

---

## Le Entrate non hanno l'obbligo di avvisare di farsi assistere da un difensore di fiducia

---

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 24 Luglio 2019

E' particolarmente interessante la pronuncia della Cassazione – sezione penale – **n. 1506 del 14 gennaio 2019** – che occupandosi della fattispecie relativa all'utilizzabilità degli elementi raccolti in assenza di difensore, offre una chiave interpretativa di rilievo.

### Cassazione, [sentenza 1506/2019](#): il fatto

Il contribuente, sottoposto a verifica fiscale da parte dell'Agenzia delle Entrate, e che in seguito a quanto constatato è stato oggetto di denuncia penale, lamenta che l'accertamento tributario compiuto sia viziato per la **violazione del diritto di difesa**, non essendo stata rispettata la disposizione di cui all'art. 220 delle disp. att. cod. proc. pen..



Secondo il ricorrente, infatti, *“essendo emersa nei suoi confronti fin dalla fase dell'accertamento amministrativo la posizione di potenziale indagato, l'accertamento doveva essere compiuto previo l'assolvimento dei doveri di informazione che riguardano la posizione del soggetto indagato; non essendo stato soddisfatto tale onere, gli atti in questo modo formati non erano utilizzabili quali fonte di prova”*.

## Il pensiero della Cassazione

**Il Collegio rileva che**, *“effettivamente, secondo la previsione di cui all'art. 220 delle disp. att. del cod. proc. pen., se nel corso dello svolgimento delle attività ispettive o di vigilanza previste da disposizioni amministrative emergono a carico del soggetto sottoposto ad esse indizi di reato, la loro prosecuzione, ove finalizzata (o comunque successivamente utilizzata) alla acquisizione di elementi utili in sede penale, è subordinata alla osservanza delle disposizioni a tal proposito dettate dal codice di rito, fra le quali, in posizione primaria, si staglia la previsione di cui all'art. 114 delle medesime disposizioni di attuazione, il quale a sua volta prevede che il soggetto nei cui confronti debbano essere compiute attività di indagine comportanti l'accesso ad atti da lui custoditi debba essere avvisato della facoltà di farsi assistere da un difensore”*.

**Tuttavia, osserva la Corte, che** *“contro la tesi del ricorrente sta la interpretazione che della fattispecie astratta ora in esame è stata offerta da questa Corte, la quale ha, infatti, rilevato che la natura degli atti di verifica fiscale redatti dal personale della Agenzia delle entrate è tipicamente amministrativa, di tal che il loro svolgimento non richiede l'adempimento dell'obbligo da parte degli accertatori di avvisare il soggetto sottoposto a controllo della facoltà di farsi assistere da un difensore di fiducia (Corte di cassazione, Sezione III penale, 23 febbraio 2015, n. 7930), ciò tanto più ove, come nel caso di specie, gli indizi di reità che avrebbero dovuto alertare i funzionari accertatori sarebbero costituiti, secondo quanto riportato dalla parte ricorrente, solo dal fatto che il C. non avrebbe risposto ai questionari informativi a lui trasmessi dalla Agenzia in discorso”*.

Inoltre, gli elementi di reità a carico dell'imputato sono emersi *“solo in occasione delle verifiche eseguite in ambito diverso rispetto alla sede della impresa gestita dal prevenuto”*; in particolare a tale riguardo si parla delle verifiche eseguite presso la Società che si era avvalsa dei servizi offerti del ricorrente, *“sicché non vi era alcun obbligo, fin tanto che le operazioni di verifica tributaria hanno direttamente coinvolto l'odierno ricorrente, di attivare in suo favore le garanzie difensive previste dall'art. 220 disp. att. cod. proc. pen.”*

**Nessun dubbio, pertanto, ha la Corte** in ordine *“alla utilizzabilità in giudizio, correttamente valorizzata in sede di merito, degli elementi conoscitivi acquisiti a seguito della attività di verifica amministrativa*

*svolta in sede tributaria in relazione alla posizione fiscale del prevenuto”.*

## **Brevi considerazioni**

In forza di quanto disposto dall’art. 220 delle disposizioni attuative del codice di procedura penale, “*Quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono 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”.*

Quindi, la norma sembra assicurare il rispetto delle garanzie contemplate dal codice di procedura penale per raccogliere gli elementi utili “*per l’applicazione della legge penale*” (si veda nota 1) solamente alla ricorrenza di indizi di reato. In mancanza, gli elementi raccolti non potrebbero essere utilizzati, in sede penale, cadendo sotto la scure della “*inutilizzabilità*” prevista dall’art. 191 c.p.p. (norma che, però, non trova una sua “*gemella*” nell’ordinamento tributario).

