

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

***Seminario di aggiornamento professionale per i
Magistrati delle Commissioni Tributarie delle Regioni
Piemonte e Valle d'Aosta.***

“Dialoghi di diritto tributario tra attualità e prospettive”

In evidenza:

***“Le prove nel processo tributario: indagini bancarie, prove
illegittimamente acquisite e poteri istruttori del giudice tributario”.***

Le prove illegittimamente acquisite –

I poteri del giudice

1 - L'illegittimità derivata nelle fonti del diritto

Nel diritto tributario, e segnatamente nel D.Lgs. 546/92, che disciplina il processo, il concetto di *illegittimità derivata* è totalmente ignorato e tuttavia permea di sé l'intero procedimento sicchè, ai fini della formazione della prova da sottoporsi all'esame del giudicante, gli accertatori non potranno non avere piena consapevolezza dei poteri e dei limiti loro concessi.

Soccorre, in primis, il diritto amministrativo: l'illegittimità è derivata quando l'atto, di natura amministrativa, in sé astrattamente valido, subisce le conseguenze della invalidità di un altro atto, precedente o presupposto, di cui sia, in qualche modo, derivazione.

Le conseguenze che ne derivano sono, evidentemente, quelle della invalidità dell'intero procedimento, sebbene debba evidenziarsi una certa qual differenza a seconda che tra l'atto presupposto ed il derivato vi sia una stretta interdipendenza, nel qual caso l'effetto caducante sarà immediato ed automatico, o che i due atti non siano strettamente interdipendenti, potendo resistere il secondo nonostante la caducazione del primo, a meno che non venga autonomamente impugnato ed annullato in sede giurisdizionale (si pensi ad una gara d'appalto che preveda l'esecuzione di più opere pubbliche legate tra loro solo in ragione dell'unico bando suddiviso in più articolati: l'annullamento del

bando limitatamente ad una sola delle opere da eseguirsi, perché, ad esempio, non siano stati previamente precisati i requisiti per la partecipazione alla gara, non inficia l'intera procedura, a meno che detto annullamento non venga autonomamente impugnato dall'imprenditore, vittorioso in altro articolato, che dimostri il proprio interesse a conoscere l'assetto imprenditoriale di tutti i partecipanti alla gara).

L'illegittimità derivata trova altresì spazi nell'ambito del processo civile: la norma di richiamo è l'art. 159 cpc, il cui 1^a comma statuisce che: *“la nullità di un atto non importa quella degli atti precedenti, né di quelli successivi che ne sono indipendenti”*.

La norma sebbene disponga enfatizzando l'aspetto positivo contiene al suo interno le censure attuabili in ipotesi contrastanti quella esplicitata, con la conseguenza della nullità degli atti tanto pregressi, quanto successivi.

Anche più significativo in ragione della tutela che l'ordinamento appresta alla materia è il principio di illegittimità derivata ricavabile nell'ambito processualpenalistico. Recita il 1° comma dell'art. 191 cpp (intitolato appunto *“Prove illegittimamente acquisite”*): *“Le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate”*. Il dettato è drastico ed assoluto e, sebbene più volte sia stato oggetto di dibattito, non ha mai portato ad altra soluzione che quella letterale rinvenibile nella norma. Si è, dunque, ritenuto, nella interpretazione rigorosa della norma processuale, che tutela il rispetto dei precetti e dei divieti imposti dalla norma penale sostanziale, che l'inutilizzabilità impedisca la valutazione dell'atto, non solo nel dibattimento, ma anche nei riti alternativi e finanche nella fase delle indagini preliminari, come elemento da utilizzare al fine della emissione di provvedimenti cautelari e/o interdittivi.

2 – L'illegittimità derivata nel diritto tributario

Come già accennato la questione della illegittimità derivata in materia tributaria non è stata disciplinata a chiare lettere dal legislatore, sicchè diverse teorie hanno cercato di colmare il vuoto normativo.

Secondo un orientamento più stringente all'illegittimità consegue l'inutilizzabilità complessiva delle prove e, dunque, l'invalidità dell'intera attività istruttoria posta a fondamento del procedimento.

Un secondo indirizzo prevede l'inutilizzabilità delle prove acquisite *contra legem* qualora non vi siano comunque altri elementi o informazioni, legittimamente ottenuti, da cui trarre i medesimi argomenti di prova; secondo questo orientamento, pertanto, il divieto viene fortemente mitigato nell'ipotesi in cui il procedimento possa essere almeno in parte recuperato.

