

**TUTELA DELLA RISERVATEZZA PER GLI ORGANI INVESTIGATIVI - CAUTELE**

* Nelle comunicazioni (A.G., altri Comandi, ecc)
* Nelle trattazioni non nominare mai l’originatore della segnalazione In caso di assunzioni di informazioni dai soggetti interessati o da terzi evitare di comunicare qualsiasi notizia non strettamente necessaria ai fini degli approfondimenti Contatti solo con le strutture specificamente dedicate

**ANALISI PRE INVESTIGATIVA**

Costituisce la fase centrale dell’esame della segnalazione sospetta ricevuta dall’U.I.F., in cui il Nucleo Speciale Polizia Valutaria effettua un’analisi preliminare rispetto al successivo approfondimento investigativo, con l’ausilio del S.I.VA.

**SISTEMA INFORMATIVO VALUTARIO S.I.VA.²**

* È un sistema informativo automatizzato (data-warehouse) realizzato per effettuare con efficacia e rapidità i necessari approfondimenti delle segnalazioni di operazioni sospette allo scopo di esercitare i poteri attribuiti dalla normativa valutaria per le finalità espresse dal D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231
* Dotato di «intelligenza artificiale» (Business Intelligence, Data Mining, Information Retrieval), per ricercare, accedere ed estrarre informazioni da un enorme mole di dati di fonti eterogenee
* Acquisire il flusso dati proveniente dall’U.I.F. (processo automatizzato e per via telematica)
* Integrare, in uno schema comune, informazioni estratte da banche dati del Corpo, sistemi informativi esterni e fonti aperte Svolgere l’analisi pre investigativa mediante la consultazione dei dati integrati
* Controllare tutte le fasi del percorso operativo (analisi pre investigativa, consultazione completa on-line, conclusione del procedimento con esiti)
* Mettere a disposizione il patrimonio informativo, permettendo la consultazione diretta ed immediata delle informazioni aggiornate in qualsiasi fase del percorso
* operativo

**4 DIVERSI LIVELLI DI ACCESSO E CONSULTAZIONE**

1^ livello (Reparti operativi - approfondimento investigativo e riscontro ricorrenze nominativi per altre finalità istituzionali)

-Con restrizioni: solo ricerca ricorrenze nominativi, no visualizzazione contenuti

-Senza restrizioni: ricerca ricorrenze e visualizzazione contenuti

2^ livello (Comandi Provinciali - rendicontazione statistica e coordinamento, gestione e controllo attività Reparti dipendenti)

3^ livello (SCICO e Nuclei Speciali per attività a progetto - input informativi interni)

4^ livello (COGE III - Interregionali - Comando Reparti Speciali e Regionali per rendicontazione statistica e controllo attività di servizio)

**Apertura del fascicolo (inserimento e memorizzazione soggetti in SIVA) Valutazione**:

* Dell’operazione segnalata, degli indicatori di anomalia e dei motivi di sospetto
* Delle informazioni contenute nella relazione tecnica dell’U.I.F. e del ranking di rischio
* Delle informazioni acquisite dalle banche dati o da fonti aperte (elaborate automaticamente e inserite in un dossier telematico denominato Scheda d’analisi)

Classificazione per categoria di rischio:

* Circolare n. 83607/12 in data 19 marzo 2012 del Comando Generale - III Reparto Operazioni - Ufficio Tutela Economia e Sicurezza – Manuale operativo recante «L’attività della Guardia di Finanza a tutela del mercato dei capitali»
* Circolare n. 17/INCC in data 17 gennaio 2014 del Comando Generale - III Reparto Operazioni (abrogata categoria D4; riconfigurata categoria D3; introdotta categoria S)
* Circolare n. 1026/INCC in data 17 giugno 2015 del Comando Generale - III Reparto Operazioni – U.T.E.S. (D2: Analisi entro 3 mesi; approfondimento entro 6 mesi)
* Circolare n. 2900/INCC in data 29 maggio 2017 del Comando Generale - III Reparto Operazioni – Attività della Guardia di Finanza in materia di prevenzione e contrasto al finanziamento del terrorismo. Direttive operative e flussi di comunicazione
* **Classificazione, entro un ristretto periodo temporale, di ciascuna segnalazione sospetta in una delle seguenti categorie:**

D1: probabile sussistenza ipotesi reato

D2: interesse giudiziario

D3: alti profili rischio oggettivi e/o soggettivi

T1: probabile sussistenza ipotesi di reato di terrorismo

T2: interesse giudiziario per terrorismo

T3: specifici profili rischio oggettivi e/o soggettivi per terrorismo

S: indizi di plausibili violazioni amm.ve

A.F.I.: Prima facie, assenza di elementi che lascino supporre la sussistenza di violazioni

**categoria di rischio T**

Con la circolare 842/INCC idi data 14/05/2015, è stata istituita una nuova categoria di segnalazioni di operazioni sospette, denominata "T - Terrorismo" ulteriormente distinta in: *T1,T2,T3*

T1: probabile sussistenza di ipotesi di reato di terrorismo

T2: segnalazioni riconducibili a procedimenti penali per fatti di terrorismo

T3: specifici profili

Dare autonoma evidenza ai contesti riconducibili

a tale fenomeno;

* Censire e monitorare tempestivamente le giacenze di tale tipologia di segnalazioni e gli esti degli approfondimenti;
* Contestualizzare il percorso di approfondimento investigativo prevedendo tempistiche di sviluppo più stringenti
* Porre in evidenza un efficace flusso informativo nei riguardi dello S.C.I.C.O. e della Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo

**Categoria di rischio T**

* I profili di rischio soggettivi sono riferibili alla presenza del segnalato nelle banche dati di polizia o nelle liste antiterrorismo diramate dall’ONU, dall’UE, dall’OFAC, dal F.B.I. e dalle Autorità nazionali (in primis, Ministero dell’Interno), dagli appunti del II Reparto o da fonti aperte
* Il profilo oggettivo è legato alle operazioni finanziarie, anche di importo non elevato, che per modalità, canale distributivo, localizzazione territoriale, controparte interessata, scopo apparente, evidenziano connessioni con possibili attività di finanziamento al terrorismo

**Categoria di rischio D**

* I profili soggettivi sono riferiti alla pericolosità sociale delle persone segnalate, desumibili da pregiudizi di polizia e/o penali, in un arco temporale di riferimento di massima riconducibile al quinquennio precedente la data dell’operazione segnalata
* I profili oggettivi sono riconducibili al tenore di vita e alle disponibilità patrimoniali dei soggetti segnalati, confrontati con i redditi ufficiali e con l’importo delle operazioni segnalate e laddove l’operazione presenta per importo, modalità, canale distributivo, localizzazione territoriale e controparte interessata, caratteristiche che non trovano alcuna apparente giustificazione/motivazione con l’attività economica/lavorativa o d’impresa, formalmente dichiarata da segnalati

**Altre categorie di rischio**

* «Segnalazione oggetto di comunicazione ai Reparti territorialmente competenti» (S) – Indizi di possibili violazioni di natura amministrativa, avuto specifico riguardo a quelle di natura fiscale, valutaria e antiriciclaggio
* A.F.I. (Altre Finalità Istituzionali) – Segnalazioni per le quali non emergono, prima facie, gli elementi di pericolosità delle altre categorie

**ANALISI PRE INVESTIGATIVA - CRITERI DI DELEGA**

* Criteri ordinari flessibili, variano in base alla classificazione di rischio (D1, D2, D3…)
* Responsabilizzazione dei Comandi Provinciali in relazione alle deleghe delle S.O.S.

