ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 17/12/2014

All'indirizzo http://www.diritto.it/docs/36740-l-illegittimit-delle-acquisizioni-probatorie-fra-procedimento-e-processo

Autore: Andrea Dublino

L'illegittimità delle acquisizioni probatorie fra procedimento e processo

"L'illegittimità delle acquisizioni probatorie fra procedimento e processo".

Di Andrea Dublino[1]

PARTE PRIMA: la dottrina.

1. Il procedimento impositivo.

Il tema dell'illegittimità delle acquisizioni probatorie in seno al procedimento tributario si intreccia con quello più generale dei vizi tipici dello "**atto impositivo**" (sinonimo di avviso di accertamento e di qualsiasi atto impugnabile emesso dall'amministrazione finanziaria), pertanto è consigliabile premettere l'accezione di "atto impositivo" assunta.

Senza potersi dilungare sull'argomento, nella dottrina tributaria si contrappongono due teorie riguardo la natura degli atti amministrativi di attuazione dei tributi. Nella prospettiva "**dichiarativista**", tutti gli atti amministrativi avrebbero efficacia puramente dichiarativa di obbligazioni tributarie già sorte *ex lege*. In quella "**costitutivista**", l'amministrazione finanziaria agirebbe tramite provvedimenti ad efficacia costitutiva. A seconda dell'ottica adottata, l'atto impositivo sarà ritenuto un "mero atto" con il quale è accertata un'obbligazione legale già in essere con il manifestarsi del presupposto, oppure un provvedimento che, emesso una volta concluso il procedimento amministrativo di applicazione del tributo, genera l'obbligazione tributaria. In base alla giurisprudenza della Suprema Corte pare si possa assumere per "atto impositivo" la manifestazione di una pretesa tributaria completa dell'*an* e del *quantum*. Coerentemente rispondono a tali caratteristiche gli atti che, tassativamente individuati ai sensi dell'art.19 del D.lgs n. 546 del 1992, possono essere impugnati innanzi la giurisdizione tributaria.

Tuttavia l'atto impositivo non sorge dal vuoto, ma è frutto d'una pluralità di azioni strumentali ad un risultato comune. Secondo la teoria generale del diritto amministrativo il **procedimento** è una sequenza di atti che possono essere raggruppati, per comunanza funzionale, in fasi (fase introduttiva, istruttoria, decisoria ed integrativa dell'efficacia, peraltro assente nel procedimento tributario). Entro tale contesto assume particolare importanza l'**istruttoria,** intesa quale momento centrale del procedimento volto all'accertamento dei fatti e dei presupposti previsti dal combinato disposto della norma di

1 funzionario regionale attivo nel contenzioso amminitrativo e tributario

relazione e di azione amministrativa. In essa hanno luogo le acquisizioni fattuali e le valutazioni degli interessi necessari al corretto esercizio del potere da parte della amministrazione pubblica. La decisione amministrativa è quindi una fattispecie a formazione progressiva che, una volta risolti gli aspetti problematici di natura giuridica e fattuale presenti nel caso concreto, maturerà attraverso un procedimento destinato a sfociare nel provvedimento finale. La giurisprudenza di legittimità riconduce il procedimento di attuazione del tributo nell'alveo del procedimento amministrativo (ad es. in Cass. Sez. Trib. n. 1236 del 13/01/2006[2]). Anche nella variante **tributaria** "standard" ha luogo infatti una sequenza di atti preparatori rispetto al provvedimento accertativo-impositivo di un determinato rapporto tributario, innescati da una "dichiarazione" resa dal contribuente o prodotti *motu proprio* dall'amministrazione fiscale che si trovi innanzi all'inadempimento dell'obbligo dichiarativo o comunque al presupposto oggettivo del tributo inevaso[3]. Tali atti, in quanto puramente funzionali all'emanazione del provvedimento terminale, esauriscono la loro portata giuridica nell'ambito del procedimento medesimo e, ove non direttamente lesivi della posizione giuridica dei destinatari, non saranno immediatamente contestabili di fronte il giudice competente per i relativi profili di illegittimità. Il procedimento di accertamento del debito tributario si regge su una serie variabile di controlli istruttori aventi ad oggetto la posizione del contribuente rispetto gli elementi costitutivi del tributo.

Prima di affrontare il nucleo della questione è opportuno esaminare brevemente gli atti di **controllo** propedeutici all'accertamento tributario (atto finale). In materia di IVA e imposte dirette la disciplina è sostanzialmente uniforme. Un primo livello di verifiche fiscali (la cd. **liquidazione automatizzata**) comporta un'indagine "superficiale" ed automatica su quanto dichiarato pervenendo, eventualmente, alla liquidazione (cioè al ricalcolo) ex art. 36 *bis* dpr 600/1973 dell'imposta effettivamente dovuta (si accerta quindi l'esistenza e l'esattezza numerica dei dati dichiarati al fine di rilevare errori materiali e di calcolo dell'*quantum debeatur,* cui segue l'invito a versare la maggior somma liquidata ed il riscontro sulla tempestività della dichiarazione).

Un secondo livello di **controlli (formali**) eseguiti ex art. 36 ter dello stesso decreto avviene non in modo automatico ma su iniziativa dell'amministrazione fiscale, secondo criteri selettivi stabiliti a priori dal Ministero dell'Economia e delle Finanze ed ha ad oggetto

2 Contra: nota di A. Comelli, Sulla non condivisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo, in Dir. prat. trib., II, 2006, pag. 731 e seg.
3 L. Del Federico, La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi, in Riv. dir. trib., 2010, p. 759

specifiche voci della dichiarazione che implicano documentazioni giustificative. Esso si traduce nell'invito al contribuente a produrre tali elementi a sostegno di quanto dichiarato.