Un terzo indirizzo, molto più permissivo dei precedenti, fa salve le acquisizioni di prove, quand'anche irregolari o illegittime, in difetto di una norma preclusiva riconducibile, nei contenuti, all'art. 191 cpp.

3 – Orientamenti dottrinali e giurisprudenziali

Come abbiamo appena accennato il primo orientamento si pone con maggiore rigore nei confronti della P.A. seguendo un

conforme orientamento giurisprudenziale che ha introdotto il principio di *illegittimità derivata* in campo tributario.

Significativa è la sentenza delle SSUU della Suprema Corte n. 5791 del 4 marzo 2008, che ha ripreso il tema già analizzato dal giudice di legittimità negli anni precedenti, nella quale tra l'altro si legge: "la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo la 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. Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale 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 l'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: con la conseguenza che spetta al giudice di merito - la cui valutazione se congruamente motivata non sarà censurabile in sede di legittimità - interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o l'altra opzione".

La decisione, di cui si è riportata la massima, è rilevante, ai nostri fini, nella misura in cui un qualunque vizio (nella fattispecie omessa notifica di un atto presupposto) è suscettibile di inficiare

l'intero procedimento e, dunque, annullare l'atto accertativo di una maggiore imposta che si assume evasa.

La questione non è di poco conto atteso che in pendenza di giudizio i termini per un eventuale nuovo accertamento continuano a decorrere in danno della P.A.

Continuando nell'exkursus delle questioni venute all'esame della giurisprudenza di legittimità e sulle quali non pochi dibattiti sono fioriti in dottrina, le questioni maggiormente esaminate hanno riguardato le illegittimità delle autorizzazioni all'accesso domiciliare, su emanazione della Procura della Repubblica.

L'avvio si rinviene nella sentenza n. 16424/2002 delle Sezioni Unite della Cassazione, secondo cui: *“Il giudice tributario in sede di impugnazione dell'atto basato su libri, registri, documenti ed altre prove reperite mediante accesso domiciliare autorizzato dal Procuratore della Repubblica, ha il potere-dovere oltre che di verificare la presenza nel decreto autorizzativo di motivazione (sia pure concisa, o per relationem mediante recepimento dei rilievi dell'organo richiedente), circa il concorso di gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale, anche di controllare la correttezza in diritto del relativo apprezzamento, nel senso che faccia riferimento ad elementi cui l'ordinamento attribuisca valenza indiziaria, e, nell'esercizio di tale compito, deve negare la legittimità dell'autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime, conseguenzialmente valutando il fondamento della pretesa fiscale senza tener conto di quelle prove”*.

Sulla base di tale importante principio, la dottrina dominante ha ritenuto che deve considerarsi nullo l'atto di accertamento tributario formulato sulla base di prove acquisite nel corso di indagini illecitamente o illegittimamente esercitate, in ossequio

al principio di legalità: in quanto la inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite costituisce un principio generale dell'ordinamento.

Questo orientamento, mutuato dal diritto amministrativo, dà la possibilità ai contribuenti di impugnare l'avviso di accertamento e di irrogazione di sanzioni emanati a seguito di attività precedente non condotta a norma di legge. Tale assunto trova ragione nel fatto che una posizione differente, che giustificasse l'utilizzabilità anche di prove acquisite senza il rispetto della legge, renderebbe vana e superflua tutta la disciplina posta in essere dal legislatore per l'esercizio dei poteri di controllo. Ed ancora, in merito alla inutilizzabilità delle prove, viene evidenziata l'esistenza di una "stranezza" nell'ordinamento giuridico italiano, che grazie all'articolo 191 del cpp, lascerebbe impuniti illeciti penali gravi, pur di non far entrare nel processo penale delle prove acquisite *contra legem*, mentre, nel campo tributario, si metterebbe in soffitta lo stesso principio, al fine di prelevare le imposte. (Tra gli altri: Lipari: Inutilizzabilità di elementi probatori irritualmente acquisiti, in *Il Fisco* 2007 n. 18; Russo: *Manuale di Diritto Tributario*, Milano 2002; Lupi: *Manuale professionale di Diritto Tributario*)

Altra parte della dottrina, pur avallando il principio elaborato dalle Sezioni Unite, grazie al quale non sono utilizzabili, ai fini dell'accertamento, tutte quelle prove acquisite irregolarmente, non lo considera, di contro, applicabile *tout court* in tutte le ipotesi di irregolarità, come nel caso dei vizi più lievi. Sarebbero utilizzabili e non soggette al principio di illegittimità derivata, ad esempio, le prove acquisite durante una verifica iniziata in un giorno differente da quello indicato nelle istruzioni del capo dell'Ufficio, in quanto: "Ci sono profili di irregolarità che non attengono alla tutela di fondamentali interessi del contribuente ma al regolare svolgimento dell'azione amministrativa, al

mantenimento del controllo del capo dell'Ufficio sull'utilizzazione delle risorse disponibili, la cui violazione può essere del tutto innocua rispetto agli interessi del contribuente". (Scarlata: Vizi dell'istruttoria e inutilizzabilità delle prove, in Dialoghi Tributarî n. 1/2004).

