

Il principio di illegittimità derivata nel processo tributario: profili di interdisciplinarietà e relative criticità

1) Normativa

Nel diritto tributario e, in particolare, nell'alveo del D.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, avente ad oggetto le disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, il principio di illegittimità derivata è, *in toto*, ignorato anche nella sua accezione che considera nullo l'atto finale, emanato sulla base di prove acquisite *contra legem*. Tale principio, derivante dal diritto romano, è rinvenibile, nei suoi diversi aspetti, in altri rami dell'ordinamento giuridico italiano.

Di illegittimità derivata si discorre, soprattutto, nel campo del diritto amministrativo. In effetti, l'illegittimità è derivata quando l'atto di natura amministrativa, in sé valido, subisce le conseguenze d'invalidità di un altro atto, precedente o presupposto, con il quale sia *in toto* legato da un nesso di natura procedimentale o da un rapporto di presupposizione. Il caso tipico di illegittimità derivata nel diritto amministrativo riguarda l'invalidità relativa alla commissione giudicatrice, che in un concorso pubblico, invalida tutti gli atti che sono successivi, compresa anche l'approvazione della graduatoria e la nomina dei relativi vincitori.

In relazione all'invalidità derivata dei provvedimenti amministrativi, si distingue, altresì, tra effetto caducante che si realizza, in maniera automatica, a seguito dell'annullamento di un diverso atto amministrativo con il quale l'atto invalidato risultava legato da un rapporto di interdipendenza; si parla di effetto viziante, qualora, non sussiste un rapporto saldo tra atto presupposto e successivo, ragion per cui in caso di invalidità dell'atto presupposto, gli atti successivi, per essere invalidati, devono essere impugnati autonomamente.

Con una importante e recente pronuncia, il Consiglio di Stato si è espresso su una questione amministrativa delicata, invocando il principio di illegittimità derivata dell'atto, nello specifico, ha statuito che:” *Quando l'amministrazione attivi una*

*nuova procedura ablatoria (rinnovo della dichiarazione di pubblica utilità e vincoli decaduti) deve indefettibilmente comunicare l'avviso di inizio del procedimento, per stimolare l'eventuale apporto collaborativo del privato. La comunicazione di avvio del procedimento deve avvenire non al momento dell'adozione del decreto di occupazione di urgenza, ma in relazione ai precedenti atti di approvazione del progetto e di dichiarazione della pubblica utilità dell'opera. Quando ciò non avviene, anche il decreto di occupazione di urgenza è viziato per **illegittimità derivata**, essendo necessario che la partecipazione degli interessati sia garantita già nell'ambito del pregresso procedimento autorizzatorio, in cui vengono assunte le determinazioni discrezionali in ordine all'approvazione del progetto dell'opera e alla localizzazione della stessa".* (Consiglio di Stato, Sez. VI. Sentenza n. 8688 del 9 dicembre 2010)

Il principio di illegittimità derivata è previsto non solo nell'ambito amministrativo appena descritto, ma anche in quello processuale civile, con una norma *ad hoc*: l'art. 159 c.p.c. In effetti, nel suo primo comma statuendo che: *"La nullità di un atto non importa quella degli atti precedenti, né di quelli successivi che ne sono indipendenti"*, prevede la nullità di un atto finale qualora sia nullo un atto precedente allo stesso, con il quale sia legato, però, da un rapporto di dipendenza. A supporto di tale precetto, la Cassazione, Sez. civ. con la sentenza n.5042 del 1991 ha precisato che: *"Nel rito del lavoro, l'assunzione delle testimonianze da parte di un membro del collegio, e non dal collegio intero, costituisce atto nullo in modo assoluto, perché compiuto da un Magistrato sfornito uti singulus della relativa potestà ed il vizio si propaga alla sentenza che utilizza la prova nulla"*.

In relazione ad un aspetto rilevante del principio di illegittimità derivata, ovvero, quello legato all'inutilizzabilità di prove acquisite *contra legem*, a causa dell'assoluto silenzio del D.lgs. 546/92, bisogna fare riferimento, ancora una volta, ad un altro ramo dell'ordinamento giuridico. Nell'alveo della normativa processuale-penale è inserito, infatti, l'art. 191 (Prove illegittimamente acquisite), il quale statuisce che: *"Le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate"*; ed ancora nel suo secondo comma specifica che: *"L' inutilizzabilità è rilevabile anche di ufficio in ogni stato e grado del procedimento"*. Il principio posto dall'art. 191 è un principio che tutela la posizione dell'indagato/imputato, in quanto punisce con la sanzione processuale della

