

## **CAPITOLO II**

# **LE VERIFICHE FISCALI TRA PROCEDIMENTO ISTRUTTORIO AMMINISTRATIVO E PROCEDIMENTO PENALE: L'EFFICACIA PROBATORIA E L'(IN)UTILIZZABILITÀ DEL MATERIALE ACQUISITO**

**1.** L'art. 220 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale. **2.** Le connessioni funzionali tra polizia giudiziaria e polizia economico finanziaria. **3.** L'utilizzo ai fini fiscali di documenti, dati e notizie acquisiti nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria: il nulla osta dell'Autorità Giudiziaria. **4.** L'utilizzo probatorio del processo verbale di constatazione nel procedimento penale. **5.** La rilevanza penale degli atti amministrativi: i rapporti tra processo verbale di constatazione e comunicazione di notizia di reato. **6.** L'inutilizzabilità dei dati rinvenuti dalle indagini finanziarie.

**1. L'art. 220 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale.**

Nella disciplina economico-finanziaria, l'elemento che appare, più frequentemente caratterizzante, è quello legato all'emersione degli indizi di reato, in materia di tributi (Imposta sul Valore Aggiunto e Imposte sui Redditi), nel contrasto all'evasione e alle frodi fiscali.

Invero, gli indizi non sempre si rilevano nel corso delle attività ispettive, eseguite dalla polizia economico finanziaria<sup>1</sup>.

In particolare, in occasione delle verifiche o controlli fiscali, eseguite dal personale della Guardia di Finanza o dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate, il verbale di constatazione, secondo l'orientamento della Giurisprudenza di Legittimità, ha natura *extraprocessuale*, la cui finalità è quella di desumere argomenti di prova, non potendosi in alcun modo, nonostante l'elevato tecnicismo degli elementi presenti, equipararlo ad una perizia<sup>2</sup>.

Un ulteriore orientamento giurisprudenziale, pone l'attenzione sulle modalità di cui all'art. 220 disp. att. c.p.p. evidenziando che tali modalità, qualora vengono utilizzate acquisizioni, non assistite, durante i controlli di natura amministrativa, debbano essere utilizzate, a maggior garanzia del contribuente, non solo quando emerga la prova di un

<sup>1</sup> A. FALCHETTI, S. D'AMICO, *L'emersione di indizi di reato nel corso delle attività ispettive*, in *Rivista II Finanziere -Pan. Trib. e Prof.* - , n.5/2018, 98 ss.

<sup>2</sup> Cass., sez. III, 17 marzo 1997 n. 6218 in *Cass. pen.*, 198, 3072 (s.m.) “qualificabile come documento extraprocessuale ricognitivo di natura amministrativa e, in quanto tale, acquisibile ed utilizzabile ai fini probatori, nel processo penale, ai sensi dell'art. 234 cod. proc. pen.”, per altro verso, si ammette che detto verbale:

- non può costituire “un atto processuale, poiché non è previsto dal codice di rito o dalle norme di attuazione (ex art. 207 disp. att. cod. proc. pen.)”;
- non può essere qualificato quale “particolare modalità di inoltro della notizia di reato”, ex art. 221 disp. att. cod. proc. pen., in quanto “i connotati di quest'ultima sono diversi”;
- può essere “.....inserito nel fascicolo del dibattimento come documento extra-processuale redatto nel corso di un'attività amministrativa ed essere utilizzato a fini probatori”;
- costituisce “il documento extraprocessuale può anche avere un contenuto valutativo senza che ciò comporti una violazione del principio del libero convincimento del giudice, giacché questi non potrà recepire acriticamente simili risultati”.

Cass., sez. III, 10 aprile 1997, n. 4432 in *Cass. pen.* 1998, 651 (s.m.). La nozione di documento dato dalla Magistratura di legittimità è che da esso “non sembra che si possa accedere ad un'esegesi restrittiva, limitata al contenuto rappresentativo di fatti, caratterizzato dall'intenzionale formazione di una prova, giacché l'eterogeneità delle ipotesi documentali stabilite dall'art.234 c.p.p. concernono ogni rappresentazione anche non intenzionale di un tema probatorio”. gli ermellini giunsero ad asserire che l'art. 234 c.p.p. non discrimina “tra i diversi mezzi di rappresentazione e le differenti realtà rappresentate”...” tra rappresentazione di fatti e rappresentazione di dichiarazione”, tanto da asserire che “il documento extraprocessuale può anche avere un contenuto valutativo senza che ciò comporti una violazione del principio del libero convincimento del giudice, giacché questi non potrà recepire acriticamente simili risultati”.