Per completezza va rammentato anche un indirizzo, piuttosto minoritario, e tuttavia suffragato anche da alcune pronunce di legittimità meno recenti, in forza del quale, in mancanza, nel processo tributario, di una norma avente i medesimi contenuti dell'art. 191 c.p.p., e quindi di quei collegamenti diretti e consequenziali tra gli atti d'indagine tributaria e l'atto finale, non può accedersi al principio di illegittimità derivata atteso che le autorizzazioni da parte dell'autorità giudiziaria hanno quale unico scopo la tutela dell'indagine penale senza alcun apprezzamento, in termini di garanzia, della tutela del contribuente indagato. In quest'ottica la Suprema Corte ha statuito che: *"la mancata autorizzazione da parte dell'autorità giudiziaria per la trasmissione di atti e documenti e notizie acquisite nell'ambito di un processo penale, a parte le conseguenze di ordine penale o disciplinare a carico del trasgressore, non rende invalido l'atto di accertamento che si fonda sulla conoscenza di tali elementi probatori"* (Cass., Sez. Trib., sent. 3852/2001); e che: *"non sarebbe giusto che una prova oggettivamente ammissibile, non possa essere utilizzata a causa della negligenza di chi l'ha acquisita, soprattutto in mancanza di una previsione in tal senso"*. (Cass. Sez. Trib. Sent. 8344/2001). (In dottrina: La Rosa: Irregolarità delle indagini e validità degli accertamenti tributari, in Il Fisco 2001 n.1; Screpanti: Irrituale acquisizione di elementi probatori. Utilizzabilità ai fini dell'accertamento e responsabilità dei verificatori, in Il Fisco 2001 n. 33).

In questo quadro d'insieme si inserisce la Circolare Ministeriale n. 32/2006, la quale nel punto 5.3 intitolato: <<Utilizzo degli esiti delle indagini finanziarie effettuate nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria>>, secondo l'interpretazione che ne fornisce

l'Agencia, pur riconoscendo che al fine di utilizzare dati, notizie e documenti acquisiti nel corso di indagini di natura creditizia e finanziaria poste in essere dalla Guardia di Finanza, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria, è necessaria la previa autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria ex art. 33 del D.P.R. 633 del 1972 e art. 52 del D.P.R. 600 del 1973, precisa, di contro, che: *"...in virtù del consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cass. sentenze nn. 3852/2001, 15914/2001, 15538/2002), la quale ha precisato che la citata autorizzazione dell'autorità giudiziaria è posta a tutela della riservatezza delle indagini penali e non dei soggetti coinvolti nel relativo procedimento o di terzi, resta inteso che, pur in assenza dell'autorizzazione stessa ovvero in caso di competenza dello stesso organo inquirente, l'eventuale acquisizione dei dati, delle notizie e dei documenti da parte dell'organo di polizia non tocca l'efficacia probatoria dei dati trasmessi, per cui l'ufficio procedente legittimamente deve porli ugualmente (c.d. principio di conservazione della prova) a fondamento del provvedimento di accertamento".* Ed ancora, con riferimento al principio dell'autonomia dei procedimenti: *"si sottolinea sempre con riguardo alla valenza probatoria dei predetti elementi, che le procedure, amministrativa e penale, rimangono comunque distinte".*

4 - Le alterne vicende della giurisprudenza di legittimità

Tutto quanto sin qui detto, non scioglie alcun dubbio in relazione alla applicabilità o meno, al processo tributario, del principio di

illegittimità derivata e, proseguendo nell'analisi, le nostre idee non si chiariranno di più.

La prima sentenza che ci sembra di dover segnalare è la n. 16412 del 3/7/2007, resa dalle SS.UU.

La vicenda processuale che la Corte ha esaminato trae origine dall'impugnazione di un avviso di mora emesso dalla Società Concessionaria del Servizio Riscossione Tributi di Venezia, con riferimento all'anno d'imposta 1991, avviso notificato il 4 dicembre 1998, senza essere stato preceduto dalla notifica della cartella esattoriale.

