

**Indagini tributarie “a trabocchetto” e buona fede, diritto di assistenza del difensore, illegittimità istruttorie e utilizzabilità della prova.**

*“Devious” tax investigations and good faith, right to be defended, unlawful investigations and usability of the proof.*

di Alberto Marcheselli - 29 giugno 2020

**Abstract**

Perdurano le difficoltà di individuare i criteri per risolvere il problema delle conseguenze delle violazioni delle norme sulle indagini tributarie, quanto alla validità del provvedimento finale. Il presente articolo rilancia un possibile test di rilevanza delle violazioni, in un caso relativo alla mancata assistenza del difensore in materia di accertamento in ufficio e di violazione della buona fede.

**Abstract**

*There are persisting difficulties in identifying the consequences of violations of the rules on tax investigations, as regards the validity of the final assessment. This article identifies a possible test of relevance of the violations, in a case related to the defender's lack of assistance in an “office” investigation and alleged violation of good faith.*

**Sommario:** 1. Un caso concreto: l’istruttoria “a trabocchetto” in ufficio. 2. Le molte aporie della questione delle conseguenze giuridiche delle violazioni istruttorie. 3. Il test di rilevanza della violazione. 4. Preteso principio di tassatività delle violazioni rilevanti: una regola insostenibile. 5. L’assistenza del difensore durante l’istruttoria tributaria. 6. I limiti della possibile sanatoria delle violazioni, tra acquiescenza e consenso informato.

**1.** Le presenti riflessioni traggono spunto dalle “perle” giuridiche nascoste nelle pieghe di due sentenze di merito (CTP Reggio Emilia, 19 gennaio 2017 n. 38 e CTR Emilia Romagna 3 febbraio 2020, n. 663), relative a una vicenda paradigmatica.

I fatti che qui interessano sono: il titolare di un esercizio commerciale viene invitato a “presentarsi personalmente” (avverbo sottolineato già nell’invito) per *produrre* documentazione. Presentatosi, gli viene rivolta una serie di domande, già predisposte: il contribuente risponde e, ricevuto un accertamento fondato sulle sue risposte, se ne duole.

La sentenza di primo grado ravvisa in questa situazione una illegittimità istruttoria: in modo contrario al principio della buona fede l’Ufficio tributario avrebbe indotto il

contribuente a presentarsi senza l'assistenza di un difensore (e senza avvertire della esistenza del corrispondente diritto) e, inoltre, avrebbe proceduto in quella sede a rivolgergli delle domande *a bruciapelo*, già predisposte (e non conseguenti al contenuto della documentazione prodotta) invece che limitarsi alla attività che era stata preannunciata (l'acquisizione dei documenti).

Ravvisata la violazione delle regole istruttorie e della buona fede, almeno duplice (sotto il profilo della lesione del diritto alla assistenza e della non trasparente informazione circa la attività da svolgersi), la sentenza di primo grado ne ravvisa la gravità e ne desume l'inutilizzabilità delle fonti di prova acquisite (le dichiarazioni). Di avviso del tutto opposto la sentenza di appello. Essa, assunto che nel procedimento tributario sarebbero acquisibili tutte le fonti di prova, eccetto quelle espressamente vietate e dichiarate inutilizzabili o lesive di diritti costituzionali, respinge il relativo motivo (pur annullando l'accertamento nel merito).

La vicenda è l'occasione, a nostro modestissimo avviso, per soffermarsi sulla perdurante difficoltà di inquadrare il tema delle violazioni della regolamentazione delle indagini tributarie (tema già avvertito da tempo nella dottrina: ad es. si v. già Schiavolin, R., voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in Dig. comm., vol. XI, 1995; Vanz, G., *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012) e sulla eccessiva polarizzazione dell'analisi in materia.

2. Sembrano, infatti, contendersi il campo due tesi opposte ed estreme. La prima, patrocinata ovviamente per interessi professionali dai difensori dei contribuenti, secondo la quale *ogni* difformità dal modello legale di indagine determinerebbe *ex se* la inutilizzabilità del materiale probatorio acquisito.

La seconda, patrocinata per altrettanto ovvie ragioni di malintesa *mission* istituzionale dalle Agenzie: quella secondo cui, nelle indagini, sarebbe possibile *tutto*, anche qualsiasi violazione delle regole, purché non espressamente sanzionata con la inutilizzabilità (o, secondo una diversa impostazione, che meno convince, nullità).