Cass., sez. I, 11 novembre 1991, n. 12564 *CED. Cass. Rev. 189531* (s.m.). Quindi, “il processo verbale di constatazione non risulta alterato nei suoi tratti genetici di documento proprio di un'attività amministrativa solo perché emergono indizi di reato, comportando detta emersione esclusivamente l'insorgere degli obblighi imposti dalla legge” giacché il “documento in parola, come è noto, non integra gli estremi di verifica tecnica assimilabile alla perizia in virtù dell'art. 223 disp. att. c.p.p.

reato, ma anche quando in mancanza del raggiungimento della prova sia sufficientemente concreta la possibilità che l'ipotesi di reato possa realizzarsi. Si pensi ad esempio all'ipotesi del superamento della soglia di punibilità per l'imposta evasa di cui al D. Lgs 74/2000 ove l'accertamento sarà equiparato all'attività tipica delle indagini preliminari<sup>3</sup>.

Viceversa, di parere difforme appare la tesi secondo cui l'obbligo derivante dall'art. 220 disp. att. c.p.p. ricorre soltanto in presenza di elementi concreti di colpevolezza nei confronti del soggetto sottoposto all'atto ispettivo o di vigilanza<sup>4</sup>. Di qui, la conseguenza, di ritenere legittimi, i fatti acquisiti attraverso i dati, notizie e documenti, utilizzabili, sia in sede di accertamento e contenzioso fiscale, che in sede penale.

A tale proposito, occorre precisare che la *ratio* sottesa all'art. 220 disp. att. c.p.p. attiene al rispetto delle regole procedurali, in riferimento al procedimento probatorio penale, poiché, come è noto, per il procedimento tributario e, in genere per gli altri procedimenti amministrativi, vige il principio di autonomia così come disciplinato ex art. 20 del D. Lgs 74/2000 e artt. 2 e 654 del c.p.p.

Contrariamente a quanto sostenuto, non potranno essere utilizzati quei fatti evidenziati nel *p.n.c.* qualora, in presenza di elementi di colpevolezza, emersi nei confronti del soggetto sottoposto ad attività ispettiva, gli ufficiali di Polizia giudiziaria non abbiano provveduto a rispettare le regole procedurali del processo penale<sup>5</sup>.

A tale proposito si segnala una carenza, sotto il profilo organizzativo, nella disciplina indicata dall'art. 114 disp. att. c.p.p. laddove, si fa riferimento soltanto alle attività ispettive della Polizia giudiziaria non ricomprendendo, per tale adempimento, anche il personale dell'Agenzia delle Entrate<sup>6</sup>. Infatti, sarebbe opportuno prevedere un coordinamento più incisivo tra il personale dell'Agenzia delle Entrate, qualora sussistano indizi di reato a carico del soggetto verificato, ed il Reparto della Guardia di Finanza, competente nella circoscrizione di servizio in cui il contribuente ha il proprio domicilio fiscale, ex art. 58 del D.P.R. n. 600/73 onde evitare compimento di atti inutilizzabili sotto il profilo formale<sup>7</sup>.

Del resto, le regole procedurali in materia di acquisizione documentale amministrativa, dovrebbero uniformarsi ai criteri previsti dal codice di procedura penale, prevedendo non solo un adeguato regime di inutilizzabilità, ma più in generale un ripensamento sulle finalità dell'accertamento fiscale e delle garanzie richieste ex art. 111 della Cost. sul Giusto Processo, come evidenziato dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia<sup>8</sup>.

<sup>3</sup> F. ALVINO, D. PRETTI, *Le indagini preliminari*, G. Giappichelli, Torino, 2017, 53 ss.

<sup>4</sup> Cass. pen., Sez. III, sent. 43552 del 30 aprile 2014, in *Guida dir.*, 2015, 4, 92 (s.m.).

<sup>5</sup> Cass. pen., Sez. III, sent. 50009 dell'11 dicembre 2019, in *De Iure Giuffrè* (inedita); “nel momento in cui emergono indizi di reato e non meri sospetti, occorre, però, procedere secondo le modalità prescritte dall'art. 220 disp. att. cod. proc. pen, con la conseguenza che la parte di documento, compilata prima dell'insorgere degli indizi, ha sempre efficacia probatoria ed è utilizzabile, mentre non è tale quella redatta successivamente, qualora non siano state rispettate le disposizioni del codice di rito”.

