

Vizi dell'azione amministrativa tributaria e loro rilevanza nel processo penale tributario *

Antonio Perrone

Estratto: ????????

Abstract: ??????????

SOMMARIO: **1.** I diversi profili di rilevanza del vizio istruttorio. Delimitazione del campo di indagine - **2.** Il vizio istruttorio “proprio” ed il vizio istruttorio “collegato” - **3.** La creazione giurisprudenziale della categoria delle cd. “prove incostituzionali” - **4.** La selezione dei vizi dell'azione amministrativa tributaria che potenzialmente possono assumere rilevanza nel processo penale tributario - **5.** La rilevanza dei vizi “propri” dell'azione amministrativa tributaria nel processo penale - **5.1.** Segue: i vizi “propri” irrilevanti - **5.2.** Segue: i vizi “propri” potenzialmente rilevanti - **6.** La rilevanza processualpenalistica dei vizi “collegati” - **7.** Prima conclusione: irrilevanza della “patologia” amministrativa tributaria nel processo penale tributario - **8.** Perché non convince la tesi dell'irrilevanza del vizio “collegato” che rimane all'interno dell'area amministrativa - **9.** I vizi “propri” dell'azione amministrativa tributaria e le prove “incostituzionali”. Possibile rilevanza della violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale tributario nel processo penale - **9.1.** Segue: la rilevanza “tributaria” del mancato rispetto del contraddittorio “anticipato” - **9.2.** Segue: la rilevanza “penale” del mancato rispetto del contraddittorio “anticipato” - **9.3.** Segue: il bilanciamento che sta a fondamento della valutazione della “prova incostituzionale”. Le analogie con il cd. “test di proporzionalità” e la sua recente applicazione da parte della Corte Costituzionale - **9.4.** L'incidenza penale del vizio amministrativo tributario concernente la violazione del contraddittorio endoprocedimentale - **10.** Seconda conclusione: i vizi “propri” dell'azione amministrativa tributaria che comportano la violazione di diritti fondamentali di rilevanza costituzionale rilevano nel processo penale tributario.

1. I diversi profili di rilevanza del vizio istruttorio. Delimitazione del campo di indagine - In via preliminare va detto che il tema della rilevanza

* Il presente scritto costituisce il testo della relazione, con l'aggiunta delle note, tenuta a Catania il 19 giugno 2015, in occasione del Convegno, organizzato dalla Società fra gli Studiosi di Diritto Tributario, dal titolo “Reati fiscali e azione amministrativa tributaria”.

za dei vizi dell'azione amministrativa tributaria nel processo penale tributario confina con quello, più generale, dei vizi istruttori nei rapporti fra procedimento e processo tributario e procedimento e processo penale; tema che può essere studiato almeno sotto tre differenti profili.

Il primo è quello che analizza l'incidenza dei vizi dell'istruttoria penale nel processo tributario¹, il secondo è quello che, viceversa, analizza l'incidenza dei vizi dell'azione amministrativa tributaria nel processo penale, il terzo, infine, è quello che valuta la diversa incidenza del medesimo vizio istruttorio nei due processi.

La violazione della norma processuale penale che vizia l'acquisizione o la valutazione dell'elemento probatorio, infatti, può pesare diversamente nel processo tributario ed in quello penale. Si pensi, per esempio, alla nota questione dell'emersione degli indizi di reato nel corso di una verifica fiscale, alla connessa applicazione dell'art. 220 delle disposizioni di attuazione al c.p.p., ed al diverso grado di tutela che la Suprema Corte ha riconosciuto in ambito penalistico (ove il vizio rileva e produce l'inutilizzabilità degli elementi istruttori acquisiti in violazione delle disposizioni del citato art. 220) e in ambito tributario (ove il vizio non rileva nel presupposto che l'art. 191 c.p.p. non sia applicabile al processo tributario)². D'altro canto, la violazione della norma che regola l'attività amministrativa di accertamento del tributo può giocare un ruolo diverso nel processo tributario ed in quello penale. Si pensi alla problematica questione dell'inutilizzabilità degli elementi istruttori acquisiti in sede di accesso e perquisizione domiciliare in assenza dell'autorizzazione del procuratore della Repubblica prevista dagli artt. 33 del DPR n. 600/73 e 52 del DPR n. 633/72; vizio dell'azione amministrativa tributaria che, secondo il più recente orientamento della Suprema Corte (Cass., sez. trib., n. 13319/2013 e Cass., sez. trib., n. 23595/2011), rende "parzialmente" utilizzabili in ambito tributario gli elementi di prova che non risultano "*inscindibilmente connessi*" con il vizio istruttorio³.

In questo studio mi occuperò soltanto degli ultimi due profili di indagine, vale a dire, la rilevanza del vizio dell'azione amministrativa tribu-

¹ Sul tema si veda PORCARO, *L'utilizzo ai fini tributari degli elementi probatori raccolti in violazione dei poteri istruttori*, in AA.VV., *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, a cura di V. Uckmar e F. Tundo, Piacenza, 2005, p. 655 ss.; MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in "Rass. trib.," 2009, I, p. 83 ss.

² Il tema verrà approfondito nel § 6 ove si farà riferimento alla la recente sentenza n. 4919 del 3 febbraio 2015, sez. 3^a pen., Corte di Cassazione.

³ Sul tema, con nota a Cass., sez. tributaria, 29 maggio 2013, n. 13319 (citata nel testo) si veda VIOTTO, *Le violazioni commesse nel corso dell'attività d'indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi*, in "Riv. dir. trib.," 2014, parte seconda, p. 7 ss.

taria nel processo penale e la diversa rilevanza che il medesimo vizio può assumere nei due processi⁴.

È importante operare la superiore distinzione fra i diversi livelli di indagine, in quanto consente di svolgere la nostra analisi senza dover necessariamente prendere posizione sulla *vexata quaestio* del rapporto fra attività istruttoria tributaria e attività impositiva. Di fatti, Il riconoscimento dell'“autonomia” dell'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria rispetto all'azione impositiva⁵, per cui essa rappresenta un “presupposto” solo “eventuale” dell'atto d'imposizione, o, di contro, la configurazione dell'azione impositiva secondo il classico schema del procedimento amministrativo (tesi che, invero, sembra ormai assodata negli arresti giurisprudenziali della Suprema Corte), è problematica squisitamente tributaria, che attiene alla possibilità di configurare la nullità dell'atto di imposizione come sanzione “derivata” del vizio dell'attività istruttoria, in un'ottica chiaramente procedimentale, ovvero come conseguenza dell'inutilizzabilità del materiale probatorio viziato, in un'ottica, questa volta, di “autonomia” dell'attività istruttoria rispetto all'azione impositiva⁶.

Nei rapporti fra il vizio dell'azione amministrativa tributaria ed il processo penale, invece, non si pone certamente un problema di nullità “derivata” dell'atto amministrativo (*id est*: l'avviso di accertamento), in quanto, notoriamente, nel processo penale non si annulla alcunché, ma si accerta l'eventuale responsabilità dell'imputato. Ecco allora che, per analizzare la rilevanza del vizio dell'azione amministrativa tributaria nel processo penale diviene ininfluenza la questione del rapporto fra attività istruttoria tributaria e atto impositivo, in quanto, in ambito penalistico, il problema che si porrà non è mai quello dell'annullamento dell'atto come effetto “derivato” del vizio procedimentale, ma quello dell'“utilizzabilità” dell'elemento di prova viziato.

In sostanza, il tema delle refluenze dei vizi dell'azione amministrativa tributaria nel processo penale risponde sempre alla seguente domanda: il dato probatorio acquisito in violazione della regola amministrativa è utilizzabile nel processo penale? È naturale, allora, che la risposta a questa

⁴ Va detto, per inciso, che la dottrina tributaria si è già ampiamente occupata del primo profilo di indagine, attinente ai riflessi delle violazioni istruttorie penalistiche nel processo tributario. Per un essenziale riferimento bibliografico si veda la dottrina citata nelle note precedenti.

⁵ Tema ampiamente affrontato da LA ROSA, (voce) *Accertamento tributario*, in “Dig. Disc. Priv.”, sez. comm., I, 1987, p. 5 ss., il quale osserva che i poteri inquisitori dell'Amministrazione finanziaria “stanno a monte, o comunque al di fuori, del procedimento impositivo, e debbono essere ricondotti ad una autonoma funzione di vigilanza e controllo delle attività economiche svolte dal contribuente”; ID., *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in “Riv. dir. trib.”, 2009, I, p. 523 ss.; ID., *Sui riflessi procedimentali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in “Riv. dir. trib.”, 2002, II, p. 292 ss.

⁶ Su tale problematica si veda altresì VIOTTO, *op. cit.*, p. 12 ss.

domanda si cerchi nella norma processualpenalistica che regola la materia dell'utilizzabilità delle prove e cioè l'art. 191 c.p.p.

Sia chiaro, però, che il termine "utilizzabilità" lo si è inteso finora *in senso lato*, e cioè per stabilire la rilevanza o meno dell'elemento probatorio affetto da vizio amministrativo nel processo penale. Adesso si rende necessaria un'ulteriore specificazione, in quanto nelle categorizzazioni processualpenalistiche, la prova viziata, può essere "nulla" o "inutilizzabile" e diverse sono le conseguenze in tema di possibilità di sanatoria del vizio⁷.

Pertanto, fermo restando che il problema principale rimane quello dell'*utilizzabilità in senso lato*, e cioè stabilire se il vizio dell'azione amministrativa tributaria inficia in qualche modo la valenza dell'elemento probatorio nel processo penale, non si può, però, sottacere che problema connesso al principale, sebbene di stretta rilevanza processualpenalistica, è quello di stabilire se l'eventuale vizio amministrativo renda la prova nulla o inutilizzabile nel processo penale⁸.

2.- Il vizio istruttorio "proprio" ed il vizio istruttorio "collegato" - Il primo quesito che pone la questione della rilevanza processualpenalistica del vizio dell'azione amministrativa tributaria attiene proprio alla natura dello stesso. Ci si deve chiedere, cioè, se esso abbia sempre la stessa struttura o se possa assumere configurazione diversa e, come conseguenza di ciò, avere diversi effetti nel processo penale.

