

LA POLIZIA TRIBUTARIA E LA POLIZIA GIUDIZIARIA

a cura di Gianfranco Antico

“In senso tecnico per polizia tributaria si intendono i nuclei istituiti con R. D. 18 gennaio 1923, n. 95 concernente disposizioni per il Corpo della Guardia di finanza, tuttavia il richiamo generico alla polizia tributaria anziché alla Guardia di finanza operato dalla L. n. 4/1929 lascia intendere, con detto termine, ogni autorità dello Stato investita della cognizione delle violazioni tributarie, penali ed amministrative. Infatti il successivo art. 31 afferma che si devono intendere ufficiali di polizia tributaria gli ufficiali e i sottufficiali della Guardia di finanza; sono poi definiti agenti di polizia tributaria gli appuntati ed i finanziari del Corpo”¹.

Il termine polizia tributaria sta ad indicare una funzione amministrativa, che si sviluppa nelle varie attività in cui si esercitano i poteri finalizzati ad accertare le violazioni tributarie e ad applicare le conseguenti sanzioni in materia tributaria. Tali organi sono gli Uffici finanziari preposti al controllo della posizione fiscale – Agenzia delle Entrate - e la Guardia di finanza. Tale funzione – nella prassi – ha assunto il termine di “*nuclei di polizia tributaria*”.

Il medesimo art. 31 prevede inoltre che qualora una legge finanziaria attribuisca l'accertamento di determinati reati a funzionari ed agenti dell'Amministrazione, questi funzionari ed agenti acquistano nei limiti del servizio a cui sono destinati e secondo le attribuzioni ad essi conferite dalla legge, la qualità di ufficiali e, rispettivamente agenti della polizia tributaria. Il termine polizia giudiziaria, pur indicando sempre una tipica funzione amministrativa, comprende tutte quelle attività di preistruzione processuale, destinati a confluire in un processo. “*Pertanto essa è immediatamente connessa e preordinata all’attività giurisdizionale (istruzione e giudizio)*”².

Naturalmente, tale diversa funzione manifesta la differenza esistente tra le funzioni della Guardia di Finanza - che può essere anche incaricata di indagini di polizia giudiziaria e in ogni caso non limita le proprie attività al riscontro delle violazioni fiscali - e quelle dell'Agenzia delle Entrate, la cui attività è limitata al tributario.

¹ URBANI, Le indagini fiscali e i poteri di polizia tributaria, in “*il fisco*”, n.25/2004, fasc.n.1, pag.3846

² SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2000, pag.242

Nulla vieta, a nostro avviso, che anche la qualifica di ufficiali e agenti di polizia giudiziaria possa essere acquisita dai funzionari civili dell'Amministrazione, nei limiti del servizio cui essi sono destinati, su specifica delega dell'autorità giudiziaria, in quanto la legge attribuisce agli stessi l'accertamento di determinati reati (ovviamente, dovrà trattarsi dei reati tributari di cui al D.Lgs. 10.3.2000 n. 74)³.

Resta fermo che, l'Agenzia delle Entrate possa acquisire atti e documenti provenienti da un'istruttoria penale, nei limiti di ciò che è ritenuto rilevante e autorizzato dall'Autorità Giudiziaria (cioè dal magistrato inquirente) ai fini dell'indagine tributaria⁴.

Analogamente, possono essere acquisiti atti e documenti contenuti in fascicoli relativi a procedimenti per i quali vi è già stata una sentenza.

Nei casi in cui la polizia tributaria nell'esercizio delle funzioni amministrative, rilevi la presenza di violazioni costituenti reato, su di essa ricade l'obbligo di comunicare, senza ritardo, all'Autorità giudiziaria la notizia del reato ai sensi dell'art. 347 del c.p.p., e tale obbligo, ricade, ugualmente in capo ai funzionari civili dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi del combinato disposto degli artt. 331 del c.p.p., 51 del D.P.R. n. 633/1972 e 31 del D.P.R. n. 600/73.

Si ricorda che, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 122 del 1974, ha stabilito che *“quando gli ufficiali di polizia tributaria operano ai fini della persecuzione dei reati e compiono perquisizioni, essi agiscono come ufficiali di Polizia giudiziaria e devono rispettare tutta la normativa relativa alle perquisizioni domiciliari ...Quando invece gli ufficiali ed agenti di polizia tributaria operano per accertare violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie le quali non costituiscono reato, ed a tale scopo effettuano nelle aziende verificazioni e ricerche, essi svolgono funzioni di polizia amministrativa che si risolvono nel potere di controllo e di vigilanza dell'attività privata spettante istituzionalmente alla Pubblica Amministrazione. La mancata previsione, nelle leggi, di garanzie atte ad assicurare che, durante le operazioni previste dall'art. 35 della L. n. 4 del 1929, il contribuente inquisito debba essere assistito dal difensore non può importare violazione dell'art. 24 della Costituzione, perché la garanzia di difesa è limitata al procedimento giurisdizionale, e a quei procedimenti istruttori o preistruttori strettamente connessi e preordinati all'attività amministrativa diretta ad accertare l'adempimento degli obblighi imposti dalla legge”*.

