

L'inutilizzabilità delle prove nel processo penale e nel processo tributario: verso un sistema di “convergenze parallele”?

Commento a Cass. Civile, Sez. 6, n. 673 del 15 gennaio 2019



Maria Beatrice Magro
Professoressa Ordinaria di diritto penale
presso l'Università G. Marconi di Roma

La Corte di Cassazione, nella decisione in commento, afferma il principio generale della inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione della legge tributaria, soprattutto qualora vi sia stata la violazione di valori fondamentali, sebbene la sanzione processuale della inutilizzabilità non sia espressamente prevista nel processo tributario. Tale principio, secondo la giurisprudenza di legittimità, si desume implicitamente dal sistema, in quanto precipitato teorico dell'onere posto a carico del Giudice tributario di vagliare che le prove offerte siano state ritualmente e legittimamente assunte e acquisite, nonché della regola logica secondo cui la prova illegittima, ottenuta in violazione del diritto tributario, non debba mai costituire un vantaggio per l'autore della violazione, ma semmai un vantaggio per il contribuente.

I. Le due “verità” del processo penale e di quello tributario..... 533
II. L'inutilizzabilità delle prove illecite nel processo penale 534
III. L'utilizzabilità da parte dell'Amministrazione finanziaria dei dati illegittimamente acquisiti 534
IV. La decisione della Cassazione n. 673 del 15 gennaio 2019 in tema di inutilizzabilità di prove illegittimamente acquisite 535

I. Le due “verità” del processo penale e di quello tributario

La verità ha un ruolo preponderante nel processo, se si ritiene, come pare plausibile, che il fine ultimo del diritto sia la giustizia e che scopo intermedio del processo sia l'accertamento della verità^[1].

[1] MATTEO CAPUTO/GABRIO FORTI/GIANLUCA VARASCO (a cura di), Verità del precetto e della sanzione penale alla prova del processo, Napoli 2014; VINCENZO GAROFOLI/ANTONIO INCAMPO (a cura di), Verità e processo penale, Milano 2012; MICHELE TARUFFO, La semplice verità. Il giudice e la ricostruzione dei fatti, Bari 2009; MICHELE TARUFFO/GIULIO UBERTIS, Fatto, prova e verità, in: Criminalia 2009,

In merito, la Corte Costituzionale e la Corte europea dei diritti dell'uomo (Corte EDU) hanno affermato che il processo non può astrarre dagli esiti della ricerca scientifica e dalla realtà ontologica, in quanto il giudice deve porre, a fondamento di una decisione, un giudizio di verità sulla ricostruzione fattuale raggiunta con l'istruzione probatoria^[2].

In tema di rapporti tra sanzione penale e sanzione tributaria, e a monte tra processo penale e processo tributario, sembra invece che il legislatore si sia ispirato ad una logica di distinzione e separatezza tra due distinti sistemi processuali che ben potrebbero giungere a due “verità processuali” parallele, talora anche opposte, in quanto ciascuno di essi è espressivo di ratio e garanzie diverse. I due procedimenti – quello penale e quello tributario – sembrano, infatti, impregnarsi di principi ed esigenze assai confliggenti. Si pensi, ad es., che in quello penale vige la regola del *nemo tenetur se detegere*, che riconosce il diritto di tacere, e persino di mentire, all'imputato, mentre quello tributario si ispira ad una logica più collaborativa che sollecita, fin dall'inizio della verifica, con la richiesta dell'autorità finanziaria, una completa *disclosure* della documentazione e dei fatti favorevoli per il contribuente, sanzionata con la reola della inutilizzabilità in sede processuale della documentazione la cui esibizione sia stata negata all'Amministrazione finanziaria. Ancora, il processo penale è ispirato al principio del contraddittorio quale espressione del diritto fondamentale ad una difesa tecnica che giunge alla regola di giudizio dell’*oltre ogni ragionevole dubbio*, mentre quello tributario si ispira alla regola del *“più probabile che non”*.