Ritengo che il vizio dell'azione amministrativa tributaria che rileva nel processo penale possa assumere almeno due forme diverse: si può trattare di un vizio "*proprio*" dell'azione amministrativa ovvero di un vizio "*collegato*" alle regole processualpenalistiche.

Chiameremo vizio "*proprio*" quello che riguarda la violazione di norme che disciplinano esclusivamente l'azione amministrativa tributaria, senza alcuna refluenza, neanche indiretta, con le regole processualpenalistiche. È vizio *proprio*, per esempio, l'accesso ai dati bancari in mancanza dell'autorizzazione prevista dall'art. 32 del DPR n. 600/73 (autorizzazione che non coinvolge attori del processo penale ma che rimane

⁷ Si tratta di una tematica assai dibattuta nel processo penale. Per un riferimento, ancora una volta essenziale, alla dottrina si veda CONTI, *Annullamento per violazione di legge in tema di ammissione, acquisizione e valutazione delle prove: le variabili giurisprudenziali*, in "Cass. pen.", 2013, p. 485 ss.

⁸ Problema, questo che, come premesso nel testo, assume rilevanza processualpenalistica e che solo incidentalmente verrà affrontato nel presente studio. Per qualche riferimento bibliografico sul tema in questione e con riferimento alla dottrina processualpenalistica, si veda GALANTINI, *Inutilizzabilità della prova e diritto vivente*, in "Riv. it. dir. e proc. pen.", 2012, p. 64 ss.; CONTI, *Il volto attuale dell'inutilizzabilità: derive sostanzialistiche e bussola della legalità*, in "Dir. pen. proc.", 2010, p. 793 ss.; RAFARACI, *Ricognizione formale dell'imputato e (pretesa) fungibilità delle forme probatorie*, in "Cass. Pen.", 1998, p. 1745 ss.

all'interno dell'area amministrativa tributaria), così come l'accesso nei locali di svolgimento dell'attività senza l'autorizzazione prescritta dall'art. 52 del DPR n. 633/72 (richiamato dall'art. 33 del DPR n. 600/73), o il prolungamento dell'attività di verifica oltre il termine previsto dall'art. 12, comma 5, dello Statuto del contribuente, o, ancora, la mancata specificazione nei cd. "questionari" che, in caso di inottemperanza alle richieste documentali dell'ufficio, il contribuente incorrerà nella preclusione di cui all'art. 32, comma 4 del DPR n. 600/73. A mio modo di vedere, poi, è vizio *proprio* dell'azione amministrativa anche l'emissione dell'atto d'imposizione senza che sia stato rispettato il termine di sessanta giorni concesso al contribuente per presentare "osservazioni e richieste" successivamente alla chiusura dell'attività di verifica, ai sensi dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente⁹.

Chiameremo, invece, vizio *collegato* quello che coinvolge *direttamente* o (più spesso) *indirettamente* regole o soggetti del processo penale che intervengono con una funzione di garanzia o di autorizzazione all'esercizio dell'attività istruttoria. Così, è vizio *collegato* l'accesso in locali adibiti anche ad abitazione senza l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica prevista dall'art. 52 del DPR n. 633/72 (e 33 del DPR n. 600/73), o il proseguimento dell'attività istruttoria senza il rispetto delle cautele o guarentigie previste dal codice di procedura penale dopo che siano emersi indizi di reità a carico del contribuente sottoposto a verifica, o, ancora, l'acquisizione da parte dei verificatori fiscali (nella maggior parte dei casi la G di f.) di *sommario informazioni* da un soggetto che, al momento in cui le rende, dovrebbe già rivestire la qualifica di soggetto "indagato", con la conseguenza che le sue deposizioni dovrebbero essere assunte con le cautele previste dall'art. 63 c.p.p.

Va chiarito che la distinzione fra vizio *proprio* e vizio *collegato* non è nella legge, ma la si può dedurre (seppur indirettamente) dall'applicazione che le diverse corti hanno fatto delle norme di legge. Il campo di estensione e di articolazione della c.d. *lex probatoria*, infatti, come ha sottolineato la dottrina processualpenalistica, è delineato dal cd. "diritto vivente", o, con espressione forse più appropriata, dal cd. diritto

⁹ La letteratura tributaria sul tema è assai vasta. Senza alcuna pretesa di esaustività e con specifico riferimento al tema della violazione del termine di cui all'art. 12, comma 7, si veda SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in AA. VV. *Lo Statuto dei Diritti del Contribuente* (a cura di Gianni Marongiu), Torino, 2004, p. 131 ss.; MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, p. 117 ss. e 130 ss.; P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Consensus, equità, e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, Torino, 2012, p. 451 ss.; COLLI VIGNARELLI, *Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente e invalidità dell'atto impositivo*, in "Riv. dir. trib.", 2014, I, p. 682 ss. Per più ampi riferimenti bibliografici sia consentito il richiamo ad A. PERRONE, *L'art. 12 dello Statuto ed il contraddittorio "endoprocedimentale" tributario: una questione ancora aperta*, in corso di pubblicazione.

“giurisprudenziale”¹⁰. Invero, va detto che l’intendimento dei *conditores* del nuovo codice di procedura penale era esattamente l’opposto, e cioè quello di una stretta applicazione del principio di legalità, sotto forma di tassatività dei vizi probatori¹¹. Tuttavia la stessa formulazione dell’art. 191 c.p.p. ha reso ben presto evidente che tale obiettivo era difficilmente perseguibile, per cui oggi la materia dei vizi probatori, delle possibili forme di sanatoria degli stessi, così come quella dei limiti di acquisizione e valutazione delle prove nel processo, è principalmente modellata dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, della Suprema Corte e delle corti di merito¹². Per cui lo studio degli effetti del vizio amministrativo tributario nel processo penale non può prescindere dall’esame delle evoluzioni giurisprudenziali.

3. La creazione giurisprudenziale della categoria delle cd. “prove incostituzionali” - Ebbene, proprio la giurisprudenza ha creato la categoria delle cd. “prove incostituzionali”.

Già con la sentenza n. 34 del 1973 (che, sebbene sia stata emessa nella vigenza del precedente codice di procedura penale, è stata più volte richiamata anche dalle sentenze più recenti) la Corte Costituzionale ha chiarito che non rilevano soltanto i vizi attinenti all’acquisizione di una prova che la legge non consente, ma anche quei vizi che si manifestano nelle modalità di “acquisizione” di una prova che la legge consente¹³. Di fatti, se la prova ammessa dalla legge viene acquisita con modalità che comportano la violazione di precetti costituzionali o di diritti fondamentali dell’individuo, la conseguenza sarà comunque l’inutilizzabilità della prova¹⁴. Il principio della inutilizzabilità delle prove cd. *incostituzionali* è stato, poi, ribadito dalla stessa Corte con la sentenza n. 81 del 1993, ove i Giudici della Consulta hanno ritenuto che “*non possono validamente ammettersi in giudizio mezzi di prova che siano stati acquisiti attraverso*

¹⁰ Sul punto si veda GALANTINI, *Inutilizzabilità delle prove e diritto vivente* cit., *loco cit.*; CAPONE, *L’invalidità nel processo penale. Tra teoria e dogmatica*, Padova, 2012, *passim*; CONTI, *Accertamento del fatto e inutilizzabilità nel processo penale*, Padova, 2007, *passim*.

¹¹ Sul punto si veda CONTI, *Annullamento per violazione* cit., p. 486. Per una diversa prospettazione si veda DINACCI, *L’inutilizzabilità nel processo penale. Struttura e funzione del vizio*, Milano, 2008, p. 46 ss.

¹² Cfr. CONTI, *Annullamento per violazione* cit., p. 485.

¹³ Si veda, a riguardo, GREVI, *Insegnamenti, moniti e silenzi della Corte costituzionale in tema di intercettazioni telefoniche*, in “2Giur. cost.”, 1973, p. 341 ss. Analizza la rilevanza delle prove *incostituzionali* nel diritto tributario, PORCARO, *L’utilizzo* cit., *loco cit.*

¹⁴ Segnatamente, la Corte Costituzionale, nella citata sentenza n. 34/1973, ha affermato il principio in ragione del quale 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*”.

attività compiute in violazione delle garanzie costituzionali poste a tutela dei fondamentali diritti dell'uomo o del cittadino".

La Corte di Cassazione ha ripreso e metabolizzato tale principio, e ne ha fatto diretta applicazione nell'articolare le cd. "categorie" dell'inutilizzabilità; articolazione contenuta nella nota sentenza a SS. UU. n. 16/2000 (Tammaro) ove, distinguendo le forme dell'inutilizzabilità in "fisiologica", "patologica" e "relativa"¹⁵, i Giudici di legittimità, in sessione plenaria, hanno chiarito che le cd. prove *incostituzionali* rientrano nella categoria dell'inutilizzabilità "patologica". Segnatamente, le SS. UU., richiamando peraltro vari precedenti delle stesse, hanno confermato che in quest'ultima categoria *"rientrano tanto le prove oggettivamente vietate quanto le prove comunque formate o acquisite in violazione - o con modalità lesive - dei diritti fondamentali della persona tutelati dalla Costituzione e, perciò, assoluti e irrinunciabili, a prescindere dall'esistenza di un espresso o tacito divieto al loro impiego nel procedimento contenuto nella legge processuale"*.

La prova che non può trovare ingresso nel processo penale, dunque, non è soltanto quella espressamente vietata dalla legge, ma è anche quella che, pur in assenza di uno specifico divieto normativo, sia acquisita con modalità tali da arrecare lesione ad un diritto fondamentale della persona (in quanto tale *"assoluto"* ed *"irrinunciabile"*) costituzionalmente tutelato.

