

ACCERTAMENTO

Le conseguenze delle irregolarità nell'esercizio dei poteri ispettivi

di Angelo Ginex

In materia di Iva e di imposte sui redditi, gli [articoli 51, 52 e 63 D.P.R. 633/1972](#) e [32 e 33 D.P.R. 600/1973](#) individuano rispettivamente un articolato e differenziato quadro di **poteri ispettivi** che gli Uffici finanziari possono esercitare per la prevenzione e la repressione delle violazioni fiscali.

La generale **estensione alla Guardia di Finanza** di tali poteri è contemplata invece dall'[articolo 1 R.D.L. 63/1926](#), a mente del quale agli appartenenti alla stessa “*sono conferiti tutti i poteri e i diritti di indagine, accesso, visione, controllo e richiesta di informazioni che spettano per legge ai diversi Uffici finanziari incaricati dell'applicazione dei tributi diretti e indiretti*”.

Come noto, i predetti **poteri** possono essere distinti in tre principali **categorie**:

- poteri che si caratterizzano per l'**intervento diretto nei luoghi** in cui il soggetto sottoposto o da sottoporre a controllo svolge la propria attività imprenditoriale o di lavoro autonomo ovvero in altri luoghi allo stesso riferibili;
- poteri che si connotano per la **possibilità di inoltrare al soggetto sottoposto o da sottoporre a controllo richieste di informazioni o di documenti o inviti a comparire**, allo scopo di acquisire elementi utilizzabili ai fini dell'accertamento nei suoi confronti;
- poteri che si connotano per la **possibilità di inoltrare ad enti o ad organismi qualificati o a soggetti diversi richieste di informazioni o di documenti o inviti a comparire**, allo scopo di acquisire elementi utili ai fini dell'accertamento del contribuente sottoposto o da sottoporre a controllo.

In linea generale, il **mancato rispetto delle regole previste per l'esercizio dei poteri ispettivi** è causa di **inidoneità degli elementi probatori raccolti**, con la conseguenza che gli stessi sono **inutilizzabili e non possono legittimare l'emanaione di un provvedimento impositivo e/o sanzionatorio**, così come evidenziato nella **circolare 1/2018** dalla stessa **Guardia di Finanza**.

Quest'ultima, infatti, soffermandosi sulla **valenza probatoria degli elementi raccolti a seguito dell'irregolare esercizio dei poteri ispettivi**, ha rammentato che, secondo l'orientamento espresso dalle **Sezioni Unite** con la nota [sentenza 21 novembre 2002, n. 16424](#), opera il meccanismo della c.d. **invalidità derivata** di matrice amministrativistica, secondo cui i vizi relativi ad un atto, che costituisce l'antecedente necessario e strumentale rispetto al secondo, si riflettono necessariamente sulla validità del conseguente provvedimento finale.

Successivamente, la Corte di Cassazione ha precisato che **l'inutilizzabilità è riservata soltanto**

alle prove e alle fonti di prova per le quali l'accesso costituisca una condizione necessaria e non quelle che trovano nell'accesso una mera occasione, "con la conseguenza che sono utilizzabili quelle raccolte nell'ambito di un **accesso non autorizzato, ma collegate allo stesso in rapporto di **mera occasionalità**, potendo essere ugualmente acquisite sull'uscio dell'abitazione, per strada o negli uffici dell'organo deputato all'indagine, come le dichiarazioni del contribuente o di terzi" (cfr., ex multis Cassazione, [sentenze nn. 13319/2013, 19338/2011 e 23595/2011](#)).**

Tuttavia, occorre rilevare che in alcune sentenze, pronunciate in tempi più recenti, **la Suprema Corte ha ammesso anche l'utilizzabilità delle prove irritualmente acquisite**, salvi i limiti fissati dai diritti costituzionalmente garantiti, quali l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio (cfr., [Cassazione, sentenze nn. 13421/2017 e 4066/2015](#)).

In altre pronunce, la medesima ha ritenuto inoltre che **le risultanze probatorie sono utilizzabili ai fini dell'emanazione dell'atto impositivo anche quando sono state acquisite in sede penale in mancanza di autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria**, atteso che essa è posta a presidio della riservatezza delle indagini e non dei soggetti coinvolti (cfr., [Cassazione, sentenze nn. 22788/2017 e 23729/2013](#)).

Da ultimo, si ricorda che **la Suprema Corte ha comunque negato che il consenso del contribuente possa sanare l'irregolarità del controllo**, sul rilievo che il consenso dell'avente diritto presuppone che la posizione giuridica soggettiva rientri nella sua disponibilità, non potendo applicarsi, pertanto, all'inosservanza della **normativa** circa l'esercizio di **poteri istruttori** in materia fiscale, derivante dal **principio di legalità dell'azione amministrativa**, posto a tutela di interessi diffusi (cfr., Cassazione, [sentenza n. 19689/2004](#)).

Master di specializzazione

NOVITÀ DI VERIFICHE FISCALI E ACCERTAMENTO: STRUMENTI DI DIFESA E STRATEGIE PROCESSUALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)