*(I Comandi Provinciali possono intervenire per chiedere rettifica delle deleghe inviate ai propri Reparti operativi in base a proprie evidenze, ovvero per una migliore redistribuzione dei carichi di lavoro.)*

**Per le segnalazioni D1, D2, D3, il N.S.P.V.:**

* Forma il fascicolo telematico (s.o.s., relazione tecnica U.I.F., scheda d’Analisi)
* Individua il Reparto competente per l’approfondimento sulla base dei criteri «per materia» e «per territorio»
* Assegna, con nota formale, l’incarico di procedere agli approfondimenti investigativi ex D.Lgs. 231/07, unitamente alla delega dei poteri di polizia valutaria a tal fine esercitabili

**Criteri di delega delle segnalazioni classificate D1, D3:**

1^ blocco: possibili connessioni tra riciclaggio e reati-presupposto commessi nel comparto «mercato

dei capitali»

2^ blocco: possibili connessioni tra riciclaggio e reati-presupposto commessi nelle aree «entrate tributarie», «uscite di bilancio», «mercato dei beni e servizi» e «sicurezza»

Distinzione effettuata prendendo a riferimento: indici di anomalia e motivi di sospetto segnalante; risultati analisi finanziaria U.I.F.; profili di rischio «di polizia» dei segnalati

*1^ blocco:*

contesti riconducibili a fenomeni associativi in genere o attinenti a presunti collegamenti oggettivi e/o coinvolgimenti diretti di soggetti già noti per fatti di riciclaggio o finanziamento al terrorismo, usura o falsificazione di valuta e strumenti di pagamento, trasferimenti all’estero di capitali non dichiarati, abusivismo bancario e finanziario, insider

trading ed aggiotaggio, falso in bilancio, bancarotta semplice o fraudolenta, altri reati previsti dalla normativa sull’intermediazione finanziaria (D.Lgs. 58/98), in materia bancaria e creditizia (D.Lgs. 385/93), societaria, fallimentare (R.D. 267/42) ed assicurativa (D.Lgs. 58/05)

*2^ blocco:*

Tutti i casi che non rientrano nella tipologia del 1^ blocco:

- non risultano sospetti specifici sul tipo di attività illecite a monte né vi sono pregiudizi «di polizia» a carico dei segnalati

- si rilevano pregiudizi passati o pendenti per reati rientranti nelle altre aeree della missione istituzionale del Corpo

* segmento “entrate”: i reati in materia di imposte sui redditi ed IVA ex D.Lgs. 74/00, il contrabbando doganale ed in materia di accise, i reati nel settore del monopolio statale sui giochi e scommesse
* segmento “uscite”: le frodi comunitarie, le truffe su incentivi nazionali alle imprese, in materia sanitaria e le responsabilità amministrative per danni erariali
* settore “mercato beni e servizi”: la contraffazione e la pirateria, l’usurpazione dei marchi d’origine made in Italy, le violazioni in materia di sicurezza dei prodotti, la concorrenza sleale e le manovre speculative sui prezzi
* comparto “sicurezza”: i reati di criminalità organizzata, i traffici di stupefacenti e di armi, di rifiuti e di opere d’interesse artistico, l’immigrazione clandestina, i reati contro la Pubblica
* Amministrazione e tutti gli illeciti comuni

**Deroghe ai criteri di delega ammesse per connessioni**

soggettive/oggettive delle segnalazioni con altri servizi di polizia economica e finanziaria già avviati o programmati a cura

di Reparti diversi da quelli ordinariamente competenti:

Accertamenti bancari e finanziari per verifiche fiscali o indagini di p.g.

Accertamenti in materia di criminalità organizzata effettuati o in corso da parte di SCICO e GICO

Ispezioni, controlli e indagini nel settore del «mercato dei capitali» effettuati o in corso (risultanti dalle deleghe ex 231/07, dalle s.r.s. e dai lavori a progetto)

Delega conferita direttamente dal N.S.P.V. o su richiesta dei Reparti operativi e dei Comandi Provinciali

**Criteri di delega delle segnalazioni classificate T:**

-T1 e T3: fatti salvi i contesti assegnati al Gruppo Investigativo Finanziamento Terrorismo (G.I.F.T.) del N.S.P.V., ai GG.I.C.O, territorialmente competenti, notiziando per conoscenza lo S.C.I.C.O. (eventuale integrazione informativa, successivo raccordo

investigativo)

-T2: al Reparto del Corpo che ha in corso indagini di p.g. riconducibili a procedimenti penali pendenti, notiziando per conoscenza lo S.C.I.C.O. ed il G.I.C.O. territorialmente competente

*Flusso informativo tra il N.S.P.V. e il Comitato di Analisi Strategica Antiterrorismo (C.A.S.A.) attraverso il II Reparto del Comando Generale (nominativi segnalati e Reparto delegato)*

**Per le segnalazioni (S), il N.S.P.V.:**

-Forma il fascicolo telematico

-Invia una nota formale con l’avviso della possibilità di richiedere l’assegnazione della delega

*Non prevede vincoli d’approfondimento*

Trascorsi 180 giorni dall’invio, il S.I.VA elimina automaticamente la Scheda dalla visualizzazione del Reparto

**Per le segnalazioni A.F.I., il N.S.P.V.:**

-Informa l’U.I.F. (procedura di feed back)

-Inserisce la segnalazione in una sezione del S.I.VA disponibile per la consultazione a tutti i Reparti operativi (valore informativo)

-Procedimento amministrativo aperto con analisi pre investigativa si chiude con esito negativo

*Tenute obbligatoriamente in considerazione prima di avviare qualsiasi attività investigativa, sia di natura penale che di carattere amministrativo*

**Considerazioni generali:**

-Criteri di flessibilità ed adattabilità della segnalazione al contesto operativo di riferimento

-Una s.o.s. potrà essere considerata approfondita anche quando vengano rilevate connessione oggettive/soggettive e possa confluire in un qualsiasi procedimento amministrativo sviluppato dalla G.d.F.

-Generalmente dura 6 mesi/un anno

-Stato della s.o.s. a seguito della delega del N.S.P.V.:

-Stand by

-In corso

-Conclusa

**Segnalazioni con più alto indice di rischio, in cui il Reparto delegato provvede, ricevuta la delega del N.S.P.V., a:**

* esaminare immediatamente il fascicolo telematico scaricato da S.I.VA., completandolo con le informazioni in proprio possesso agli atti di schedario
* trasmettere, senza ritardo, una volta valutato l’insieme del contesto e delle risultanze complessivamente raccolte, una comunicazione di notizia di reato ex art. 347 c.p.p. all’Autorità Giudiziaria competente per territorio, riportando tutto o parte del contenuto della segnalazione sospetta
* esercitare, qualora necessario, le funzioni di polizia giudiziaria
* assicurare la massima riservatezza sull’identità dei segnalanti

**Modalità di approfondimento: categoria D1**

Il procedimento amministrativo antiriciclaggio si chiude con la comunicazione di notizia di reato ex art. 347 c.p.p. e la contestazione di eventuali altre violazioni amm.ve emergenti

Rileva ai fini del conseguimento degli obiettivi annuali Emersione di elementi rilevanti ai «fini istituzionali»: nulla osta

A.G. ed appunto informativo al Reparto competente (all. 20 Modulistica)

-Rimane riservato

-Feedback verso il N.S.P.V. in caso di risultato positivo attraverso S.I.VA.

**Modalità di approfondimento: categoria D2**

Sono le segnalazioni per le quali risultano già aperti procedimenti penali presso la Procura della Repubblica.

