

L'autorizzazione dell'autorità giudiziaria per la trasmissione di atti, documenti e notizie acquisiti in ambito di un processo penale (Cass. 26.2.2010 n. 4741)

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

In presenza di attività di indagine nei confronti di un determinato contribuente-imputato, sia ai fini amministrativo-tributari che a quelli penali, anche se l'istruttoria penale è (evidentemente) coperta da segreto istruttorio, il contenuto delle attività di polizia tributaria svolte dalla G.d.F. può essere posto a fondamento dell'accertamento in sede amministrativa: è questa la «sostanza» delle indicazioni recentemente espresse dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 4741 del 26.2.2010 della sezione Tributaria.

La questione esaminata dalla Corte

Nell'ambito delle attività di controllo che avevano condotto all'emanazione dell'avviso di accertamento e al conseguente contenzioso, la Guardia di Finanza aveva contestato alla società in accomandita semplice verificata l'utilizzo di conti correnti di pertinenza di un socio non amministratore e di suo padre.

Su tale base, l'ufficio fiscale aveva rettificato il volume d'affari della società relativamente al periodo d'imposta 1996; l'esito delle attività di accertamento era quindi stato confermato dalla CTR, successivamente alla sentenza (favorevole al contribuente) della CTP.

L'utilizzo ai fini dell'accertamento tributario di dati e notizie provenienti dal contesto penale

La questione relativamente alla quale si è registrato l'intervento della Cassazione comporta una previa considerazione dei presupposti e delle modalità del «trasferimento» di elementi, dati, informazioni (se non dell'intero contenuto sostanziale delle attività di indagine compiute) dal contesto penale a quello amministrativo-tributario.

In via ordinaria, tale «passaggio» (dall'indagine/istruttoria di P.G. al procedimento amministrativo di accertamento) avviene su autorizzazione dell'A.G. inquirente (anche in deroga all'art. 329, c.p.p.) in relazione alle norme poste a tutela del segreto istruttorio (articoli 33, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973, e 63, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972).

Oltre che in sede di istruttoria penale, i dati e gli elementi possono essere richiesti dall'ufficio o trasmessi dalle magistrature precedenti, anche successivamente al processo (copie di decreti di rinvio a giudizio, ordinanze e sentenze, estratti di fascicoli).

Ai sensi dell'art. 52, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, come richiamato dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973, i provvedimenti di autorizzazione emessi dall'A.G. non devono necessariamente motivare in ordine a particolari situazioni di irregolarità fiscale o ad altri fatti o situazioni; a seguito della richiesta dell'organo investigativo, il magistrato valuta l'esistenza o meno di indizi e decide: l'utilizzazione di questi dati integra l'impiego di atti dei quali la Pubblica amministrazione, unitariamente intesa, ha in precedenza conseguito il possesso.

Se poi la Guardia di Finanza rinviene degli atti nel corso di una indagine ispettiva ad esclusivi fini di polizia tributaria, gli stessi sono utilizzabili in sede penale, non occorrendo il rispetto degli adempimenti a garanzia dell'indagato, come invece occorre nei casi in cui si tratti di attività di P.G.¹

Succintamente rammentando alcune conclusioni compiute in sede giurisprudenziale, si evidenzia inoltre che:

¹ Cfr. sul punto Corte di Cassazione, sezione I, n. 1932 del 9.12.1998, depositata il 6.3.1999.

- le prove assunte in sede penale in violazione delle garanzie previste da tale processo, possono comunque essere trasferite in sede tributaria, purché siano rispettate le regole del processo tributario²;
- l'autorizzazione dell'A.G. è posta a tutela della riservatezza delle indagini penali, non dei soggetti coinvolti nel procedimento medesimo o di terzi, con la conseguenza che la mancanza di essa, se può avere riflessi anche disciplinari a carico del trasgressore, non tocca l'efficacia probatoria dei dati trasmessi, né implica l'invalidità dell'atto impositivo adottato³;
- l'eventuale mancanza dell'autorizzazione per l'utilizzo degli elementi acquisiti nel corso dell'indagine per fatti penalmente rilevanti non è inficia la validità e l'efficacia probatoria di tali elementi, in quanto si tratta di un adempimento strumentale alla tutela del segreto istruttorio⁴.