Il terzo livello di approfondimento istruttorio è relativo al **controllo "sostanziale"** delle dichiarazioni ed è svolto dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza ai sensi degli artt. 31-45 del dpr 600/1973 per l'imposta sui redditi, e degli artt. 51-52 dpr 633/1972 ai fini IVA. Esso può implicare l'invito a comparire di persona rivolto al contribuente per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, l'invito a trasmettere atti e documenti, l'esibizione di bilanci e scritture contabili (sempre che sia è sottoposto a tale obbligo), l'invio di questionari specifici. Può pure comportare la richiesta di informazioni a soggetti diversi dal contribuente come enti pubblici, amministrazioni dello Stato, società di assicurazione, intermediari finanziari e banche, notai, conservatori dei registri immobiliari ed ogni altro soggetto in possesso di informazioni utili (ex art. 32 dpr 600/1973). La verifica può spingersi sino all'accesso "fisico" in un luogo "rilevante" ai fini dell'accertamento della reale base imponibile, seguito da ispezioni documentali e da altri controlli (via via più invasivi della sfera privata, senza che però esista un ordine di priorità predeterminato), delle cui operazioni è reso processo verbale di constatazione.

In proposito l'art. 14 della Costituzione tutela il **domicilio** (inteso nel senso penalistico di dimora privata, art. 614 c.p.) come espressione della libertà personale definendolo inviolabile, ma contemperando tale diritto con l'interesse pubblico all'accertamento in giudizio della verità. L'ispezione, la perquisizione o il sequestro all'interno del domicilio sono ammessi solo nei casi e secondo le modalità previste dalla legge, previa autorizzazione motivata dell'autorità giudiziaria. In particolare, per finalità fiscali, la Costituzione prevede una riserva di legge *ad hoc* cui è stato dato adempimento attraverso l'art. 52 del d.p.r. 633/1972, in materia di IVA e l'art. 33 del d.p.r. 600/1973, per le imposte dirette. A tali fini per l'**accesso ai locali** destinati ad **attività produttiva** è sufficiente l'autorizzazione del capo ufficio dell'Agenzia delle Entrate o del Comandante di zona della GDF con indicazione dello scopo. Gli **accessi** coinvolgenti anche la dimora privata, invece, richiedono, in aggiunta, l'**autorizzazione** del Procuratore della Repubblica (quindi un magistrato della pubblica accusa, una parte, seppure "pubblica" e non un magistrato giudicante), previo riscontro di "***gravi indizi*** *di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni*". La stessa autorizzazione deve precedere gli atti di perquisizione personale, l'apertura coattiva di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili e simili, l'esame di documenti o richiesta di notizie ove sia eccepito il "segreto professionale" (salve le

garanzie di cui all'art. 103 c.p.p. per i difensori nell'ambito del processo penale). Il provvedimento autorizzatorio reso dal Procuratore, nonostante l'appartenenza di questi all'ordine giudiziario, è atto amministrativo discrezionale e quindi necessita di (sintetica) motivazione (Cass. S.U. n. 8062, 8 agosto 1990).

L'art. 12 della Legge 27.07.2000 n° 212 conferisce al **contribuente** il diritto d'essere **informato** delle ragioni della verifica e degli altri diritti connessi all'accertamento compreso quello di assistere avvalendosi anche di un professionista di fiducia. Anche la permanenza presso i locali da parte degli agenti civili e militari è soggetta ad alcune garanzie a tutela del contribuente per non appesantirne eccessivamente l'attività economica, regolando le **modalità d'accesso**, ponendo **limiti di tempo** e prevedendo forme di attivazione del Garante del contribuente. Nel corso del controllo possono essere eseguite ispezioni documentali su libri, registri contabili e altri documenti pur non obbligatori, verifiche contabili incrociate con le scritture contabili di terzi e verificazioni sugli impianti, sul personale e sulle materie prime.

In merito alle **indagini bancarie**, come ci ricorda la Corte Costituzionale (sent. n. 51 del 1992), nel nostro ordinamento non esisterebbe alcun "segreto bancario", tuttavia, le richieste di informazioni al sistema creditizio e di intermediazione finanziaria aventi ad oggetto i rapporti con i relativi clienti, pur traendo fondamento dai "*doveri inderogabili di solidarietà*" sanciti dalla Costituzione (in particolare *ex* art. 53)", sono soggette a limiti. Ai sensi degli artt. 32 n. 7 d.p.r. 600/1973 e 51 n. 7 d.p.r. 633/1972, si devono fondare sull'autorizzazione della Direzione regionale dell'Agenzia o del Comandante di zona della GDF (il quale può operare anche in veste di autorità di polizia giudiziaria sottoponendosi però ai vincoli del codice di procedura penale). Giornalmente i verificatori compilano un **verbale** a descrizione delle **operazioni** svolte, mentre a conclusione dell'attività di controllo è redatto apposito verbale di **constatazione** che sintetizza l'operato precostituendo la base per trarre le conseguenze in termini di imposta dovuta. L'ultimo verbale è rilasciato al contribuente cui è consentito presentare entro 60 giorni osservazioni e richieste in merito alle verifiche effettuate. Tale atto è propedeutico alla contestazione del mancato pagamento di quanto dovuto effettuata attraverso l'**avviso di accertamento** emesso dall'Agenzia delle Entrate (prerogativa di quest'ultima, mentre l'attività di investigazione è consentita anche alla GDF). Come si vede l'intera attività istruttoria posta a fondamento dell'accertamento tributario è soggetta a regole precise.