In questo caso, il Reparto delegato:

* esamina il fascicolo telematico scaricato da S.I.VA, completandolo con le informazioni desunte dagli atti di schedario (entro tre mesi dal ricevimento al fine di confermare codifica attribuita)
* trasmette con immediatezza un’informativa all’Autorità Giudiziaria competente, riportando tutto o parte del contenuto della segnalazione sospetta che sarà collegato alle risultanze penali processuali emergenti, senza tuttavia nominare l’originatore della trattazione (sviluppo non oltre sei mesi dal ricevimento)
* Analoghe considerazioni delle D1 per le conclusioni delle segnalazioni

**Modalità di approfondimento: categoria D3**

Segnalazioni sospette che presentano alti profili di rischio soggettivi e/o oggettivi, di intensità comunque inferiori rispetto a quelle classificate con il codice “D1”

Procedere con speditezza agli approfondimenti investigativi per accertare l’effettiva sussistenza di ipotesi di reato, prima facie, emergenti in particolare, appurare - anche attraverso l’esercizio dei poteri autoritativi di accertamento, verifica e controllo - la realtà dei fatti e l’effettiva natura, origine, finalità e destinazione delle operazioni sospette segnalate dai soggetti destinatari della normativa antiriciclaggio

Valutazione dei profili di rischio soggettivi ed oggettivi

* Profilo investigativo («studio» dei soggetti coinvolti e del contesto in cui si muovono)
* Profilo economico (tenore di vita e effettive disponibilità patrimoniali)

*Possibili attività (una o più in ragione del contesto investigativo):*

* Consultazione dell’”Anagrafe dei conti” (se non effettuata da N.S.P.V.)
* Richiesta all’intermediario finanziario, al professionista e all’operatore economico segnalante (congruo periodo rispetto all’operazione sospetta segnalata) - allegati 18 e 19 della modulistica
* Effettuazione di uno o più accessi, ispezioni e verifiche
* Esecuzione di controlli incrociati e riscontri documentali
* Escussione in atti dei soggetti emergenti dalla segnalazione
* Eventuali richieste di scambi d’informazione con l’U.I.F. e le Autorità di Vigilanza, gli ordini professionali e gli organi collaterali esteri

**Modalità di approfondimento: categoria T**

* Analizzare immediatamente al momento del ricevimento, senza alcun ritardo, in modo da arricchire tempestivamente il quadro conoscitivo di partenza
* Sviluppare secondo le procedure del Manuale Operativo a tutela del Mercato dei Capitali
* Approfondire, inderogabilmente, non oltre 3 mesi dal ricevimento, partecipando tempestivamente al N.S.P.V. e per conoscenza allo S.C.I.C.O. eventuali circostanza ostative



L’ATTIVITÀ ISPETTIVA ANTIRICICLAGGIO

***ATTIVITÀ ISPETTIVA ANTIRICICLAGGIO***

**ISPEZIONI E CONTROLLI ANTITIRICICLAGGIO**

* Attività di polizia amministrativa
* Procedure di servizio modulate da esperienza operativa in attività di verifica fiscale

**FINALITA’**

* Accertare il corretto adempimento obblighi previsti dalla disciplina antiriciclaggio/antiterrorismo
* Contrastare il riciclaggio dei proventi criminali ed il finanziamento del terrorismo
* Prevenire, ricercare e reprimere qualsiasi altra violazione amministrativa e penale

**POTESTA’**

* Potestà di polizia economica e finanziaria ex decreto legislativo n. 68 del 2001: accessi, ispezioni, verificazioni e rilevazioni
* Potestà di polizia valutaria ex DPR n.148/1988: indagini finanziarie più speditive;assunzioni di informazioni
* Accesso all’archivio dei rapporti finanziari ex art. 37, comma 4, decreto legge n. 223/2006

**MODULI ISPETIVI**

* ISPEZIONE
* Modulo ispettivo di ampia gittata, approfondito ed esteso esame degli aspetti salienti e più significativi della posizione del soggetto vigilato ai fini del rispetto degli obblighi antiriciclaggio ed antiterrorismo
* CONTROLLO
* Modulo mirato allo svolgimento di singoli accertamenti (es. verifica istituzione archivio unico, contestazione di un’omessa segnalazione o di un’altra violazione amministrativa antiriciclaggio emersa in altri contesti)

*Il NSPV esegue direttamente i controlli e le ispezioni antiriciclaggio, mentre i Nucleo di P.E.F. o altri reparti necessitano di apposita DELEGA DI POTERI (****art.9, comma 4 D.lgs 231/07****)*

***COMPETENZA ISPETTIVA DELLA GUARDIA DI FINANZA***

**Art. 9 c. 1 D.lgs 231/07** - *Competenza esclusiva nei confronti dei Soggetti obbligati non vigilati dalle Autorità di vigilanza di settore (art. 1, c. 2, lett. c)*

Inoltre….

in seguito al recepimento della “IV Direttiva antiriciclaggio”, è stata attribuita, in via esclusiva, alla Guardia di Finanza la responsabilità di controllare il rispetto degli obblighi di settore specificamente dettati per:

• gli agenti che effettuano servizi di pagamento (c.d. “money transfer”) per conto di intermediari comunitari, ora rinominati “soggetti convenzionati”;

• i distributori e gli esercenti per il tramite dei quali il concessionario offre servizi di gioco;

• le attività di “compro oro”.

Si tratta, a fattor comune, di operatori che non rientrano tecnicamente tra i soggetti obbligati al rispetto della disciplina antiriciclaggio, ma per i quali viene dettata una specifica disciplina integrativa di quella di carattere generale.

La Guardia di Finanza esercita il controllo sull’osservanza di tali disposizioni con i poteri di

polizia economico - finanziaria di cui all’**art. 2 del D.Lgs. 19 marzo 2001, n. 68**.

**Art. 9, c. 2 D.lgs 231/07** - *Competenza concorrente previa intesa con le Autorità di Vigilanza di settore*

1. istituti di pagamento, istituti di moneta elettronica
2. e relative succursali;
3. punti di contatto centrale;
4. società fiduciarie e intermediari ex art. 106 TUB;
5. soggetti eroganti micro-credito, confidi e altri soggetti di cui all’art. 112 TUB;
6. succursali insediate sul territorio della Repubblica di intermediari bancari e finanziari aventi sede legale in un altro Stato membro;
7. intermediari assicurativi;
8. revisori legali e società di revisione legale;
9. soggetti che esercitano l'attività di custodia e trasporto di denaro contante e di titoli o valori a mezzo di g.p.g. (limitatamente ai soggetti esercenti l’attività di trattamento delle banconote, c.d. «gestori del contante).

***LA PROGRAMMAZIONE***

**INPUT INFORMATIVI**

* segnalazioni da Autorità di vigilanza di settore o da Unità di Informazione Finanziaria;
* risultanze di pregresse indagini di polizia giudiziaria o di polizia economica e finanziaria riferite a qualsiasi settore economico e finanziario;
* precedenti penali e di polizia, controllo economico del territorio, analisi ed incrocio delle informazioni su banche dati.



***LA DELEGA DEL N..S..P..V..***

Verifica di eventuali elementi ostativi da parte del NSPV:

Prima di intraprendere un’**ispezione/controllo antiriciclaggio** i Nuclei di Polizia Economico- Finanziaria/Gruppi/Compagnie richiedono al Nucleo Speciale Polizia Valutaria il rilascio della **delega**, ai sensi dell’art. 9, comma 4, lett. a) del d.lgs. 231/2007,

unitamente agli specifici poteri di polizia valutaria.



