



ACCERTAMENTO

Gli elementi probatori irritualmente acquisiti sono sempre inutilizzabili?

di Marco Bargagli

OneDay Master

Nuovo contenzioso tributario: il ricorso primo grado

Scopri di più

Nel corso di un'attività istruttoria, l'[articolo 52, D.P.R. 633/1972](#), rubricato **“Accessi, ispezioni e verifiche”**, contiene le norme **giuridiche da seguire nel corso di una verifica fiscale**, che consentono di **acquisire agli atti** del controllo **la documentazione contabile** ed extracontabile del soggetto passivo.

A tal fine, l'Amministrazione finanziaria può **disporre l'accesso dei propri impiegati nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali**, nonché in quelli utilizzati dagli **enti non commerciali**, per procedere ad **ispezioni documentali, verificazioni e ricerche** e ad **ogni altra rilevazione** ritenuta utile per **l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni**.

Ai soli fini amministrativi, i funzionari che eseguono l'accesso devono essere **muniti di apposita autorizzazione** (c.d. **ordine di verifica**) che indica lo **scopo dell'intervento**, rilasciata dal **capo dell'ufficio da cui dipendono o dal comandante del Reparto** nel caso in cui l'azione ispettiva venga **condotta dalla Guardia di Finanza**.

Di contro, per **l'accesso nei locali adibiti anche ad abitazione**, definiti ad **“uso promiscuo”**, la normativa di riferimento richiede **l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica**.

Inoltre, l'accesso in locali **adibiti esclusivamente ad abitazione privata e relative pertinenze** può avvenire, previa **autorizzazione del Procuratore della Repubblica**, soltanto nelle ipotesi di **gravi indizi di violazioni delle norme tributarie**, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre **prove delle violazioni**.

Sul punto, il provvedimento dell'Autorità Giudiziaria che **autorizza e legittima l'accesso nell'abitazione privata è un atto amministrativo discrezionale**, che deve **essere motivato** con riferimento alla sussistenza dei gravi indizi di violazione delle norme tributarie.

Quindi, **la richiesta di accesso domiciliare** deve essere formulata **indicando con chiarezza e**



completezza gli elementi che, sulla base dell'attività investigativa previamente compiuta, legittimano l'esercizio di tale potere ispettivo (cfr. Comando Generale della Guardia di Finanza, circolare n. 1/2018, volume II, parte III – esecuzione delle verifiche e dei controlli – capitolo 2, pagina n. 16).

Inoltre, nel **corso di un'indagine penale**, una volta che il soggetto risulta responsabile dei reati a lui ascritti e viene notificato l'avviso di conclusione delle indagini, gli organi dell'Amministrazione finanziaria possono anche richiedere al Pubblico Ministero l'autorizzazione all'utilizzo ai fini fiscali dei dati e delle notizie acquisite nel corso delle indagini preliminari.

La suprema Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 8452/2025](#), si è recentemente espressa sul tema dell'utilizzabilità, ai fini fiscali, di elementi info-investigativi **irritualmente acquisiti nel corso delle attività poste in essere da parte degli operatori dell'Amministrazione finanziaria**, sancendo il principio in base al quale l'inutilizzabilità si verifica solo nella particolare ipotesi **di lesione dei diritti fondamentali della persona aventi rango costituzionale**.

Nel corso del **giudizio di legittimità** il ricorrente aveva rilevato che la **documentazione utilizzata dall'Amministrazione era stata acquisita, in sede penale, tramite assistenza giudiziaria della Repubblica di San Marino**, la quale aveva apposto la clausola di specialità sulla stessa, disponendone il divieto di utilizzo *"per fini diversi da quelli indicati nella domanda"*.

Questi ultimi consistevano **nell'accertamento dei reati di associazione a delinquere finalizzata al riciclaggio e abusivo esercizio del credito bancario oggetto di indagine in sede penale**, *"sicché non poteva ritenersi legittima la successiva autorizzazione all'utilizzo dei documenti rilasciata dal P.M. procedente ai sensi dell'art. 33, comma terzo, del D.P.R. n. 600/1973"*.

In questo senso, sostiene il ricorrente, l'Amministrazione avrebbe fatto uso di prove inutilizzabili, con chiara violazione del suo diritto alla difesa, nonché, soprattutto e in via riflessa, **dei principi costituzionali del giusto processo, del rispetto dei trattati internazionali e del buon andamento dell'azione amministrativa**.

Sul punto, la **giurisprudenza espressa in sede di legittimità** mantiene una netta **differenziazione fra processo penale e accertamento tributario**, secondo un principio sancito non solo dalle norme sui reati tributari, ma anche e soprattutto dalle **disposizioni generali desumibili dagli articoli 2 e 654, c.p.p.**, ed espressamente stabilite dall'[articolo 220, Disposizioni attuative c.p.p.](#), che impone l'obbligo del rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale quando nel corso di attività ispettive emergano indizi di reato, ma soltanto *"ai fini dell'applicazione della legge penale"* ([Cassazione n. 8605/2015](#); Cassazione n. 13121/2012).

Del resto, prosegue la suprema Corte, **eventuali limitazioni apposte all'utilizzo degli atti acquisiti tramite rogatoria non si estendono al processo tributario**, proprio in quanto quest'ultimo, diversamente dal processo penale, **ha natura amministrativo - contenziosa** e mira



non già all'accertamento della responsabilità penale, **ma a quello del debito d'imposta**, tanto che *“finanche le informazioni illecitamente acquisite in sede penale sono valutabili dal giudice tributario quali elementi indiziari che possono concorrere a formare il suo convincimento* (Cassazione n. 25473/2022; Cassazione. n. 11162/2021; Cassazione n. 31085/2019)”.

In definitiva, sulla base dell'approccio ermeneutico espresso *in apicibus* da parte della suprema Corte di Cassazione, *“non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso»*, fatta *esclusione per «i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale quali l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc.”* ([Cassazione n. 24923/2021](#), [n. 20358/2020](#) e [n. 31779/2019](#)).