

## PROVE ILLECITE: SONO AMMISSIBILI

### L'indirizzo giurisprudenziale

Alcuni recenti pronunciamenti della Corte di Cassazione in tema di irrituale acquisizione degli elementi probatori (cosiddette "prove illecite"<sup>1</sup>) hanno reso nuovamente vivo e di attualità una tematica che sembrava posta in soffitta dagli studiosi.

La Corte di Cassazione è stata chiamata più volte ad occuparsi della delicata questione che investe aspetti precisi e particolari dell'attività di verifica, pur se l'atto che acquista rilevanza esterna è l'avviso di accertamento (eventuali vizi del processo verbale, che l'ha preceduto e su cui esso si fonda, possono essere fatti valere in sede di ricorso giurisdizionale contro l'accertamento).

*"Tale prospettiva, comunemente nota come teoria dell'invalidità derivata, permette al contribuente di far valere i comportamenti posti in essere dai funzionari incaricati dei controlli fiscali, ritenuti illegittimi ...attraverso l'impugnazione dell'avviso di accertamento...fondato sulle risultanze probatorie acquisite in occasione o a seguito del controllo asseritamente viziato, escludendosi comunque la possibilità di una reazione immediata avverso l'atto conclusivo dell'attività istruttoria, sia perché, in quanto preparatorio, non idoneo ad incidere in via autonoma e diretta sulla sfera giuridica del soggetto controllato, sia perché il sistema del contenzioso tributario ne esclude l'impugnabilità"*<sup>2</sup>.

I diversi orientamenti espressi dalla Cassazione, pur non univoci, ci inducono a sostenere che la linea di confine fra l'ammissibilità e l'inammissibilità delle prove irrualmente acquisite dipende dalla presunta gravità della violazione, il cui giudizio viene demandato, di volta in volta, al giudice.

A nostro avviso, tuttavia, nell'attività istruttoria, i presunti effetti invalidanti dell'acquisizione degli elementi probatori, in assenza di preclusioni specifiche, non rinvenibili né nel dettato normativo né nell'ordinamento tributario, sono ostacolati dalle stesse norme sull'accertamento che consentono all'Amministrazione finanziaria la potestà di ricostruire la posizione reddituale del contribuente sulla base di tutti gli elementi che, a qualsiasi titolo ed a prescindere dalla fonte di provenienza, siano entrati nella sfera di conoscenza dell'Amministrazione medesima:

- l'art. 36 del D.P.R. n. 600/1973, che prescrive che « i soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza nonché gli organi giurisdizionali civili e amministrativi che, a causa o nell'esercizio delle loro funzioni, vengono a conoscenza di fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie devono comunicarli direttamente ovvero, ove previste, secondo le modalità stabilite da leggi o norme regolamentari per l'inoltro della denuncia penale, al comando della Guardia di finanza competente in relazione al luogo di rilevazione degli stessi, fornendo l'eventuale documentazione atta a comprovarli »;
- l'art. 37, co. 1, del D.P.R. n. 600/1973, che afferma che « gli uffici ...procedono....al controllo delle dichiarazioni ....attraverso ...le informazioni di cui siano comunque in possesso »;
- l'art. 38, co. 3, del D.P.R. n. 600/1973, che statuisce che « l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza della dichiarazione, salvo quanto stabilito dall'art. 39, possono essere desunte...dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente » (da individuarsi nell'art. 37);
- l'art. 39, co. 1 e 2, del medesimo D.P.R. n. 600/1973 che, rispettivamente, in tema di rettifica analitica ed induttiva dei redditi determinati in base a scritture contabili, contemplano la possibilità di rilevare l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati in dichiarazione da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio, nonché di determinare induttivamente il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza;
- l'art. 41, co. 1 e 2, del D.P.R. n. 600/1973, che consente agli uffici di procedere all'accertamento d'ufficio nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazioni nulle, « sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza »;
- gli artt. 41-bis del D.P.R. n. 600/1973 e 54, co. 5, del D.P.R. n. 633/1972, che permettono agli uffici di procedere ad accertamento qualora dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire

<sup>1</sup> La felice espressione è di BUSCEMA-DI GIACOMO, *Il processo tributario. Aspetti problematici e strategie processuali*, II edizione, 2004, pag.304

<sup>2</sup> SCREPANTI, *Irrituale acquisizione di elementi probatori. Utilizzabilità ai fini dell'accertamento e responsabilità dei verificatori*, in " il fisco ", n.33/2001, pag. 11046

# Il commercialista telematico

l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile;

- l'art. 55 del D.P.R. n. 633/1972, in tema di accertamento induttivo ai fini Iva, che permette, così come ai fini delle imposte sui redditi, la determinazione dell'imponibile complessivo e dell'aliquota applicabile sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza.