inutilizzabilità tutte quelle prove che sono state acquisite in maniera illegittima: senza aver rispettato i precetti o i divieti posti da norme penali di natura sostanziale. Sia la dottrina che la Giurisprudenza di legittimità (Cassazione, Sez.Un., 25.3.1998, D'Abramo; Cassazione, Sez.Un., 31.10.2001, Policastro; Cassazione, Sez.Un., 27.3.1996, Sala), hanno precisato che l'inutilizzabilità impedisce la valutazione dell'atto, non solo nel dibattimento a fini probatori e nell'ambito dei riti alternativi, ma anche nella fase delle indagini preliminari, come elemento da considerare ai fini dell'adozione di provvedimenti cautelari. In effetti, con le sentenze della Cassazione a Sezioni Unite del 20.11.1996, Glicora e del 27.3.1996, Monteleone, sono state considerate inutilizzabili le risultanze delle intercettazioni telefoniche acquisite senza aver allegato al G.I.P. o al Tribunale della libertà i decreti autorizzativi di intercettazioni telefoniche, ai fini della sussistenza dei gravi indizi di colpevolezza. Ed ancora, con due altre sentenze delle Sezioni Unite entrambe del 25.3.1998, D'Abramo e Savino, è stato valutato come inutilizzabile ai sensi dell'art. 191 c.p.p., l'interrogatorio di persona in stato di detenzione, non integralmente documentato attraverso riproduzione fonografica o audiovisiva (art. 141-bis c.p.p.).

2) Dottrina e Circolari

2.1 Dottrina

La questione sul riconoscimento del principio di illegittimità derivata nell'ambito del diritto tributario e, in particolar modo, l'aspetto relativo all'utilizzabilità o meno di prove acquisite *contra legem* ha scatenato un acceso dibattito in dottrina, nel corso di questi ultimi anni.

In effetti, in relazione a questo discusso e complesso argomento la dottrina ha elaborato tre indirizzi interpretativi principali, dove:

- il primo prende in esame la c.d. "invalidità derivata" dell'atto finale a causa della illegittimità dell'attività istruttoria/precedente;
- il secondo indirizzo prevede l'inutilizzabilità di tutte le prove acquisite *contra legem*, qualora non siano giustificate da altre informazioni legittimamente ottenute,

e di conseguenza, anche l'annullamento dell'atto finale qualora sia stato emanato sulla base delle stesse;

- il terzo, invece, sostiene che l'acquisizione di prove in maniera irregolare/illegittima non determina come conseguenza l'inutilizzabilità delle stesse, in virtù del fatto che non esiste nel diritto tributario una norma precipua che sanzioni l'illegittima acquisizione alla stregua dell'art 191 c.p.p.

2.2 Orientamento pro-contribuente

Il primo indirizzo, confermato anche da una serie di pronunce delle Sezioni Unite della Cassazione (Sentenza del 4 marzo 2008 n. 5791 e sentenza n. 16412 del 15 luglio 2007) ha "introdotto" il principio della illegittimità derivata in campo tributario, prevedendo l'annullamento dell'atto finale in presenza di irregolarità nell'attività propedeutica all'emanazione dello stesso.

Tale orientamento sottolinea la natura procedimentale dell'accertamento tributario, che viene inteso come una sequenza di atti collegati strutturalmente e funzionalmente al fine di assicurare l'applicazione delle imposte dovute.

In relazione al secondo indirizzo dottrinale, considerato da alcuni¹ quale evoluzione del precedente orientamento, bisogna fare da subito alcune riflessioni in merito anche all'evoluzione della Giurisprudenza di legittimità. Infatti, a far accrescere l'attenzione degli studiosi di diritto tributario in merito all'utilizzabilità o meno, di prove acquisite irregolarmente, hanno contribuito le Sezioni Unite con la sentenza n. 16424 del 2002, che prende in esame, soprattutto, i profili di illegittimità delle autorizzazioni all'accesso domiciliare, emanate dal Procuratore della Repubblica.

Secondo la dottrina dominante, deve considerarsi nullo l'atto di accertamento tributario formulato sulla base di prove acquisite nel corso di indagini illecitamente o illegittimamente esercitate², in ossequio al principio di legalità: in quanto la

¹ Lipari, Inutilizzabilità di elementi probatori irritalmente acquisiti, *Il Fisco*, 2007, n. 18;

² Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano 2002, pag. 321 ss.;

inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite costituisce un principio generale dell'ordinamento.³

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 legge⁴. Tale assunto viene giustificato, in quanto 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.⁵ Ed ancora, in merito all'inutilizzabilità delle prove, viene evidenziata l'esistenza di una "stranezza" nell'ordinamento giuridico italiano, che grazie all'art. 191 del c.p.p., 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 imposte⁶.