³ Legge 7.1.1929 n. 4, art. 31.

⁴ D.P.R. 29.9.1973 n. 600, art. 33, comma 3.; D.P.R. 26.10.1972 n. 633, art. 63.

IL RAPPORTO ALL'AUTORITÀ GIUDIZIARIA

A chiusura della verifica, qualora siano stati constatati reati fiscali, sarà inoltrato rapporto alla Procura della Repubblica territorialmente competente, con l'esposizione dei fatti penalmente rilevanti, nel modo più completo possibile. Infatti, per effetto di quanto disposto dall'art. 331 del c.p.p., i verificatori che, nell'esercizio o a causa delle loro funzioni, hanno notizia di un reato perseguibile d'ufficio, devono presentare o trasmettere denuncia, senza ritardo al P.M. o ad un ufficiale di polizia giudiziaria.

Si ricorda che, sulla base delle disposizioni impartite con la circolare n. 154/E del 4 agosto 2000 – cui si rinvia per ulteriori approfondimenti –, la denuncia, redatta per iscritto, contenente la sommaria esposizione dei fatti, le fonti di prova, il giorno dell'acquisizione della notizia, le generalità della persona a cui i fatti sono attribuibili, nonché quant'altro necessario per meglio rappresentare i fatti constatati, va sottoscritta da tutti i componenti del nucleo di verifica.

La Circolare n. 1/2008 della GdF

L'individuazione, nel corso dell'attività di verifica fiscale, di elementi che possano indicare l'esistenza di un fatto costituente reato, determina l'obbligo di rispettare il disposto di cui all'art. 220 delle disposizioni di attuazione, coordinamento e transitorie del codice di procedura penale, a mente del quale *“quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergano 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”*.

La norma fa riferimento ad *“indizi di reato”* e, quindi, l'obbligo si perfeziona in un momento antecedente al manifestarsi di quello concernente la comunicazione di notizia di reato al Pubblico Ministero; quest'ultimo, infatti, si pone in relazione ad una fattispecie criminosa sufficientemente determinata nei suoi principali elementi oggettivi, anche se non nel dettaglio, mentre l'indizio di reato presuppone che, sulla base di uno o più fatti già rilevati, sia presumibile desumere l'esistenza di un reato.

La distinzione dei due momenti può non essere agevole né immediatamente apprezzabile e richiede una particolare attenzione da parte dei verificatori, in quanto la sola emersione dei predetti indizi determina, quanto meno, che:

- ove sia già individuato il soggetto cui si riferiscono gli indizi stessi, questo deve essere posto nelle condizioni di esercitare le garanzie difensive previste dal codice di procedura penale; pertanto, nel caso in cui sia necessario

eseguire un atto per il quale è prevista la presenza del legale, il medesimo soggetto dovrà essere invitato a nominare un difensore di fiducia e, nel caso in cui rinunci a questa facoltà, occorrerà porre in essere gli adempimenti necessari ai fini della nomina di un difensore d'ufficio;

- gli atti di assicurazione degli elementi probatori o comunque riferibili al fatto — reato in relazione al quale sono emersi gli indizi, devono essere compiuti secondo le forme e le procedure disciplinate dal codice di procedura penale e, segnatamente, al titolo IV del libro V, nonché adeguatamente documentati ai sensi dell'art. 357 c.p.p..

Inoltre, tenuto conto delle particolari qualifiche attribuite alla Guardia di Finanza, i verificatori dovranno procedere agli adempimenti indicati nell'art. 55 c.p.p., per il quale *“la polizia giudiziaria deve, anche di propria iniziativa, prendere notizia dei reati, impedire che vengano portati a conseguenze ulteriori, ricercarne gli autori, compiere gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale”*.

Tali specifiche funzioni devono essere esercitate anche in un momento diverso e successivo rispetto alla rilevazione di meri indizi di reato e, precisamente, anche dopo l'acquisizione di una formale notizia di reato e la sua comunicazione all'Autorità Giudiziaria competente.

Infatti, secondo l'art. 348 c.p.p., pure in seguito a detta comunicazione, la polizia giudiziaria continua a svolgere le funzioni indicate nel citato art. 55, raccogliendo ogni elemento utile alla ricostruzione del fatto e alla individuazione del colpevole e procedendo, fra l'altro, alla ricerca delle cose e delle tracce pertinenti al reato nonché alla conservazione di esse e dello stato dei luoghi, alla ricerca delle persone in grado di riferire su circostanze rilevanti per la ricostruzione dei fatti, al compimento degli atti indicati negli articoli seguenti.