***ACCESSO***

Deve avvenire nel rispetto delle prescrizioni previste dall’**art. 52** del **D.P.R. n. 633/1972**, richiamato dall’**art. 33** del **D.P.R. n. 600/1973**:

* l’accesso nei locali adibiti **solo** ad **abitazione** è consentito previa autorizzazione del **Procuratore della Repubblica** presso il Tribunale e dietro ordine, riportato nel foglio di servizio, in presenza di **gravi indizi di violazione alla normativa di settore**;
* l’accesso nei locali destinati all’esercizio di attività commerciali, di arti o professioni che siano adibiti **anche ad abitazione**, è consentito, senza la sussistenza di particolari presupposti legittimanti, previa autorizzazione del **Procuratore della Repubblica** presso il Tribunale e dietro ordine, riportato nel foglio di servizio;
* l’accesso nei locali destinati all’**esercizio di arti e professioni**, quale definito dall’art. 5 del D.P.R. n. 633/1972 e dall’art. 49 del D.P.R. n. 917/1986, va eseguito **in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato**, costituendo tale presenza **requisito di legittimità** degli atti conseguiti.



**DIRITTI DEL SOGGETTO ISPEZIONATO**

* Statuto dei diritti del contribuente non applicabile in sede di ispezioni antiriciclaggio: sono PRINCIPI GENERALI dell’ORDINAMENTO TRIBUTARIO
* Resta fermo il rispetto dei generali canoni di legalità, trasparenza, efficacia ed efficienza dell’azione amministrativa.
* Art. 52, comma 3 D.P.R. 633/1972: qualora la parte rifiuti di aprire borse o plichi (…) eccepito il segreto professionale (…) i militari operanti rimangono in attesa dell’autorizzazione del Procuratore della Repubblica per procedervi coattivamente.
* Art. 52, 5 comma D.P.R. 633/1972: i documenti di cui venga rifiutata l’esibizione non potranno essere presi in considerazione a favore della parte ai fini dell’accertamento.

*Le istruzioni di servizio prevedono un’impostazione dei controlli in un’ottica di collaborazione: contraddittorio e confronto con operatore ispezionato con acquisizione di documentazione ed informazioni a supporto delle motivazioni della parte*

***MODALITÀ DI ESECUZIONE DELLE ISPEZIONI***

**CONTROLLI PRELIMINARI**

Acquisire una completa cognizione della struttura organizzativa e dei procedimenti valutativi «interni»:

- Iscrizione all’albo

- Organigramma – deleghe

- Procedure interne

- Formazione continua

**CONTROLLI SOSTANZIALI**

Riguardano la parte sostanziale dell’attività ispettiva con l’esecuzione di predefiniti step di controllo

- Adeguata verifica

- Conservazione

- Segnalazioni di operazioni sospette

- Obbligo di astensione

- Comunicazione al Ministero Economia e Finanze violazioni alla normativa sulcontante

**AL TERMINE DELLE ISPEZIONI/CONTROLLI ANTIRICICLAGGIO**

* Violazioni amministrative D.Lgs.231/07
* Contestazioni ex Legge. 689/81 e trasmissione del verbale al Ministero dell’Economia e delle Finanze.
* Violazioni Penali
* Interessamento della competente Autorità Giudiziaria
* Input rilevanti fiscalmente

***RIFLESSI AI FINI FISCALI***

**L’art. 9, comma 9 del D.Lgs. 231/2007**, 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*”.

* Viene ampliato sensibilmente l’ambito oggettivo delle evidenze che si prestano ad un’utilizzazione fiscale diretta, includendovi tutte le informazioni acquisite nel contesto delle “attività svolte” .
* Possibilità 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.
* Trasferimento negli atti delle ispezioni fiscali dei dati e delle notizie acquisiti soltanto e tassativamente a conclusione di tutte le attività da parte dei Reparti e tutelando la riservatezza del segnalante nel caso delle ss.oo.ss..

## L’attività della Guardia di Finanza in materia di prevenzione e contrasto al finanziamento del terrorismo.

FINANZIAMENTO DEL TERRORISMO

L’attività di prevenzione e contrasto al finanziamento del terrorismo da parte della Comunità internazionale (O.N.U., U.E. e G.A.F.I.), è progredita lungo cinque linee direttrici fondamentali, finalizzate a:

* rafforzare il sistema penale di ciascuno Stato membro, con la previsione di fattispecie di reato *ad hoc*;
* migliorare la cooperazione giudiziaria e di polizia internazionale;
* creare un sistema mondiale di censimento di tutti i soggetti ed enti sospettati di appartenere o di sostenere le organizzazioni terroristiche;
* introdurre misure patrimoniali tese ad intercettare ed a sequestrare tutti i beni ed i capitali riconducibili a soggetti ed a gruppi sospettati di attività terroristiche (*congelamento*);
* estendere i presidi della normativa antiriciclaggio anche al contrasto del finanziamento del terrorismo;

Tali obiettivi strategici hanno trovato concreta attuazione attraverso:

* le **9 Raccomandazioni speciali del G.A.F.I**., che hanno rappresentato le linee guida per i sistemi nazionali di prevenzione dell’inquinamento dei mercati finanziari a causa di fenomeni di terrorismo;
* l’emanazione di numerose **Risoluzioni del Consiglio di Sicurezza delle Nazioni Unite** e la conseguente approvazione di altrettanti regolamenti comunitari, che hanno consentito la diretta applicazione delle misure O.N.U. in tutti i Paesi dell’Unione Europea;
* l’emanazione della **terza direttiva 60/2005/CE**, che ha esteso i presidi antiriciclaggio di adeguata verifica della clientela, di registrazione dei dati e di segnalazione delle operazioni sospette anche al contrasto del finanziamento del terrorismo.

LE RACCOMANDAZIONI DEL G.A.F.I.

La costruzione di un meccanismo di difesa contro il terrorismo internazionale si fonda sulla capacità degli Stati di collaborare tra loro non solo nelle aree tradizionali della cooperazione di polizia e giudiziaria, ma anche nel settore finanziario.

In sintesi, le 9 Raccomandazioni speciali invitano gli Stati a:

* attivarsi immediatamente per ratificare e dare attuazione agli strumenti definiti dall’O.N.U.;
* introdurre il reato di finanziamento del terrorismo;
* congelare e confiscare i beni di pertinenza di terroristi;
* fornire la massima assistenza agli organi investigativi e di vigilanza;
* estendere i presidi antiriciclaggio ai soggetti che esercitano l’attività di incasso e trasferimento fondi (money transfer);
* prevenire l’uso di enti no-profit per finalità di finanziamento del terrorismo;
* prevedere misure finalizzate a monitorare i movimenti cross-border di contante o altri strumenti al portatore, nonché adeguati poteri di fermo e confisca dei fondi sospetti.

L’INTERVENTO NORMATIVO DELLE NAZIONI UNITE

La lotta alle fonti di finanziamento delle organizzazioni criminali si fonda sui principi guida tracciati dalle Nazioni Unite con:

* la *risoluzione 1267/1999*, mediante la quale il Consiglio di Sicurezza è intervenuto contro il terrorismo di matrice islamica, obbligando gli Stati a porre in essere misure di congelamento dei capitali direttamente o indirettamente collegabili a persone fisiche o giuridiche appartenenti alle fazioni dei Talebani. Più in concreto, lo strumento d’intervento prescelto è stata la creazione di *black list* (c.d. Lista Consolidata), ossia l’elencazione puntuale in apposite liste ufficiali internazionali di tutti gli individui da sottoporre alle misure di contrasto del terrorismo;
* la *risoluzione n. 1333/2000*, mediante cui il Consiglio ha riaffermato l’obbligo di congelamento dei capitali, dei beni e delle altre risorse, estendendo tali misure oltre che ai Talebani anche all’organizzazione terroristica denominata *Al - Qaeda*
* la *risoluzione 1373/2001*, che ha richiamato la responsabilità dei singoli Stati per l’adozione delle misure di contrasto al terrorismo, a prescindere dalla matrice ideologica o dall’ambito territoriale dell’azione terroristica.