<sup>6</sup> Cass., Sez. I, 9 marzo 2011, n. 13494, in Cass. pen., 13494, in *Diritto e Giustizia on Line* 2011.

<sup>7</sup> Cass., Sez. III, 14 novembre 2018, n. 51497 in *De Iure Giuffrè* (inedito) *Limiti all'utilizzo del Pvc in sede penale, la Cassazione conferma la necessità di rispettare le garanzie difensive*.

<sup>8</sup> Comm. trib. II g. Lombardia Sez. LXVII, sent. 9 novembre 2015 n. 4801. Osservava nel giudizio che

In tale ordine di idee il filo conduttore si rinverrebbe nella individuazione di premesse e finalità dell'accertamento tributario.

In tal senso, poiché l'accertamento tributario costituisce la premessa logico-giuridica, delle necessarie valutazioni anche al giudice penale in sede di motivazione della sentenza, non si comprende per quale ragione, l'accertamento tributario debba essere svincolato da stringenti regole probatorie e di giudizio se il fine è quello di superare attraverso la motivazione ogni ragionevole dubbio<sup>9</sup>.

Ecco perché riconoscere il momento iniziale nel quale attribuire rilevanza penale ad un fatto risulta importante non solo sotto il profilo temporale, per individuare la condotta delittuosa fraudolenta, infedele o omessa dichiarazione annuale sulle Imposte sui Redditi e Imposta sul Valore Aggiunto, ma anche per ricostruire sotto il profilo probatorio ogni singola fase dell'accertamento<sup>10</sup>.

Quindi, in maniera diversificata, si potrebbe sostenere che quel che rileva non è tanto il processo verbale di constatazione ma il processo verbale di verifica, poiché indica dettagliatamente, le operazioni giornaliere svolte dai verbalizzanti.

Pertanto, il processo verbale di verifica appare nel suo contenuto, più idoneo a precisare sia in termini di procedure che di metodologie eseguite, gli elementi utili ad ottenere le risultanze constatate per la quantificazione di materia imponibile che potranno poi costituire il compendio probatorio che insieme al *p.v.c.* da allegare alla *notitia criminis* saranno trasmessi all'Autorità Giudiziaria competente.

Appare evidente l'utilità sistematica, nel ricercare gli elementi caratterizzanti il *fumus commissi delicti* nel processo verbale di operazioni compiute, piuttosto che nel processo verbale di constatazione, anche se, quest'ultimo, riveste il ruolo di:

- atto amministrativo extraprocessuale;
- atto ricognitivo di natura amministrativa;
- prova documentale, dal quale si desumono argomenti di prova, per i suoi tecnicismi;
- parte integrante del fascicolo processuale per renderlo acquisibile ed utilizzabile ai fini probatori ai sensi dell'art. 234 c.p.p.

## **2. Le connessioni funzionali tra polizia giudiziaria e polizia economico finanziaria.**

La disamina di eventuali connessioni funzionali tra Polizia giudiziaria e Polizia economico finanziaria, richiede di soffermarsi, preliminarmente, sulla disciplina degli

nell'ordinamento italiano poiché esiste un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, desumibile dall'art. 111, comma 1 della Costituzione, le stesse trovano applicazione ad ogni tipo di giurisdizione e quindi anche a quella tributaria. Pertanto, sempre la stessa Commissione forniva un parallelismo, estremizzandone i contenuti, tra l'affermazione di evasione estorta sotto tortura la quale, per assurdo, costituirebbe una prova legittima, utilizzabile nel processo tributario ed il principio di inutilizzabilità in parola. Se così fosse si creerebbe un'aberrazione nel diritto tributario nel dare legittimazione ad un'acquisizione irrituale delle prove.

<sup>9</sup> *Ex multis*, Cass. Civ., Sez. Trib., 19 ottobre 2005, n. 20253, in *Giur. it.* 2006, 5, 1082; Cass., 1 ottobre 2004, n. 19689, in *Foro it.*, 2005, I, 3167; Cass. Civ., Sez. Trib., 1 ottobre 2004, n. 19690, in *Giust. Civ. mas.* 2004, 10.

<sup>10</sup> Cass. Sez. III, 8 febbraio 2017, n. 5742, in *CED Cass. Rv* 269758.