Il quadro sopra delineato, allora, si ispessisce e si complica, in quanto si dovrà valutare se eventuali vizi commessi nell'esercizio dell'azione amministrativa tributaria possano comportare la violazione di diritti fondamentali della persona tutelati dalla Costituzione; in questo caso il vizio "amministrativo", producendo una prova cd. "incostituzionale", dovrebbe certamente assumere rilievo in ambito processualpenalistico, dovendosi quantomeno porre la "questione" dell'utilizzabilità della prova.

¹⁵Per quanto non di stretta attinenza al tema d'indagine, è comunque opportuno chiarire la portata delle diverse categorie elaborate dalle SS. UU. nella citata sentenza Tammaro. L'inutilizzabilità cosiddetta *fisiologica* della prova è quella *"funzionale ... ai peculiari connotati del processo accusatorio in forza dei quali il giudice non può utilizzare ai fini della deliberazione prove, pure assunte secundum legem, ma diverse da quelle legittimamente acquisite nel dibattimento secondo l'articolo 526 Cpp, con i correlati divieti di lettura di cui all'articolo 514"*. L'inutilizzabilità cosiddetta *relativa* è quella stabilita dal legislatore in via esclusiva *"nel dibattimento"*, quale, ad esempio, quella previste dall'articolo 350, comma 7, c.p.p., per le dichiarazioni spontanee rese alla p.g. dall'indagato o quella prevista dall'articolo 360, comma 5, c.p.p., per l'accertamento tecnico non ripetibile eseguito dal p.m. in difetto delle condizioni indicate, o, ancora, quella prevista dall'articolo 403, comma 1, c.p.p. per l'incidente probatorio cui non abbia partecipato il difensore dell'imputato. L'inutilizzabilità cosiddetta *patologica*, infine, è quella *"inerente .. agli atti probatori assunti contra legem, il cui impiego è vietato in modo assoluto non solo nel dibattimento ma in qualsiasi altra fase del procedimento, ivi comprese le indagini preliminari, l'udienza preliminare, le procedure incidentali cautelari e quelle negoziali di merito"*.

4. *La selezione dei vizi dell'azione amministrativa tributaria che potenzialmente possono assumere rilevanza nel processo penale tributario* - Ritengo che le superiori riflessioni abbiano fornito gli elementi minimi per poter correttamente selezionare quei vizi dell'azione amministrativa tributaria che sono suscettibili di assumere qualche rilievo nel processo penale tributario. Si tratta, a questo punto, di rispondere alle seguenti domande:

- assumono rilevanza nel processo penale i vizi dell'azione amministrativa tributaria che abbiamo definito vizi *propri*?
- in che misura assumono rilievo nel processo penale i vizi dell'azione amministrativa tributaria che abbiamo definito vizi *collegati*?
- l'eventuale vizio dell'azione amministrativa tributaria, che comporti altresì la lesione di un diritto fondamentale di spessore Costituzionale, che rilevanza ha nel processo penale?

5. *La rilevanza dei vizi "propri" dell'azione amministrativa tributaria nel processo penale* - La dottrina processualpenalistica, anche in ragione di un consolidato orientamento della Suprema Corte, ha osservato che, nonostante l'art. 191 c.p.p. faccia testualmente riferimento "*ai divieti stabiliti dalla legge*", nel diritto "giurisprudenziale" non qualsiasi violazione di legge comporta l'inutilizzabilità della prova. I giudici di legittimità, infatti, per stabilire la rilevanza della violazione, operano secondo un criterio di ponderazione e bilanciamento dei contrapposti interessi in gioco; criterio che si articola, di sovente, nelle seguenti valutazioni: individuazione dell'interesse protetto dalla norma che disciplina la prova (sia essa una disposizione che individua un mezzo istruttorio, sia essa una disposizione che disciplina l'acquisizione nel processo dell'elemento di prova), analisi del grado di rilevanza di tale interesse (quale grado di tutela esso apporta al "bene giuridico" previsto dalla norma), bilanciamento fra l'interesse protetto dalla norma "probatoria" e interesse all'acquisizione (e conservazione) dell'elemento probatorio viziato¹⁶.

Certamente non è questa la sede per operare una ricostruzione delle modalità con cui la Suprema Corte, in ambito penalistico, affronta e risolve la questione del bilanciamento dei due interessi in gioco¹⁷, anche perché è difficile trovare, nelle diverse sentenze, un comune filone decisorio dal quale poter trarre un criterio generale di bilanciamento; sembra, infatti, che le diverse valutazioni ponderali dei giudici di legittimità siano poi inevitabilmente influenzate dalla fattispecie concreta oggetto del giudizio. Quindi più che un'analisi per "principi", dovrebbe farsi

¹⁶ Cfr. CONTI, *Annullamento* cit., p. 488.

¹⁷ Per un'analisi approfondita di questo tema si rimanda a CONTI, *op. e loco* ult. cit. ed ampia bibliografia ivi citata.

un'analisi per "casi". Peraltro, va detto che, stante il tema del presente studio, l'ambito di indagine deve essere opportunamente circoscritto, in quanto, ai nostri fini, non rileva qualsiasi vizio istruttorio, ma soltanto quei vizi che possano essere ricondotti alla violazione delle regole che disciplinano l'azione amministrativa tributaria e quindi agli eventuali elementi di prova che siano stati acquisiti in esito a tale attività (viziata).

Chiediamoci, allora, se la violazione di una norma che disciplina esclusivamente l'azione amministrativa tributaria (vizio *proprio*) possa viziare l'eventuale elemento probatorio raccolto al punto tale da renderlo inutilizzabile nel processo penale (tributario).

Un buon punto di partenza è certamente la già richiamata norma dell'art. 191 c.p.p., che, come premesso, prevede la sanzione (processuale¹⁸) dell'inutilizzabilità per "*le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge*"¹⁹.

Una sommaria analisi del testo induce a ritenere che la sanzione colpisca elusivamente le prove "vietate" dalla legge e ciò peraltro sarebbe conforme alla *ratio* con cui la norma è nata: dettare una disciplina tassativa delle inutilizzabilità.

Aderendo ad un'esegesi così ristretta le eventuali violazioni compiute dagli organi verificatori fiscali nell'esercizio dell'azione amministrativa difficilmente potrebbero assumere rilievo nel processo penale, in quanto non si tratta tecnicamente di prove "vietate" dalla legge, ma di prove acquisite nell'ambito di un procedimento "viziato", il che è ben diverso. La stretta esegesi letterale, dunque, non lascia alcuno spazio al vizio dell'azione amministrativa tributaria nel processo penale.

Si è detto però che l'art. 191 c.p.p. non ha risposto all'originario intendimento della "tassatività", ma "vive" nelle interpretazioni dei giudici e la Suprema Corte, in più di un'occasione, ha affermato che "*l'inutilizzabilità si ricollega ad un qualsiasi divieto espresso in forma diretta o anche indiretta*", aggiungendo che "*affermare il contrario significherebbe svuotare di contenuto la sanzione dell'inammissibilità*"²⁰. L'esegesi giurisprudenziale, dunque, è elastica e si allarga anche ai divieti espressi in forma "*indiretta*". Ma questo significa che l'arco delle possibilità interpretative si tende fino a comprendere anche i meri vizi dell'azione amministrativa tributaria? Vi è più che un fondato dubbio che l'estensione possa arrivare a tanto.

¹⁸ Per la configurazione dell'inutilizzabilità come sanzione processuale si veda CONTI, *Annullamento* cit., p. 486, nota 4.

¹⁹ Sul tema si veda altresì PORCARO, *op. e loco* ult. cit.

²⁰ In tal senso Cass., sez. 3^a pen., n. 44272 del 2005 (Colligiani) e Cass., sez. 3^a pen., n. 28371 del 2013.

5.1. Segue: i vizi “propri” irrilevanti - Intanto, va detto che non sono facilmente reperibili sentenze in cui la Suprema Corte si è occupata della rilevanza processualpenalistica dei vizi *propri* dell'azione amministrativa tributaria²¹. L'assenza di significativi precedenti probabilmente è indice della circostanza che la questione non è stata posta (o è stata posta in misura minima) ai giudici della Cassazione *penale*. Del resto, se consideriamo, per esempio, il granitico orientamento della Cassazione *tributaria* sull'irrilevanza nel processo tributario della violazione del termine di permanenza dei verificatori previsto dall'art. 12, comma 5, dello Statuto²², è naturale domandarsi a chi mai verrebbe in mente di sollevare un'eccezione sull'inutilizzabilità in ambito penalistico delle prove raccolte in una verifica fiscale che si è protratta oltre tale termine. Analogamente, può ragionevolmente ipotizzarsi che troverebbe scarso appiglio l'eccezione di inutilizzabilità nel processo penale degli elementi probatori acquisiti dagli organi verificatori nel corso di un accesso presso i luoghi di svolgimento dell'attività del contribuente in assenza dell'autorizzazione prevista dall'art. 52 del DPR n. 633/72 (chiaramente diversa, trattandosi di un vizio *collegato*, è l'ipotesi della mancata autorizzazione all'accesso c.d. “domiciliare”), così come sarebbe vana l'eccezione di inutilizzabilità “penalistica” dei dati bancari acquisiti in assenza della relativa autorizzazione (altro e diverso profilo, ovviamente, è quello della non applicabilità in ambito penalistico della presunzione legale relativa che assiste gli accertamenti bancari in ambito fiscale). Ciò probabilmente spiega come mai vi siano così poche pronunce della Suprema Corte relative alla rilevanza del vizio *proprio* dell'azione amministrativa tributaria nel processo penale.

Le poche sentenze che esistono (faccio ammenda se non sono stato in grado di reperirne altre), però, sono significative, in quanto dalle stesse sembra potersi trarre un criterio generale che guida la Suprema Corte nell'opera di bilanciamento fra l'interesse leso dalla violazione istruttoria amministrativa e l'interesse all'utilizzazione processuale del dato probatorio acquisito con il vizio.