I PROVVEDIMENTI DELL’UNIONE EUROPEA

A livello comunitario, le modalità adottate per rendere operative le misure decise dal Consiglio

di Sicurezza dell’ONU in tema di black list e congelamento dei beni si sono tradotte nell’emanazione di appositi regolamenti, che sono automaticamente ed immediatamente applicabili in ogni Paese membro.

Ripercorrendo le fasi dei lavori dell’ONU, l’Unione Europea ha emanato:

* la posizione comune 2002/402/PESC e il regolamento (CE) 881/2002 del Consiglio del 27 maggio 2002, che hanno dato attuazione alla risoluzione 1267/1999, recependo la lista dei sospetti terroristi decisa dalle Nazioni Unite. Tutti i Paesi membri dell'Unione hanno l'obbligo di congelare fondi e risorse economiche dei soggetti inclusi in tali liste;
* la posizione comune 2001/931/PESC e il regolamento (CE) 2580/2001 del Consiglio del 27 dicembre 2001, che hanno attuato la risoluzione 1373/2001. I soggetti ai quali devono essere applicate le misure di congelamento sono decisi dall'Unione Europea, sulla base di designazioni presentate da ciascuno Stato membro, qualora approvate all’unanimità dal Consiglio dell'Unione Europea.
* decisione quadro 2002/475/GAI del 13 giugno 2002, recante “*Decisione quadro del Consiglio sulla lotta contro il terrorismo”,* con cui vengono fornite agli Stati membri linee di indirizzo in tema di reati terroristici e sanzioni commisurate. Sulla base dell’art. 1, ciascuno Stato membro è invitato ad adottare le misure necessarie affinché siano considerati reati terroristici gli atti intenzionali di cui alle lettere da a) a i) definiti reati in base al diritto nazionale che, per la loro natura o contesto, possono arrecare grave danno a un paese o a un'organizzazione internazionale, quando sono commessi al fine di:
* intimidire gravemente la popolazione;
* costringere indebitamente i poteri pubblici o un'organizzazione internazionale a compiere o astenersi dal compiere un qualsiasi atto;
* destabilizzare o distruggere le strutture politiche fondamentali, costituzionali, economiche o sociali di un paese o di un’organizzazione.

D.LGS. 109/2007

In attuazione dei principi fissati a livello internazionale e comunitario, il D.lgs. 109/2007 ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico misure finalizzate ad attuare il congelamento dei fondi e delle risorse economiche per il contrasto del terrorismo sotto il profilo finanziario e dell’attività dei Paesi che minacciano la pace e la sicurezza internazionale.

***Il ruolo del Comitato di Sicurezza Finanziaria Art. 5 D.lgs. 231/2007:***

* elabora l’analisi nazionale dei rischi di finanziamento del terrorismo;
* propone al M.E.F. le misure di congelamento dei fondi;
* fornisce al M.E.F. consulenza in materia di finanziamento del terrorismo;
* entro il 30 maggio di ogni anno presenta al M.E.F. la relazione contenente la valutazione dell’attività di prevenzione del finanziamento del terrorismo e dei risultati ottenuti. A tal fine, tra gli altri, **la Guardia di Finanza e la D.N.A.A.** forniscono, entro il 30 marzo, dati sulle attività da loro svolte nell’anno solare precedente (tra cui n° casi e persone investigati).

**Artt. 3 del decreto 109/2007 e 2, comma 2, del D.M. 203/2010**: assegnano al Comitato di Sicurezza Finanziaria ulteriori compiti e funzioni ben peculiari in materia di terrorismo internazionale; in particolare, il Comitato:

* formula alle competenti Autorità delle Nazioni Unite e dell’Unione Europea proposte di cancellazione dalle liste di soggetti designati, sulla base anche delle istanze presentate dagli stessi;
* riceve dall’Autorità Giudiziaria ogni informazione ritenuta utile ai fini dei compiti previsti dal decreto 109;
* individua, con propria delibera, i dati e le informazioni riconducibili alle materie di
* competenza del Comitato che le Pubbliche Amministrazioni sono obbligate a trasmettere al Comitato stesso;
* può richiedere l’esecuzione di accertamenti agli enti rappresentati nel Comitato, tenuto conto delle rispettive attribuzioni: le richieste indirizzate alle varie Forze di Polizia tengono conto dei principi di specializzazione professionale e di coordinamento interforze, ed in particolare “della competenza specifica della Guardia di Finanza ai fini della prevenzione e della repressione degli illeciti finanziari e del riciclaggio di denaro, anche in relazione al finanziamento del terrorismo”;
* riceve dal *Nucleo Speciale Polizia Valutaria della Guardia di Finanza*, una relazione dettagliata sulla tipologia, la situazione giuridica, la consistenza patrimoniale e lo stato di
* utilizzazione dei beni sottoposti a congelamento (art. 11, comma 2, del decreto 109/2007)
* può individuare modalità operative alternative per attuare il congelamento delle risorse economiche in applicazione dei principi di efficienza, efficacia ed economicità, in deroga a quanto previsto dall’art. 12, comma 1, del decreto 109/2007 che assegna all’Agenzia del Demanio il compito di custodia, amministrazione e gestione delle risorse economiche oggetto di congelamento;
* richiede, in caso di cancellazione dalle liste o di autorizzazione all’esenzione dal
* congelamento di risorse economiche, al Nucleo Speciale Polizia Valutaria della Guardia di Finanza di darne comunicazione all’avente diritto e di informare l’Agenzia del Demanio per la restituzione delle risorse economiche (art. 12, comma 12, del decreto 109/2007);
* riceve le comunicazioni dei provvedimenti di irrogazione delle sanzioni per le violazioni degli obblighi in materia di finanziamento del terrorismo (art. 13, comma 6, del decreto 109/2007).

**RUOLO DEL N.S.P.V.**

Art. 11, comma 2, decreto 109/2007: il Nucleo Speciale P.V. riveste una funzione peculiare d’interfaccia tra le Amministrazioni pubbliche e gli intermediari segnalanti,

da un lato, e dall’altra parte l’Agenzia del Demanio, cui è affidato il compito di custodire, conservare e gestire le risorse economiche congelate.

Nello specifico, il Nucleo deve:

* redigere, entro sessanta giorni dal ricevimento delle comunicazioni relative alle risorse economiche oggetto di congelamento, una dettagliata relazione sulla loro situazione giuridica e consistenza, nonché trasmetterne gli esiti a U.I.F., Comitato di Sicurezza e Agenzia del demanio;
* comunicare ai soggetti designati l’avvenuto inserimento nella lista ed il congelamento delle risorse economiche, l’assunzione successiva dei beni da parte dell’Agenzia del Demanio, il divieto di disporre delle risorse e le sanzioni

irrogabili in caso di violazione.

* nel caso di successiva cancellazione dalle liste o di autorizzazione all’esenzione dal congelamento di risorse economiche, il Nucleo Speciale Polizia Valutaria provvede, a richiesta del Comitato di Sicurezza Finanziaria, a darne comunicazione all’avente diritto, all’Agenzia del Demanio (che provvede alla restituzione delle risorse economiche), nonché, laddove siano stati bloccati beni immobili, mobili registrati, società o imprese, a darne comunicazione agli uffici competenti ai fini della trascrizione nei pubblici registri della cancellazione del congelamento.

***UTTURA ORGANIZZATIVA DEL***

RUOLO E STRUTTURA ORGANIZZATIVA DEL CORPO

La Guardia di Finanza completa e rafforza l’apparato investigativo nel settore dell’antiterrorismo (che gravita principalmente sulle due Forze di polizia a competenza generale), affiancando all’azione repressiva tradizionale lo sviluppo d’indagini preventive e collaterali, mirate sui flussi finanziari che alimentano gli investimenti a sostegno dei gruppi criminali nazionali ed internazionali.