Fatta questa premessa giuridica e di ricostruzione sintetica del nostro pensiero, offriamo al Lettore una carrellata delle sentenze più significative.

## **La sentenza della Cassazione n.15209/2001**

Con la sentenza n. 15209 del 30.11.2000 (depositata il 29.11.2001) la Corte di Cassazione ritiene che, dall'interpretazione dell'art. 52, co. 1, del D.P.R. n. 633/72, ne discende un intervento preventivo per iscritto dell'autorità che deve disporre l'accesso, essendo eccezionali le ipotesi in cui l'amministrazione agisce all'esterno con atti meramente verbali.

Pertanto, la documentazione, acquisita a seguito di autorizzazione verbale all'accesso nei locali dell'impresa, è inutilizzabile, e, conseguentemente, è nullo l'avviso di accertamento che su di essa si fonda.

Nella specie, oggetto della controversia sono degli avvisi di rettifica Iva, i cui accertamenti si fondavano su documentazione acquisita su autorizzazione verbale all'accesso nei locali dell'impresa da parte della Guardia di Finanza.

La Corte, acclarato che il giudice tributario ha accertato che la Guardia di Finanza ha proceduto all'accesso senza disporre di una previa autorizzazione scritta del proprio comando, ritiene che dalla lettura delle disposizioni che regolano l'accesso, *“non sembra sussista alcun dubbio che esso prescriva un intervento preventivo della Autorità che deve disporre l'accesso (non si vede come possa sussistere una disposizione successiva al fatto); ed altrettanto ovvio che tale disposizione debba essere data per iscritto essendo eccezionali le ipotesi in cui la Amministrazione agisce, con rilevanza verso terzi, con atti meramente verbali. Si tratta poi di ipotesi in cui il ricorso all'atto scritto è reso impossibile da situazioni di fatto o di assoluta urgenza (si pensi agli ordini emanati dal responsabile dell'ordine pubblico). Non vi è invece alcuna ragione pratica che possa consentire il ricorso nella materia qui in esame a disposizioni verbali, mentre la forma scritta è imposta proprio dalla esigenza per il contribuente che ha diritto di assistere all'accesso di verificare che esso si svolga nell'ambito della legge”*.

L'Avvocatura dello Stato, a difesa dell'Amministrazione finanziaria, sostiene che il principio della inutilizzabilità della prova irregolarmente acquisita sarebbe proprio esclusivamente del processo penale, e non del tributario.

Tale tesi non convince gli estensori della sentenza, in quanto si pone in contrasto con il dettato dell'art.24 della Costituzione (art.24 della Costituzione), e con la costante giurisprudenza della Corte<sup>3</sup>.

## **La sentenza della Cassazione n. 15230/2001**

Con la sentenza n. 15230 del 2.7.2001, depositata il 3.12.2001, la Sezione tributaria della Suprema Corte ha statuito che il decreto del Procuratore della Repubblica, autorizzativo della perquisizione del domicilio del contribuente previsto dagli artt. 52, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972 e 33, co. 1, del D.P.R. n. 600/1973, *“è un atto che, inserendosi in un tipico procedimento amministrativo, attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria esercita il potere impositivo notificando al contribuente l'avviso di accertamento, partecipa direttamente della natura amministrativa del procedimento considerato, nel quale si inserisce, condizionandone la legittimità ed è, perciò, sindacabile dal*