Si osserva che la disposizione ben difficilmente potrà trovare applicazione nei casi in cui il controllo fiscale permetta di rilevare situazioni che immediatamente — senza, cioè, necessità di ulteriori accertamenti — assumono un preciso rilievo penale e che possono definirsi a *“cognizione istantanea”*.

In questa ipotesi, infatti, non è dato individuare alcuna fase del controllo amministrativo, in cui, propriamente, può parlarsi di *“indizi di reità”*, in quanto il passaggio dall'illecito amministrativo a quello penale è immediato.

Tale eventualità appare frequentemente riscontrabile nell'ambito del sistema penale tributario di cui al D.Lgs. n. 74/2000, il quale attribuisce rilievo penale a determinati fatti solo allorquando vengano superate prestabilite

soglie di punibilità, riferite agli elementi positivi sottratti a tassazione e/o all'imposta evasa, dai più ritenute elementi costitutivi del reato. Una volta che l'attività ispettiva fiscale abbia consentito di acquisire tutti gli aspetti, di fatto e di diritto, che permettano di ritenere integrato il fatto evasivo e che il calcolo della imposta evasa e/o degli elementi positivi sottratti a tassazione, effettuato direttamente dagli stessi verificatori, abbia permesso di rilevare il superamento delle richiamate soglie di punibilità, la configurabilità della fattispecie di reato è già in sé perfezionata e non è individuabile alcun intervallo temporale nel quale sia consentito individuare l'emersione di "indizi di reato".

In tale situazione non resta altro ai verificatori che notificare la magistratura competente, a meno che, nelle more, non sia necessario procedere a mente dei richiamati art. 55 e 348 c.p.p.

Proprio perché le richiamate soglie di punibilità appaiono costruite quali elementi costitutivi di carattere oggettivo del reato, soltanto la compiuta verifica, in concreto, del loro superamento, permette di ritenere integrata, immediatamente ed istantaneamente, la relativa fattispecie delittuosa.

Tutto ciò determina importanti conseguenze circa le modalità di acquisizione della prova.

Infatti, solo ove sussista la necessità di svolgere ulteriori approfondimenti in ordine agli indizi di reato rilevati, l'attività di ricerca ed acquisizione delle prove deve avvenire nel rispetto delle regole processual-penali; di contro, per i reati che si sono definiti "a cognizione istantanea" tale necessità, come si è accennato, non sembra sussistere.

Conseguentemente, tutti gli elementi probatori che sono stati acquisiti nella fase antecedente alla cognizione, immediata ed istantanea, di un reato, a seguito di una attività di natura prettamente amministrativa, come tale non vincolata al rispetto delle garanzie processual-penalistiche, conservano la loro validità anche per quanto attiene alle conseguenze d'ordine penale.

Gli atti di rilevanza penale da compilare.

Come dianzi accennato, qualora in sede ispettiva sussista la necessità di eseguire ulteriori approfondimenti in ordine agli indizi di reato rilevati e, di conseguenza, si debba procedere secondo il disposto dell'art. 220 delle disp. att. c.p.p., l'attività dovrà essere svolta con modalità proprie del procedimento penale, nonché documentata mediante redazione di appositi atti, come prescritto dall'art. 357 c.p.p..

Il primo comma della norma da ultimo citata prevede l'obbligo per la polizia giudiziaria di annotare, con le modalità ritenute idonee ai fini delle indagini,

peraltro anche in modo sommario, tutte le attività svolte, ivi comprese quelle dirette all'individuazione delle fonti di prova.

Ai sensi di tale disposizione, gli operanti dovranno procedere, con annotazioni di polizia giudiziaria, in forma libera, alla documentazione di ogni fatto ritenuto utile ai fini dell'indagine, per il quale non sia prevista la redazione di uno specifico verbale, come indicato nel successivo comma 2.

Quest'ultima norma contiene un'elencazione degli atti che devono necessariamente essere documentati mediante verbale da parte della polizia giudiziaria; in tale contesto, gli incaricati all'esecuzione dell'attività di verifica, dal momento in cui dovranno procedere secondo le disposizioni del codice di rito per l'emersione del fatto—reato, ancorché a livello indiziario, dovranno valutare, di volta in volta, quali attività eseguire e, quindi, documentare, in relazione alla finalità primaria che investe la loro funzione, ossia l'assicurazione delle fonti di prova, prevista dal combinato disposto degli artt. 55 e 348 c.p.p..

Gianfranco Antico
16 Novembre 2009