2.3 Orientamento dottrinale intermedio

Una parte della dottrina (Scarlata) 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 (*rectius*: mere irregolarità). 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 sulle istruzioni del capo dell'Ufficio; in quanto: <<Ci sono profili di irregolarità che non attengono alla tutela di fondamentali interessi

³ Lupi, Manuale professionale di diritto tributario, pag 277 ss.;

⁴ Lupi, Diritto tributario, Milano, 2000, 68; Russo, Manuale di diritto tributario, op. cit.; Chimienti, Dir. e Prat. Trib., 2003, 1, pag.155;

⁵ Lipari, op. cit.;

⁶ R.Lupi, www.judicium.it

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»>».(Dialoghi Tributarî n. 1/2004, Scarlata, Vizi dell'istruttoria e inutilizzabilità delle prove: si rafforza l'illegittimità derivata).

2.3 Orientamento pro-fisco

Un terzo indirizzo dottrinale, se pur minoritario, invece non considera applicabile, nell'alveo del diritto tributario, il principio dell'illegittimità derivata per una serie di motivi. Innanzitutto, viene precisato che nel D.gs. 546/92 non è specificamente prevista una norma simile all'art. 191 c.p.p. che sanziona con l'inutilizzabilità tutte quelle prove acquisite *contra legem*; ed inoltre, viene criticata la teoria secondo la quale l'illegittimità degli atti presupposto della fattispecie procedimentale inficia la validità degli atti successivi, nonché, dell'atto finale, determinando l'illegittimità derivata, in quanto mancherebbero tra gli atti di indagine tributaria e l'atto finale (l'avviso di accertamento) quei collegamenti diretti e consequenziali che dovrebbero caratterizzare un procedimento di natura amministrativa⁷.

Ad esempio, secondo questo orientamento dottrinale la omessa autorizzazione dell'autorità giudiziaria ai sensi dell'art. 63, comma 1 del D.P.R. 633/72, non determinerebbe la inutilizzabilità delle prove in campo tributario, in quanto la richiesta della previa autorizzazione fungerebbe da baluardo a tutela, solo, dell'indagine penale, e non anche del contribuente indagato⁸. Questa posizione è stata confermata anche da alcune pronunce di legittimità con le quali si è precisato che: *“La mancata autorizzazione da parte dell'autorità giudiziaria per la*

⁷ La Rosa, irregolarità delle indagini e validità degli accertamenti tributari, *Il Fisco*, n. 1, pag. 5711 ss.; Lipari, op. cit.;

⁸ Screpanti,, Irrituale acquisizione di elementi probatori. Utilizzabilità ai fini dell'accertamento e responsabilità dei verificatori, *Il Fisco*, 2001, n. 33, pag. 11046 e ss.

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", (Cassazione, Sez. Tributaria, sentenza del 16 marzo 2001, n. 3852); ed ancora, viene affermato 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". (Cassazione, Sez. Tributaria, sentenza del 10 aprile 2001, n. 8344)

2.4 Circolare n. 32/2006

Con la Circolare n. 32 del 2006, si conferma l'ipotesi della utilizzabilità delle prove acquisite irregolarmente e si contesta, *in toto*, la teoria che considera nullo l'avviso di accertamento emanato sulla base di prove acquisite *contra legem*. La Circolare n.32/2006 prendendo in esame i poteri degli uffici nell'alveo delle indagini finanziarie, ha, chiarito, quindi, la questione dell'utilizzabilità o meno delle prove acquisite in maniera irregolare. Al riguardo, nel punto 5.3 della predetta circolare, intitolato "Utilizzo degli esiti delle indagini finanziarie effettuate nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria" l'Agenzia 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 virtu' del consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimita' (Cassazione nn. 3852/2001, 15914/2001, 15538/2002), la quale ha precisato che la citata autorizzazione dell' Autorità giudiziaria e' 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 incompetenza 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>>.