<sup>3</sup> Cass., SS.UU., 8 agosto 1990, n.8062, in relazione all'autorizzazione all'accesso del Procuratore della Repubblica; Cass.n.1036 del 2 febbraio 1998, secondo cui, in assenza dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica è illegittima l'acquisizione di documenti contenuti all'interno di una borsa posta dentro l'autovettura del contribuente, ancorché, portata in caserma e chiusa in un plico sigillato, e l'apertura del plico sia avvenuto con il consenso del contribuente; n.11036 dell'8 novembre 1997, secondo cui è illegittimo l'avviso di rettifica della dichiarazione del contribuente fondato su documentazione contabile rinvenuta all'interno dell'autovettura di un proprio dipendente, sottoposta a controllo da una pattuglia della Guardia di finanza senza autorizzazione del Procuratore della Repubblica, ancorché tale documentazione sia stata consegnata spontaneamente dal dipendente stesso; Cass. 2 marzo 1999, n.1278, secondo cui nel caso di accesso debitamente autorizzato, è consentito all'ufficio acquisire ogni documentazione utile, anche per accertare illeciti commessi da terzi, o relativi a periodi di imposta diversi rispetto a quelli indicati nell'atto di autorizzazione.

# Il commercialista telematico

*giudice civile e da quello tributario, e deve essere motivato, ancorché tale motivazione possa essere concisa ed esaurirsi anche nel semplice richiamo alla nota della P.A. contenente la richiesta della relativa adozione, facendo riferimento agli indizi di violazione della norma tributaria che tale richiesta giustificano. Il richiamo all'esistenza di una o più fonti confidenziali anonime denunciante l'esistenza di violazioni tributarie non integra, da solo, effettiva, sufficiente e congrua motivazione dell'autorizzazione di cui agli artt. 52, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e 33, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 rendendola illegittima; conseguentemente gli avvisi di accertamento e di rettifica motivati con riferimento a dati acquisiti dall'Amministrazione finanziaria a seguito di accessi nell'abitazione del contribuente non legittimamente autorizzati, sono invalidi ed insuscettibili di produrre effetti”.*

L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica “deve, imprescindibilmente, essere motivata, ancorché la relativa motivazione possa essere concisa ed esaurirsi anche nel semplice richiamo alla nota della parte avversa contenente la richiesta della relativa adozione, facendo riferimento ad indizi di violazione della norma tributaria che tale richiesta giustificano, con la naturale conseguenza che “ l'assenza, l'abnormità, l'insufficienza e l'incongruenza della motivazione addotta per supportarlo...si riflettono, escludendola, sulla legittimità dell'atto in argomento e comportano, perciò, il potere-dovere del giudice tributario che le rilevi di dichiarare l'invalidità, dedotta, dell'atto medesimo e, derivatamente, dell'intero procedimento di accertamento basato su prove acquisite a seguito della relativa esecuzione, atteso che attività compiute illegittimamente ed in ingiustificata violazione del diritto, costituzionalmente garantito, alla inviolabilità del domicilio non possono essere assunte a basamento di atti impositivi a carico di chi quelle attività illegittime abbia, suo malgrado subito”.

Secondo i Massimi Giudici, con specifico riguardo alla situazione controversa, “posto che la ridetta autorizzazione è rilasciabile soltanto nel caso di gravi indizi che possano giustificare l'adozione del considerato mezzo di ricerca di prove di, presunte, evasioni fiscali, nella sicura totale inettitudine indiziante delle notizie anonime, pertanto incontrollabili, è da escludere che il richiamo alla esistenza di tali notizie possa, da solo, costituire valida motivazione del provvedimento autorizzativo”.

In ordine all'assenza di sanzioni prevista dall'ordinamento tributario in ordine all'inutilizzabilità delle prove acquisite nel corso dell'ispezione, ancorché illegittimamente autorizzata, la Corte riafferma il principio giurisprudenziale secondo cui “*gli avvisi di accertamento e di rettifica motivati con riferimento a dati acquisiti dall'Amministrazione finanziaria a seguito di accessi nell'abitazione dei contribuenti non, o illegittimamente, autorizzati dal Procuratore della Repubblica, sono invalidi ed insuscettibili di produrre effetti, atteso che attività compiute in dispregio del fondamentale diritto all'inviolabilità del domicilio non possono essere assunte, di per sé, a giustificazione ed a fondamento di atti impositivi a carico dei soggetti che quelle attività illegittime hanno dovuto subire: dovendosi soggiungere, al riguardo, che costituisce principio generale immanente al vigente sistema giusprocessualistico quello per il quale il giudice, prima di utilizzare ai fini della decisione una qualsiasi emergenza probatoria, deve verificare la regolarità della relativa acquisizione, restando tenuto a non porre a base della sua pronuncia prove che riscontri indebitamente raccolte”.*