Le richieste della parte ricorrente

I motivi in base ai quali la società aveva proposto ricorso per cassazione sono così riassumibili:

1. mancanza negli atti di un'autorizzazione all'utilizzo dei dati e degli elementi, che provenivano da un'indagine di P.G., con conseguente violazione e falsa applicazione dell'art. 32, primo comma, n. 2), del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 52, secondo comma, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972 (non essendo a tale riguardo sufficiente la semplice «conoscibilità» degli stessi, come al contrario aveva affermato la CTR);
2. in asserita violazione dell'art. 329 del c.p.p., gli atti di indagine, coperti da segreto istruttorio, avevano trovato ingresso nell'accertamento senza una valida autorizzazione del P.M.;
3. conseguendo la rideterminazione dei maggiori imponibili – operata dal giudice d'appello per ridefinire la pretesa dell'ufficio tributario – dall'applicazione di una formula matematica, veniva inoltre contestata dalla parte la metodologia presuntiva/equitativa, impiegata nell'ambito di un procedimento a contenuto probatorio;

² Cass. n. 24533 del 24.9.2007, dep. il 26.11.2007.

³ Cass. n. 7335 del 12.12.2007, dep. il 19.3.2008.

⁴ Cass. n. 22173 del 17.6.2008, dep. Il 3.9.2008.

4. violazione del principio della parità delle parti che è fatta discendere dagli artt. 111 e 24, Cost., che richiederebbe la «cognizione degli stessi atti» e la «simile se non identica facoltà di intervento».

Le indicazioni della Corte

Il respingimento del ricorso per cassazione viene motivato dalla Corte innanzi tutto in ragione della sua infondatezza, giacché era stata scelta la strada della «violazione di legge» per contestare «... un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa», esterna all'esatta interpretazione della norma di legge e inerente «... alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura è possibile, in sede di legittimità, solo sotto l'aspetto del vizio di motivazione».

Il vizio contestato doveva dunque essere dedotto a pena di inammissibilità, ai sensi dell'art. 366, primo comma, n. 4, c.p.c., e della giurisprudenza di legittimità, «... mediante la specifica indicazione delle affermazioni in diritto contenute nella sentenza gravata che motivatamente si assumano in contrasto con le norme regolatrici della fattispecie o con l'interpretazione delle stesse fornita dalla giurisprudenza di legittimità o dalla prevalente dottrina».

Inoltre, l'assunto «meramente fattuale» che nelle attività istruttorie poste in essere fosse avvenuto lo «sviluppo in campo fiscale degli accertamenti bancari esperiti con i poteri di P.G.» contrastava con l'affermazione del giudice del merito, secondo il quale non occorre alcuna autorizzazione da parte dell'A.G., trattandosi non di «... utilizzo di elementi acquisiti in sede penale e trasfusi nell'accertamento fiscale, ma di indagine svolta in sede amministrativa».

Tale affermazione, secondo i giudici di legittimità, rimane integralmente valida perché la contraria tesi della parte ricorrente «non è suffragata da nessun concreto elemento fattuale».

Per quanto è possibile comprendere, quindi, la contestazione della parte non avrebbe centrato l'obiettivo, dato che era stato contestato (con richiamo alle disposizioni sull'accertamento e alla giurisprudenza) un «vizio» in realtà inesistente, componendosi l'indagine della G.d.F. sia di attività di P.G., sia di operazioni inquadrabili nell'ambito dei poteri della polizia tributaria (e quindi correttamente trasfuse nell'accertamento senza alcun bisogno di autorizzazioni speciali).

È altresì rigettato un ulteriore motivo, già manifestato in sede di appello, relativamente alla prova testimoniale (con riferimento all'acquisizione di

testimonianze da parte della G.d.F.), osservando che l'ispezione sulla contabilità «cancellava» l'eventuale vizio di legittimità riferibile all'utilizzo delle dichiarazioni dei terzi.

La valenza «solo interna» dell'autorizzazione

Ma la questione fondamentale, riassumibile nella reciproca autonomia/separazione dei procedimenti istruttori penale e amministrativo-tributario, e quindi nella valenza dell'autorizzazione quale atto necessario dell'A.G. per superare gli speciali «scrupoli» connessi al contesto penale (in funzione di tutela verso l'imputato e/o verso la riservatezza dell'indagine), viene risolta dalla Cassazione con l'affermazione che detta autorizzazione è finalizzata solamente a preservare l'indagine (e non anche la posizione del contribuente)⁵.