La soluzione quesito iniziale implica la necessità di risolvere il problema delle esatte conseguenze derivanti dalla violazione delle norme sull'istruttoria nei confronti dell'atto finale costituito dall'avviso di accertamento.

2. L'invalidità dei singoli atti che precedono l'accertamento si ripercuote sull'atto impositivo? La prospettiva amministrativistica: l'invalidità derivata.

Sul punto si riscontrano due **impostazioni dottrinarie**[4], la prima di matrice **amministrativistica** focalizzata sull'idea di "**atto**", cui si affianca in termini più specifici, quella processual-penalistica concentrata, invece, sull'idea di "prova" a fondamento dell'accertamento. Secondo la prima prospettiva (ereditata dal diritto romano e tipica del diritto amministrativo), l'invalidità dell'atto a monte si trasmette per derivazione agli altri anelli della catena sino all'accertamento finale, per cui l'atto terminale, di per sé valido, subisce le conseguenze invalidanti dell'atto presupposto cui è legato da un nesso imprescindibile di natura procedimentale o da un rapporto di presupposizione necessaria. In relazione all'invalidità derivata dei provvedimenti amministrativi, a seconda del grado di consequenzialità si discrimina tra effetto "**caducante**" ed effetto "viziante". Il primo opera sull'atto successivo eliminandolo in maniera automatica a seguito dell'annullamento di un diverso atto amministrativo presupposto. Infatti, l'atto presupponente, non implicando ulteriori valutazioni di interessi, risulta connesso per dipendenza "immediata, diretta e necessaria". Mentre l'effetto "**viziante**" invalidante l'atto successivo, non sussistendo un saldo nesso tra atto presupposto e presupponente, poiché quest'ultimo necessita di autonoma valutazione di nuovi interessi, scaturisce dall'invalidità dell'atto presupposto, ma abbisogna di autonoma impugnazione dell'atto successivo per generarne la caducazione. La legge n. 15/2005 ha consolidato l'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale in fatto di invalidità dell'atto amministrativo, distillandone una "sintesi" incorporata nell'art. **21 *septies*** della legge 241/1990.

Mentre tale disposizione delinea i confini della nullità (circoscritta alla carenza di elementi essenziali dell'atto, al difetto assoluto di attribuzione, alla violazione ed elusione del giudicato ed alle nullità "testuali"), il successivo art. **21 *octies*** si occupa dell'annullabilità confermando la tradizionale tripartizione dei vizi e introducendo

4 A. Marcheselli, Accertamenti tributari e difesa del contribuente, Teoria e pratica del diritto - Fisco e Tributi, Giuffrè editore, 2010, pag. 111 e seg.

un'importante distinzione fra difformità (dal modello legale) “sostanziali” poiché alteranti la volontà dell'amministrazione e quindi invalidanti ed irregolarità “formali”, innocue poiché ininfluenti sul dispositivo dell'atto e pertanto non invalidanti. La seconda ipotesi ricorre qualora il contenuto dell'atto viziato sia “vincolato”, non possa essere quindi diverso da quello concretamente adottato, privando il ricorrente dell'interesse a coltivare il giudizio (non potendone ricavare, di fatto, alcuna “utilità”). Tale distinzione trova un parallelo nelle conclusioni cui perviene il secondo orientamento argomentativo di cui si dirà.

Il principio di derivazione dell’invalidità è rinvenibile anche in altri rami dell’ordinamento giuridico italiano. Sicuramente in quello **processuale civile**, ove l’art. 159 c.p.c. stabilisce che «*la nullità di un atto non importa quella degli atti precedenti, né di quelli successivi che ne sono indipendenti*», prevedendo *a contrario* la nullità di un atto finale qualora sia invalido quello precedente da cui “dipende”.

Tuttavia, venendo al diritto tributario, le disposizioni sul procedimento di accertamento, così come quelle sul processo, sono prive di ogni esplicito riferimento al principio di illegittimità derivata. La dottrina, già prima della citata modifica della legge 241/1990, confinava la nullità ai casi di atto abnorme, inesistente, cioè emesso in assoluto difetto di attribuzione (e quindi di potere) o da organo territorialmente incompetente, mentre nelle singole leggi sui tributi il legislatore ha manifestato la sua preferenza per le ipotesi di nullità “testuale”, cioè espressa direttamente nel testo di legge a sanzione di specifiche alterazioni rispetto la fattispecie legale (ad es. per carenza di motivazione o per imprecisa indicazione delle aliquote applicate). Tali ipotesi, superando la lettera della disposizione, sono state in linea di massima ricondotte all'annullabilità (espressa).

La struttura stessa del procedimento tributario, caratterizzato da una fase istruttoria meno “partecipata” dal contribuente rispetto agli standard amministrativi, e l'esplicita elencazione degli atti contestabili ex art 19 del D.lgs n. 546 del 1992, implicano che solo gli atti terminali possono essere oggetto di impugnativa anche per i vizi propri degli atti presupposti. Pertanto l'invalidità pur derivata, in ambito fiscale, avrebbe solo un effetto “**viziante**” necessitando di un'impugnazione “differita” per determinare la caducazione degli atti.