Sul punto, la **circolare della Guardia di Finanza n.1/2018**, ha affermato che, nell’ipotesi in cui, nel contesto delle attività ispettive, non soltanto di natura fiscale, siano acquisite risultanze tali da configurare, quanto meno nei principali elementi costitutivi di carattere materiale, “*una violazione tributaria penalmente rilevante – e, dunque, non già semplici indizi di reato – gli operanti, alla luce delle qualifiche di polizia giudiziaria dagli stessi rivestite, devono provvedere senza ritardo ad informare il Pubblico Ministero competente, a norma dell’art. 347 c.p.p.; analogo obbligo è previsto dall’art. 331 c.p.p. per i pubblici ufficiali che, nell’esercizio o a causa delle loro funzioni o servizio, abbiano notizia di un reato perseguibile d’ufficio*” (si veda nota 2).

La stessa GDF rileva, tuttavia, la *severità* della giurisprudenza di legittimità nel valutare siffatte condotte. Tuttavia, ritiene che, laddove si acquisisca conoscenza di una specifica situazione la quale risulti, dal punto di vista esclusivamente oggettivo, di possibile rilevanza penale, sorge l’obbligo di informare tempestivamente l’Autorità Giudiziaria (si veda nota 3).

Ma la sentenza che si annota libera i funzionari dell’Agenzia delle Entrate dall’obbligo di avvisare il soggetto sottoposto a controllo della facoltà di farsi assistere da un difensore di fiducia, in quanto attività

tipicamente amministrativa.

*A cura di Gianfranco Antico*

Mercoledì 24 Luglio 2019

*Note*

**Nota 1.**

In casi come questi, pertanto, i verificatori sarebbero tenuti a rispettare tutte le prescrizioni previste dal codice di procedura penale, tra cui, ad esempio l'invito a nominare un difensore nel caso in cui si rendano dichiarazioni dalle quali emergono indizi di reità (articolo 63 c.p.p.), l'avvertimento della facoltà di non rispondere ad alcuna domanda (articolo 64 c.p.p.) e la contestazione in forma chiara e precisa del fatto che è attribuito all'indagato, rendendo noti gli elementi di prova esistenti e, se non può derivarne pregiudizio per le indagini, le relative fonti (articolo 65 c.p.p.).

**Nota 2.**

Ai sensi del comma 2-bis del citato art. 347 c.p.p., laddove siano stati compiuti atti per i quali sia prevista la presenza del difensore della persona nei cui confronti vengono svolte le indagini, la comunicazione della notizia di reato è trasmessa al più tardi entro 48 ore dal compimento dell'atto, fatto salvo quanto stabilito da disposizioni normative specifiche che prevedano termini particolari.

L'omesso o il ritardato inoltro all'Autorità Giudiziaria della comunicazione di notizia sono condotte penalmente sanzionate alla luce dell'art. 361, comma 2, c.p..

### Nota 3.

Specificamente in tema di reati tributari, la pronuncia n. 20043 del 7 ottobre 2015 della Corte di Cassazione, richiamando i principi espressi dalla sentenza n. 247 del 2011 della Corte Costituzionale, ha ribadito che l'obbligo informativo al Pubblico Ministero da parte dell'Amministrazione finanziaria e della Guardia di Finanza sussiste anche laddove ricorrano cause di non punibilità e/o di estinzione del reato ovvero impeditive della prosecuzione delle indagini penali, il cui riscontro è riservato ex lege alla sola Autorità Giudiziaria.

Registriamo ancora la pronuncia n. 50657, depositata in data 8 novembre 2018, con cui la Cassazione ha rilevato che qualora nel corso di una verifica fiscale il contribuente non è stato informato del diritto di farsi assistere dal difensore di fiducia, essendo emersi indizi di reato, il successivo sequestro è illegittimo in quanto, si fonda su documenti non utilizzabili.

In queste ipotesi, infatti, va assicurata l'assistenza tecnica, al fine di garantire il diritto di difesa; e la sentenza della Corte di Cassazione – Sez.pen. - n. 54590 del 6 dicembre 2018, che ha ritenuto inutilizzabili le dichiarazioni dell'imputato o dell'indagato rese nel corso dell'attività ispettiva, nei cui confronti sono emersi anche semplici dati indicativi di un fatto apprezzabile come reato e le cui dichiarazioni sono state assunte, ciononostante in violazione delle norme poste a garanzia del diritto di difesa.

Infatti, l'espressione "*quando...emergano indizi di reato*" contenuta nell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. "è tesa a fissare il momento a partire dal quale, nell'ipotesi di svolgimento di ispezioni o di attività di vigilanza, sorge l'obbligo di osservare le disposizioni del codice di procedura penale per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire ai fini dell'applicazione della legge penale (Sez. 5, n. 43542 del 23/09/2004, Morrillo ed altri, Rv. 230065; cfr. anche Sez. 3, n. 3207 del 02/10/2014, dep. 2015, Calabrese, Rv. 262010). L'art. 220 cit. è applicabile quindi anche in presenza di semplici indizi di reato, non richiedendosi l'esistenza di veri e propri indizi di colpevolezza (cfr. Sez. 5, n. 32464 del 26/06/2001, Busatta, Rv. 219703). Infatti, è stato ribadito che presupposto dell'operatività della norma è 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 (Sez. U, n. 45477 del 28/11/2001, Raineri, Rv. 220291)".