3) Giurisprudenza

Le criticità in relazione al riconoscimento del principio di illegittimità derivata nel processo tributario derivano, soprattutto, dai diversi orientamenti giurisprudenziali che si sono susseguiti nel corso di questi ultimi anni. L'orientamento altalenante da parte della Giurisprudenza di Legittimità ha contribuito, infatti, a creare una situazione di incertezza in ordine all'esistenza o meno del principio di illegittimità derivata in ambito tributario. Tale incertezza e confusione, accresce in maniera esponenziale riguardo all'annullamento o meno dell'atto finale, basato su prove acquisite *contra legem*. Alla luce di tale situazione, bisogna innanzitutto verificare se tale principio è applicabile nel processo tributario, e precisare, in seconda analisi, quali sono i limiti della sua applicazione.

3.1 Pronunce giurisprudenziali pro- contribuente

Prendendo in considerazione la prima problematica su richiamata, legata all'applicazione o meno, nel processo tributario, del principio di illegittimità derivata, vi sono state una serie di pronunce della Corte di Cassazione favorevoli al suo riconoscimento e, quindi, di conseguenza, favorevoli alla posizione del contribuente. Innanzitutto, va esaminata la *sentenza delle Sezioni Unite n. 16412 del 3 luglio 2007, depositata il 25 luglio 2007*⁹. La vicenda processuale *de quo*, nasce in data 4 dicembre 2008, quando veniva notificato, al contribuente, un avviso di mora, con riferimento all'anno di imposta 1991, non preceduto, però,

⁹ Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 16412 del 25 luglio 2007, in www.cortedicassazione.it

dalla notifica della cartella di pagamento. Tale avviso veniva prontamente impugnato dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale competente. Nel giudizio di primo grado, i Giudici Tributarî accoglievano il ricorso, mentre, in appello la Commissione Tributaria Regionale considerava corretto e legittimo l'operato posto in essere dall'Ufficio, e dichiarava infondate tutte le eccezioni sollevate dalla Società contribuente. Avverso tale pronuncia la stessa proponeva ricorso in Cassazione per una serie di motivi. La Sezione Tributaria della Cassazione con ordinanza n. 13314, rilevando un contrasto di natura giurisprudenziale circa la legittimità della notifica dell'avviso di mora non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento, rimetteva la causa al Primo Presidente, il quale la assegnava alle Sezioni Unite. Con la sentenza n.16412 del 25 luglio 2007, le Sezioni Unite accoglievano il ricorso del contribuente e annullavano l'avviso di mora, non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento. Da tale pronuncia di legittimità, si rinviene un principio di rilevante importanza nel diritto tributario, grazie al quale si precisa che:” *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 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*”. Ed ancora, viene precisato che” *Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un 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 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 all'altra opzione*”. Grazie a tale pronuncia, emerge un principio importante che ci permette

di verificare la regolarità di tutte le fasi del procedimento che hanno portato, sia alla formazione, che all'adozione di quell'atto, in quanto la eventuale illegittimità/irregolarità (formale e sostanziale) di qualche atto istruttorio-prodromico, può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto finale impugnato. Quindi, la presenza di una fase istruttoria illegittima (verbali della Guardia di finanza illegittimi, questionari illegittimi), può condizionare l'atto finale (l'avviso di accertamento, il ruolo, la cartella di pagamento), determinandone anche il suo annullamento, qualora contenga dei germi di illegittimità, in virtù del principio appena menzionato. Questi principi sono stati confermati anche da successive pronunce della giurisprudenza di legittimità, consolidando, di tal che, l'orientamento favorevole al contribuente. Nello specifico, con la sentenza n. 5791 del 4 marzo 2008, le Sezioni Unite trattando una questione relativa alla irrituale notifica di un atto presupposto (si trattava di avvisi di accertamento), accoglievano il ricorso del contribuente e annullavano la cartella di pagamento impugnata, in virtù del principio di illegittimità derivata, riconosciuto dalla sentenza n. 16412 delle Sezioni Unite del 25 luglio del 2007. In effetti, anche nel testo di questa sentenza si riprende il principio precedentemente formulato dalle Sezioni Unite, secondo cui: <<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 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>>. A conferma di questo consolidato orientamento bisogna ricordare, anche, la sentenza n. 6315 del 16 marzo 2009, con la quale le Sezioni Unite in merito alla giurisdizione tributaria ex art. 2 del D.lgs. 546/92, hanno statuito un principio molto importante, nel prevedere 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 (formale o sostanziale) di un atto istruttorio prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, di quello finale

impugnato". Ancora, una volta, quindi, viene confermato il principio di illegittimità derivata dell'atto finale del procedimento amministrativo, in caso di irregolarità/illegittimità dell'attività prodromica all'emanazione dell'atto finale.