* partecipazione al Comitato di Analisi Strategica Antiterrorismo (C.A.S.A.), istituito dal Ministro dell’Interno, che svolge funzioni di supporto all’Unità di crisi , espletando compiti di analisi e valutazione delle notizie di particolare rilievo sul terrorismo interno ed internazionale pervenute al Dipartimento di Pubblica Sicurezza;
* sviluppo delle segnalazioni di operazioni sospette per fatti di finanziamento del terrorismo e ispezioni/controlli presso i destinatari della specifica normativa;
* compiti ben precisi in materia di adempimenti connessi all’attuazione delle sanzioni finanziarie adottate nei confronti dei Paesi a rischio, nonché con riferimento alle proposte di inserimento di soggetti ed entità giuridiche nelle black list antiterrorismo, alle procedure di congelamento dei fondi e delle risorseeconomiche e agli altri accertamenti a richiesta del Comitato di Sicurezza.

Nel settore del contrasto del finanziamento del terrorismo (e antiricilaggio), il Corpo

svolge i suoi compiti istituzionali:

* a livello centrale, con il Comando Tutela dell’Economia, che si avvale delle capacità specialistiche del Nucleo Speciale Polizia Valutaria e del Servizio Centrale di Investigazione sulla Criminalità Organizzata (S.C.I.C.O.);
* a livello periferico, con i Nuclei di Polizia Tributaria ed i Comandi territoriali.

**Nucleo Speciale Polizia Valutaria**

* esegue indagini di polizia giudiziaria, d’iniziativa o su delega dell’Autorità Giudiziaria;
* approfondisce le segnalazioni di operazioni sospette pervenute dall’Unità d’Informazione Finanziaria per fatti di finanziamento del terrorismo;
* sviluppa gli accertamenti a richiesta del Comitato di Sicurezza Finanziaria e le altre attività connesse alla procedura di congelamento delle risorse economiche, ai sensi del decreto 109/2007;
* procede alla contestazione delle infrazioni amministrative antiterrorismo di cui al
* decreto 109/2007;
* collabora e procede all’interscambio informativo con l’Unità di Informazione Finanziaria e le Autorità di vigilanza di settore, in particolare con Banca d’Italia e Consob;
* effettua “l’analisi tattica” e “l’analisi operativa”, di rischio e di contesto, finalizzata all’individuazione delle tendenze e delle dinamiche dei fenomeni illeciti, delle relative tipologie e dei soggetti che li pongono in essere;
* elabora “progetti operativi” individuati in specifici e dettagliati piani di attività da realizzare attraverso l’impiego congiunto di risorse della componente speciale e territoriale.

**S.C.I.C.O.**

* Intrattenere i rapporti a livello centrale con il Procuratore Nazionale Antimafia, partecipando ai GG.I.C.O., le direttive ricevute, intese a regolarne gli impegni investigativi;
* procedere all’interscambio informativo con i paritetici Servizi Centrali delle altre Forze di polizia, con la D.I.A., nonché con gli organi o servizi di polizia giudiziaria nell’ambito del Corpo e, per il tramite del Comando Generale - II Reparto, con gli Organi di polizia esteri eventualmente interessati;
* partecipare alle cc.dd. Conferenze dei Servizi, convocate periodicamente a livello centrale per lo scambio, ai fini investigativi, dei dati e delle informazioni attinenti all’attività di contrasto alla criminalità organizzata;
* fornire - su richiesta delle Direzioni Distrettuali Antimafia eventualmente attivate dai responsabili dei Gruppi interprovinciali - concorso alle attività investigative eseguite dai GG.I.C.O. disponendo, nei modi e nei termini richiesti, l’intervento di personale dotato di competenze di natura specialiastica.

**NUCLEI P.E.F.**

* *svolgono le indagini di polizia giudiziaria, d’iniziativa o su delega dell’Autorità Giudiziaria*; in particolare, i G.I.C.O. ove costituiti, eseguono le indagini di p.g. su contesti di riciclaggio riconducibili al crimine organizzato nonché le inchieste giudiziarie in materia di finanziamento del terrorismo;
* *provvedono allo sviluppo:*
* *delle segnalazioni di operazioni sospette per fatti di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo* ex art. 47 del decreto 231/2007 ed alle *ispezioni/controlli antiriciclaggio ed antiterrorismo* di cui agli artt. 8 e 53 del predetto provvedimento legislativo;
* *degli accertamenti a richiesta del Comitato di Sicurezza Finanziaria e delle altre attività connesse alle procedure di congelamento* delle risorse economiche;
* *procedono alla contestazione* delle violazioni amministrative antiterrorismo, ex D.lgs. 109/2007

**REPARTI TERRITORIALI**

* sviluppano le indagini di polizia giudiziaria, d’iniziativa o su delega dell’Autorità Giudiziaria, a contrasto del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo per i contesti non caratterizzati da elevata specializzazione e da spiccata proiezione investigativa;
* Per le infrazioni amministrative antiterrorismo di cui al decreto 109/2007 rilevate nel corso delle attività d’istituto, è opportuno che le stesse siano accertate dal Nucleo Speciale Polizia Valutaria e dai Nuclei P.E.F..

**POTESTA’ D’INDAGINE**

Per lo svolgimento degli accertamenti di prevenzione a fini antiterrorismo (e antiriciclaggio) - ossia, approfondimento delle segnalazioni di operazioni sospette, ispezioni antiterrorismo, accertamenti a richiesta del Comitato di Sicurezza Finanziaria, adempimenti connessi all’attuazione delle sanzioni finanziarie nei confronti dei Paesi a rischio, nonché per gli accertamenti in materia di congelamento delle risorse economiche - **le potestà d’indagine per i militari della Guardia di Finanza sono riconosciute da**:

L’art. 11, comma 4, del decreto 109/2007, secondo cui “*Ferme restando le norme del codice di procedura penale e delle altre leggi vigenti, i militari del Corpo della Guardia di Finanza .... si avvalgono 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*”.

Ciò significa che i militari della Guardia di Finanza possono avvalersi:

* dell’archivio dei rapporti finanziari, di cui all’art. 7, commi 6 e 11, del D.P.R. n. 605/1973;
* potestà di cui al D.lgs. 231/2007;
* dei poteri di polizia valutaria, di cui al D.P.R. n. 148 del 31 marzo 1988;
* delle potestà generali di polizia economica e finanziaria, ai sensi del decreto legislativo n. 68 del 19 marzo 2001;
* poteri di accesso, ispezione e verifica previsti dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600/1973 e 51 e 52 del D.P.R. n. 633/1972

**ULTERIORI PROCEDURE OPERATIVE**

Il decreto 109/2007 ha valorizzato il ruolo e le peculiarità della Guardia di Finanza quale Organo di polizia specializzato per lo sviluppo delle investigazioni finanziarie, economiche e patrimoniali.

il Nucleo Speciale Polizia Valutaria e gli altri Reparti del Corpo sono chiamati a svolgere:

* gli accertamenti a richiesta del Comitato di Sicurezza Finanziaria;
* le proposte di designazione di soggetti o entità sospettati di agevolare o sostenere cellule terroristiche;
* le attività connesse alle procedure di congelamento delle risorse economiche;
* i controlli ai *money transfer* su attivazione del Comitato di Analisi Strategica Antiterrorismo (C.A.S.A.).