## **La sentenza della Cassazione n. 8344/2001**

Con la sentenza n. 8344 del 10.4.2001 (depositata il 19.6.2001), la Corte di Cassazione ha affermato che nel procedimento tributario, “*salvi i casi espressamente previsti, rileva esclusivamente l'attendibilità delle prove e non i modi in cui sono state acquisite, talché, ove l'acquisizione non sia conforme alle regole all'uopo previste, tale irregolarità non determina l'inutilizzabilità delle prove stesse in quanto, per un verso, l'inutilizzabilità è categoria giuridica valida solo per il processo penale e, per l'altro, non è giusto che la negligenza di chi ha acquisito le prove ricada sull'Amministrazione finanziaria a fronte di una prova oggettivamente valida”.*

Secondo la Suprema Corte, “correttamente i giudici di appello hanno rilevato che se, come nella specie, la Guardia di finanza nel corso di una perquisizione di carattere penale rinviene documentazione utilizzabile nel procedimento tributario, la validità della acquisizione di tale documentazione, in quanto utilizzata nell'accertamento tributario, va giudicata sulla base delle norme disciplinanti i modi di tale accertamento e non di quelle che disciplinano il procedimento penale. Non può, dunque, trarsi argomento dal mancato rispetto delle norme di procedura penale riguardanti l'intervento del difensore nel corso della perquisizione per sostenere la nullità dell'accertamento tributario perché tale intervento non è previsto dagli artt. 52 e seguenti del D.P.R. n. 633/1972, che disciplinano le modalità dell'accesso nei luoghi di abitazione da parte della Polizia tributaria: l'autonomia dei due procedimenti consente l'esistenza di una situazione per cui una nullità afferente un atto del procedimento penale non ha rilievo nel procedimento tributario”.

# Il commercialista telematico

Inoltre, a parere del massimo organo di giustizia, non appaiono fondati, per il combinato disposto dagli artt. 54, commi 2 e 3, e 63, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972, il controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni può e deve essere effettuato sulla scorta di qualsiasi documento e scrittura rilevante ai fini della contabilità, utilizzando, ai fini dell'accertamento, gli "atti e documenti in suo possesso", e la Guardia di finanza, fatta salva l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria competente "utilizza e trasmette agli uffici documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente ed ottenuti dalla altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria".

Gli organi di verifica – civili e militari – possono, dunque, "utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica della attendibilità, in considerazione dalla natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico. La violazione delle regole dell'accertamento tributario non comporta come conseguenza necessaria la inutilizzabilità degli elementi acquisiti".

## **La sentenza delle Sezioni Unite n. 16424/2002**

Dopo diverse sentenze che hanno affermato la non applicabilità dei principi penalistici sulla inutilizzabilità delle prove irregolarmente acquisite, è intervenuta nuovamente la Corte di Cassazione, questa volta a Sezioni Unite – sentenza n. 16424 del 17.10.2002, depositata il 21.11.2002 - tornando ad una interpretazione della norma più rigorosa, affermando che l'autorizzazione del procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare, prevista in presenza di gravi indizi di violazioni delle norme tributarie costituisce un provvedimento amministrativo, inserito nel procedimento di formazione dell'atto impositivo ed ha lo scopo di verificare che gli elementi offerti dagli organi di controllo siano consistenti ed idonei ad integrare gravi indizi. Da tale natura dell'autorizzazione discende - anche in considerazione del fatto che l'autorizzazione trova base logica nell'art. 14 della Costituzione che tutela l'inviolabilità del domicilio - che il giudice tributario può essere chiamato a controllare l'esistenza del decreto del Pubblico Ministero e la presenza in esso degli indispensabili requisiti della gravità degli indizi.

Il giudice tributario, infatti, ha il potere - dovere di verificare la presenza, nel decreto autorizzativo, di una motivazione, sia pure concisa o *per relationem*, e di constatare la presenza di gravi indizi di illecito fiscale, nonché di controllare che si sia fatto riferimento ad elementi cui l'ordinamento attribuisca valenza indiziaria, negando l'autorizzazione nei casi in cui gli indizi si fondino esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime.