3. La prospettiva processualistica: l'inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita

Nell'ordinamento tributario esiste anche una seconda accezione (**processual-penalistica**) del principio di invalidità derivata che considera nullo l'atto finale emanato sulla base di prove acquisite *contra legem*[5]. La dottrina[6] seguendo tale prospettiva valorizza il concetto di "inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita", richiamando alla mente l'art. 191 c.p.p.. In proposito occorre ricordare come l'acquisizione dei mezzi probatori durante il procedimento tributario avvenga quasi sempre attraverso l'esercizio di poteri imperativi correlati a posizioni di soggezione dei privati. Tali poteri trovano il proprio fondamento e limite nel principio di legalità. La legge in senso lato pone una serie di vincoli riguardo l'acquisizione dei mezzi di prova. Sembra ragionevole affermare che oltre tali limiti l'acquisizione è vietata ed a maggior ragione è vietata l'utilizzazione[7]. Si consideri inoltre che le regole di acquisizione sono pure finalizzate a salvaguardare l'affidabilità del risultato probatorio. Sotto la soglia definita dalla legge il mezzo diviene inaffidabile e quindi inutilizzabile. La dottrina dominante in ciò ravvisa gli estremi di un principio generale[8] in modo da sopperire all'assenza nell'ordinamento tributario di una disposizione *ad hoc* che regoli le conseguenze dell'acquisizione probatoria illecita avvenuta in seno al procedimento tributario.

Una simile posizione risulta rafforzata sul piano argomentativo a seguito della recente esplicitazione del principio di "**giusto processo**" all'interno dell'art. 111 Cost. (anche se tale disposizione limita al solo processo penale il contraddittorio obbligatorio sulla "formazione" della prova). La legge costituzionale n. 2/1999 avrebbe accentuato le ragioni di tutela del contraddittorio e della parità dei contendenti rendendo incompatibile con tali principi "*il riconoscimento all'amministrazione finanziaria, anche soltanto nella fase delle indagini propedeutiche alla formulazione della pretesa impositiva, del potere di tradurre proprie intuizioni ispettive, sollecitate da notizie anonime, in atti delimitativi delle posizioni soggettive del contribuente, dato che verrebbe meno per quest'ultimo, proprio per effetto delle non conoscenza e non conoscibilità di quelle fonti, la possibilità di reclamare un riscontro giudiziale sulle condizioni di legittimità dell'operato dell'amministrazione medesima*" (Cass. Civ. S. U. n. 16424 del 21 novembre 2002).

5 B. Lipari, Inutilizzabilità di elementi probatori irritualmente acquisiti, Il Fisco, 2007, n. 18
6 F. Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, Parte generale, Milano, 2011, 214
7 Russo, Manuale di diritto tributario, Milano 2002, pag. 321 ss
8 Lupi, Manuale professionale di diritto tributario, pag 277 ss

Questo orientamento consente ai contribuenti di impugnare l'avviso di accertamento e di irrogazione di sanzioni emanati a seguito di attività precedente non conforme alla legge. Si fa notare, infatti, che una posizione differente, che giustificasse l'utilizzabilità anche di prove illecite in quanto acquisite senza il rispetto della legge, renderebbe superflua tutta la disciplina sull'esercizio dei poteri di controllo. Tuttavia, anche tale prospettiva non comporta necessariamente un vizio invalidante l'accertamento assunto sulla base del mezzo probatorio inutilizzabile. Almeno non nel caso in cui il provvedimento di accertamento si basi su una pluralità di riscontri probatori. L'illegittimità di uno di essi non priverebbe di fondamento l'intero edificio accertativo, diversamente da quando il motivo di illegittimità coinvolgesse l'unico fondamento dell'atto finale. Tale parziale conclusione sicuramente è riferibile ai "materiali probatori" regolati dalle norme sul procedimento tributario, mentre maggiori dubbi aleggiano sui **mezzi di "indagine**" tratti **da altri ordinamenti** settoriali (ad esempio quello processual-penalistico).

Con riferimento a tale ipotesi, la soluzione passa attraverso la verifica se la regola che governa l'assunzione di quel determinato strumento istruttorio si sovrapponga o meno ad una norma propriamente procedimental-tributaria[9]. Il mancato rispetto della disposizione extratributaria sull'assunzione della prova implica sicuramente l'inutilizzabilità del risultato nell'ambito di quell'ordinamento (es. le "intercettazioni" ambientali nel processo penale). Mentre in caso di sovrapposizione fra disciplina extra e tributaria, quanto al procedimento fiscale, occorre verificare di volta in volta l'impatto su di esso della violazione esterna. Secondo la prospettiva dottrinale più garantista, se i **dati** acquisiti fossero **ottenibili solo attraverso lo strumento estraneo al procedimento tributario** effettivamente utilizzato (ad esempio tramite le citate intercettazioni) esso dovrebbe necessariamente rispettare i limiti (presupposti) propri di quell'ordinamento, pena l'inutilizzabilità del risultato probatorio all'interno del settore di "accoglienza". Il giudice tributario in autonomia potrebbe incidentalmente sindacare la correttezza dell'operato delle autorità secondo l'ordinamento penale. Mentre se su tale correttezza si fosse già espresso il giudicato penale? Ai sensi dell'art. 654 c.p.p. sugli effetti del giudicato penale (limitato al fatto esterno al processo che sia rilevante per entrambi gli ordinamenti) sembrerebbe che, prendendo atto dell'autorevolezza delle valutazioni, il giudice tributario possa scostarsi dall'autorità penale solo eccezionalmente, fornendo una motivazione particolarmente circostanziata ed approfondita ma sempre utilizzando come metro di giudizio la norma extratributaria. Se invece il riscontro fosse stato **acquisibile anche attraverso la**