Maggiori criticità, però, sorgono in merito al secondo aspetto del principio di illegittimità derivata: l'annullamento dell'atto impositivo finale basato su prove acquisite *contra legem*. A riguardo, si deve sottolineare come la linea difensiva, in questo caso, si arretrerà ancora di più, visto che l'esame del Giudice non riguarderà l'illegittimità/irregolarità dell'attività istruttoria, ma, bensì, la regolarità degli atti precedenti alla stessa (come ad esempio, le autorizzazioni del P.M. relative all'accesso domiciliare da parte della Guardia di Finanza). Giova, ancora una volta, precisare che tutti questi aspetti non essendo stati mai disciplinati dal D.lgs. 546 del 1992, sono stati elaborati, grazie all'intervento della Suprema Corte di Cassazione, che con la sentenza delle Sezioni Unite n. 16424 del 21 novembre 2002¹⁰, risolveva un contrasto giurisprudenziale sorto in merito alla utilizzabilità o meno delle prove acquisite illegittimamente, e alle conseguenze degli atti finali emanati sulla base di tali prove. Nel caso *de quo*, il contribuente proponeva ricorso, deducendo l'illegittimità della perquisizione posta in essere dalla Guardia di Finanza nella sua abitazione, in quanto, la previa autorizzazione del P.M., necessaria per poter accedere nell'abitazione, difettava dei gravi indizi di violazione previsti dall'art. 52, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972. In effetti, tale norma statuisce che: " *L'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni*". La Commissione di primo grado annullava l'avviso di accertamento, e l'appello proposto dall'Amministrazione Finanziaria veniva respinto dalla Commissione Tributaria Regionale, in quanto l'accesso presso l'abitazione del contribuente era stata autorizzato sulla base di una fonte confidenziale, rimasta anonima, in merito alla commissione di presunte violazioni in materia di iva e di detenzione di documentazione extracontabile. Quindi, in questo caso oggetto di verifica da parte del giudice tributario non sono le

¹⁰ Chimienti, Poteri della Commissione tributaria di verificare la legittimità dell'accesso domiciliare, Dir. E Prat. Trib., 2003, n. 1, pag 155 e ss.

potenziali irregolarità/illegittimità della fase istruttoria, ma la sussistenza o meno, nel provvedimento di autorizzazione del P.M, dei gravi indizi di violazione previsti dall'art. 52, comma 2 del D.P.R. n. 633 del 1972; al fine di tutelare anche l'inviolabilità del domicilio del contribuente, tutelato dall'art. 14 della Costituzione. Sul punto, bisogna ricordare un principio formulato dalla Corte Costituzionale, che con la famosa sentenza n. 34 del 1973, ha statuito che: " *le attività compiute in dispregio dei fondamentali diritti del cittadino non possono essere assunte di per sé a giustificazione ed a fondamento di atti processuali a carico di chi quelle attività costituzionalmente illegittime abbia subito(...)*". Inoltre, il provvedimento autorizzatorio viene inteso dalle Sezioni Unite, con la sentenza n. 8062, 8 agosto 1990, quale: "(...) *provvedimento amministrativo, il quale si inserisce nella fase preliminare del procedimento di formazione dell'atto impositivo (...) trattasi, quindi, non già di un atto dovuto, ma di un atto tipicamente discrezionale che si risolve in un controllo di carattere sostanziale in quanto la legge riconosce all'A.G. il potere di valutare la esistenza in concreto degli indizi di violazione delle leggi tributarie segnalati dall'autorità competente per stabilire se essi sussistano effettivamente e siano meno gravi.*" Orbene, sulla base di tali pronunce cade in capo al giudice tributario il potere-dovere di verificare la sussistenza dei gravi indizi di violazione che, nel caso di specie, difettavano in quanto l'autorizzazione del P.M. si era basata, esclusivamente, su una fonte confidenziale anonima; infatti, le Sezioni Unite, sull'argomento, hanno precisato che: "(...) *l'accesso nell'abitazione non può essere il primo atto ispettivo dopo una denuncia anonima, occorrendo un minimo d'indagine e di riscontro, per acquisire la cognizione di fatti, sia pure dotati di semplice valore indiziario*". (Cassazione, Civ. Sezioni Unite, sentenza n. 16424 del 21 novembre 2002)

Concludendo, quindi, le Sezioni Unite, con la predetta sentenza, consideravano inutilizzabili le prove acquisite *contra legem*, e statuendo che: "*detta 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*", sancivano, ancora una volta, l'esistenza, nel diritto tributario, del principio di illegittimità derivata.