**Accertamenti a richiesta del Comitato di Sicurezza Finanziaria**

Sono richiesti, ai sensi dell’art. 3, comma 7, del decreto 109/2007 e vertono prevalentemente su aspetti economici e patrimoniali, in quanto finalizzati a ricostruire la posizione finanziaria di soggetti sospettati di coinvolgimenti in attività terroristiche Le richieste di accertamenti da parte del Comitato vengono indirizzate, anche tramite posta elettronica, al Nucleo Speciale Polizia Valutaria, che provvede ai necessari riscontri sia direttamente che avvalendosi della collaborazione degli altri Reparti del Corpo (Nuclei P.E.F.).

**Proposte di designazione della Guardia di Finanza**

La segnalazione va avviata laddove ci siano elementi di fatto che indichino una partecipazione attiva, o di supporto, dei soggetti o entità ad attività terroristiche, oppure dell’esistenza di un procedimento penale e/o dell’adozione di provvedimenti di natura giurisdizionale a carico di determinate persone fisiche.

**Proposte di designazione della Guardia di Finanza**

I Reparti del Corpo che dovessero condurre indagini di p.g. in questo settore devono raccordarsi con le Procure della Repubblica ai fini dell’accertamento dei fatti e della

raccolta delle fonti di prova, vagliando nel merito la necessità di avanzare specifiche proposte di “listing”.

In caso positivo, i Comandi Provinciali competenti per territorio (o, per i contesti autonomamente sviluppati, il Nucleo Speciale Polizia Valutaria) devono:

* comunicare l’intenzione di formulare la segnalazione di “listing” all’Autorità Giudiziaria titolare del procedimento penale;
* ottenuto il nulla osta da parte dell’Autorità Giudiziaria, trasmettere la proposta motivata di “designazione” al Comando Generale - II e III Reparto Operazioni e, per conoscenza, al Nucleo Speciale Polizia Valutaria (indicandovi i fatti , le tecniche di finanziamento e le responsabilità dei soggetti designandi);
* sulla base delle relazioni trasmesse dai Comandi Provinciali, il Nucleo Speciale Polizia Valutaria comunicherà tempestivamente eventuali ulteriori informazioni in suo possesso.

**Misure di congelamento**

Art. 11 del decreto 109/2007: il Nucleo Speciale Polizia Valutaria svolge funzioni finalizzate a consentire all’Agenzia del Demanio l’apprensione delle risorse

economiche congelate ai soggetti designati.

Deve accertare e far risultare in apposita relazione “la tipologia, la situazione giuridica, la consistenza patrimoniale, lo stato di utilizzazione dei beni nonché l’esistenza di contratti in corso, anche se non registrati o non trascritti.

Gli accertamenti della Guardia di Finanza potranno confermare, integrare e rendere complementari le notizie comunicate dalle competenti Amministrazioni dello Stato e dagli intermediari destinatari degli obblighi antiriciclaggio.

Più in concreto, il predetto Reparto speciale:

* una volta ricevute le comunicazioni degli intermediari e delle Pubbliche Amministrazioni (ex artt. 6 e 7 del decreto 109/2007), deve riscontrare l’esattezza e la completezza delle informazioni in esse contenute, sia direttamente sia delegando specifici accertamenti ai Nuclei P.E.F. competenti per territorio. In tale quadro, gli accertamenti saranno finalizzati a verificare l’effettiva esistenza e consistenza dei beni, nonché lo stato di utilizzazione degli stessi;
* provvede a comunicare, nel rispetto del limite temporale previsto dalla legge (sessanta giorni), l’esito degli accertamenti effettuati e le informazioni acquisite al Comitato di Sicurezza Finanziaria, all’Agenzia del Demanio ed all’Unità d’Informazione Finanziaria della Banca d’Italia.

**Procedure di raccordo nel settore del finanziamento del terrorismo**

Sono finalizzate a garantire, nello specifico settore, la circolarità informativa fra il Nucleo Speciale Polizia Valutaria, quale unità specialistica del Corpo, e la

componente territoriale.

In particolare, la circolarità deve sussistere da parte:

* dei Nuclei P.E.F. e dei Reparti territoriali verso il Nucleo Speciale Polizia Valutaria, segnalando - previa comunicazione all’A.G. procedente - l’avvio di ciascuna attività investigativa, delegata o d’iniziativa, in ordine ai reati previsti dagli articoli da 270 bis a 270 quinquies 2. cod. pen., per consentire l’analisi ed il monitoraggio operativo dello specifico settore. Nei casi d’indagini di p.g. per finanziamento del terrorismo avviate dai G.I.C.O., la comunicazione al Nucleo Speciale P.V. sarà effettuata contestualmente all’invio allo S.C.I.C.O. della scheda S.I.R.O.;
* del Nucleo Speciale Polizia Valutaria ai Nuclei P.E.F. o altri Reparti territoriali, accompagnando le deleghe di accertamenti preventivi con apposite relazioni informative contenenti tutti gli elementi raccolti nella fase di analisi pre investigativa;
* del Nucleo Speciale Polizia Valutaria ai Comandi Provinciali competenti per territorio, comunicando, previo nulla osta dell’A.G., dati e notizie attinenti a fenomeni o episodi di terrorismo scoperti a seguito d’indagini d’iniziativa o delegate, al fine di mettere in condizione i Comandanti Provinciali di poter informare le Autorità provinciali di pubblica sicurezza.

**Sistema sanzionatorio penale antiriciclaggio (Quadro novellato dalla Legge 153/2016)**

* art. 270 bis c.p. “Associazione con finalità di terrorismo anche internazionale”;
* art. 270 ter c.p. “Assistenza agli associati”;
* art. 270 quater c.p. “Arruolamento con finalità di terrorismo”;
* art. 270 quinques c.p. “Addestramento con finalità di terrorismo anche internazionale”;
* art. 270 quinquies 1. c.p. “Finanziamento di condotte con finalità di terrorismo”;
* art. 270 quinquies 2. c.p. “Sottrazione di beni o denaro sottoposti a sequestro”;
* art. 270 sexies c.p. “Condotte con finalità di terrorismo”;
* art. 270 septies c.p. “Confisca”.

**Categoria di analisi «T» (terrorismo)**

* Analisi immediata da parte dei al momento del ricevimento della delega di approfondimento
* Sviluppo secondo le secondo le procedure operative previste dal “Manuale operativo a tutela del mercato dei capitali”
* Approfondimento entro 3 mesi dal ricevimento da parte del N.S.P.V.

T1 - Segnalazioni contenenti elementi informativi di elevato valore indiziario, atti a rendere altamente probabile la sussistenza di ipotesi di reato di terrorismo

T2 – Segnalazioni contenenti elementi informativi di elevato valore indiziario, atti a rendere altamente probabile la sussistenza di ipotesi di reato di terrorismo

T3 - Segnalazioni dalla cui analisi pre-investigativa emergono specifici profili di rischio soggettivi e/o oggettivi, che necessitano di essere approfonditi investigativamente per accertare l’effettiva sussistenza di eventuali ipotesi di reato della specie

L’ITER DI APPROFONDIMENTO

I Reparti del Corpo in occasione dell’avvio di indagini di p.g. con riferimento ai procedimenti penali :

* fattispecie di reato previste dagli artt. 270 bis e ss. del c.p.
* darne comunicazione, previo nulla osta dell’Autorità Giudiziaria procedente, al Nucleo Speciale Polizia Valutaria, al fine di consentire l’analisi ed il monitoraggio dello specifico comparto;
* garantire, attraverso i G.I.C.O. territorialmente competenti, il flusso di comunicazione con lo S.C.I.C.O. curando l’inserimento in tempo reale (e il loro costante, completo e tempestivo aggiornamento) nel sistema informativo “SIRO 2” di tutti i dati e della documentazione prodotti nell’ambito dell’attività operativa.
* anche in relazione ad ogni altro fatto o reato potenzialmente riconducibile al fenomeno terroristico
* ad es. coinvolgimento in indagini per fattispecie delittuose diverse da quelle di cui agli artt. 270 bis e ss. c.p. di soggetti ritenuti vicini o contigui ad ambienti radicali o comunque a rischio di radicalizzazione

Le attività di indagine in materia di terrorismo sono «sempre» oggetto di comunicazione al III Reparto Operazioni, secondo la procedura prevista per i SERVIZI DI MAGGIORE RILEVANZA in corso di svolgimento, ritenendosi in ogni caso sussistenti i profili di rilevanza indicati nella circolare n. 228913 in data 31 luglio 2013.