È facile ipotizzare che la soluzione ponderata sta *nel mezzo*.

Da un lato, non sembra potersi sostenere che *ogni* deviazione dal modello legale ridondi in una violazione così grave da rendere inutilizzabile il materiale probatorio. Dall'altro, non sembra seriamente sostenibile, per le ragioni che andremo subito a esporre, la tesi opposta.

Il punto di partenza della riflessione è che molti, anche se non tutti, dei mezzi istruttori a disposizione della A.F. implicano *esercizio di poteri* e correlate posizioni di *soggezione*. L'esercizio di poteri è doppiamente limitato dalla legge: sia nel senso che in essa deve trovare fondamento, sia nel senso che in essa trova i suoi limiti.

Sembra allora imposto da cogenti ragioni sistema affermare che, oltre tali confini, l'acquisizione è vietata. La prevalenza delle considerazioni di sistema deriva da ragioni che paiono evidenti: i principi non richiedono norme espresse: sono le considerazioni logico-giuridiche di sistema a vincolare l'interpretazione delle norme

di dettaglio e non, viceversa, l'interpretazione letterale delle norme di dettaglio a derogare la logica di sistema.

E, se è vietata l'acquisizione, è altrettanto vincolata la conclusione che è vietata anche l'utilizzazione. Se una norma che disciplina la raccolta dei dati istruttori vieta di acquisire certi dati oltre certi limiti, non si vede come sostenere che, oltrepassati quei limiti, i dati sarebbero comunque valorizzabili come prove: tale conclusione contrasta con la *ratio* del sistema ed è, a nostro modesto avviso, semplicemente assurda. Equivarrebbe ad affermare o che quelle prescrizioni sono prive di contenuto precettivo (!) o che esse regolano solo i doveri dei funzionari ma non la attività (!). Ma ciò è manifestamente insostenibile: le disposizioni sull'istruttoria disciplinano... l'istruttoria, non certo lo *status* dei funzionari e le possibili loro responsabilità disciplinari.

Ne consegue che il provvedimento finale non può fondarsi, per ragioni giuridicamente cogenti, sui dati raccolti oltre ai limiti prescritti.

Da altro punto di vista, è possibile che la legge ponga degli *standard* minimi per la affidabilità del mezzo istruttorio o della istruttoria in genere: al di sotto di tali *standard* è ovvio che il provvedimento non può assumere come provata la circostanza considerata. In questo caso, perché si sarebbe al di sotto dello *standard* probatorio legale.

Condivise queste premesse, pare corretto affermare che il vizio dell'avviso è sì derivato dalla violazione istruttoria, ma essa dipende dal fatto che (e si verifica solo se) il provvedimento non possa reggersi, in fatto, senza gli elementi acquisiti illegittimamente. Si tratta, insomma, di una illegittimità, a monte, che fa sì che gli elementi acquisiti illegittimamente non sono utilizzabili, a valle (c.d. prova di resistenza). Quando, "sottratti" i dati non utilizzabili, il provvedimento risulta infondato, esso deve essere annullato. Si può discutere, in termini di inquadramento giuridico, se esso sia, propriamente, infondato o illegittimo: a rigore esso pretenderebbe di fondarsi su elementi non utilizzabili *per ragioni giuridiche*, fondato illegittimamente, potrebbe dirsi, perché valorizza dei fondamenti di fatto che le regole giuridiche impediscono di valorizzare. Si tratta, allora, di un *vizio di diritto* e, come tale, inquadrabile nei motivi di ricorso di legittimità (valorizzabile anche in sede di giudizio di cassazione, integrando una questione preliminare di merito, veicolabile nel quadro dell'art. 360 n. 3 c.p.c.).

Ciò dimostra che le violazioni delle norme sulle indagini *possono* determinare un vizio del provvedimento, ma non che *tutte* le violazioni sono suscettibili di produrre tale effetto.

**3.** In termini generali, è intuitivo che anche la conclusione della non utilizzabilità deve essere *giustificata da e proporzionata alla* violazione.

Tale giustificazione e proporzione non sussiste quando o si tratti di violazioni di norme che non riguardano l'efficacia esterna dell'attività amministrativa (norme di organizzazione interna) o di violazione di *insufficiente gravità*.

Ciò comporta che, come è proprio della esperienza giuridica, è necessario effettuare un *test di rilevanza* della violazione istruttoria, che esclude automatismi radicali (sempre illegittimo/mai illegittimo).