Lo speciale ambito di riservatezza che contraddistingue l'indagine penale limita quindi la propria portata al contesto strettamente penale, mentre non sorgono sostanzialmente problemi se il «portato» dell'indagine stessa, o di sue parti, viene utilizzato per l'accertamento della posizione fiscale dei contribuenti (in quanto tali, e non già in quanto «imputati» in altro procedimento).

Infatti, l'autorizzazione in esame (per la trasmissione di atti, documenti e notizie utili ai fini dell'accertamento, nel caso di specie delle risultanze di controlli bancari), *ex art. 63, primo comma, D.P.R. n. 633/1972, e 33, terzo comma, D.P.R. n. 600/1973*, è prevista a salvaguardia del segreto delle indagini penali (art. 329, c.p.p.), e non ha - diversamente da quella del Procuratore della Repubblica, prevista per l'accesso ai fini fiscali dall'art. 52, commi secondo e terzo, del D.P.R. n. 633/1972 - alcuna finalità di tutela nei confronti del contribuente.

Di conseguenza, l'eventuale mancanza dell'autorizzazione, anche se può avere riflessi disciplinari a carico del trasgressore, non inficia l'efficacia probatoria dei dati trasmessi e non causa l'invalidità dell'atto impositivo adottato.

⁵ Sono a tale riguardo richiamate le seguenti pronunce di legittimità: Cass., sez. Trib., 16.3.2001, n. 3852; Cass., sez. Trib., 22.10.2007, n. 22119; Cass., sez. Trib., nn. 2450/2007, 22035/2006, 14058/2006.

Il rigetto degli altri motivi

La Corte ha poi proceduto a rigettare le ulteriori affermazioni di parte ricorrente, sottolineando che:

- quanto alla contestata ricostruzione degli imponibili su base logico-matematica da parte della CTR, che aveva così «ridimensionato» la pretesa tributaria dell'ufficio, il ricorso per cassazione non consentiva di individuare il punto in cui l'organo giurisdizionale avrebbe proceduto alla verifica con «dati aritmetici» (dato anche che la CTR, diversamente da quanto sostenuto dalla ricorrente, non aveva proceduto a nessuna rideterminazione del reddito;
- per quanto attiene all'asserita violazione degli articoli 111 e 24 della Costituzione, la genericità del ricorso su tale punto ne causa la «palese» inammissibilità.

Considerazioni di sintesi

La breve disamina compiuta aiuta a comprendere il funzionamento del delicato contesto istruttorio nel quale hanno luogo le indagini di polizia tributaria e giudiziaria.

Dal momento che l'ordinamento giuridico prevede differenti livelli di attenzione e di tutela per gli ambiti presidiati, è evidente che il contesto penale (caratterizzato da una forte lesività dei comportamenti verso l'ordinamento medesimo) e quello amministrativo non possono confondersi.

È altresì evidente però che esistono comportamenti che danno luogo sia a violazioni sanzionate in via amministrativa (che nel settore in osservazione si ricollegano all'esigenza erariale di recuperare le imposte), sia a violazioni penali (di tipo «tributario» ovvero «ordinario»).

L'autorizzazione dell'A.G., preordinata a garantire il riserbo dell'indagine penale (e non anche della posizione dell'imputato), è chiaramente «raccomandata» dalla Consulta (se è vero che la sua mancanza può dar luogo a sanzioni disciplinari, e – appunto – considerandone la specifica funzione), ma non è in alcun modo inibito o vincolato l'utilizzo dei dati e degli elementi di provenienza penale che siano stati comunque trasmessi all'ufficio tributario. L'ufficio insomma è abilitato a impiegare tali dati sempre e comunque, e pertanto non dev'essere «autorizzato» da chicchesia a gestirli, una volta che essi siano pervenuti.



Per quanto sopra manifestato, si ritiene che la difesa del contribuente potrebbe più efficacemente rivolgersi al *modus operandi* dell'ufficio e agli eventuali «vizi» della fase amministrativa (dell'accertamento), piuttosto che insistere sull'illegittimità degli atti trasmessi dalla G.d.F. in quanto mancanti di autorizzazione.

12 aprile 2010

Fabio Carriolo