[9] A. Marcheselli, Op. cit.

procedura tributaria e, comunque, **ne rispetti i vincoli**, allora il vizio "*extra ordinem*" non dovrebbe invalidare il provvedimento di accertamento che sia basato sull'atto di acquisizione probatoria pur insufficiente alla luce del diritto non tributario.

Il problema quindi si pone solo quando **non si rispettino i requisiti** di utilizzabilità-validità propri **dell'ordinamento tributario**. Tuttavia la soluzione dipende dal tipo di disposizione violata. Anche nella prospettiva "processualistica" non tutte le violazioni procedimentali hanno effetto invalidante. Sulla scorta del principio di ragionevolezza, l'effetto ha luogo solo se "proporzionato" alla violazione. La distonia rispetto ad una norma priva di efficacia esterna all'attività amministrativa (es. norma di organizzazione interna a presidio dell'efficienza burocratica) non assume contorni di gravità tale da giustificare l'effetto. La norma sull'istruttoria può infatti riguardare la migliore amministrazione o invece delineare i confini del potere (e quindi porsi a garanzia, non della PA, ma del cittadino). Per distinguere occorre individuare l'**interesse** o **bene giuridico** tutelato dalla disposizione violata. La discrasia rispetto a una norma d'organizzazione interna o ad una norma posta a garanzia di interessi amministrativi diversi non avrà conseguenze sull'accertamento, costituendo una mera "irregolarità", "innocua" rispetto i fondamentali interessi del contribuente, mentre vi potrebbero essere conseguenze sugli accertatori sotto il profilo penale, erariale o disciplinare.

Per la violazione di norme che definiscono **standard di affidabilità della prova**, come quelle relative al contraddittorio procedimentale secondo parte della dottrina (e la giurisprudenza comunitaria per i tributi "comunitari", cui si aggiunge la giurisprudenza di legittimità per gli accertamenti "standardizzati" come gli studi di settore) o per le disposizioni che garantiscono **diritti individuali,** la sanzione rappresentata dalla trasmissione dell'invalidità all'atto d'accertamento apparirebbe congrua, sia adottando il percorso argomentativo di stampo "amministrativistico", che secondo quello "processualistico". In termini di "**gravità**" della violazione si può ravvisare una significativa convergenza negli esiti fra la dicotomia, vizi "formali" dell'atto amministrativo (non invalidanti) - vizi "sostanziali" (invalidanti) introdotta dall'art. 21 *octies* della legge 241/1990, e la distinzione degli effetti sulle acquisizioni istruttorie illecite alla luce del "**bene giuridico**" compromesso (*ratio* normativa).

Un ultimo orientamento dottrinale minoritario[10], secondo un approccio assai formalistico, ritiene invece che, in mancanza di una disposizione equivalente all'art. 191 c.p.p., **non si possa affermare l'esistenza di un generale principio di inutilizzabilità**

10 La Rosa, irregolarità delle indagini e validità degli accertamenti tributari, Il Fisco, n. 1, pag. 5711 ss.; Lipari, op. cit.

delle prove acquisite illegittimamente a fondamento dell'accertamento tributario. Gli stessi assertori di tale prospettiva contestano anche il fatto che l'illegittimità degli atti presupposto della fattispecie procedimentale infici la validità degli atti successivi, nonché, dell'atto finale, determinando l'illegittimità derivata, in quanto si nega che gli atti di indagine tributaria e l'atto finale (l'avviso di accertamento) siano sempre direttamente collegati e dipendenti, come invece pretenderebbe la dottrina amministrativistica.

PARTE SECONDA: la giurisprudenza.

4. Gli arresti giurisprudenziali sulla legittimità degli "atti"

Al di là delle posizioni dottrinarie, il problema di "cittadinanza" del principio di illegittimità derivata nell'ordinamento tributario dipende soprattutto dallo stratificarsi di **pronunce giurisprudenziali** contraddittorie che, in ordine all'esistenza di tale principio, alimentano l'incertezza. Un primo filone, più risalente nel tempo, si è riferito alle conseguenze dell'**incompetenza territoriale** dell'ufficio procedente sulle iniziative istruttorie e quindi sull'avviso di accertamento. L'art. 31 del d.p.r. 600/1973 individua la competenza per tutti i compiti propri degli uffici dell'amministrazione finanziaria (quindi anche per quelli istruttori) attribuendola all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla data della dichiarazione.

La norma sulla competenza territoriale è attributiva di potere o è di mera organizzazione? La giurisprudenza pare aver accolto la prima opzione e quindi la tesi dell'invalidità, oscillando fra la nullità assoluta (Cass. Sez. I n. 4277 del 5 luglio 1980) e relativa (coincidente con annullabilità amministrativistica, Cass. Sez. Trib. n. 12595 del 26 maggio 2006). Rispetto agli atti della GDF, invece, la giurisprudenza maturata in materia di validità degli accertamenti IVA, sulla scorta dell'affermata competenza estesa all'intero territorio nazionale di tale corpo, ha dedotto l'irrilevanza delle violazioni ai criteri interni di articolazione territoriale (Cass. Sez. I n. 7957 del 4 aprile 1997).

In altre più numerose pronunce della Corte di Cassazione è stato affermato il principio della derivazione in favore del contribuente. Si può rammentare la sentenza della Corte di Cass. S.U. n. 16412 del 3 luglio 2007[11] chiaramente in linea col primo

11 E. Marello, Le Sezioni unite sanciscono la nullità dell'avviso di mora non preceduto da cartella di pagamento, Giur. It., 2008, 2

orientamento dottrinale (pro contribuente). La questione era relativa alle conseguenze della **mancata notifica di una cartella di pagamento rispetto all'avviso di mora** (regolarmente notificato). Con tale arresto le Sezioni Unite hanno accolto il ricorso del contribuente annullando l'avviso di mora non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento (quindi non provata). Si è affermato che "*la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del* ***diritto di difesa****".* Inoltre si è precisato che "*nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio che comporta la* ***nullità dell'atto consequenziale*** *notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli - rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria"*. Così ragionando la presenza di una fase istruttoria illegittima (ad es. rispetto ai verbali della Guardia di Finanza illegittimi, accessi, questionari illegittimi), potrebbe riverberarsi sull'atto finale (l'avviso di accertamento, il ruolo, la cartella di pagamento), determinandone l'annullamento. Questi principi sono stati confermati in ulteriori pronunce della giurisprudenza di legittimità, come nella sentenza n. 5791 del 4 marzo 2008, ove le Sezioni Unite, in merito all'**irrituale notifica** di un atto presupposto (**avviso di accertamento**), hanno di annullato la cartella di pagamento impugnata. A completamento logico dell'orientamento favorevole al contribuente, bisogna ricordare la sentenza n. 6315 del 16 marzo 2009, con la quale le Sezioni Unite hanno inteso la "***giurisdizione del giudice tributario****, fissata dall'art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992"* come non avente ad oggetto "*solo gli atti finali del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (definiti come "impugnabili" dall'art. 19 D.Lgs. citato), ma* (*...) tutte le fasi del procedimento che ha portato all'adozione ed alla formazione di quegli atti, tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o regolarità (formale o sostanziale) di un* ***atto istruttorio prodromico*** *può determinare la* ***caducazione, per illegittimità derivata, di quello finale impugnato".***

5. Gli arresti giurisprudenziali sulla utilizzabilità del "materiale probatorio"

Quando la giurisprudenza passa dalla legittimità dell'**atto** presupposto alla più specifica impostazione del problema in termini di utilizzabilità del "**materiale probatorio**" viziato per dedurne o meno l'annullamento dell'atto impositivo finale poiché basato su prove acquisite *contra legem*, l'orientamento dei giudici si fa talvolta meno esplicito. In tali casi, inoltre, la linea difensiva focalizza spesso la propria attenzione, non tanto sull'illegittimità dell'attività istruttoria, quanto piuttosto sulla regolarità degli atti presupposti alla stessa (come ad esempio, le **autorizzazioni del P.M. relative all'accesso domiciliare** da parte della Guardia di Finanza). Sul punto la Corte Costituzionale (sentenza n. 34 del 1973) ha da tempo statuito che *"le attività compiute in dispregio dei fondamentali diritti del cittadino non possono essere assunte di per sé a giustificazione ed a **fondamento di atti processuali** a carico di chi quelle attività costituzionalmente illegittime abbia subito".* Tuttavia, in assenza di una disciplina *ad hoc* ad esempio nel Dlgs. n. 546 del 1992, è solo grazie alle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza n. 16424 del 21 novembre 2002, che si è affrontato organicamente il tema dell'utilizzabilità delle prove acquisite illegittimamente e delle conseguenze sugli atti finali fondati su di esse. Nel caso *de quo*, il contribuente sosteneva l'illegittimità della **perquisizione** della sua abitazione effettuata dalla Guardia di Finanza "*allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni*" in quanto l'autorizzazione del P.M. difettava dei **gravi indizi** di violazione di cui all'art. 52, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972. L'autorizzazione del Procuratore si reggeva "unicamente" su di una fonte anonima. In una simile ipotesi oggetto di verifica da parte del giudice tributario non era direttamente l'illegittimità della fase istruttoria, ma la sussistenza nel provvedimento autorizzativo dei gravi indizi di violazione pretesi dalla legge al fine di tutelare anche l'inviolabilità del domicilio del contribuente, in conformità all'art. 14 della Costituzione. Circa l'inutilizzabilità delle prove raccolte in caso di illegittimità o addirittura di assenza dell'autorizzazione all'accesso domiciliare la Corte ha ritenuto che *"non abbisogna di un'espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla **regola generale** secondo cui l**'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola**"*. Infatti "*irrinunciabili ragioni di coerenza del sistema richiedono l'operatività di analoghe regole nel processo civile, quando l'esigenza di ricerca della prova, ancorché correlata a finalità di tipo pubblicistico (quali quelle coinvolte dall'accertamento di debiti d'imposta), debba essere contemperata e conciliata con la*

protezione di un ***bene di rilevanza costituzionale***" (l'inviolabilità del domicilio). In tal caso *"l'acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore, che sia l'autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente od indirettamente responsabile*", ammettendo l'assenza nel processo tributario del principio "*male captum, bene retentum*".