Possono a riguardo citarsi le note pronunce sulla questione della necessità della rogatoria internazionale per l'utilizzo (nel processo penale) degli elementi documentali acquisiti dall'Amministrazione italiana presso uno Stato estero. Con la sentenza n. 27736 del 2012, la sez. 3^a penale

²¹ Per inciso, va detto che è stato, invece, diffusamente trattato il percorso opposto e cioè quello della rilevanza del vizio dell'istruttoria penale nel processo tributario.

²² Tema assai discusso dalla dottrina tributaria. Volendo citare soltanto gli ultimi contributi si veda, anche per un *excursus* giurisprudenziale, COLLI VIGNARELLI, *Violazione del termine di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente e nullità dell'accertamento*, in “Riv. dir. trib.”, I, 2014, p. 251 ss. ed ampia bibliografia ivi citata; TUNDO, *Effetti della violazione del termine di permanenza dei verificatori su prove e motivazione dell'accertamento*, in “Corr. trib.”, 2015, p. 585 ss.

della Suprema Corte ha affermato che le acquisizioni documentali della Guardia di finanza attengono al procedimento di accertamento fiscale ed, avendo natura di atti amministrativi, esulano dalla disciplina relativa alle rogatorie²³, ed ha poi precisato che la questione dell'utilizzazione processuale di questi documenti non va risolta facendo riferimento alla disciplina dell'art. 191 c.p.p., ma alla disciplina dettata dagli artt. 234 e ss. c.p.p. (che riguardano l'assunzione e la valutazione dei documenti nel processo).

Secondo i giudici di legittimità, dunque, l'eventuale vizio dell'atto istruttorio amministrativo non rileva nel processo penale, in quanto esso non è un atto "giudiziario", ma, al più, è un "documento" e pertanto non si pongono problemi di inutilizzabilità quando esso sia stato acquisito attraverso un procedura attuata in violazione di regole amministrative di carattere fiscale. Gli artt. 234 e ss. del c.p.p., infatti, non prevedono sanzioni di inutilizzabilità o di inammissibilità del documento che sia stato acquisito in violazione di norme che disciplinano l'azione amministrativa tributaria. Basti pensare, emblematicamente, alla nota vicenda della cd. "lista Falciani". Il GIP di Pinerolo, con un'ordinanza ormai nota (se non altro perché richiamata più volte nelle sentenze della Suprema Corte), non ha disposto l'inutilizzabilità del contenuto della "lista" perché essa era stata acquisita in violazione di regole amministrative relative al trasferimento di informazioni fra autorità fiscali di stati diversi (Francia e Italia), ma perché l'attività stessa del Falciani è stata ritenuta "illegale" e, dunque, i documenti non sono stati acquisiti ai sensi dell'art. 240, comma 2, c.p.p. che disciplina, per l'appunto, la "raccolta illegale di informazioni". Analogamente, la Corte di Cassazione, sez. 3^a pen., n. 38753/2012, pronunciandosi sulla questione della violazione dell'art. 191 c.p.p., denunciata (dal ricorrente) come violazione conseguente alla mancata distruzione dei documenti (le schede di sintesi individuale tratte dalla "lista"; cd. "fiche") nel corso del processo penale, ha rilevato che la mancata distruzione dei documenti non comporta violazione dell'art. 191 c.p.p., in quanto il GIP che non ha disposto la distruzione ha comunque palesato la possibilità che tali documenti non venissero utilizzati in dibattimento a causa della loro illecita acquisizione²⁴.

²³ La Corte ha citato, a riguardo, il noto precedente della stessa sez. 3^a - Cass., sez. 3^a pen., n. 24653 del 2009 - con il quale è stato affermato il principio di diritto secondo il quale "la sanzione d'inutilizzabilità degli atti assunti per rogatoria non si applica ai documenti autonomamente acquisiti dalla parte all'estero direttamente dalle amministrazioni competenti".

²⁴ Va detto, per inciso, che ormai la Corte di Cassazione, sez. VI-tributaria, con la recentissima ordinanza n. 8605 del 28.04.2015, sembra aver risolto anche il profilo strettamente "fiscale" dell'utilizzabilità della "lista" in quanto ha ritenuto che le modalità di acquisizione della stessa da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana siano conformi alla Dir. 79/79/CEE (e succ. modif.) ed alla normativa in tema di scambio di informazioni fra l'Italia e la Francia.

Si dovrebbe allora concludere che, secondo l’orientamento della Suprema Corte, il vizio *proprio* dell’azione amministrativa tributaria non ha rilevanza nel processo penale tributario.

Rimane, però, da chiarire “quale” vizio amministrativo *proprio* è irrilevante, o meglio, quale grado di lesione esso deve concretizzare per poter essere irrilevante.

Incrociando il contenuto delle diverse sentenze della Suprema Corte sembra che l’irrilevanza riguardi esclusivamente la violazione di quelle norme che hanno una funzione “organizzatoria” dell’attività dell’amministrazione. Ciò risulta, in particolar modo, dal filone giurisprudenziale relativo alla questione della mancanza di motivazione nell’autorizzazione agli accertamenti bancari. Con la recente sentenza n. 4314/2015 (Cass. civ., sez. V) i giudici di legittimità, nel ritenere non necessaria la motivazione dell’autorizzazione, hanno affermato che il provvedimento non è dettato “*al fine della ponderazione di interessi in conflitto riferibili a distinti soggetti, ma esclusivamente in funzione di verifica dell’efficienza dell’attività di ispezione, controllo, accesso, acquisizione dati ed informative, di competenza degli Uffici finanziari o della Guardia di Finanza*”. In sostanza, l’autorità gerarchica, nel rilasciare il provvedimento autorizzatorio si limita a verificare che l’indagine bancaria sia “*effettivamente funzionale*” all’attività di accertamento, il che non comporta “*scelte discrezionali*” dal parte dell’organo sovraordinato. In senso analogo, Cass., sez. V civ., 26.09.2014, n. 20420, ha affermato che l’autorizzazione alla verifica bancaria esplica una “*funzione organizzativa, incidente esclusivamente nei rapporti tra uffici*” ed ha la natura di un “*atto meramente preparatorio, inserito nella fase di iniziativa del procedimento amministrativo di accertamento*”, per cui essa “*non è nemmeno qualificabile come provvedimento o atto impositivo*” (per i quali è necessaria la motivazione).

Dunque, il vizio amministrativo “proprio”, che non rileva neanche in ambito tributario, e quindi - a maggior ragione - non rileva penalmente, è quello che consiste nella violazione di regole che sono funzionali all’organizzazione dell’attività amministrativa e che non prevedono la formazione di atti impositivi²⁵.

In questo senso, allora, è irrilevante nel processo penale l’eventuale violazione dell’art. 12, comma 5, dello Statuto (verifica protratta oltre i termini), così come la violazione delle garanzie previste dal comma 1

²⁵ Ben altro peso hanno, ovviamente, le violazioni concernenti l’azione impositiva (carenza o insufficienza di motivazione, motivazione errata, errato calcolo dell’imposta evasa, ecc.), soprattutto nel caso in cui la denuncia penale sia direttamente consequenziale all’emanazione di un avviso di accertamento (e, dunque, non preceduta da una verifica della Guardia di finanza che si è conclusa con la stesura di un processo verbale di constatazione che diviene autonoma fonte d’innescio del procedimento penale). La tematica, però, non è attinente al presente scritto.

(esplicitazione delle effettive esigenze di indagine e svolgimento delle stesse con modalità tali da arrecare la minor turbativa possibile al contribuente), dal comma 2 (diritto del contribuente ad essere informato delle ragioni della verifica) e dal comma 4 (verbalizzazione delle osservazioni e dei rilievi del contribuente in corso di verifica) dello stesso testo normativo. Analogamente non rileva la mancata autorizzazione prevista dall'art. 52, comma 1, del DPR n. 633/72, per accedere nei locali di esercizio dell'attività del contribuente, così come le autorizzazioni previste dall'art. 33 del DPR n. 600/73.

5.2. Segue: i vizi "propri" potenzialmente rilevanti - Volutamente abbiamo ommesso fin'ora di considerare una serie di possibili violazioni (mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto; mancata verbalizzazione delle risposte date dal contribuente in sede di accertamenti bancari, prevista dall'art. 32, comma 1, n. 2, del DPR n. 633/72; mancata verbalizzazione delle risposte date dal contribuente personalmente a seguito di ricezione del questionario previsto dallo stesso art. 32, ecc.) che hanno attinenza diretta o indiretta con il cd. "contraddittorio *endoprocedimentale*". Ciò perché il contraddittorio *anticipato* ha ultimamente assunto decisiva rilevanza in ambito fiscale ed è stato qualificato dalle SS. UU. della Suprema Corte (sentenza 17.06.-18.09.2014, n. 19667) come principio *fondamentale* ed *immanente* all'ordinamento tributario. La violazione delle regole che disciplinano il contraddittorio *endoprocedimentale*, pertanto, potrà essere più opportunamente analizzata allorché ci occuperemo dell'eventuale rilevanza processualpenalistica dei vizi dell'azione amministrativa tributaria che integrano lesioni di principi fondamentali e, dunque, possono dar luogo a prove potenzialmente *incostituzionali*.

A riguardo si deve preliminarmente osservare che, qualora la violazione delle regole dell'azione amministrativa tributaria comporti la lesione di un diritto fondamentale tutelato dalla costituzione, difficilmente potrà negarsi l'incidenza processualpenalistica della stessa. Il vizio, infatti, comporterebbe l'assunzione di una prova *incostituzionale*, come tale inutilizzabile nel processo penale. D'altro canto, nel già ricordato caso della "lista Falciani", la Suprema Corte, con la richiamata sentenza n. 8605/2015 ha riaffermato il principio dell'inutilizzabilità degli elementi di prova che siano acquisiti con modalità tali da comportare la violazione di diritti fondamentali dell'individuo di rilevanza costituzionale. Vero è che la sentenza non è stata emessa nell'ambito di un processo penale, ma se l'elemento probatorio non è utilizzabile in ambito fiscale, non lo sarà viepiù in ambito penalistico, ove l'esigenza di tutela è maggiormente avvertita per la rilevanza degli interessi in gioco, e, d'altronde, si è visto nel terzo paragrafo che l'inutilizzabilità *tout court* della prova *incostitu-*

zionale è principio che ha autorevolissima paternità, essendo stato affermato dalla Corte Costituzionale.