Naturalmente i vari profili di doglianza sollevati non sono d'interesse, se non quello, che ha poi determinato la rimessione alle SS.UU., stante il rilevato contrasto all'interno della Corte, riguardante la nullità dell'avviso di mora non preceduto dalla notifica della cartella esattoriale, nella vigenza della disciplina del procedimento di riscossione dei tributi mediante ruoli anteriore al D.Lgs n. 46/1999.

La Corte, nella sua massima composizione, dopo aver analizzato gli orientamenti che si erano avvicendati nel corso degli anni e che avevano portato ad opposte soluzioni, ha accolto il ricorso del contribuente, formulando il seguente rilevante principio di diritto: *"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 modificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farne 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"*. Erecisa la Corte che: *"nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione dell'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 - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice di merito - la cui valutazione se congruamente motivata non sarà censurabile in sede di legittimità - interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o all'altra opzione”.

Questo principio, di stretta legalità, è stato confermato anche attraverso successive pronunce della Corte, tra le quali ricordiamo la sentenza n. 5791/2008.

Sempre in senso favorevole al contribuente, ma questa volta esaminando il principio sotto il profilo della giurisdizione tributaria, le SS.UU. hanno statuito che: *“La giurisdizione del giudice tributario, fissata dall’art. 2 del D.Lgs n. 546 del 1992, non ha ad oggetto solo gli atti finali del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (definiti come "impugnabili" dall'art. 19 d.lgs. citato) ma investe 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 (formali o sostanziali) di un atto istruttorio prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, di quello finale impugnato”.*

Ancora una volta, dunque, viene affermato il principio di illegittimità derivata dell’atto finale di un procedimento

amministrativo ogni qualvolta venga riscontrata una illegittimità/irregolarità dell'attività prodromica alla sua emanazione.

E, tuttavia, siamo ancora veramente lontani da una meta che possa costituire un punto fermo per il giudizio tributario.

Infatti, nonostante le richiamate pronunce delle Sezioni Unite del 2002, del 2007 e del 2009 e quelle, numerose, della Sezione Tributaria della Cassazione, ancora una certa parte della giurisprudenza di legittimità ritiene pienamente legittimo l'operato dell'Ufficio nell'avvalersi di prove acquisite *contra legem*.

In tali termini si esprime la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione nella sentenza n. 4741/2010, che, a proposito delle indagini bancarie poste in essere dalla Guardia di Finanza ha affermato che: *<<l'operato dell'Ufficio, nell'avvalersi delle risultanze bancarie accertate presso terzi, nel rettificare i ricavi aziendali, è 'pienamente legittimo'>>*.

Nel caso specifico, la Corte ha motivato il proprio scostamento dal principio di non utilizzabilità delle prove, sul presupposto che gli elementi acquisiti sulla base di indagini bancarie, non abbisognavano di alcuna autorizzazione da parte dell'Autorità Giudiziaria, in quanto le indagini avevano natura esclusivamente amministrativa. Con ciò recuperando quell'orientamento in virtù del quale, per dirla con le parole delle Corte: ***“la necessità dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria per la trasmissione di atti, documenti e notizie acquisite nell'ambito di una indagine o un processo penale, disposta dall'art. 63, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, il cui contenuto è stato riprodotto ad litteram, nell'art. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973, è prevista a salvaguardia del segreto delle indagini penali”***.

Un terreno estremamente scivoloso, dunque, che lascia ampi margini di discrezionalità ai giudici del merito, ad onta di quanto sancito dalla Cassazione, che continua a contraddire se stessa.

5 – Conclusioni

In questa incertezza l'auspicio credo debba essere quello di un intervento *de iure condendo* da parte del legislatore che delinea i confini di questa delicata ed importante questione che vede crescere la preoccupazione nella classe imprenditoriale, soggetta ad un potere inquisitorio da parte dell'Amministrazione Finanziaria e contro il quale non sembra efficace neppure il ricorso alla magistratura sia essa di merito che di legittimità, la quale, come abbiamo appena considerato, ben può aderire di volta in volta alle tesi più o meno garantiste.

Da parte mia, quale mio personalissimo, oltre che modestissimo contributo, prima ancora che l'auspicio che venga redatta una norma chiara e trasparente, ritengo sia doveroso, nell'incertezza, accedere alla tesi della illegittimità derivata e, dunque, al principio di inutilizzabilità delle prove irregolarmente acquisite.

E questo per rendere doveroso omaggio al principio di legalità che informa il nostro ordinamento e dare forza e contenuto alle prescrizioni dello Statuto del Contribuente, che rimarrebbe, altrimenti, una bella pagina scritta ma mai applicata.

Avv. Lucia Picone

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria