



LA LEGGE PER TUTTI

INFORMAZIONE E CONSULENZA LEGALE

Le prove illegittime sono utilizzabili a fini fiscali?

Autore: Paolo Remer | 30/09/2020



Quale valore hanno nel processo tributario le dichiarazioni e i documenti acquisiti in violazione di legge o irritualmente: l'orientamento della Cassazione.

La Guardia di Finanza bussa alla tua porta: vuole acquisire documenti e materiale, anche extracontabile, per eseguire una verifica fiscale. Ti fanno anche alcune

domande a chiarimento e raccolgono le tue dichiarazioni in un verbale. In quel momento, non pensi a farti assistere da un avvocato e i finanziari ti rassicurano che non è necessario: è un normale controllo.

Poi le cose prendono una piega diversa e ti trovi imputato di alcuni reati tributari, come la dichiarazione fraudolenta commessa mediante uso di fatture per operazioni in realtà inesistenti. Per gli stessi fatti, l'Agenzia delle Entrate emette un pesante avviso di accertamento, per recuperare i tributi evasi e irrogare le sanzioni amministrative previste.

Guardando bene le carte, scopri insieme al tuo avvocato che le contestazioni nei tuoi confronti si basano su **prove illegittime: sono utilizzabili a fini fiscali?** Ti chiedi, pensando al fatto che ciò che hai dichiarato e spiegato in occasione dell'accesso compiuto dalle Fiamme Gialle è stato utilizzato contro di te, nonostante il fatto che in quel momento eri privo di un difensore.

Il problema è molto serio e si pone specialmente con la Guardia di Finanza, che agisce con il "doppio berretto" dei poteri di polizia giudiziaria e di polizia tributaria che coesistono nelle stesse persone degli ufficiali ed agenti, i quali dunque possono operare in maniera molto ampia, agendo sia sul fronte delle contestazioni penali che su quello delle violazioni fiscali; ma può accadere anche con i funzionari dell'Agenzia delle Entrate, o delle Dogane e Monopoli, ed ancora in tutti i casi in cui gli esiti di un'indagine penale compiuta senza le necessarie garanzie difensive vengono trasfusi in un accertamento tributario, in modo che quegli elementi illecitamente raccolti costituiscano prova a carico del contribuente.

Processo penale e processo tributario: differenze

Qualsiasi processo dovrebbe tendere all'accertamento della verità. Ma i processi sono di diverso tipo e ciascuno ha le sue regole. Quelle più "robuste" sono fissate nel **processo penale**, dove il dibattimento nel contraddittorio tra le parti - e dunque con i diritti di difesa dell'imputato - serve a ricostruire i fatti accaduti e le responsabilità dei soggetti coinvolti; ma già nella fase delle indagini preliminari sono previste severe e stringenti regole nell'acquisizione dei mezzi di prova.

Nel **processo tributario** che si ispira in buona parte alle regole del processo

civile, i criteri sono diversi e la formazione della prova è più “di manica larga”: basti pensare alla possibilità di utilizzare le presunzioni, e dunque ad una regola di “probabilità” di un determinato accadimento che confligge con il principio dell’oltre ogni “ragionevole dubbio” che è la regola indispensabile per poter irrogare una condanna penale.

Inoltre nel processo penale l’imputato ha diritto di tacere per non autoaccusarsi, mentre l’accertamento tributario punta ad ottenere la collaborazione del contribuente ancor prima dell’emanazione dell’atto impositivo (è la regola del contraddittorio preventivo) e sancisce l’inutilizzabilità in sede processuale della documentazione che non era stata esibita all’Amministrazione finanziaria, perché negata o sottratta, dunque ponendo una forte preclusione al diritto di difesa.

Così nel diritto penale le maglie dell’**inutilizzabilità** di determinate prove acquisite in violazione delle regole di legge sono molto più stringenti di quelle adottate in ambito tributario: ad esempio, una dichiarazione resa dal contribuente ai verificatori senza le garanzie difensive potrà essere utilizzata contro di lui nel procedimento tributario, mentre nel processo penale ciò non può verificarsi, come ora vedremo.

Inutilizzabilità delle prove: quali regole

Una norma cardine del processo penale **[1]** stabilisce che «le **prove acquisite in violazione dei divieti di legge** non possono essere utilizzate»: ad esempio le risultanze di un’intercettazione compiuta illegalmente o una perquisizione arbitraria, che ha violato il domicilio o la persona. Quando l’accusa produce una [prova illecitamente acquisita](#), la difesa può contestarne l’inutilizzabilità e anche il giudice d’ufficio può rilevarla.

È una “sanzione processuale” che impedisce gli effetti pregiudizievoli della **prova illegale** che non potrà andare a carico dell’imputato e lascia salva la possibilità di agire, in un separato processo, contro gli autori degli illeciti commessi.

Nel processo tributario invece non c’è una norma analoga e dunque l’Amministrazione finanziaria può utilizzare anche **dati illegittimamente acquisiti**. Questa conseguenza non è automatica, ma è frutto dell’orientamento emerso in seno alla giurisprudenza di legittimità che ora esamineremo, scoprendo che tutto si basa sull’assenza di una norma specifica.

Prove illegal: che valore hanno contro il contribuente

Per la Cassazione **[2]**, l'Amministrazione finanziaria può avvalersi di qualsiasi elemento probatorio o con valore indiziario, escludendo solo quelli per i quali l'inutilizzabilità è sancita espressamente dalla legge (come le intercettazioni abusive dell'esempio precedente o le violazioni di domicilio e della libertà personale) oppure nei casi in cui l'acquisizione sia avvenuta in violazione di un diritto espressamente sancito in favore del contribuente.

In realtà esiste una norma di legge **[3]** che dovrebbe raccordare i due ambiti, quello penale e quello tributario e viene spesso invocata in quest'ultimo per paralizzare l'efficacia contro il contribuente accertato delle **prove acquisite illegalmente**: dispone che, quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o da decreti - ed è proprio il caso delle verifiche e degli accertamenti fiscali - emergono indizi di reato, «per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale occorre osservare le disposizioni del codice di procedura penale» che, come abbiamo visto, sono molto più rigorose di quelle tributarie.

Applicando rigorosamente questa disposizione, dovrebbe ritenersi che sin dall'avvio dell'attività ispettiva, se emergono indizi di reato, al contribuente indagato debba essere riconosciuta subito la possibilità di esercitare le garanzie difensive, come la facoltà di nominare un difensore di fiducia dal quale farsi assistere durante il compimento degli atti di indagine.

Ma invocare questa disposizione in molti casi non funziona: innanzitutto perché la sua portata è limitata ai soli fini della «applicazione della legge penale» e in secondo luogo perché la materia tributaria risponde a principi del tutto diversi, che si riverberano proprio sull'utilizzabilità delle prove raccolte contro il contribuente anche quando sono state acquisite in violazione della norma di legge che abbiamo riportato.

Così non rileva neppure la violazione del **diritto di difesa** - nonostante sia costituzionalmente garantita come «diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento», a meno che non sia chiaro che gli indizi di reato erano già emersi e dunque la violazione delle norme processuali risulti evidente e conclamata.

Ma se al momento di effettuazione degli accertamenti fiscali il procedimento penale è solo futuro, ipotetico ed eventuale, questa norma nella maggior parte dei casi non riesce a trovare applicazione nel processo tributario, che è del tutto autonomo rispetto a quello penale e soggiace alle proprie regole.

Dunque l'eventuale violazione delle regole processuali penali rimane confinata, ai fini dell'inutilizzabilità, a questo ambito e non si riverbera nei procedimenti fiscali, tranne nei casi in cui vengano violate le specifiche disposizioni dettate in materia di **accertamento** delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, come quelle che prevedono per la Guardia di Finanza di munirsi, per gli accessi in locali adibiti ad uso abitativo (e non imprenditoriale o commerciale) della preventiva autorizzazione del Procuratore della Repubblica **[4]**, che la concederà solo in presenza di gravi indizi di violazioni tributarie.

Prove illegittimamente acquisite: l'orientamento della Cassazione

Ora la **Corte di Cassazione**, con una nuovissima pronuncia **[5]**, ha stabilito, sostanzialmente, che nel processo tributario sono utilizzabili anche le prove illegittimamente acquisite. In particolare, non rileva la circostanza che la Guardia di Finanza abbia agito in qualità di polizia giudiziaria, compiendo indagini finalizzate ad accertare reati, quando la sua attività ispettiva viene posta a fondamento anche di un accertamento fiscale.

La Suprema Corte sottolinea quanto abbiamo già anticipato, e cioè che nell'ordinamento tributario non c'è nessuna norma che preveda la sanzione di inutilizzabilità delle prove acquisite irrispettivamente, cioè senza il rispetto delle norme del Codice di procedura penale. Infatti la Cassazione si riporta ad un suo orientamento consolidato, che ritiene nettamente distinti ed autonomi i processi penale e tributario, ciascuno dei quali è governato dalle proprie regole.

Questo comporta che l'obbligo del rispetto delle disposizioni penali ha conseguenze solo ai fini della **violazione della legge penale** ma non si estende all'ambito amministrativo, quale è quello delle indagini della Finanza, o delle Agenzie fiscali, espletate per finalità tributarie.

All'atto pratico, ciò significa che le eventuali violazioni delle prescrizioni

penalistiche da parte degli organi accertatori potranno essere fatte valere, e avere conseguenze, solo in sede penale, mentre a fini fiscali le preclusioni non operano.

In un passaggio chiave della pronuncia qui in commento gli Ermellini affermano che «non esiste nell'ordinamento tributario un principio generale di **inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite**» e tanto basta per consentirne, *a fortiori*, l'utilizzabilità: ciò che non è espressamente vietato diventa ammesso.

Nel ragionamento degli Ermellini, non basta un'**acquisizione probatoria irrituale** o avvenuta al di fuori delle previsioni di legge per poter sancire l'inutilizzabilità ai fini dell'accertamento fiscale dei dati ed elementi così raccolti: per farlo occorrerebbe una specifica previsione di legge in tal senso, non desunta da un ramo esterno dell'ordinamento, qual è il codice di procedura penale, ma rinvenibile nel sistema tributario, dove invece, come abbiamo sottolineato, manca.

Per colmare questa vistosa **lacuna** che è in grado di incidere moltissimo sui **diritti del contribuente accertato**, *de iure condendo* (cioè in una prospettiva di riforma della legge vigente) occorrerebbe inserire nell'ordinamento tributario una previsione normativa analoga a quella già operante in ambito penale, che sancisca in maniera espressa il principio secondo cui le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate.

Note

[1] Art. 191 Cod. proc. pen. [2] Cass. sent. n. 8605 e n. 8606 del 28 aprile 2015 (caso "*liste Falciani*"). [3] Art. 220 disp. Att. Cod. proc. pen. [4] Art. 33 D.P.R. n.600/1973 e artt. 52 e 63 D.P.R. n. 633/1972. [5] Cass. ord. n. 20385 del 28 settembre 2020.