Anche l'ambito del diritto sostanziale, e non solo del diritto processuale, può essere teatro di una diversa e confligente

p. 314; GIOVANNI TUZET, Filosofia della prova giuridica, Torino 2013; GIULIO UBERTIS, Profili di epistemologia giudiziaria, Milano 2015; FRANCESCO CAPRIOLI, Verità e giustificazione nel processo penale, in: Riv. it. proc. pen., n. 2/2013, pp. 608-625.

[2] Ciò è quanto sostenuto dalla Corte costituzionale nelle sentenze n. 255/92 e n. 111/93, e già prima nelle sentenze n. 21/1961, n. 191/1970 e n.114/88 a proposito del recepimento normativo del dato *extra-giuridico*, Corte Europea, sez. III, 9 novembre 2006, *Tavli c. Turchia*.

“verità”: la giurisprudenza penale, infatti, non esita a utilizzare concetti ed istituti propri del diritto tributario in modo diverso e autonomo, al di là del loro ambito applicativo originario, in ragione di una pretesa “sovranità” definitoria che anima i due sistemi^[3]. In breve, pare che l'attuale configurazione dei due sistemi si ispiri ad un modello in base al quale i due procedimenti debbano scorrere paralleli e sostanzialmente distinti, ciascuno con regole autonome, tanto da essere definito un “doppio binario”.

Questa possibile esistenza di “verità” diverse – quella realizzata nel processo tributario e quella acquisita nel processo penale nel dibattimento – lascia irrisolti alcuni aspetti, soprattutto per quanto concerne l'utilizzo a fini penali e la circolazione del materiale probatorio acquisito nel corso di una verifica fiscale nel processo penale.

Il tema dei rapporti tra i due processi è spesso analizzato assumendo una prospettiva penalistica, ossia dal punto di vista del difensore penale, stante la maggiore cogenza del sistema di garanzie di rango costituzionale che vige nel processo penale, che rende “inutilizzabili” gli elementi probatori acquisiti in assenza o in violazione delle suddette garanzie. Pertanto, di regola, la questione si è posta dei termini di limiti dell'utilizzo in sede penale degli elementi istruttori acquisiti nel procedimento tributario e, segnatamente, nel corso della verifica fiscale non preceduta da quella della polizia giudiziaria. Si tratta delle ipotesi classiche in cui il contribuente abbia reso dichiarazioni o fornito documenti nel corso della verifica fiscale in assenza di una difesa tecnica penale e spontaneamente, pur potendo, nell'ambito delle indagini preliminari, tacere e persino mentire.

Tuttavia, sul piano teorico e non solo applicativo, si sollecita un ripensamento di quel modello, a favore di un sistema di “convergenze parallele” che non solo consenta una maggiore circolabilità delle prove, ma che si ispiri ai medesimi principi di garanzia e di tutela, anche alla luce delle numerose questioni che si pongono in tema di *ne bis in idem*^[4].

Infatti, proprio in ordine all'acquisizione e alla valutazione delle prove, esistono molti punti di contatto e di interconnessione fra i due procedimenti che rendono meno stringente il principio del cd. “doppio binario” e meno vincolante la regola della netta separazione fra processo tributario e processo penale.

In sintesi, malgrado il tema delle interferenze probatorie tra il processo tributario e quello penale sia schematicamente risolto dal legislatore in termini di indipendenza e reciproca autonomia, la giurisprudenza di legittimità tributaria più recente manifesta la tendenza favorevole ad una maggiore

omogeneizzazione dei due sistemi processuali, in ragione di un maggiore rispetto delle garanzie processuali e diritti fondamentali del contribuente, tendenza che si manifesta in tema di inutilizzabilità di prove illegittime.

II. L'inutilizzabilità delle prove illecite nel processo penale

In tema di prove illecite nel processo penale l'art. 191 del codice di procedura penale (c.p.p.) dispone che “*le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate*”. Invero l'art. 191 c.p.p. di per sé, nulla aggiunge alle norme che già pongono dei divieti probatori e già sanciscono la inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione di quei divieti, quali ad es. l'art. 240, commi 2, ultima parte, 5 e 6, c.p.p.^[5].