Qualora un Reparto, nel corso degli approfondimenti relativi a qualsiasi altra tipologia di segnalazione di operazione sospetta, dovesse riscontrare elementi di connessione con fatti di terrorismo o riconducibili ad un procedimento penale già in essere concernente tale fenomeno, deve, previo eventuale nulla osta dell'Autorità Giudiziaria, assicurare il necessario flusso di comunicazione nei riguardi del N.S.P.V. e del G.I.C.O. competente per territorio.

Le attività di indagine in materia di terrorismo sono «sempre» oggetto di comunicazione al III Reparto Operazioni (secondo la procedura prevista per i servizi di maggiore rilevanza in corso di svolgimento dalla circolare n. 228913 in data 31 luglio 2013).

**Il Gruppo Investigativo Finanziamento Terrorismo (G.I.F.T.)**

Istituito presso il N.S.P.V., con la determinazione n. 237345/3102 in data 30

luglio 2016 del Comando Generale – I Reparto.

Tale articolazione ha il compito di:

1. sviluppare gli accertamenti a richiesta del Comitato di Sicurezza Finanziaria e le altre attività connesse alla procedura di congelamento delle risorse Economiche;
2. esaminare le richieste di informazioni inoltrate dalle Financial Intelligence Units estere in materia di finanziamento del terrorismo;
3. corrispondere ad eventuali richieste avanzate dalla Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo, per effetto di quanto stabilito dall'art. 2, comma 2, del Protocollo d'intesa sottoscritto con il Corpo in data 21 ottobre 2015
4. eseguire le ispezioni e i controlli antiriciclaggio nei confronti delle categorie di soggetti sottoposti alla vigilanza esclusiva o concorrente del Corpo
5. condurre indagini di polizia giudiziaria, d'iniziativa o su delega dell'Autorità Giudiziaria;
6. effettuare "l'analisi tattica" e "l'analisi operativa" di rischio e di contesto (partecipazione ai lavori del G.A.F.I., previa attivazione del Co.Ge.)
7. approfondire le segnalazioni di operazioni sospette pervenute dall'Unità d'informazione Finanziaria per fatti di finanziamento del terrorismo, per contesti connotati da elevato tecnicismo o da maggiore complessità ovvero concernenti operazioni poste in essere in diverse aree geografiche del territorio nazionale o che evidenzino collegamenti con richieste pervenute da Organismi collaterali esteri.

Nei casi sub (7):

* sarà sempre interessato lo S.C.I.C.O. per l'eventuale integrazione informativa e, in caso di ricorrenze positive in "SIRO 2", per il successivo raccordo investigativo;
* qualora le attività di approfondimento condotte consentano di pervenire all'individuazione di una delle ipotesi di reato in materia di terrorismo 13, nella prima informativa indirizzata alla Procura Distrettuale saranno interessati, per conoscenza, lo S.C.I.CO. e il G.I.C.O. territorialmente competente, rappresentando all'Autorità Giudiziaria l'opportunità di valutare il conferimento di una specifica codelega con quest'ultimo;

**Le «Sezioni Investigative Finanziamento Terrorismo»**

Dal 1 gennaio 2017, presso i Nuclei P.E.F. di Milano, Roma e Napoli, sono state costituite le “Sezioni investigative finanziamento terrorismo”, con il compito di curare principalmente l’approfondimento delle segnalazioni di operazioni sospette afferenti fatti di terrorismo ed i possibili conseguenti sviluppi sul piano investigativo, in stretta sinergia con il G.I.F.T..

**Canali di raccordo con la D.N.A.A.**

La Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo (D.N.A.) è un Organo della Procura Generale presso la Corte di Cassazione, diretta dal Procuratore Nazionale antimafia, con funzioni di impulso e coordinamento, in ambito nazionale, delle indagini di natura penale nonché dei procedimenti di prevenzione, relativi alla criminalità organizzata e al terrorismo.

A tal proposito, si evidenzia che la Procura Nazionale Antimafia e Antiterrorismo:

* è informata dal Nucleo Speciale Polizia Valutaria e dalla D.I.A. delle segnalazioni di operazioni sospette, qualora attinenti alla criminalità organizzata o al terrorismo;
* è membro del "Comitato di Sicurezza Finanziaria" istituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

**PROTOCOLLO DI INTESA G. di F. e D.N.A.A.**

* il Nucleo Speciale Polizia Valutaria analizza immediatamente le ss.oo.ss. pervenute dall'U.l.F. censite come afferenti il fenomeno di finanziamento del terrorismo e le invia, senza ritardo, alla D.N.A.A. Parimenti, ove dall'analisi delle altre segnalazioni di operazioni sospette dovessero emergere connessioni con il fenomeno del finanziamento del terrorismo, il Nucleo Speciale Polizia Valutaria procede al loro immediato invio alla D.N.A.A.;
* quest'ultima, anche sulla base delle risultanze tratte dalla consultazione delle banche dati SIDDA/SIDNA e delle altre eventualmente disponibili, provvede a selezionare i contesti suscettibili di utilizzazione processuale da parte degli uffici delle Procure Distrettuali (D.D.A.) territorialmente competenti, informandone contestualmente il Nucleo Speciale Polizia Valutaria.

La D.N.A.A., inoltre, esamina, avvalendosi del Nucleo Speciale Polizia Valutaria e dello S.C.I.C.O., le segnalazioni non trasmesse alle Procure Distrettuali, ai fini dell'eventuale esercizio del potere di impulso da parte del Procuratore Nazionale, ai sensi dell'ad. 371 bis c.p.p..

Le segnalazioni di operazioni sospette si considereranno definite nel caso in cui la D.N.A.. ne abbia ravvisato l'utilizzazione a fini processuali ovvero qualora sia stato esercitato il richiamato potere d'impulso.

In entrambi i casi, il Servizio Centrale Investigazione Criminalità Organizzata, opportunamente notiziato dal Nucleo Speciale Polizia Valutaria, assicura il coordinamento investigativo con i Reparti della Guardia di Finanza ed il conseguente raccordo informativo con la D.N.A.A.

**PROTOCOLLO DI INTESA G. di F. e D.I.A. 5 aprile 2016**

il Nucleo Speciale Polizia Valutaria e la D.I.A. si scambiano i numeri identificativi delle segnalazioni di operazioni sospette, afferenti i fenomeni di rispettiva competenza, trasmesse dai due Organismi investigativi alla Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo sulla base delle intese protocollari distintamente sottoscritte

*ossia*

La D.I.A. trasmette alla D.N.A. le segnalazioni che risultano attinenti ai fenomeni associativi di tipo mafioso di cui all’art. 416 bis del codice penale, mentre il Nucleo Speciale Polizia Valutaria inoltra al citato Organo magistratuale le ss.oo.ss. collegate al fenomeno del finanziamento del terrorismo.

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.

1. NB: tale principio vale per le sole norme tributarie sostanziali. [↑](#footnote-ref-1)
2. Art. 119 Costituzione [↑](#footnote-ref-2)