Il ragionamento è chiaro alla luce del fatto che, a partire dalla sentenza n. 8062 dell'8 agosto 1990, il provvedimento autorizzatorio è concepito dalle Sezioni Unite come *"**provvedimento amministrativo**"* inserito *"nella fase preliminare del procedimento di formazione dell'atto impositivo (…) trattasi, quindi, non già di un atto dovuto, ma di un atto tipicamente discrezionale che si risolve in un controllo di carattere sostanziale in quanto la legge riconosce all'A.G. il potere di valutare la esistenza in concreto degli indizi di violazione delle leggi tributarie segnalati dall'autorità competente per stabilire se essi sussistano effettivamente e siano meno gravi".* Sulla scorta di tali pronunce, in capo al giudice tributario è posto il potere-dovere di verificare la sussistenza dei gravi indizi di violazione che, nel caso di specie, difettavano poiché l'autorizzazione del P.M. si fondava "unicamente" su di una segnalazione anonima. Le Sezioni Unite hanno precisato infatti che "*l'accesso nell'abitazione non può essere il primo atto ispettivo dopo una denuncia anonima, occorrendo un minimo d'indagine e di riscontro, per acquisire la cognizione di fatti, sia pure dotati di semplice valore indiziario"* (Cass. Civ. S. U. n. 16424 del 21 novembre 2002). Seguendo la scia di tale sentenza la Cassazione (Sez. Tributaria, n. 20253 del 19 ottobre 2005, la Sez. Trib. n. 19689 del 1 ottobre 2008, V Sez. Civile n. 6836 del 20 marzo 2009, la Sez. Trib., n. 21974 del 16 ottobre 2009) ha confermato l'inutilizzabilità delle prove acquisite illegittimamente a seguito di una **illecita perquisizione** o **ispezione fiscale**, talvolta evitando di esprimersi esplicitamente sull'invalidità dell'avviso di accertamento emanato sulla base di tali risultanze.

L'orientamento giurisprudenziale garantista pare, da ultimo, essere ripudiato da una serie di pronunce della Corte di Cassazione (**filone pro fisco**: Sez. Trib. n. 3852 del 16 marzo 2001, n. 8990 del 14 giugno e n. 22119 del 22 ottobre 2007). In particolare, a proposito di **indagini bancarie** della Guardia di Finanza, ai sensi degli artt. 32, comma 1, punto 7, del D.P.R. n. 600 del 1973 e 51, comma 2, punto 7, del D.P.R. 633 n. 72, è possibile il superamento del "**segreto istruttorio"** attraverso l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria alla trasmissione dei materiali probatori assunti durante le indagini penali affinché siano acquisiti nel procedimento tributario, ex artt. 63, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972 e 33, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973. In un caso di indagini su di un conto

corrente intestato a soggetto diverso da quello sottoposto a verifica, la V sez. della Corte (n. 4987 del 1 aprile 2003) aveva già affermato che, "*in* ***mancanza di un principio generale d'inutilizzabilità*** *delle prove illegittimamente acquisite*", queste ultime non sarebbero per ciò solo inutilizzabili "*in mancanza di una previsione specifica in tal senso*". Ed ancora, la sentenza della V Sez. Civ. della Cassazione, n. 4741 del 2010, ha precisato che "*l'operato dell'Ufficio, nell'avvalersi delle risultanze bancarie accertate presso terzi, nel rettificare i ricavi aziendali, è <<pienamente legittimo>>*". La Corte, ha notato che "l*a questione della natura (solo fiscale od anche penale) delle indagini esperite dalla Guardia di Finanza - nel corso della quale sono stati compiuti gli <<accertamenti bancari>> i cui risultati sono stati poi trasfusi dell'atto impositivo, peraltro ed infine, è del tutto priva di rilievo pratico valendo comunque il principio (…)"* secondo il quale "*la necessità dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria per la trasmissione di atti, documenti e notizie acquisite nell'ambito di un'indagine o un processo penale (…) è prevista a* ***salvaguardia del segreto delle indagini penali*****"**. La stessa pronuncia ha precisato che "*l'eventuale mancanza dell'autorizzazione, se può avere riflessi anche disciplinari a carico del trasgressore,* ***non tocca l'efficacia probatoria dei dati trasmessi****,* ***né implica l'invalidità dell'atto impositivo*** *adottato sulla scorta degli stessi*". Tale orientamento affermerebbe il principio opposto all'illegittimità derivata poiché gli elementi acquisiti illecitamente sarebbero utilizzabili a fondamento dell'atto impositivo finale, mentre le conseguenze sanzionatorie (responsabilità di natura disciplinare, civile ed, eventualmente, penale) graverebbero solo sull'agente (così la Cass. n. 8344 del 19 giugno 2001).