In termini generali e a questi fini, le norme sull'istruttoria possono allora distinguersi, tenendo presente una premessa: appaiono poter inficiare l'accertamento o le violazioni di norme che esprimano la *congruità* della procedura seguita al suo scopo (accertare con sufficiente precisione e plausibilità l'entità del presupposto), ovvero le norme che segnino i *limiti esterni del potere* della Amministrazione Finanziaria e dello Stato rispetto ad interessi altrui. Tra gli interessi con cui l'accertamento tributario può venire in conflitto non pare, infatti, che il contribuente possa pretendere di azionare quelli spettanti al soggetto pubblico, come, ad esempio, la violazione del segreto investigativo penale (così è la giurisprudenza ormai consolidata: si veda, ad es. Cass. 17 giugno 2016, n., 12549. In tal senso, cfr., Guardia di Finanza, circ. 1/2008, agg. 1 dicembre 2018, Vol. II, pag. n. 167).

Alla luce di ciò, le norme sull'istruttoria sembrano così potersi classificare: *a)* norme interne di organizzazione dell'attività degli uffici; *b)* norme finalizzate a garantire l'accuratezza dell'accertamento; *c)* norme di garanzia di diritti e interessi privati, del contribuente e di terzi; *d)* norme di garanzia di interessi pubblici diversi da quelli relativi all'attuazione dei tributi (seguendo lo schema di A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 259).

Tenendo ferma la premessa posta poco sopra, la violazione di norme dei tipi sub *a)* e *d)* non pare allora poter determinare l'illegittimità dell'accertamento. Si tratta di norme che non servono a garantire la realizzazione della funzione (un accertamento che misuri con ragionevole plausibilità la ricchezza) e/o tutelano interessi dello Stato (e quindi non possono configurare limiti esterni del potere).

L'illegittimità sembra, invece, poter (e dover) colpire le violazioni delle norme degli altri due generi, sempre che si tratti di violazione di sufficiente gravità. Ne consegue che determina la inutilizzabilità dei dati probatori acquisiti solo: *i)* la violazione di norme che disciplinano il potere di acquisizione, sufficientemente gravi e corrispondenti a un interesse privato, del contribuente o di terzi; *ii)* la violazione di norme che definiscono gli standard di affidabilità del materiale probatorio.

Esempio del primo tipo sono le norme che condizionano a determinate garanzie gli accessi negli spazi privati del contribuente (ovvero l'apertura di plichi, casseforti, corrispondenza, ovvero il superamento di norme di tutela del segreto riconosciute dalle norme vigenti).

Esempio del secondo tipo è dato dalle norme sul contraddittorio procedimentale come strumento di adeguamento dell'accertamento alla realtà del contribuente: profilo spesso trascurato, ma il contraddittorio procedimentale ha, accanto alla dimensione difensiva, una assai rilevante pregnanza istruttoria (riconosciuta solennemente da tutta la giurisprudenza del diritto dell'Unione e interno, a far data dalla sentenza Sopropé, per il diritto dell'Unione e, ad es., Cass., sez. un., 26635/2009, cit. per la giurisprudenza interna).

4. Individuato il criterio fondante il *test* di rilevanza della violazione istruttoria, si tratta di cercare di adattarlo alla fattispecie in esame.

In proposito, vengono da svolgere due considerazioni.

La prima considerazione da svolgere è che la motivazione della sentenza di appello si appoggia alla giurisprudenza della Corte di Cassazione in materia di c.d. Lista Falciani (ad es. Cass. 5 dicembre 2019, n. 31779). Tale giurisprudenza, talvolta, è stata gravemente malintesa, nel senso che affermerebbe che la violazione è rilevante solo quando espressamente sanzionata. Tale orientamento sarebbe giuridicamente abnorme, se fosse stato effettivamente sostenuto dalla Suprema Corte. Per procedere con giucose esemplificazioni, a rigore, nessuna norma tributaria dichiarerebbe espressamente inutilizzabili le dichiarazioni estorte sottoponendo il contribuente a *waterboarding* o a scariche elettriche tramite elettrodi collegati ai lobi dell'orecchio ma nessun dubita – ci auguriamo! - che esse sarebbero inutilizzabili.

Ma la Corte di Cassazione, saggiamente, ha detto tutt'altro, ed esattamente, sia pure con sfumature diverse, quanto patrocinato in queste note: determina conseguenze solo la *violazione effettiva e grave di posizioni giuridiche tutelate dall'ordinamento tributario italiano*, con un fondamento costituzionale (non, quindi, il segreto bancario svizzero).