A seguito di tale importante pronuncia, ve ne sono state altre che hanno confermato questo orientamento garantista e pro-contribuente; bisogna ricordare,

infatti, la sentenza della Cassazione, Sez. Tributaria, n. 20253 del 19 ottobre 2005, con la quale è stata negato, nel processo tributario, il principio del “*male captum bene retentum*”, confermando, di tal che, l’inutilizzabilità delle prove acquisite illegittimamente, durante una perquisizione, e la nullità dell’avviso di accertamento emanato sulla base di tali prove¹¹. Sulla stessa lunghezza d’onda, anche la sentenza n. 6836, Quinta Sez. Civile, del 20 marzo 2009, che prende in esame le conseguenze di un accesso illegittimo della Guardia di Finanza presso l’abitazione di un socio non amministratore, in merito, non solo, dell’utilizzabilità o meno delle risultanze probatorie, ma anche sotto il profilo della validità dell’avviso di accertamento emanato sulla base di tali risultanze. Anche con questa sentenza, quindi, si riprende il principio sancito dalle Sezioni Unite, con la sentenza n. 14624 del 21 novembre 2002, secondo cui, l’inutilizzabilità delle prove raccolte in caso di illegittimità e, quindi, a maggior ragione, l’ipotesi di assenza dell’autorizzazione dell’accesso domiciliare: *“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”*. Ed infine, a conferma di tale orientamento pro-contribuente, c’è la sentenza della Cassazione, Sezione Tributaria, n. 21974 del 16 ottobre 2009¹², con cui la Suprema Corte ribadisce che le ispezioni fiscali devono essere espletate solo in caso di presenza di fondati sospetti di evasione fiscale, ed inoltre, che il decreto di autorizzazione del Pubblico Ministero, in ordine all’accesso domiciliare, privo dei gravi indizi di violazione di norme fiscali rende invalido l’accertamento del Fisco. Con tale pronuncia di legittimità, viene confermato il principio secondo cui, in caso di processo il giudice tributario dovrà:” (...) *controllare la correttezza in diritto del relativo apprezzamento, nel senso che faccia riferimento ad elementi cui l’ordinamento attribuisce valenza indiziaria, e pertanto, nell’esercizio di tale compito, il giudice deve negare la legittimità dell’autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime,*

¹¹ Lipari, Inutilizzabilità di elementi probatori irraturalmente acquisiti, Il Fisco, 2007, n. 18, pag. 2952 ss.

¹² Cassazione, Sezione Tributaria, n. 21974 del 16 ottobre 2009, in www.fiscoediritto.it

valutando consequenzialmente il fondamento della pretesa fiscale senza tener conto delle prove”.

3.3 Pronunce giurisprudenziali pro-Ufficio

L'orientamento giurisprudenziale garantista e pro-contribuente, appena descritto, è stato superato, però, da alcune recenti pronunce della Corte di Cassazione, le quali hanno sollevato, ancora di più, un alone di incertezza in merito sia all'utilizzo di prove acquisite *contra legem*, che riguardo la validità dell'atto finale fondato sulle stesse. Con la sentenza della Quinta Sezione Civile della Cassazione, la numero 4741 depositata il 26 febbraio 2010¹³, riguardante l'utilizzabilità di elementi acquisiti durante delle indagini bancarie poste in essere dalla Guardia di Finanza, si è precisato che: *”l'operato dell'Ufficio, nell'avvalersi delle risultanze bancarie accertate presso terzi, nel rettificare i ricavi aziendali , è <<pienamente legittimo>>”*. Nello specifico, la società contribuente lamentava l'utilizzo da parte dell'Ufficio, ai fini dell'emanazione di avvisi di accertamento, di elementi che erano stati acquisiti sulla base di indagini bancarie, in violazione degli artt. 32, comma 1, punto 2, del D.P.R. n. 600 del 1973 e 51, comma 2, punto 2, del D.P.R. 633 n. 72, precisando che gli atti di indagine erano coperti da “segreto istruttorio”. La Suprema Corte, però, sottolineava che nel caso *de quo*: *”non occorre nessuna autorizzazione da parte dell'A.G.”*, in quanto, non si era in presenza di un utilizzo, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, di elementi acquisiti nell'alveo di un procedimento penale, ma, bensì, di indagini poste in essere in sede amministrativa, che non necessitavano, quindi, di nessuna autorizzazione. Ma la Suprema Corte, si spingeva ancora più avanti, nell'elaborare un importante principio, secondo cui: *”La questione della natura (solo fiscale od anche penale) delle indagini esperite dalla Guardia di Finanza - nel corso della quale sono stati compiuti gli <<accertamenti bancari>> i cui risultati sono stati poi trasfusi dell'atto impositivo-, peraltro ed infine, è del tutto priva di rilievo pratico valendo comunque*