Sempre in merito alla sovrapposizione fra procedimento tributario ed acquisizioni probatorie tratte secondo ordinamenti extratributari, una recente pronuncia della V Sezione Civile, n. 22984 del 12 novembre 2010 ha avuto per oggetto le **indagini** e le **perquisizioni domiciliari** da parte della Guardia di Finanza a carico di due persone che risultavano anche indagate penalmente. In base alle risultanze acquisite dagli agenti che avevano redatto il verbale di constatazione, l'Agenzia delle Entrate aveva notificato alcuni avvisi di accertamento. Di fronte alla tesi difensiva che, sulla scorta del mancato rispetto delle norme di garanzia del codice di procedura penale, ha avanzato eccezione di inutilizzabilità degli elementi raccolti dai verificatori, la Corte ha stabilito che "*non costituisce ragione di inutilizzabilità degli stessi nel procedimento di accertamento fiscale, tenuto conto del* ***principio di autonomia del procedimento penale*** *rispetto alle procedure dell'accertamento tributario, già sancito, in linea di principio, nel D.L. n. 429 del 1982, art. 12 e confermato dal D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 20 in armonia con le*

disposizioni generali dettate dagli *artt. 2 e 654 c.p.p.*”. Un simile principio è espressamente sancito dall’art. 220 disp. att. del c.p.p., ove impone ”*l’obbligo del* ***rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale****, quando nel corso di attività ispettive emergano indizi di reato, ma* ***soltanto ai fini dell’applicazione della legge penale***”. Perciò la Suprema Corte ha ritenuto il giudice tributario libero di valutare in piena indipendenza il materiale probatorio acquisito in sede penale “***nel rispetto delle regole*** *che disciplinano il* ***contenzioso tributario”***. La sentenza n. 25617 della Cassazione, Sez. Trib., del 17 dicembre 2010, ha confermato l’utilizzabilità, nel processo tributario, delle prove acquisite in sede penale, poiché ”*costituiscono fonte legittima di* ***prova presuntiva*** (…) utilizzabili “*anche* ***in assenza dell’autorizzazione del Magistrato Penale***”.

In definitiva l’autorizzazione è necessaria a tutela della riservatezza delle indagini penali e non dei soggetti in esse coinvolti o di terzi o dell’attendibilità stessa dell’accertamento probatorio. La pronuncia, oltre all’utilizzabilità delle prove assunte *contra legem*, ha ribadito la validità dell’avviso di accertamento derivato, in quanto, le sole **sanzioni** che discendono dall’omessa autorizzazione dell’autorità giudiziaria colpiranno il **soggetto** che ha trasmesso le informazioni all’Agenzia delle Entrate e non l’atto di accertamento tributario (in senso conforme: Cassazione, Sez. Trib.,n. 27149, del 16 dicembre 2011).

6. Le conclusioni

Sulla base di quanto detto, secondo il diritto vivente sembra si possa escludere l’esistenza in ambito tributario di un generale ed assoluto principio di illegittimità per derivazione ed inutilizzabilità delle risultanze probatorie irregolari (indice probabilmente del definitivo superamento della concezione dell’atto impositivo come mera *provocatio ad oppenendum*). L’effetto invalidante derivato non sarebbe quanto meno né automatico né conseguirebbe alla violazione di una qualsiasi disposizione tributaria od extratributaria rilevante rispetto l’acquisizione probatoria posta a fondamento delle conclusioni istruttorie. Conformemente al principio “utilitaristico” affermato dall'art. **21** ***octies*** della legge 241/1990, la conseguenza invalidante sull’atto conclusivo del procedimento di accertamento tributario potrebbe essere “proporzionata” qualora derivasse dalla violazione di una disposizione posta a tutela di un **bene giuridico** di particolare rilievo. Un bene che andasse oltre il semplice buon andamento dell’azione amministrativa (cui sono preordinate le disposizioni sull’esercizio del potere) per coinvolgere invece i **diritti costituzionali** del

destinatario (fra di essi il diritto alla difesa in giudizio, in tal senso la Cass. Sez. Trib. n. 4516 del 3/3/2012 che, in applicazione dell'art. 21 *octies*, ha escluso l'invalidità della cartella esattoriale, poiché provvedimento vincolato, ancorché privo dell'indicazione del responsabile del procedimento) o il principio di legalità e la conseguente separazione dei poteri (di fronte ad ipotesi di carenza assoluta di potere). Così una simile sanzione potrebbe essere adeguata alla violazione di norme poste a diretta protezione di diritti fondamentali (ad es. l'art. 14 della Costituzione in tema di domicilio personale) o che siano "funzionali" all'effettività del diritto alla difesa assicurando l'attendibilità della risultanza probatoria (ad es. il contraddittorio procedimentale secondo quell'orientamento dottrinale che lo eleva a principio generale del diritto comunitario e nazionale).

Alla luce della giurisprudenza di legittimità, in generale, nel procedimento tributario non rileva la violazione delle regole del diverso procedimento purché siano invece rispettate le disposizioni dell'ordinamento tributario, mentre se l'atto che contiene la prova non fosse acquisibile direttamente in sede tributaria ma dovesse in essa giungere tramite un atto tipico di un diverso ordinamento (es. un'intercettazione), allora tale atto non dovrebbe rispettare anche le regole proprie dell'ordinamento di provenienza per poter essere "utile" in sede tributaria, salvo quando le norme extratributarie fossero poste a tutela di un fondamentale diritto della persona di rilevanza costituzionale.

Allo stato, contro l'opinione di autorevole dottrina, non pare che la violazione delle norme processuali penali in fatto di acquisizione probatoria possa, di regola, comportare l'invalidità dell'accertamento tributario poiché l'ordinamento fiscale, meno invasivo della libertà personale rispetto quello penale, si accontenta di uno standard di affidabilità probatoria più modesto (sintomatico è l'utilizzo diffuso delle presunzioni semplici o "semplicissime").