La seconda considerazione è che tale giurisprudenza non parrebbe in effetti giovare più di tanto alla tesi sostenuta dalla sentenza di appello: se rileva la violazione di diritti costituzionali, qui sarebbe in gioco, tra gli altri, il *diritto di difesa*, che ha copertura costituzionale, e l'*imparzialità* della P.A., di cui la buona fede procedimentale è espressione, valore ugualmente di rango costituzionale.

A rigore, non pare pertanto questa la strada più lineare per affermare l'utilizzabilità delle prove acquisite senza l'assistenza del difensore.

5. A nostro avviso, a stretto rigore, la fattispecie avrebbe potuto scrutinarsi secondo la scansione che segue.

Il punto nodale è, infatti, a monte, se esiste il diritto ad essere assistiti da un difensore durante le indagini tributarie (e ad essere informati di tale diritto) e se esista il diritto ad avere un tempo congruo di preparazione della propria attività di difesa e collaborazione con gli uffici tributari.

Risolto positivamente questo profilo, occorrerebbe poi domandarsi se tali diritti sono stati effettivamente violati e la violazione ha raggiunto il tasso di apprezzabile gravità tale da inficiare i risultati delle indagini.

In effetti, un primo snodo dubbio concerne la questione se il diritto di assistenza del difensore e di relativa informazione sussista nella fattispecie: per la giurisprudenza della Suprema Corte esso sussisterebbe solo nel caso di verifiche nel corso di un accesso, ma non in ufficio (Cass., *Sez. 6 - 5, ord. 18922/2016*) e nel caso concreto, per quanto è dato comprendere, si trattava di istruttoria esauritasi nella comparizione del contribuente e nell'esame della documentazione da lui prodotta e delle risposte date. La sentenza di primo grado, si segnala, quindi, per aver inteso il diritto di assistenza del difensore, come di portata generale. Si tratta di interpretazione aperta

e progressiva del diritto di difesa e di buona fede, moderna e sensibile ad alcune sollecitazioni culturali e di sistema notevoli: basti considerare le conseguenze sanzionatorie dei procedimenti amministrativi tributari e l'equivalenza, in ottica Cedu, delle sanzioni amministrative e penali tributarie, quanto a garanzie.

L'assunto di base, condivisibile a nostro modesto avviso, è che, come nel sofferto campo del contraddittorio preventivo, la distinzione tra accessi sul campo e in ufficio, semplicemente, non ha alcuna giustificazione di sistema.

Tale profilo (l'assistenza non è prevista per l'istruttoria a tavolino, secondo la Cassazione) non è stato valorizzato dalla sentenza di appello che, allora, già avrebbe potuto arrivare allo stesso dispositivo per questa via, molto più comoda, senza affermare che, *tout court*, le violazioni del diritto di difesa sono – addirittura! - irrilevanti.

Ove, poi si fosse ammesso che il diritto esisteva, ci si sarebbe potuti interrogare sul fatto se il contribuente, che si era comunque presentato e aveva deciso di rispondere, anche senza difensore e anche senza preavviso, non avesse *rinunciato* a far valere il suo diritto (e, quindi, prestato un implicito *consenso* scriminante). Anche per tal via, senza affermare che le violazioni del diritto di difesa sono irrilevanti, la sentenza di appello avrebbe potuto arrivare allo stesso risultato, con minore tensione rispetto ai principi di sistema: la regola esisteva ma l'interessato aveva rinunciato a valersene.

6. Per contro, ci si sarebbe potuti domandare, se, veramente, potesse ritenersi prestata una valida *rinuncia* al diritto (di assistenza e di preavviso), ovvero prestato un *valido consenso* alla iniziativa istruttoria irregolare.

Anche tale questione è assai complessa (e sfugge ai temi sollevati dalle parti nel processo e, quindi, all'esame giurisdizionale), essendo dubbio entro che limiti possa avere effetto una mera *acquiescenza*, e, per contro, se il *consenso sanante* debba essere necessariamente *espreso, libero e informato*. Si tratta di questioni interessanti e rilevanti, ma, a quanto consta, non particolarmente approfondite nella giurisprudenza.