Il vizio *proprio* dell’azione amministrativa tributaria, pertanto, potrebbe anche rilevare nel processo penale quando comporti l’acquisizione di prove “*incostituzionali*”. Altro problema è stabilire “se” un vizio dell’azione amministrativa tributaria può comportare la lesione di un fondamentale diritto dell’individuo, che trova tutela nella Costituzione, e “se”, in particolare, la violazione del principio del contraddittorio *endoprocedimentale* può assumere questa portata lesiva.

6. La rilevanza processualpenalistica dei vizi “collegati” - Procedendo con ordine dovrà, però, dapprima analizzarsi la questione della rilevanza nel processo penale tributario dei vizi “*collegati*” e cioè (secondo la distinzione operata al § 2) quei vizi dell’azione amministrativa che comportano direttamente o indirettamente la violazione di garanzie processualpenalistiche o di norme procedurali che prevedono comunque la presenza di un attore del processo penale.

L’analisi della giurisprudenza della Corte di Cassazione in tema di vizi *collegati* conduce ad un risultato assai interessante, in quanto mostra che i giudici di legittimità hanno attribuito rilievo al vizio soltanto nel caso in cui esso comporti una lesione delle garanzie difensive previste dal codice di procedura penale nella fase di acquisizione dell’elemento di prova. Viceversa, laddove il vizio *collegato* attenga all’attività amministrativa tributaria, in quanto si riferisce a provvedimenti che, pur comportando l’intervento di un attore del processo penale (il procuratore della Repubblica), hanno il solo scopo di vagliare i corretti presupposti per l’attuazione delle verifiche fiscali, esso è stato ritenuto irrilevante.

Emblematica del primo orientamento è la recentissima sentenza n. 4919 del 3 febbraio 2015, sez. 3^a pen.; pronuncia che, peraltro, è di estremo interesse anche per le conseguenze che potrà avere nel processo penale tributario in genere. Con tale sentenza la Corte ha ribadito (ed ampliato) il principio, che era già stato affermato dalla stessa sez. 3^a - sent. n. 15372 del 10.2.2010 (Fiorillo) - secondo il quale “*è causa di inutilizzabilità dei risultati probatori la violazione delle disposizioni del codice di procedura penale la cui osservanza, nell’ambito di attività ispettive o di vigilanza, è prevista per assicurare le fonti di prova in presenza di indizi di reato*”. Facendo applicazione di tale principio i Giudici di legittimità hanno affermato che il processo verbale di constatazione redatto in esito ad una verifica fiscale “*è un atto amministrativo extraprocessuale, come tale acquisibile ed utilizzabile ex art. 234 c.p.p., a fini probatori. Tuttavia, qualora emergano indizi di reato, occorre procedere secondo le modalità previste dall’art. 220 disp. att., giacché altrimenti la parte del*

*documento redatto successivamente a detta emersione non può assumere efficacia probatoria e, quindi, non è utilizzabile*²⁶.

Risulta confermata, in primo luogo, la valenza “documentale” degli atti dell’istruttoria fiscale; difatti, il p.v.c., sia esso redatto dalla Guardia di finanza o dall’ufficio fiscale, è utilizzabile nel processo penale ai sensi dell’art. 234 c.p.p., e quindi alla stregua di un documento. Purtuttavia, quando nel corso dell’istruttoria tributaria emergano indizi di reità a carico del contribuente, gli organi verificatori dovranno procedere secondo le modalità previste dall’art. 220 delle disposizione di attuazione del c.p.p., per cui gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant’altro possa servire per l’applicazione della legge penale dovranno essere compiuti “*con l’osservanza delle disposizioni del codice*”.

La sentenza, come premesso, è di estremo interesse in quanto chiarisce altresì che, nel caso di cd. reati “soglia”, l’applicazione delle disposizione del codice di procedura penale si renderà obbligatoria nel momento in cui vi siano semplici “indizi” del superamento della “soglia” e non la “prova” del superamento. È noto che la pratica delle verifiche fiscali in cui vi è la contestazione di un reato “soglia” sostanzialmente “dribbla” la previsione del cit. art. 220, in quanto i verificatori assumono che soltanto al termine della verifica si potrà avere contezza del superamento della soglia, per cui, di fatto, il principio statuito dalla Suprema Corte non viene applicato in quelle verifiche. Oggi i giudici di legittimità ci dicono che, invece, è sufficiente che vi sia l’“indizio” del superamento della soglia per rendere applicabile l’art. 220. Gli effetti della sentenza potrebbero essere “imprevedibili”, in quanto dubito che esista una verifica tributaria in cui siano stati contestati reati “soglia” e contestualmente sia stata fatta applicazione dell’art. 220. La conseguenza potrebbe esser quella dell’inutilizzabilità in ambito penale di tutti i processi verbali che hanno concluso tali verifiche (quanto meno per la parte relativa alle acquisizioni probatorie realizzate dopo l’emersione degli indizi di reità).

Espressiva del primo orientamento è anche un’altra recentissima sentenza (Cass., sez. 4^a pen., 4.05.2015, n. 18451), in cui la Suprema Corte ha ritenuto inutilizzabili nel processo penale tributario²⁷ le dichiarazioni rese da un soggetto alla Guardia di finanza in corso di verifica, in quanto lo stesso, nel momento in cui è stato escusso a sommarie informazioni, doveva già essere considerato “indagato” e quindi, doveva essere sentito con le “garanzie” previste dall’art. 63 c.p.p. Anche in questo caso la Corte prevede una valutazione *in itinere*, stabilendo che gli organi verificatori

²⁶ Per completezza va detto che il principio era già stato ripetutamente affermato. Si vedano, ad esempio, Cass., sez. 3^a pen., 1.4.1998, n. 7820 (Molayem) e Cass. sez. 3^a pen., 18.11.2008, n. 6881 (Ceragioli).

²⁷ Si trattava di un ricorso avverso un provvedimento di reiezione della richiesta di riesame per un sequestro preventivo attuato a seguito della contestazione del reato di cui all’art. 2 del D. Lgs. n. 74/2000.

dovranno vagliare in corso d'opera la posizione del soggetto dal quale intendono attingere informazioni (mediante lo strumento delle "dichiarazioni"); se a carico di questo individuo sussistono già elementi tali da poterlo qualificare, anche "potenzialmente", come *indagabile*, l'escussione dello stesso non potrà essere liberamente attuata, ma dovrà essere corredata dalle "garanzie" previste dall'art. 63 del codice di rito.

La posizione della Suprema Corte è chiara: laddove si ravvisi la sussistenza di un vizio dell'azione amministrativa tributaria che comporta un deficit di garanzia, nel senso che l'attività di acquisizione dell'elemento di prova dovrebbe avvenire con le tutele previste dal codice di rito, ma queste non vengono rispettate, il vizio è rilevante nel processo penale e rende inutilizzabile l'elemento probatorio viziato.

Nettamente diversa è invece la posizione dei Giudici di legittimità nelle ipotesi in cui il vizio dell'azione amministrativa, seppur *collegato* (in quanto è comunque previsto un ruolo partecipativo dei soggetti del processo penale), riguarda il profilo organizzativo o quello della valutazione dei presupposti per l'esercizio dell'azione stessa.

Un primo, emblematico, esempio si trova in Cass., sez. 3^a pen., sent. n. 11307 del 1995 (Padani), ove la Corte ha sancito che sono utilizzabili nel processo penale gli elementi probatori raccolti dalla Guardia di finanza nel domicilio di un contribuente anche quando l'accesso sia stato disposto in mancanza della relativa autorizzazione del procuratore della Repubblica (prevista dall'art. 52 del DPR n. 633/72 e dall'art. 33 del DPR n. 600/3, che richiama l'art. 52), e ciò in quanto "*a tali accessi non è applicabile la disciplina prevista dal codice di rito per l'attività di polizia giudiziaria e, trattandosi di atti amministrativi e non giudiziari, la mancanza o la irregolarità formale dell'autorizzazione può essere considerata causa di invalidità dell'accertamento fiscale, ma non riverbera i suoi effetti sull'accertamento penale*".

La citata sentenza del 1995 può essere considerata come un "apripista", in quanto il principio in essa espresso è stato poi ribadito anche con riferimento alla questione della necessità della motivazione, in ordine ai "*gravi indizi di violazioni*" delle norme tributarie, che l'art. 52 richiede per l'autorizzazione all'accesso domiciliare. Con diverse sentenze la Suprema Corte ha sancito che l'omessa motivazione è irrilevante in quanto le verifiche fiscali della Guardia di finanza, anche se necessitano dell'autorizzazione del procuratore della Repubblica "*conservano la loro natura di indagini amministrative, finalizzate alla formazione di un successivo atto di imposizione fiscale*", per cui le eventuali "*irregolarità*" del procedimento amministrativo possono incidere sulla validità

dell'accertamento tributario “*ma non rendono inutilizzabile la ‘notizia criminis’ che emerge nel corso della verifica*”²⁸.

Si può concludere che la Suprema Corte ha operato una netta distinzione fra i vizi che “restano” nell’area amministrativa e quelli che, invece, “invadono” l’area penale.

Quando l’azione amministrativa tributaria è (anche potenzialmente) lesiva di garanzie e tutele previste dal processo penale diviene irrilevante la sua qualificazione in termini di attività “amministrativa”, e assume peso decisivo la possibile compromissione della tutela prevista dal codice di rito per la formazione della prova. Va sottolineato, infatti, che nel primo orientamento sopra analizzato la Corte non disconosce la natura “amministrativa” dell’atto, anzi ha ben chiaro che il processo verbale di constatazione redatto dai verificatori “è un atto amministrativo *extra-processuale* (Cass. n. 4919/ 2015, sopra citata), e tuttavia la natura amministrativa dell’atto non è considerata un ostacolo alla rilevanza del vizio in ambito penale, in quanto il vizio non è “amministrativo” (*recte*: non è “solo” amministrativo), ma è anche “penale”, nel senso che è potenzialmente lesivo di garanzie e tutele che il codice di rito detta per la formazione o acquisizione della prova. In questo caso il profilo “penalistico” del vizio diviene preponderante, ed esso rileva, comportando l’inutilizzabilità dell’elemento probatorio viziato.