A sostegno del principio, che è in linea con l'indirizzo già espresso dalle Sezioni Unite con la sentenza 8.8.1990, n. 8062 (poi univocamente condiviso dalla successiva giurisprudenza di legittimità), la Corte di Cassazione, riunita a Sezioni Unite, osserva che "il provvedimento in discorso appartiene ad un procedimento amministrativo e necessariamente ne assume la natura; che il provvedimento stesso, prodromico all'accertamento ed alla connessa pretesa impositiva, incide sui diritti del contribuente, di modo che deve essere controllabile, quanto alla rispondenza formale e sostanziale al paradigma legale, dal giudice preposto alla tutela di quei diritti; che l'autorizzazione dell'accesso nell'abitazione trova base solo nelle disposizioni dell'art. 14 della Costituzione, secondo cui la perquisizione è eccezione al canone dell'inviolabilità del domicilio da fissarsi con espressa disposizione di legge, e, quindi, non può non avere quel minimum di contenuto indispensabile per il riscontro delle condizioni poste dalla norma che prevede l'eccezione medesima sia pure attraverso espressioni succinte o di significato implicito (in coerenza con la sua veste e con le caratteristiche di celerità e segretezza proprie della fase in cui è adottata)".

La Corte ricorda che soluzioni divergenti ha ricevuto, invece, "il quesito dell'estensione o meno del sindacato del giudice tributario alla legittimità dei criteri seguiti dal procuratore della Repubblica per l'apprezzamento affermativo dell'attendibilità degli elementi adottati dall'ufficio tributario (o dalla polizia tributaria) a tradursi in gravi indizi di violazione fiscale, nonché l'ulteriore quesito, influente in caso di risposta positiva, a quello precedente, della qualificabilità come indizio della notizia fornita (a voce, per telefono o per iscritto) da fonte confidenziale non identificata": con le sentenze 3.12.2001, n. 15230, e 17.12.2001, n. 15913, la Corte ha ritenuto che il giudice deve rilevare l'invalidità del provvedimento autorizzativo, e l'invalidità derivata dell'avviso di accertamento, non solo quando il provvedimento stesso difetti di motivazione, ma anche quando offra una motivazione incongrua; con la sentenza 1.2.2002, n. 1344, sempre la Cassazione ha affermato che "l'apprezzamento può avvalersi anche di fonti confidenziali rimaste coperte,... e il giudice del rapporto tributario non può negare validità ed efficacia all'autorizzazione sostituendosi al procuratore della Repubblica nel vagliare l'attendibilità di quelle fonti".

La Cassazione risolve il contrasto giurisprudenziale aderendo al primo dei riportati indirizzi, enunciando il principio secondo cui il giudice tributario 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 dei 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, consequenzialmente valutando il fondamento della pretesa fiscale senza tenere conto di quelle prove".

# Il commercialista telematico

Mentre l'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, con il co. 1, relativamente all'accesso nei locali adibiti all'esercizio di attività commerciale, agricola, artistica o professionale, ovvero ad uso promiscuo, si limita a richiedere, rispettivamente nei due casi, l'autorizzazione del capo dell'ufficio e del Procuratore della Repubblica, senza però fissarne presupposti, con il co. 2 del sopradetto art. 52, relativo all'accesso in locali diversi da quelli indicati nel co. 1, cioè in locali ad uso esclusivamente abitativo, richiede invece non solo l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, ma anche la sussistenza di gravi indizi di violazione tributaria, e, *“pertanto, esige un quid pluris, rispetto alle situazioni disciplinate dal comma precedente, conferendo all'autorizzazione medesima la portata di provvedimento valutativo della ricorrenza nella concreta vicenda di specifici presupposti giustificativi dell'ingresso nell'abitazione (non di semplice nulla - osta da parte di un organo superiore)”*, così che *“i gravi indizi di violazione tributaria, nelle ipotesi contemplate dal co. 2 dell'art. 52, costituiscono dunque requisito dell'autorizzazione della perquisizione domiciliare, direttamente fissato dalla legge”*.

Acclarato ciò, la Corte pone l'attenzione sulla legittimità del provvedimento che ravvisi indizi (e poi li valuti gravi) in notizie anonime, provenienti da persone non identificate.