Scorrendo le rassegne, ad esempio, ha ritenuto che la mancata opposizione equivalga tendenzialmente a consenso Comm. trib. centr. 10 luglio 1995, n. 2481, e similmente anche Cass., sez. trib., 6 agosto 2009, n. 18022 (che in materia di TAR SU, ai fini dell'art. 73 d.lgs. n. 507/1993, ritiene che il consenso possa anche essere supposto in un comportamento tacito). Diversamente ancora, Cass., sez. trib., 31 agosto 2007, n. 18337 ha valorizzato il consenso espreso, anche se non preceduto dalla espressa informazione circa il suo carattere assolutamente libero. Più garantista, invece e ad es., la sempre risalente Cass., sez. I, 8 novembre 1997, n. 11036, che ha precisato che il consenso deve essere spontaneo (e quindi quantomeno libero), e non solo volontario. Il tema è stato oggetto di attenzione, già da tempo risalente nella dottrina (si vedano, a mero titolo di esempio, VANZ, *Indagini fiscali irrituali e carattere della spontanea collaborazione del contribuente ai fini della utilizzazione del materiale probatorio*, in *Rass. trib.*, II, 1998, 1382 ss., LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, 417).

La sentenza di appello, non sollecitata sul punto, non esamina tale aspetto (ma quello, a valle, della effettività della violazione, concludendo che non sussisteva un reale effetto sorpresa, tale da ledere gli interessi del contribuente).

La questione merita comunque una riflessione.

Indubbiamente, la tesi più garantista e progressiva è quella secondo cui il *consenso sanante* è solo quello *libero e informato* del contribuente (espressamente reso da un soggetto edotto della irregolarità e del fatto che essa può essere superata solo in forza di un suo libero consenso, il cui rifiuto è condotta priva di conseguenze, quantomeno ove non si tratti di soggetto dotato di competenza tecnica fiscale).

Tale soluzione se, da un lato, non comporta particolari oneri per la P.A. ed è assisa su un concetto elevato di buona fede procedimentale, sacrifica, indubbiamente, qualcosa in *materiale efficacia* della iniziativa di indagine: così come interrogare il sospettato di una indagine penale a sorpresa e senza difensore rende più facili risposte autolesionistiche, così l'esame a sorpresa del contribuente, *a solo*.

Il problema giuridico da affrontare, infatti, è proprio quello, tipico, di stabilire il punto di equilibrio tra efficienza e garanzie: non tutti gli strumenti efficaci sono legittimi.

In questo quadro, se si assume la tesi più favorevole al contribuente, la circostanza che l'invito a presentare i documenti enfatizzasse, sapientemente - e quasi maliziosamente - che il contribuente doveva presentarsi *personalmente*, indurrebbe a ritenere che l'indagine conteneva elementi di illegittimità: si invita il contribuente a presentarsi personalmente quando egli ha, certamente, il potere di nominare un rappresentante (art. 32 d.p.r. 600/1973, nell'ambito del quale la scelta tra presentazione diretta o tramite rappresentante è rimessa all'interessato e non all'Agenzia, su questo la sentenza di appello sembra opinare poco perspicuamente il contrario) e, forse, a seguire la tesi della sentenza di primo grado (che esprime un orientamento più avanzato di quello finora abbracciato dalla Corte di Cassazione), il diritto ad essere assistito da un difensore. Non solo, la convocazione ha formalmente ad oggetto la presentazione di documenti, mentre l'incontro ha a contenuto una serie di domande già preordinate.

Si tratta di metodologie istruttorie, insomma, dubbie, che meritano un attento scrutinio di legittimità.

**BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE.** Schiavolin, R., voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dig. comm.*, vol. XI, 1995; Id, *Criteri interpretativi delle norme sulle indagini fiscali: a proposito dei limiti soggettivi al potere di accesso presso abitazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, 910 ss. Vanz, G., *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012; Viotto A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002; Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, *passim*; Lunelli R., *La tutela del contribuente di fronte agli atti istruttori del procedimento di accertamento illegittimi*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza*

*Tributaria*, 6 / 2009, 488 ss.; Trombella L., *La tutela giurisdizionale avverso gli atti istruttori illegittimi*, in *Corriere Tributario*, 30 / 2016, 2381 ss.; Giusto P., *Nulla l'accertamento fondato su elementi probatori acquisiti in base a un atto illegittimo - inutilizzabile la documentazione probatoria acquisita in forza di un atto istruttorio contra legem emesso e firmato digitalmente*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 7 / 2019, 639 ss.