Per tale motivo, la giurisprudenza della Suprema Corte ha rilevato che l'inosservanza delle formalità prescritte dalla legge ai fini della legittima acquisizione della prova nel processo penale non è, di per sé, sufficiente a renderla inutilizzabile. Si è quindi distinta la nullità – che riguarda l'inosservanza di formalità nell'assunzione della prova – dall'inutilizzabilità, concernente una prova “vietata” per la sua intrinseca illegittimità oggettiva, ovvero per un procedimento acquisitivo illegittimo, che si pone al di fuori del sistema processuale.

Ne segue quindi che l'art. 191 c.p.p. trovi applicazione qualora le prove siano state acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge o per mezzo di una condotta illecita in violazione dei diritti fondamentali, e non per quelle prove la cui assunzione, pur consentita, sia avvenuta senza l'osservanza delle formalità prescritte, dovendosi applicare in tal caso la disciplina delle nullità processuali. La Cassazione ha, p. es., dichiarato inutilizzabili, in quanto acquisite in violazione dell'art. 615-bis del codice penale (c.p.), le prove ottenute attraverso una interferenza illecita nella vita privata di un coniuge, tramite la registrazione delle conversazioni intrattenute, in ambito domestico, con un terzo.

III. L'utilizzabilità da parte dell'Amministrazione finanziaria dei dati illegittimamente acquisiti

Ovviamente, le norme del processo penale non si applicano al processo tributario. Nel diritto tributario non vi sono norme come quelle che, nel processo penale, prevedono la inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione di un divieto. Né – secondo la dottrina tributarista – si possono invocare l'art. 75 del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 633/1972 e l'art. 70 D.P.R. n. 600/1973, ove si prevede che, “*per quanto non diversamente disposto dal presente decreto, in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni si applicano le norme del codice penale e del codice di procedura penale, della legge 7 gennaio 1929, n. 4 e del Regio Decreto legge 3 gennaio 1926, n. 63, convertito nella legge 24 maggio 1926, n. 898, e successive modificazioni*”.

[3] Si pensi al concetto di esterovestizione utilizzata da Cass., III sez. pen., n. 43809, 30 ottobre 2015 nel caso Dolce e Gabbana.

[4] Senza alcuna pretesa di esaustività, si veda STEFANO DORIGO, La rilevanza del diritto tributario nel processo penale concernente gli illeciti fiscali, in: Giurisprudenza penale Web, n. 7-8/2017; PIERPAOLO RIVELLO, Rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del *ne bis in idem*, in: Dir. pen. contemp., rivista trim., n. 1/2018.

[5] DANIELA CHINNICI, L'inutilizzabilità della prova, tra punti fermi e profili controversi, in: Diritto Penale e Processo, n. 7/2014, p. 890; NOVELLA M. GALATINI, L'inutilizzabilità effettiva della prova tra tassatività e proporzionalità, in: Dir. pen. cont. – Riv. trim., n. 4/2019, p. 59.

Si è, quindi, tradizionalmente affermato il principio della piena e incondizionata utilizzabilità da parte dell'Amministrazione finanziaria dei dati e elementi probatori illegittimamente acquisiti, fondata sul presupposto che nel diritto tributario è assente una normativa che regolamenti gli effetti degli atti compiuti illegittimamente, tenuto conto che l'art. 191 c.p.p. non costituisce una categoria processuale generale operante anche nel processo tributario, pur configurando possibili conseguenze giuridiche per l'autore dell'illecito, sia sul piano disciplinare che su quello civile e penale.

La Corte di Cassazione, coerentemente a tale principio, a proposito della cd. "lista Falciani", ha, ad es., ritenuto che i dati ivi contenuti fossero utilizzabili nell'accertamento tributario sebbene non lo fossero nel processo penale, in quanto l'Amministrazione finanziaria può avvalersi di qualsiasi elemento, con valore indiziario, con la sola esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una disposizione di legge o siano stati acquisiti in violazione di un diritto del contribuente[6].