In merito, i giudici chiamati a decidere danno subito una risposta negativa, fondando tale assunto sugli artt. 2727 e seguenti del codice civile, ove contemplano la prova per presunzioni, purché gravi, precise e concordanti: *“l'indizio non è prova, nemmeno presuntiva, in quanto si esaurisce nella cognizione di un accadimento diverso da quello da dimostrare, in sé non sufficiente per desumere il verificarsi di tale fatto da dimostrare secondo parametri di rilevante probabilità logica (id quod plerumque accidit). Più indizi possono però divenire componenti o tasselli di prova presuntiva, quando i fatti diversi cui si riferiscono presentino consistenza e modalità tali da giustificare detta valutazione di rilevante probabilità. La notizia (verbale o scritta) di fonte non individuata e non individuabile non può assurgere a dignità d'indizio. Una dichiarazione senza paternità, infatti, non rende noto alcun fatto, su cui poi innestare un giudizio di verosimile accadimento di un altro fatto, e può lasciare spazio soltanto a congetture od illazioni”*.

Le Sezioni Unite, non disconoscono *“che la denuncia anonima, quando sia articolata e dettagliata nell'indicazione di circostanze potenzialmente riferibili al contribuente denunciato, possa elevare la semplice ipotesi del verificarsi di violazione tributaria a consistente sospetto. Ma il sospetto non è ancora indizio”*, e pertanto...*“l'accesso all'abitazione non può essere il primo atto ispettivo dopo una denuncia anonima, occorrendo un minimo di indagine e di riscontro, per acquisire la cognizione di fatti, sia pure dotati di semplice valore indiziario (nell'accezione dinanzi specificata)”*.

Il pensiero della Corte non muta nei casi in cui la dichiarazione anonima o confidenziale di fonte non identificata risulti a posteriori attendibile, dato che la norma permette la perquisizione solo se l'inchiesta della Tributaria sia già pervenuta a risultati definibili come gravi indizi.

La Corte richiama, inoltre, le disposizioni sul giusto processo di cui all'art. 111 della Costituzione, nel testo fissato dalla legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2, per rafforzare la sua interpretazione volta ad affermare il principio dinanzi espresso: *“l'accentuazione con dette disposizioni della tutela del contraddittorio e della parità dei contendenti non sarebbe compatibile con 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”*.

Nella disciplina della prova del processo penale, sono messe al bando, e comunque sono private di qualsiasi valore dimostrativo, anche nelle fasi diverse dal dibattimento, le notizie rese da confidenti non identificati, che restino ignoti, non essendo poi interrogati, né assunti a sommarie informazioni, ai sensi degli artt. 203 e 267 del c.p.c., come riformulati dagli artt. 7 e 10 della L. 1.3.2001, n. 63 e il sostrato logico di dette disposizioni non può essere limitato al campo penale, andando ricondotto a criteri generali dell'ordinamento, *“anche perché, quantomeno con riferimento alla perquisizione domiciliare, il bene protetto è sempre l'inviolabilità del domicilio (all'infuori dei casi espressamente previsti)”*.

In ordine agli effetti dell'illegittimità del provvedimento di autorizzazione dell'accesso domiciliare, se adottato senza alcuna motivazione, ovvero con una motivazione giuridicamente erronea (come quella che qualifichi indizio la denuncia anonima), l'inutilizzabilità a sostegno dell'accertamento tributario delle prove reperite si fonda su alcuni principi sostanziali: *“l'inutilizzabilità 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; che il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione; che 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”*.

# Il commercialista telematico

## **La sentenza della Suprema Corte n. 8273/2003**

Con la sentenza n. 8273 del 31.10.2002 (depositata il 26.5.2003) la Corte di Cassazione ha avuto modo di specificare meglio il suo pensiero, tornando a parlare di utilizzabilità della prova irregolarmente acquisita, statuendo che in materia tributaria non vige il principio, presente invece nel codice di procedura penale, secondo cui è inutilizzabile la prova acquisita irritualmente, e pertanto gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica della attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico.