¹³ Cassazione, Quinta Sezione Civile, sentenza n. 4741, depositata il 26 febbraio 2010, in www.cortedicassazione.it

il principio (...) secondo il quale (Cassazione, sez. tributaria n. 3852 del 16 marzo 2001, Cassazione, sez. tributaria n. 22119 del 22 ottobre 2007) “la necessità dell’autorizzazione dell’autorità giudiziaria per la trasmissione di atti, documenti e notizie acquisite nell’ambito di un’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”. Sempre con la stessa pronuncia si precisa, quindi, che: *“l’eventuale mancanza dell’autorizzazione, 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 adottato sulla scorta degli stessi”.* Con tale assunto, di conseguenza, si capovolge *in toto* l’orientamento pro-contribuente, il quale considerava: 1) inutilizzabili tutte le prove acquisite irregolarmente/illegittimamente e, di conseguenza, 2) anche invalido l’atto di accertamento basato sulle stesse. Confermando, quindi, il principio secondo cui gli elementi acquisiti *contra legem* sono utilizzabili ai fini dell’emanazione dell’atto impositivo finale, le conseguenze sanzionatorie (responsabilità di natura disciplinare, civile ed, eventualmente anche di natura penale) vi saranno solo nei confronti dell’agente “trasgressore”.

Un’altra importante pronuncia che conferma l’orientamento pro-ufficio è la sentenza della V Sezione Civile, n. 22984 del 12 novembre 2010¹⁴. La vicenda oggetto di tale pronuncia, riguarda delle indagini e perquisizioni domiciliari, da parte della Guardia di Finanza, nei confronti di due persone, (una socia e amministratore unico, l’altra socia di fatto), che però risultavano iscritte nel registro degli indagati. Sulla base delle risultanze acquisite, la Guardia di Finanza redigeva, in ambito tributario il p.v.c. e, successivamente, notificava diversi avvisi di accertamento nei confronti della società e dei soci. Orbene, la società proponeva ricorso avverso i diversi atti impositivi, e richiedeva (ed otteneva dalla CTP) l’inutilizzabilità degli elementi raccolti dalla Guardia di Finanza, in quanto non erano state rispettate le garanzie previste dal codice di procedura penale, essendo

¹⁴ Cassazione, V Sez. Civ., sentenza n. 22984 del 12 novembre 2010, in www.cortedicassazione.it

le persone soggette a perquisizioni: indagate¹⁵. A seguito di proposizione dell'atto di appello, da parte dell'Ufficio, anche la Commissione Tributaria Regionale, confermava la decisione del giudice di *prime cure*. Di conseguenza, il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle Entrate proponevano ricorso dinanzi alla Suprema Corte di Cassazione, la quale in merito all'eccezione di inutilizzabilità degli elementi raccolti dagli agenti verificatori, in quanto, non erano state rispettate le garanzie difensive prescritte per il procedimento penale, precisava che: "*non costituisce ragione di inutilizzabilità degli stessi nel procedimento di accertamento fiscale, tenuto conto del principio di autonomia del procedimento penale rispetto alle procedure dell'accertamento tributario, già sancito, in linea di principio, nel D.L. n. 429 del 1982, art. 12 e confermato dal D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 20 in armonia con le disposizioni generali dettate dagli artt. 2 e 654 c.p.p.*". Viene sancito, quindi, il principio di autonomia dei diversi procedimenti (civili, penali o tributari), espressamente sancito dall'art. 220 disp. att. c.p.p., il quale impone: "*l'obbligo del rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale, quando nel corso di attività ispettive emergano indizi di reato, ma soltanto ai fini dell'applicazione della legge penale*". Di conseguenza, la Suprema Corte concludeva che, il giudice tributario, quindi, sarà libero di valutare in maniera del tutto autonoma il materiale probatorio acquisito, anche in sede penale, purchè vengano rispettate le regole che disciplinano il processo tributario. Nel concludere l'esame delle pronunce giurisprudenziali pro-ufficio, non possiamo non ricordare una recentissima sentenza che ha confermato tale indirizzo, ovvero: la sentenza n. 25617, Cassazione, Sezione Tributaria, depositata il 17 dicembre 2010¹⁶. La Suprema Corte, conferma l'utilizzabilità, nel processo tributario, delle prove acquisite in sede penale, in quanto: "*costituiscono fonte legittima di prova presuntiva*", e afferma il principio secondo il quale: "*le prove acquisite in sede penale, sono utilizzabili dal Fisco anche in assenza dell'autorizzazione del Magistrato Penale*", in altri termini, tale autorizzazione è necessaria, al sol fine, di tutelare la riservatezza delle indagini penali e, non anche, dei soggetti che sono