Invero, la dottrina ha proposto un duplice criterio secondo il quale la violazione delle norme che fissano i limiti dei poteri pubblici di accertamento rispetto alla sfera dei privati porterebbe all'annullamento degli atti finali, mentre il mancato rispetto di disposizioni concernenti la compressione della sfera fiscale rispetto a quella di altri poteri e funzioni pubbliche non comporterebbe l'invalidità dell'avviso di accertamento[7].

Tuttavia, in base alle norme del c.p.p., alcune Commissioni Tributarie hanno ritenuto inutilizzabile la lista Falciani anche nel processo tributario, ritenendo cioè che l'inutilizzabilità in sede penale si trasferisse anche in sede tributaria[8], richiamando quell'orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione in merito alla irrituale acquisizione di elementi probatori. In tale contesto la Corte ha disconosciuto la legittimità del loro utilizzo e ha ribadito il principio dell'invalidità derivata e dell'inutilizzabilità degli elementi probatori irrualmente acquisiti e la giurisdizione del giudice tributario[9].

Tale principio individua nell'inutilizzabilità una categoria giuridica generale e unitaria che produce effetti ben oltre il suo originario ambito di applicazione. Si tratterebbe quindi di una sanzione produttiva di effetti invalidanti diffusi che interessano non solo il processo penale di provenienza, ma anche il giudizio tributario[10].

[6] Cass. civ., n. 8605 e n. 8606, del 28 aprile 2015.

[7] Si evidenzia la necessità di un criterio di valutazione in base alla gravità dei vizi, così, Cass., Sezioni Unite, n. 18184, del 29 luglio 2013.

[8] PAOLO DE MARTINO, Lista Falciani: il fine giustifica i mezzi? Note a margine di due provvedimenti "innovativi", in: *Dir.pen. contemp.*, web, 29 settembre 2015.

[9] Cass., Sezioni Unite, 21 novembre 2002, n. 16424; Cass., Sezioni Unite, n. 13426, del 9 aprile 2010; Cass., Sezioni Unite, n. 16412, del 25 luglio 2007; Cass., Sezioni Unite, n. 11082, del 7 maggio 2010. In proposito, MARIO MISCALI, Documentazione illecitamente acquisita e tutela giurisdizionale nel processo tributario, in: *Riv.dir.trib.*, n. 9/2012, p. 759.

[10] Ne segue quindi che, ad es., le intercettazioni dichiarate inutilizzabili a norma dell'art. 271 c.p.p., così come le prove inutilizzabili a mente dell'articolo 191 c.p.p. perché acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge, non sono suscettibili di uso agli effetti di qualsiasi tipo di giudizio.

Essa, però, non concerne qualsiasi irritalità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale, in mancanza di una specifica previsione in tal senso: la sanzione processuale rileva nei soli casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale (quali, ad es., l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, e così via).

IV. La decisione della Cassazione n. 673 del 15 gennaio 2019 in tema di inutilizzabilità di prove illegittimamente acquisite

La sentenza in commento costituisce un esempio paradigmatico di questo processo di "convergenza" dei due procedimenti verso l'unica direzione di maggiore garanzia per il contribuente. In essa la Corte si esprime a favore dell'esistenza, anche nell'ordinamento tributario, a prescindere da qualunque espressa previsione normativa, del principio generale di inutilizzabilità delle prove illecite. Esaminiamone brevemente i contenuti.

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per Cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale (C.T.R.) della Sicilia che aveva confermato la pronuncia di primo grado con la quale era stata dichiarata la nullità dell'avviso di accertamento emesso sulla base di documentazione acquisita da parte della Guardia di Finanza operante quale polizia giudiziaria nei locali adibiti promiscuamente ad abitazione ed a sede dell'attività imprenditoriale, pur in assenza della necessaria autorizzazione di cui all'art. 52 D.P.R. n. 600/1973.