La Suprema Corte ricorda che, in forza dell'art. 39, co. 2, del D.P.R. n. 600/1973, la determinazione del reddito d'impresa è consentita *“sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza”*, e pertanto la prova irritualmente assunta può, comunque, costituire un elemento a carico del contribuente.

La Corte, inoltre, riafferma quanto sostenuto nel pronunciamento n.8344/2001, distinguendo l'inutilizzabilità

dall'attendibilità: *“in materia tributaria non vige il principio, presente invece nel codice di procedura penale, secondo cui è inutilizzabile la prova acquisita irritualmente; pertanto, gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso salvo la verifica della attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico”* e richiama la sentenza n. 2775 del 26.2.2001, che ha statuito che *“il provvedimento di autorizzazione della perquisizione domiciliare di un soggetto, allo scopo di acquisire la documentazione fiscale relativa al soggetto stesso, consente di acquisire, in tale domicilio, anche ulteriori documenti di pertinenza di soggetti diversi, pur se non menzionati nel provvedimento di perquisizione, atteso che la ratio ispiratrice della previsione normativa di cui all'art. 52 citato è quella di tutelare il diritto del soggetto nei cui confronti l'accesso viene richiesto, e non quello di creare una sorta di immunità dalle indagini in favore dei terzi, siano o meno conviventi con l'interessato”*.

## **La sentenza della Corte di Cassazione n. 11283/2003**

Con la sentenza n. 11283 del 25.2.2003 (depositata il 18.7.2003), la Sezione tributaria della Corte di Cassazione, tornando sull'argomento, ha affermato che il giudice tributario 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...negando la legittimità dell'autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime, valutando consequenzialmente il fondamento della pretesa fiscale senza tenere conto di quelle prove”*.

La Cassazione rammenta che *“nella fase di acquisizione delle prove, la legge non richiede che l'azione degli inquirenti debba svolgersi esclusivamente sulla base di elementi certi, ma ammette che essa vada condotta anche sulla base di indizi e supposizioni. Tuttavia, qualora la P.A. avverta la necessità di accedere in una abitazione privata, occorre tenere presente che il legislatore ha voluto temperare l'esigenza di concludere le indagini con la garanzia dell'inviolabilità del domicilio, introducendo pertanto il requisito della gravità e non della precisione ...degli indizi su cui si fonda l'azione amministrativa, e prevedendo il controllo dell'Autorità giudiziaria sulla ricorrenza degli stessi”*.

La Corte richiama a sostegno del pronunciamento emesso la sentenza delle Sezioni Unite n. 16424, depositata il 21.11.2002, nonché le sentenze nn. 18017 e 18018, depositate il 17.12.2002, le quali hanno statuito che, poiché l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare costituisce un provvedimento amministrativo, il quale si inserisce nella fase preliminare del procedimento di formazione dell'atto impositivo, ne discende che il giudice tributario, davanti al quale sia in contestazione la pretesa impositiva avanzata sui risultati dell'accesso domiciliare, *“può essere chiamato a controllare a) l'esistenza del decreto del pubblico ministero e b) la presenza in esso degli indispensabili requisiti, tenendo conto, quanto al requisito motivazionale, che l'apprezzamento della gravità degli indizi è esternabile anche in modo sintetico, oppure indiretto, tramite il riferimento ai dati allegati dall'autorità richiedente”*.

# Il commercialista telematico

## **La sentenza della Corte di Cassazione n. 4987/2003**

La sentenza della Cassazione n. 4987 del 1° aprile 2003 ha riaffermato che la mancanza dell'autorizzazione per l'acquisizione dei conti bancari del contribuente « *non preclude l'inutilizzabilità dei dati acquisiti, atteso che detta autorizzazione attiene i rapporti interni e che in materia tributaria non vige il principio ( presente nel C.p.p.), dell'inutilizzabilità della prova irrualmente acquisita, salvi i limiti derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico* ».

## **La sentenza della Corte di Cassazione n. 19689/2004**

La pronuncia n. 19689 del 10.6.2004 rappresenta l'ultima parola della Cassazione sulla tematica in questione. Nel caso sottoposto all'esame, i giudici hanno dichiarato non utilizzabile il risultato di un accesso domiciliario, ritualmente autorizzato dal Procuratore della Repubblica, in quanto rilasciato in assenza di gravi indizi.

Gianfranco Antico

Marzo 2007