¹⁵

¹⁶ Cassazione, Sez. Tributaria, sentenza n. 25617, depositata il 17 dicembre 2010, in www.ilsole24ore.com

coinvolti o di terzi. Si sottolinea, quindi, oltre all'utilizzabilità delle prove assunte *contra legem*, anche la validità dell'avviso di accertamento emanato sulla base delle stesse, in quanto, le sole conseguenze sanzionatorie che possono scaturire dalla mancata autorizzazione dell'A.G., riguarderanno il soggetto che ha trasmesso i dati al Fisco.

4) Conclusioni

Come abbiamo potuto vedere, in relazione al riconoscimento del principio di illegittimità derivata nel diritto tributario, e, soprattutto, in relazione all'aspetto dell'utilizzabilità o meno delle prove acquisite *contra legem*, la giurisprudenza di legittimità, con le sue ultime pronunce ha cambiato orientamento, abbracciando un indirizzo favorevole all'Ufficio.

A mio avviso, l'orientamento garantista pro-contribuente sarebbe da preferire per una serie di ragioni. Partendo dal presupposto che a supporto di tale indirizzo, vi è anche una pronuncia, (pur se datata), delle Sezioni Unite (Cassazione, Sezioni Unite, n. 16424 del 21 novembre 2002), la quale statuisce l'inutilizzabilità delle prove acquisite *contra legem* e, la conseguente invalidità dell'atto di accertamento emanato sulla scorta delle stesse, l'orientamento garantista e favorevole al contribuente consentirebbe, allo stesso, una maggior tutela di una serie di diritti costituzionalmente garantiti, tra cui, il diritto di difesa. In effetti, prendendo in considerazione l'ipotesi di utilizzo, da parte dell'Ufficio, (al fine di emanare diversi avvisi di accertamento), di prove acquisite durante una perquisizione domiciliare del contribuente, senza la previa autorizzazione dell'A.G., non si consentirebbe al cittadino-contribuente di controllare l'operato sia dell'Amministrazione Finanziaria che del Pubblico Ministero. Tale operato dell'Ufficio lederebbe non solo l'art. 24 della Costituzione, ma anche la norma costituzionale posta a tutela dell'inviolabilità del domicilio, ovvero l'art.14. E' difficile da comprendere, come mai, la Giurisprudenza di legittimità, con le sue ultime pronunce, non riconosca il principio di illegittimità derivata anche nell'ipotesi di mancata o carente autorizzazione del P.M., visto che si tratta di un principio di legalità a tutela del contribuente. Non si può, quindi, a mio modesto avviso, considerare valido un

avviso di accertamento basato su prove illegittimamente acquisite e, prevedere, come conseguenze sanzionatorie, solo, delle forme di responsabilità (disciplinare, civile e penale) nei confronti dei soggetti che hanno utilizzato questi elementi probatori, in quanto, questo vuoto normativo garantirebbe all'Ufficio di procedere, *hic et nunc*, ad effettuare accessi, ispezioni e verifiche con totale spregio di una serie di diritti costituzionalmente garantiti.

Diviene, di vitale importanza, quindi, un intervento, *de iure condendo*, da parte del legislatore in modo da riconoscere normativamente all'interno del (carente) D.lgs. 546/92, non solo, il principio di illegittimità derivata nel diritto tributario, ma anche l'aspetto relativo all'inutilizzabilità delle prove acquisite irregolarmente/illegittimamente dal punto di vista formale e/o sostanziale, alla stregua dell'art.191 del c.p.p., al fine di risolvere *in toto* questo alone di incertezza che non fa altro che penalizzare la posizione del contribuente, e ledere uno dei principi fondamentali dell'ordinamento giuridico: il principio di legalità.

Lecce, 26 febbraio 2011

(Avv. Maurizio Villani)

(Dott. Dario Marsella)

PRIMO CORSO PRATICO SUL PROCESSO TRIBUTARIO

Corso ipsoa SVOLTO A LECCE

DIREZIONE SCIENTIFICA E DOCENZA

AVV. MAURIZIO VILLANI