L'Agenzia delle Entrate, in particolare, ha negato che vi sia stata violazione dell'art. 52 D.P.R. n. 600/1973, adducendo come argomento la spontanea consegna della documentazione in oggetto consegnata da parte del medesimo contribuente. Tale spontanea consegna, infatti, avrebbe, da un lato "sanato" ogni vizio di legittimità inerente la fase della acquisizione della prova, dall'altro avrebbe fornito in ogni caso un sufficiente elemento indiziario sulla base del quale l'Autorità fiscale ben poteva fondare l'avviso di accertamento.

Deduce altresì l'Agenzia delle Entrate la violazione dell'art. 191 c.p.p. – norma che sancisce l'inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge (invero, secondo la giurisprudenza e la dottrina, limitata alle sole ipotesi di violazione della norma processual-penalistica) – e dell'art. 654 c.p.p., non esistendo, nell'ordinamento tributario, alcun principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite così come enunciato.

La Corte di Cassazione nella sentenza in commento, nel rigettare il ricorso, coglie l'occasione per pronunciarsi in tema di utilizzabilità nel processo tributario delle prove illegittimamente acquisite ed in particolare, a proposito dell'accesso domiciliare illegale, in quanto eseguito in assenza del provvedimento di autorizzazione del procuratore della Repubblica.

Costituisce *thema decidendum* il quesito se l'inutilizzabilità in sede penale possa avere riverberi anche in sede tributaria, in particolare se la violazione delle regole che presiedono l'accertamento tributario e che regolano i poteri dell'autorità

tributaria possa determinare una inutilizzabilità a consumo del processo tributario, ove non vige un analogo principio di inutilizzabilità né siano avvertite le medesime esigenze di difesa e di contraddittorio.

Al fine di definire il quesito, la Corte di Cassazione, nella decisione in commento, introduce il suo argomentare partendo dal principio che anche nel processo tributario l'acquisizione di elementi probatori documentali è soggetta alle disposizioni di legge, richiamando le norme contenute nel D.P.R. n. 600/1973 e nel D.P.R. n. 633/1972 che regolano il potere di indagine degli Uffici finanziari.

È ben vero che la violazione del D.P.R. n. 600/1973 non determina di regola l'inutilizzabilità ex se degli elementi probatori su cui si fonda l'accertamento tributario ma, ad avviso della Corte, tali norme contenute nel testo di legge hanno una valenza ampia e generale, in quanto esse regolano e disciplinano lo svolgimento dell'accertamento, ma anche il momento successivo dell'utilizzazione processuale di quei dati e documenti acquisiti durante l'accertamento fiscale.

La conseguenza logica di questo argomentare è l'espressa enunciazione di un generale principio processuale, sotteso anche all'ordinamento tributario, della inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione della legge (anche tributaria), a prescindere da una sua espressa enunciazione normativa. Di tale principio è espressione il potere-dovere del Giudice tributario di vagliare se le prove offerte siano state ritualmente e legittimamente assunte, a prescindere dall'esistenza o meno nell'ordinamento tributario di un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite analogo a quello stabilito dall'art. 191 c.p.p.

Tale principio di rilevanza costituzionale non trova deroga neppure a seguito della spontanea consegna della documentazione da parte del contribuente, essendo il consenso di questi privo di rilevanza giuridica. L'inutilizzabilità, nel caso di specie, è la conseguenza della lesione del diritto all'inviolabilità del domicilio.

Peraltro – aggiunge la Corte – l'illegittimità della prova ottenuta in violazione delle regole del diritto tributario non può, infatti, mai costituire un vantaggio per il detentore che è anche autore della violazione, se non travalicando ogni fondamentale principio di legalità.

L'istituto dell'inutilizzabilità nel processo penale è ispirato al *favor rei*, è posto a salvaguardia della compromissione dei diritti fondamentali in ambito probatorio, e non può che essere applicato in senso favorevole e mai a danno del contribuente; al contrario, esso consente l'utilizzo di tutti gli elementi, sebbene viziati di inutilizzabilità, in senso favorevole alla difesa, secondo i canoni logico-razionali propri della funzione giurisdizionale.