

Dichiarazioni dei commercialisti usabili se ancora non c'erano elementi di reato

La Suprema Corte conferma la loro piena utilizzabilità perché, all'assunzione, ancora non erano emersi gli elementi costitutivi dei reati

/ Stefano COMELLINI

Qualora all'esito di operazioni di **verifica fiscale** ad opera della Guardia di Finanza conseguano indizi della sussistenza di reati, si pone frequentemente la questione del momento in cui devono azionarsi le garanzie proprie del procedimento penale.

La norma che disciplina la materia è l'art. 220 disp. att. c.p.p., ove si prevede che quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza emergano **indizi di reato**, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale, devono essere compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice di procedura penale.

Si è così chiarito che il PVC redatto dalla GdF, in quanto atto amministrativo extraprocessuale, costituisce **prova documentale** e, qualora emergano indizi di reato, occorre procedere secondo le modalità previste dall'art. 220 disp. att., così che la parte di documento compilata prima dell'insorgere degli indizi ha sempre efficacia probatoria ed è utilizzabile, mentre non è tale quella redatta successivamente, qualora non siano state rispettate le disposizioni del codice di rito (Cass. n. [15372/2010](#)).

Le **garanzie** previste dalla norma derivano dalla mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata (Cass. n. 45477/2004) e tenuto conto di tutti gli elementi costitutivi del reato, ivi compreso – per i reati che la prevedono – il superamento della soglia di punibilità.

Queste coordinate interpretative sono state richiamate dalla Cassazione con la sentenza n. [13275](#) depositata ieri, conseguente al ricorso di un contribuente condannato nei gradi di merito per i reati di frode fiscale e omessa dichiarazione ([artt. 2 e 5](#) DLgs. n. 74/2000).

Nel caso di specie, la Corte ha confermato che quanto emerso in sede di verifica non era idoneo a qualificare in termini di **rilevanza penale** il "sospetto" degli operanti di trovarsi di fronte a false fatturazioni per operazioni inesistenti, posto che, se la condotta di frode fiscale ex art. 2 DLgs. n. 74/2000 costituisce reato a prescindere dal superamento di una soglia di punibilità, è anche vero che la medesima condotta riveste anche rilevanza meramente tributaria, legittimando l'emissione di atti impositivi da parte dell'Amministrazione. Per la Corte, solo all'esito della successiva attività di indagine volta a riscontrare quanto emergente dall'attività

di verifica, era maturato il sospetto sulla sussistenza di indizi di reato.

Di qui, la piena utilizzabilità, confermata dalla Corte, anche delle **dichiarazioni accusatorie** rese dai due commercialisti del ricorrente, perché, al momento della loro assunzione, ancora non erano emersi gli elementi costitutivi dei reati poi contestati al medesimo. Dichiarazioni dei professionisti che avevano costituito riscontro alla susseguente attività di indagine circa la natura fittizia delle operazioni contestate e di mere cartiere delle società coinvolte.

L'argomentazione della Corte non consente di comprendere quale sia stato il contesto in cui erano intervenute le dichiarazioni accusatorie dei commercialisti: in particolare, se al tempo della verifica fossero ancora legati al ricorrente da rapporto professionale, se vi fossero stati accessi presso gli studi, se avessero opposto il **segreto professionale**.

Occorre qui ricordare, infatti, che l'[art. 5](#) del DLgs. n. 139/2005, nel regolare l'ordinamento professionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili vincola al segreto professionale – anche nei confronti degli ex clienti – gli iscritti all'Albo, eccetto le attività di revisione e certificazione obbligatorie di contabilità e di bilanci e quelle relative alle funzioni di sindaco o revisore di società od enti. Inoltre, l'[art. 622](#) c.p. sanziona la rivelazione **senza giusta causa** ovvero l'impiego a proprio o altrui profitto di un segreto di cui si abbia avuto notizia per ragione della propria professione, se dal fatto possa derivare un documento.

Inoltre, in occasione dell'accesso presso lo studio professionale conseguente, in via amministrativa, all'iniziativa di accertamento degli uffici finanziari ([art. 52](#) del DPR n. 633/72, per l'IVA, richiamato dall'[art. 33](#) del DPR n. 600/73 per le imposte sui redditi e dall'[art. 53-bis](#) del DPR n. 131/1986, per le imposte di registro, ipotecarie e catastali) è consentito al commercialista opporre il segreto professionale. In questo caso, è necessaria l'**autorizzazione** del Procuratore della Repubblica competente per territorio che dovrà valutare se il segreto sia stato opposto correttamente e, in caso affermativo, se esso possa essere derogato; con una valutazione *ex ante* di necessità dei dati e documenti per l'accertamento della situazione contributiva del professionista. Nel caso di specie, non è tuttavia dato valutare compiutamente il comportamento dei commercialisti, le cui dichiarazioni si sono rivelate vere e proprie risultanze di accusa nei confronti del ricorrente.