Viceversa, quando il vizio rimane confinato all’area amministrativa e non palesa potenziali lesioni di tutele e garanzie processualpenalistiche, la natura “amministrativa” prende il sopravvento ed esso diviene irrilevante nel processo penale.

Quali conclusioni possiamo trarre dalle superiori riflessioni?

7. Prima conclusione: irrilevanza della “patologia” amministrativa tributaria nel processo penale tributario - La distinzione dei vizi dell’azione amministrativa tributaria in “*propri*” e “*collegati*” e l’analisi della loro rilevanza penalistica alla luce degli indirizzi della Suprema Corte, induce a ritenere che la “patologia” amministrativa è scarsamente rilevante nel processo penale tributario. I Giudici di legittimità tengono ben distinto l’atto “amministrativo” da quello “giudiziario” e ritengono che il vizio di formazione dell’atto amministrativo tributario, quando rimane confinato all’area fiscale, non rileva nel processo penale e ciò anche se la formazione dell’atto amministrativo coinvolge un attore del processo penale (qual è il procurator della Repubblica) e dunque si tratta, pur sempre, di un vizio *collegato*. L’intervento del pubblico ministero, infatti, non è visto in funzione di garanzia dell’acquisizione dell’elemento di prova, ma è visto

²⁸ In tal senso, Cass., sez. 3^a pen., 22.03.2007, n. 12017 e Cass., sez. 3^a pen., 7.10.2010, n. 38407. Sul punto si veda VIOTTO, *Le violazioni* cit., p. 11 ss.; GIOVANARDI, *Gli accessi*, in AA. VV., *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie* cit., p. 138 ss.

come “filtro” di legittimazione dell’attività di verifica (in quanto il p.m. deve stabilire se sussistono i presupposti per autorizzare l’accesso domiciliare) che può, in quanto tale, assumere rilevanza sotto l’esclusivo aspetto della validità dell’atto di accertamento. Il vizio *collegato*, che non incide sulle garanzie che il codice detta per la formazione della prova, dunque, non rileva nel processo penale.

A maggior ragione non rileva il vizio *proprio* ove non vi è neanche la presenza di un attore del processo penale e la patologia si consuma tutta dentro l’area amministrativa tributaria.

Il vizio *collegato*, invece, come si è visto, rileva quando comporta, anche potenzialmente, la lesione di garanzie previste dal codice di procedura penale per la formazione o l’acquisizione della prova. Ma in questo caso la patologia soltanto *indirettamente* può essere considerata come vizio dell’azione amministrativa tributaria, in quanto ciò che rileva non è direttamente l’irregolarità amministrativa, ma la violazione (anche potenziale) della norma processualpenalistica che è conseguenza di quell’irregolarità. Pertanto, se il giudice penale attribuisce rilievo all’irregolarità amministrativa tributaria, non è per la portata lesiva della stessa, ma perché essa comporta altresì la violazione di una norma del processo penale.

Si può concludere, allora, che il vizio dell’azione amministrativa tributaria, sia esso vizio *proprio* o vizio *collegato*, quando rimane confinato all’area amministrativa, non ha rilievo nel processo penale.

8. Perché non convince la tesi dell’irrelevanza del vizio “collegato” che rimane all’interno dell’area amministrativa - A mio sommesso avviso, se può essere giustificata la tesi dell’irrelevanza processualpenalistica del vizio *proprio*, non convince, invece, la tesi della irrilevanza del vizio *collegato* che coinvolge la presenza di un attore del processo penale.

Di fatti l’art. 52 del DPR n. 633/72, come è stato opportunamente osservato in dottrina²⁹, nella parte in cui richiede l’autorizzazione del procuratore della Repubblica per l’accesso domiciliare, mira a tutelare un diritto fondamentale di rilevanza costituzionale, che è chiaramente il diritto all’inviolabilità del domicilio, previsto dall’art. 14 della Costituzione. Vero è che il secondo comma di tale articolo non prevede la cd. “riserva di giurisdizione” per gli “accertamenti e le ispezioni ... a fini ... fiscali”, ma la circostanza che il legislatore ordinario l’abbia, invece, richiesta non può essere svilita, non potendosi escludere, per esempio, che l’intendimento di quest’ultimo fosse quello di tutelare, unitamente all’inviolabilità del domicilio, anche il bene della “libertà” della persona,

²⁹ Cfr. PORCARO, *L’utilizzo cit.*, p. 672.

per la cui violazione è sempre necessario l'intervento del giudice³⁰. In ogni caso, quale che sia l'interpretazione che voglia darsi, non sembra possa seriamente porsi in dubbio che l'autorizzazione del procuratore della Repubblica, richiesta dall'art. 52, abbia la finalità (diretta o indiretta) di tutelare l'inviolabilità del domicilio. Può essere utile, a riguardo, un'argomentazione *a contrario*. Domandiamoci, cioè, perché analoga autorizzazione non è stata prevista per l'accesso ai luoghi di svolgimento dell'attività del contribuente o per accedere ai suoi dati bancari; la risposta più evidente è che l'autorizzazione del p.m. non è stata ritenuta necessaria perché in quei casi non si concretizza la violazione del "domicilio". Se è così, dovrà ammettersi che la maggior "autorevolezza" dell'autorizzazione prevista per l'accesso domiciliare è chiaramente una forma di tutela dell'art. 14 Cost.

A questo punto, lascia perplessi la sent. n. 11307 del 1995 (ed il filone giurisprudenziale che da essa muove), pocanzi citata, con cui la Suprema Corte statuisce l'irrilevanza processualpenalistica della mancata autorizzazione del p.m. all'accesso domiciliare, in quanto l'accesso presso il domicilio del contribuente, in assenza della relativa autorizzazione, comporta la violazione del diritto *fondamentale* all'inviolabilità del domicilio, tutelato dall'art. 14 Cost.

Gli elementi probatori acquisiti in assenza dell'autorizzazione, dunque, dovrebbero essere considerati inutilizzabili nel processo penale, in quanto il vizio amministrativo tributario comporta l'acquisizione di una prova "*incostituzionale*", e cioè assunta in violazione di un diritto fondamentale della persona tutelato dalla Costituzione. Poco rileva, allora, che si tratti di una mera attività "amministrativa" che non comporta la violazione di garanzie previste dal codice di rito per la formazione della prova (tesi sostenuta dalla Suprema Corte), in quanto la patologia amministrativa "viziosa" la prova sotto altro (e più rilevante) profilo, atteso che le modalità di acquisizione della stessa sono lesive di diritti costituzionalmente rilevanti.

Il vizio *collegato*, che è tale perché prevede comunque l'ingerenza nell'azione amministrativa di un attore del processo penale, dunque, può comportare l'acquisizione di prove *incostituzionali* che non sono utilizzabili nel processo penale.

Sotto i cennati profili, pertanto, l'orientamento della Suprema Corte, sebbene granitico, appare poco convincente e meriterebbe una riconsiderazione.

³⁰ Cfr. PORCARO, *L'utilizzo cit.*, pp. 673-4. Per la tematica della violazione della libertà personale e domiciliare nell'ambito delle verifiche tributarie si veda PICIOCCHI, *I principi costituzionali*, in AA. VV., *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie cit.*, p. 8 ss.

9. *I vizi “propri” dell’azione amministrativa tributaria e le prove “incostituzionali”. Possibile rilevanza della violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale tributario nel processo penale* - Proprio il tema della decisiva rilevanza che assume il vizio di *incostituzionalità* della prova ci induce, ora, ad affrontare la questione della potenziale esistenza di vizi *propri* dell’azione amministrativa tributaria che possano comportare l’assunzione di prove *incostituzionali* e la portata che tali vizi possono assumere nel processo penale.

Come anticipato, l’indagine sarà svolta con particolare riferimento al vizio che si concretizza nella violazione del contraddittorio cd. *endoprocedimentale*, e ciò per due ragioni. In primo luogo la violazione del contraddittorio *anticipato* è un vizio che può assumere una portata generale e che può racchiudere in sé una serie di violazioni amministrative quali, ad esempio, il mancato rispetto del termine, per presentare osservazioni e richieste alla chiusura della verifica, previsto dall’art. 12, ult. comma, dello Statuto, la mancata verbalizzazione delle giustificazioni date dal contribuente in sede di indagini bancarie ai sensi dell’art. 32, comma 1 n. 2), del DPR n. 600/73, la mancata verbalizzazione delle risposte del contribuente al questionario inviatogli dall’Ufficio ai sensi dell’art. 32, comma 1, n. 4) del medesimo DPR; in generale, poi si può citare la violazione amministrativa del mancato invito del contribuente in tutte le ipotesi di accertamenti cd. *a tavolo*, che, dunque, vengono effettuati dagli uffici fiscali senza alcuna partecipazione del contribuente. In secondo luogo perché, con un orientamento che si va ormai consolidando, il vizio della violazione del contraddittorio *anticipato* ha assunto piena cittadinanza nel novero delle violazioni amministrative cd. *“invalidanti”* e, cioè, quelle che comportano la nullità del successivo atto d’imposizione³¹.

9.1. *Segue: la rilevanza “tributaria” del mancato rispetto del contraddittorio “anticipato”* - Già da qualche tempo le SS. UU. della Suprema Corte hanno cominciato a “valorizzare” il principio del contraddittorio *endoprocedimentale*. È sufficiente ricordare Cass., SS. UU. civ., del 18.12.2009, n. 26635, con la quale è stata dichiarata la necessaria applicabilità del contraddittorio *endoprocedimentale* ai cd. accertamenti “standardizzati” (parametri, studi di settore, ecc.) e Cass., SS. UU. civ., del 29.07.2013, n. 18184, con la quale, proprio in ragione della violazione del principio del contraddittorio *endoprocedimentale*, è stata riconosciuta la nullità dell’avviso di accertamento emanato anteriormente alla scadenza del termine (60 gg.), previsto (dall’art. 12, comma 7, Statuto) a favore del contribuente, per presentare osservazioni e richieste successivamente alla chiusura della verifica. Ma è certamente con la recente sen-

³¹ La letteratura sul tema è assai vasta. Per un riferimento alla stessa e agli ultimi orientamenti della Suprema Corte sia consentito il rimando ad A. PERRONE, *L’art. 12 cit.*

tenza n. n. 19667 del 18.09.2014, che le SS. UU., hanno attribuito piena cittadinanza, nel nostro ordinamento tributario, al principio del contraddittorio *endoprocedimentale*, affermando la generalizzata e necessaria applicazione dello stesso ogni qual volta debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi patrimoniali del contribuente e ciò a prescindere dall'esistenza di una specifica norma.

È noto che la questione non è definitivamente risolta, se non altro per i dubbi che la sez. VI-tributaria della Suprema Corte ha sollevato con la recente ordinanza n. 527/2015, che rimette sul tavolo della discussione proprio la questione della generalizzata applicazione del contraddittorio *anticipato* a tutte le verifiche, ed in special modo, a quelle cd. *a tavolino*.

Non è questa la sede per affrontare tale problematica questione³²; ciò che rileva ai nostri fini è che ormai le SS.UU. civ. della Suprema Corte hanno affermato che il vizio della mancata attuazione del contraddittorio *anticipato* inficia l'azione amministrativa al punto da rendere nullo il successivo atto d'imposizione.

9.2. Segue: la rilevanza "penale" del mancato rispetto del contraddittorio "anticipato" - Vogliamo allora provocatoriamente domandarci se questo particolare vizio dell'azione amministrativa tributaria possa assumere rilevanza nel processo penale e, segnatamente, se le prove raccolte dall'Amministrazione finanziaria a seguito della violazione del principio del contraddittorio *anticipato* possano essere considerate inutilizzabili nel processo penale in quanto prove "*incostituzionali*".

Sotto il profilo pratico vengono in considerazione almeno due fattispecie assai diffuse. La prima è quella degli accertamenti basati sulle cd. stime OMI; tipici accertamenti *a tavolino* in cui l'Ufficio utilizza i dati dell'Osservatorio per stabilire la congruità del prezzo indicato nell'atto di cessione di un immobile. Se l'eventuale differenza fra il prezzo dichiarato e quello stimato dall'Ufficio comporta l'emersione di un componente positivo di reddito (ricavo o plusvalenza) che da luogo all'applicazione di un'imposta sopra "soglia", scatta inevitabilmente la denuncia penale per il reato previsto dall'art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000 (o art. 5, se nessuna dichiarazione è stata presentata). Nel successivo processo penale la pubblica accusa utilizzerà quasi certamente la stima compiuta dall'amministrazione per provare il superamento della soglia, ma - com'è noto - tale "stima" non è stata realizzata in *contraddittorio* con il contribuente. Altra fattispecie è quella, ormai diffusissima, dell'imputazione al socio di una società di capitali a ristretta base proprietaria del maggior

³² Anche in questo caso, per un'analisi delle diverse correnti dottrinarie sul tema della valenza del contraddittorio *anticipato* nel procedimento tributario sia consentito il richiamo a A. PERRONE, *L'art. 12 cit.*

imponibile accertato in capo alla società³³. Gli uffici fiscali (o la G. di f.), come noto, procedono *automaticamente* all'imputazione ed emettono l'avviso di accertamento nei confronti del socio per omessa dichiarazione del "dividendo" senza instaurare alcun *contraddittorio* con il contribuente; se il reddito da capitale contestato evidenzia un'imposta sopra "soglia", anche in questo caso scatterà l'imputazione per violazione del citato art. 4 (o art. 5 nel caso di omessa presentazione della dichiarazione). Nel processo penale che seguirà, la pubblica accusa si avvarrà, quale mezzo istruttorio, dell'atto di accertamento (redatto dall'ufficio fiscale) o del p.v.c. (redatto dalla G. di f.) con i quali è stata operata l'imputazione del dividendo, atti che sono stati formati in assenza di contraddittorio con il contribuente.

Che rilevanza può assumere questo tipico vizio dell'azione amministrativa tributaria nel processo penale? Si può dire che l'elemento di prova raccolto in violazione del principio del contraddittorio *anticipato* è incostituzionale?

9.3. *Segue: il bilanciamento che sta a fondamento della valutazione della "prova incostituzionale". Le analogie con il cd. "test di proporzionalità" e la sua recente applicazione da parte della Corte Costituzionale* - Per rispondere si dovrà previamente comprendere quale sia il percorso logico-giuridico che la Suprema Corte, facendo applicazione dei principi provenienti dalla Consulta, ha utilizzato per individuare una prova c.d. *incostituzionale*.

La dottrina processualpenalistica ha osservato³⁴ che l'operazione di bilanciamento che i giudici di legittimità sono soliti compiere è analoga a quella, già sopra analizzata, che viene adottata per valutare l'effettiva inutilizzabilità dell'elemento probatorio viziato. Per stabilire se un mezzo di prova è stato acquisito con modalità tali da comportare la lesione di un diritto fondamentale di spessore costituzionale, pertanto, si valuta la

³³ Sul punto si veda PAPARELLA, *La presunzione di distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base sociale*, in "Dir. prat. trib.", 1995, II, p. 463; CONTRINO, *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria"*, in "Rass. Trib.", 5/2013, p. 1115; RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali e ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, Padova, 2012, p. 39; PICCARDO, *Sul valore meramente indiziario della ristretta base azionaria ai fini della prova della distribuzione ai soci del maggior reddito accertato a carico della società*, in "Dir. prat. trib.", 2000, II, p. 1130; MULEO, *Alcune perplessità in ordine a recenti orientamenti in tema di imputazione ai soci dei maggiori utili accertati in capo a società a ristretta base sociale*, in "GT - Riv. giur. trib.", 2008, p. 715 ss; BEGHIN, *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a "ristretta base" tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni*, in "GT - Riv. giur. trib.", 2004, p. 436; volendo, anche, A. PERRONE, *Perché non convince la presunzione di distribuzione di utili "occulti" nella società di capitali a ristretta base proprietaria*, in "Riv. dir. trib.", 2014, I, p. 575 ss.

³⁴ Cfr. CONTI, *Annullamento cit.*, p. 490 ss. (ed ivi nota 17).

portata dell'interesse protetto dalla norma che disciplina la prova e la si raffronta al diritto fondamentale (di rilevanza costituzionale) che essa lede; si procede, poi, al cd. *bilanciamento* e cioè si valuta se il grado di lesione del diritto fondamentale sia tale da giustificare il sacrificio dell'interesse all'acquisizione dell'elemento di prova. Ciò che si evidenzia, in altri termini, è il contrasto fra due interessi parimenti rilevanti: il primo è l'interesse alla tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale, il secondo è l'interesse pubblico alla repressione dei reati. Entrambi gli interessi sono di rango costituzionale e pertanto l'operazione di bilanciamento richiede un giudizio di "*proporzionalità*" che coinvolge diverse variabili. Si dovrà valutare, per esempio, se lo strumento probatorio (viziato) è effettivamente l'unico possibile per l'accertamento di un fatto, se esso non possa essere diversamente attuato comportando un minore grado di lesione del diritto fondamentale dell'individuo, ecc. Sono questi i criteri, provenienti dalla Corte Costituzionale, che la giurisprudenza di legittimità utilizza per stabilire l'eventuale esistenza di una prova *incostituzionale*.

Ebbene, l'operazione di valutazione ponderale che abbiamo appena descritto richiama taluni passaggi logici del c.d. "*test di proporzionalità*", diffusamente utilizzato, a livello planetario, dalle diverse Corti Costituzionali, così come dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, per il bilanciamento dei rapporti fra diritti fondamentali antitetici o dei rapporti fra un diritto fondamentale ed una misura pubblica di protezione di un interesse collettivo che comporta un'inevitabile restrizione di quel diritto³⁵.

Va detto, invero, che la nostra Corte Costituzionale, a differenza di altre Corti³⁶, si è mostrata piuttosto restia ad adottare un "*test di proporzionalità*" sufficientemente "strutturato" o "proceduralizzato", muovendosi più che altro sul crinale della "ragionevolezza" come criterio di valutazione per il bilanciamento degli interessi in gioco. Tuttavia un'inversione di tendenza sembra potersi ravvisare nella sentenza n. 1 del 2014 con la quale la Consulta ha bocciato il cd. *porcellum*. In quell'occasione i Giudici delle leggi hanno affermato che "*il test di proporzionalità utilizzato da questa Corte come da molte delle giurisdizioni*

³⁵ Per un riferimento "essenziale" (e non esaustivo) alla complessa problematica del "*principio di proporzionalità*" ed all'utilizzo del c.d. "*test di proporzionalità*" nei rapporti fra diritti fondamentali, si veda PINO, *Diritti fondamentali e principio di proporzionalità*, in "Ragion pratica", 2014, 43, p. 541 ss.; A. STONE SWEET, J. MATTHEWS, *Proportionality balancing and global constitutionalism*, in *Columbia journal of transnational law*, vol. 47, 2008, p. 73 ss. e 165 ss. A. BARAK, *Proportionality. Constitutional rights and their limitations*, Cambridge, Cambridge U.P., 2012, cap. 7; D. GRIMM, *Proportionality in Canadian and German constitutional jurisprudence*, in *University of Toronto Law Journal*, vol. 57, 2, 2007, p. 383-397.

³⁶ È noto che le Corti costituzionali che hanno fatto diffusa applicazione del cd "*test di proporzionalità*" sono principalmente quella tedesca e quella canadese. Sul punto si veda D. GRIMM, *Proportionality in Canadian and German constitutional jurisprudence*, cit.

costituzionali europee, spesso insieme con quello di ragionevolezza, ed essenziale strumento della Corte di giustizia dell'Unione europea per il controllo giurisdizionale di legittimità degli atti dell'Unione e degli Stati membri, richiede di valutare se la norma oggetto di scrutinio, con la misura e le modalità di applicazione stabilite, sia necessaria e idonea al conseguimento di obiettivi legittimamente perseguiti, in quanto, tra più misure appropriate, prescriva quella meno restrittiva dei diritti a confronto e stabilisca oneri non sproporzionati rispetto al perseguimento di detti obiettivi.

Sembra dunque che la Corte Costituzionale si sia aperta ad un possibile utilizzo del “*test di proporzionalità*” nella sua forma “strutturata”, che prevede i passaggi concernenti la *legittimità*, l'*adeguatezza*, la *necessità*, e la *proporzionalità in senso stretto* (il cd. *bilanciamento*). Secondo questa procedura argomentativa una misura lesiva di un diritto fondamentale deve perseguire un obiettivo conforme alle legge (*legittimità*); deve essere “necessaria”, nel senso che non devono sussistere altre possibili misure che consentano il raggiungimento del medesimo obiettivo senza la lesione del diritto fondamentale (*necessità*); deve essere idonea al raggiungimento dell'obiettivo prefissato (*adeguatezza*); infine, deve essere *proporzionata* rispetto all'obiettivo perseguito, nel senso che deve comportare un sacrificio del diritto fondamentale che non sia “*eccessivo*” o “*sproporzionato*” rispetto all'obiettivo perseguito (*proporzionalità in senso stretto*). Proprio con riferimento alla cd. *proporzionalità in senso stretto*, la Corte ha ricordato il “*vincolo del minor sacrificio possibile degli altri interessi e valori costituzionalmente protetti*”.

A questo punto tentare una valutazione dell'eventuale *incostituzionalità* dell'elemento di prova acquisito in violazione del principio del contraddittorio sembra un'operazione possibile, in quanto ci si può avvalere di “strumenti” (quelli recepiti dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di Cassazione) che hanno trovato ingresso nel nostro ordinamento.

9.4. L'incidenza penale del vizio amministrativo tributario concernente la violazione del contraddittorio endoprocedimentale - Il primo nodo da sciogliere, che è forse il più problematico, è quello della rilevanza costituzionale del principio del contraddittorio *endoprocedimentale*.

Dico subito che la questione è opinabile, ma, stando alle indicazioni che ci vengono dalle SS. UU., sembra che il riconoscimento dello spessore costituzionale del principio del contraddittorio *anticipato* non sia poi così irragionevole.

I giudici di legittimità, in sessione plenaria, nella citata sentenza n. 19667/14 hanno legato il principio del contraddittorio *endoprocedimentale* tanto all'art. 24 Cost., quanto all'art. 97 Cost. In particolar modo, quanto al “diritto di difesa”, le SS. UU. hanno affermato che “*il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad es-*

sere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost." (le enfasi sono nostre). Può lasciar perplessi l'accostamento fra l'assetto "procedimentale" del contraddittorio *anticipato* e un "diritto di difesa" che tradizionalmente è stato confinato all'area contenziosa propriamente detta; tant'è, però, l'affermazione delle SS. UU. non poteva essere più chiara e non può non prendersene atto. In ogni caso, poi, le SS. UU. hanno ricondotto il contraddittorio *endoprocedimentale* all'art. 97 Cost., affermando che il *diritto* al contraddittorio realizza anche il "*buon andamento dell'amministrazione*". Tirando le fila avremo, allora, un "*diritto*" al contraddittorio *anticipato* - in quanto le SS. UU. così qualificano la relativa aspettativa giuridica del contribuente - che è altresì un diritto di *rilevanza costituzionale*, riconducibile tanto all'art. 24 quanto all'art. 97 della nostra Carta fondamentale.

Ma non sono soltanto queste le ragioni che militano a favore della rilevanza del diritto al contraddittorio. È noto, infatti, che la giurisprudenza delle SS. UU. è stata "plasmata" sulle sentenze della Corte di Giustizia. I precedenti *Sopropè* (in causa C-349/07), *Kamino International logistic BV* e *Datema Hellman Worldwide logistics BV* (cause riunite C-129/13 e C-130/13), oltre ad essere espressamente richiamati dalle SS. UU. sono - a mio sommo avviso e come ho già avuto occasione di segnalare³⁷ - lo strumento migliore per cogliere la configurazione dell'essenza giuridica del diritto al contraddittorio *endoprocedimentale*. Insomma, la rilevanza "eurounitaria" del principio del contraddittorio anticipato non sembra possa porsi in discussione e, con essa, la natura di *diritto fondamentale* dello stesso.

Qualora si accetti tale conclusione (che, ribadisco, è opinabile e merita senz'altro più approfondite riflessioni), si potrà, allora, tentare un'operazione di bilanciamento che miri a valutare quale incidenza possa avere nel processo penale tributario la violazione di questo diritto fondamentale di spessore costituzionale. Su un piatto porremo la violazione amministrativa tributaria del diritto del contribuente al contraddittorio *endoprocedimentale* e sull'altro porremo l'interesse all'utilizzo nel processo penale tributario dell'elemento di prova acquisito con la procedura viziata.

Prendendo in prestito i passaggi del cd. "*test di proporzionalità*", chiediamoci, in prima battuta, se l'obiettivo della inutilizzazione dell'elemento di prova viziato sia *legittimo*. Dovremmo rispondere positivamente; esiste nel processo penale l'istituto della inutilizzabilità delle prove ed è disciplinato dal, più volte citato, art. 191 c.p.p.; la misura dell'inutilizzabilità quindi è "*legittima*". È altresì "*necessaria*"? Anche in questo caso penso che la risposta sia positiva, non sembra infatti che vi

³⁷ Sia consentito il richiamo ad A. PERRONE, *Art. 12 cit.*

sia altro mezzo, se non quello dell'inutilizzabilità penale dell'elemento probatorio, per far valere il vizio amministrativo tributario di violazione del contraddittorio. La misura, poi, appare "*idonea*" (adeguata) al raggiungimento dell'obiettivo, in quanto rende inutilizzabile la prova amministrativa viziata nel processo penale.

Rimane da chiederci se la misura è *proporzionata*. Ritengo di sì. Non sembra, infatti, che la sanzione dell'inutilizzabilità penale della prova assunta col vizio amministrativo di violazione del contraddittorio *anticipato* sacrifichi eccessivamente l'interesse alla repressione dei reati tributari e dunque l'interesse (connesso) a che siano utilizzate le prove acquisite in sede amministrativa. L'istruttoria penale, infatti, ove il pubblico ministero decida comunque di svolgere indagini per appurare se vi è stato un reato tributario, ha i "suoi" mezzi (assai penetranti) per poter appurare l'eventuale commissione dell'illecito e, dunque, può anche fare a meno del dato probatorio affetto dal vizio amministrativo tributario. Insomma, volendo riprendere gli esempi fatti sopra, il giudice penale, per stabilire se vi sia stata omessa dichiarazione di imponibile a seguito della cessione di un immobile, con evasione d'imposta superiore alla "soglia", non necessariamente deve avvalersi dell'accertamento tributario basato su stime OMI e realizzato in assenza di contraddittorio, ben potendo disporre una perizia sul bene oggetto di cessione; analogamente il giudice, per stabilire se l'eventuale dividendo "occulto" percepito dal socio integri un'evasione d'imposta sopra "soglia", non necessariamente deve avvalersi dell'atto amministrativo con il quale l'Ufficio ha automaticamente imputato il presunto reddito da capitale al socio, ben potendo accertare nel processo penale l'eventuale percezione del dividendo "occulto" (altro e diverso problema è poi stabilire di "quali" strumenti di indagine, che non siano le "presunzioni tributarie", possa avvalersi il giudice penale).

Insomma, l'obiettivo dell'inutilizzabilità dell'elemento di prova assunto in violazione del contraddittorio *anticipato* è proporzionato rispetto alla lesione che si determina nel procedimento di acquisizione della prova nel processo penale, in quanto esistono in quel processo altri strumenti di prova e dunque l'interesse a che vengano acquisiti gli elementi istruttori per accertare l'illecito tributario non è definitivamente sacrificato.

Riteniamo, allora, che (nelle fattispecie dianzi esaminate) il giudice penale non possa avvalersi della stima dell'immobile fatta in ambito tributario in assenza di contraddittorio *endoprocedimentale* e che non possa assumere, per dar provata l'imputazione al socio del dividendo "occulto", l'avviso di accertamento tributario che opera l'automatica imputazione (a parte, poi, la considerazione se la presunzione "giurisprudenziale" che viene utilizzata in ambito fiscale possa essere applicabile al sistema penale della prova; ma è ovvio che tale problema non attiene

all'utilizzabilità dell'elemento di prova, ma alla "valutazione" della forza probatoria dello stesso).

10. Seconda conclusione: i vizi "propri" dell'azione amministrativa tributaria che comportano la violazione di diritti fondamentali di rilevanza costituzionale rilevano nel processo penale tributario - Ci sembra che sussistano ragionevoli argomentazioni per poter conclusivamente sostenere che, quando nell'esercizio dell'azione amministrativa tributaria vengano acquisiti elementi di prova con modalità tali da comportare la violazione di diritti fondamentali di rilevanza costituzionale (quali potrebbero essere l'accesso domiciliare in mancanza della relativa autorizzazione o il vizio "proprio" della violazione del contraddittorio *endoprocedimentale*), quegli elementi sono inutilizzabili nel processo penale in quanto prove *incostituzionali* e per la stessa ragione sono inutilizzabili nel processo tributario.

Naturalmente ci muoviamo in un territorio di confine fra il diritto tributario ed il diritto processuale penale e, pertanto, per la valutazione delle superiori conclusioni ci sembra imprescindibile il contributo degli studiosi del processo penale.

ANTONIO PERRONE