



Dipartimento di Diritto Pubblico, Internazionale e
Comunitario

Corso di laurea in
Consulente del lavoro
a. a. 2022 – 2023

Titolo tesi: L'acquiescenza ad attività ispettive il-
legittime dell'amministrazione finanziaria

Relatore: Chiar.mo Prof. Roberto Schiavolin

Studente: Giulia Bonaventura

“L’ATTIVITÀ DI ACQUISIZIONE PROBATORIA DELL’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA”

Sommario

Sommario	2
Introduzione - La mancata opposizione alle attività di indagine dell’amministrazione finanziaria	4
CAPITOLO I - Le regole limitative dell’attività di accesso, ispezione e verifica a garanzia di chi le subisce ed i riflessi della violazione di esse sulla validità degli avvisi di accertamento: giurisprudenza e dottrina sulle questioni generali	6
1.1 Cenni generali.....	6
1.2 La disciplina sul contraddittorio anticipato	8
1.3 Gli effetti dell’inosservanza degli obblighi previsti a carico dell’amministrazione finanziaria.....	11
1.4 Il principio del contraddittorio anticipato	16
CAPITOLO II - La Sentenza n. 3182 del 2022 della Cassazione e l’orientamento della giurisprudenza comunitaria	21
2.1 La mancata opposizione del contribuente alle attività di indagine illegittime dell’amministrazione finanziaria	21
CAPITOLO III - I presupposti legittimanti l’attività acquisitiva	27
3.1 Inquadramento normativo e sistema delle autorizzazioni.....	27
3.2 Il concetto di coattività: cosa si intende per apertura coattiva? I principali orientamenti giurisprudenziali; il legame tra la coattività e la necessaria autorizzazione.	31
3.3 L’invalidità del consenso dell’avente diritto e il requisito della disponibilità giuridica	33
3.4 La rilevanza del consenso nei soggetti terzi rispetto al contribuente e la rilevanza del consenso nella contitolarità	37
3.5 L’utilizzabilità ai fini fiscali di materiale acquisito in modo illecito.....	39
CAPITOLO IV - La rilevanza del consenso secondo un diverso orientamento e la contestazione differita	45
4.1 Cenni generali.....	45
4.2 L’utilizzabilità del materiale probatorio acquisito irrualmente	47
4.3 Il rispetto dei principi di imparzialità e buon andamento in sede ispettiva	48
CAPITOLO V - La tutela del segreto professionale	52
5.1 Cenni generali.....	52
5.2 L’autorizzazione dell’autorità giudiziaria	53
5.3 L’opposizione del segreto professionale.....	56

5.4 L'articolo 103 del codice di procedura penale.....	57
CONCLUSIONI	60
BIBLIOGRAFIA.....	63
SITOGRAFIA	66

Introduzione - La mancata opposizione alle attività di indagine dell'amministrazione finanziaria

L'amministrazione finanziaria durante la fase di controllo ai fini dell'imposizione tributaria ricerca materiale utile alla verifica di eventuali inadempimenti da parte del contribuente degli obblighi formali e sostanziali impostigli dalla legge, in modo da poter ricostruire le posizioni debitorie del contribuente, reprimere violazioni e dissuadere da comportamenti devianti.

Poiché l'amministrazione normalmente è in una condizione di estraneità rispetto ai fatti rilevanti per la tassazione, ha la necessità per svolgere tali controlli di invadere la sfera giuridica del contribuente.

Questo richiede una disciplina dei poteri di indagine, considerando come entrino in collisione due interessi opposti: da un lato l'interesse pubblico alla partecipazione di tutti i membri della collettività ai carichi pubblici in vista del perseguimento dell'interesse pubblico sotteso all'art. 53, comma 1, Cost. e dall'altro lato i diritti inviolabili degli individui (diritti di libertà personale, di domicilio, di corrispondenza e di autodeterminazione tutelati a livello costituzionale dagli articoli 13, 14 e 15 Cost.).

Col presente elaborato ci si vuole interrogare su cosa accada qualora l'amministrazione finanziaria violi detta disciplina, considerando il caso in cui essa, sprovvista delle autorizzazioni di legge, accedendo comunque presso i locali dell'avente diritto, effettui delle indagini irrituali: in particolare, se il materiale acquisito durante il corso di queste indagini possa essere legittimamente utilizzato o meno.

Ma soprattutto ci si domanderà quale rilevanza abbia in tal caso la posizione inerte, cioè di mancata opposizione, assunta da chi viene sottoposto al controllo.

Nello specifico si cercherà di dare una risposta ai suddetti interrogativi analizzando le posizioni assunte da giurisprudenza e dottrina nel corso del tempo e concentrandosi su alcune sentenze aventi per oggetto proprio la mancata opposizione ad attività di indagine illegittime da parte del soggetto sottoposto a verifica.

Segnatamente, ci si concentrerà sulla pronuncia della Corte di Cassazione n. 3182/2022 come fulcro del tema dibattuto.

**CAPITOLO I - Le regole limitative dell'attività di accesso, ispezione e
verifica a garanzia di chi le subisce ed i riflessi della violazione di esse
sulla validità degli avvisi di accertamento: giurisprudenza e dottrina sulle
questioni generali**

1.1 Cenni generali

1.2 La disciplina sul contraddittorio anticipato

1.3 Gli effetti dell'inosservanza degli obblighi previsti a carico dell'amministrazione finanziaria

1.4 Il principio del contraddittorio anticipato

1.1 Cenni generali

Lo Statuto dei diritti del contribuente emanato con la legge 27 luglio 2000, n. 212 pone alcune fondamentali regole di garanzia del contribuente, per arginare il potere dell'Erario nei confronti dei soggetti passivi¹.

Lo Statuto ha introdotto alcuni obblighi e limitazioni in capo all'amministrazione ed alcuni diritti del contribuente nel corso della fase istruttoria.

Pertanto, gli uffici devono:

- a) Informare il contribuente di ogni fatto e circostanza dai quali possa derivare l'irrogazione di una sanzione (art. 6, comma 2);
- b) Evitare di richiedere al contribuente documenti e informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente (art. 6, comma 4);
- c) Motivare tutti gli atti secondo quanto prescritto dall'art. 3 della l. 241/1990 (art. 7);

¹ FALSITTA G., *Corso Istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, Wolters Kluwer, Milano, 2019, p. 290.

- d) Informare i rapporti con il contribuente ai principi di buona fede e collaborazione (art. 10, comma 1);
- e) Compiere accessi, ispezioni e verifiche nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole o professionali, solo sulla base di effettive esigenze di indagine e controllo sul posto e procedere, salvo casi eccezionali ed urgenti adeguatamente documentati, durante gli orari ordinari di esercizio dell'attività, con modalità tali da arrecare la minor turbativa possibile allo svolgimento dell'attività stessa nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente (art. 12, comma 1);
- f) Permanere presso la sede del contribuente, per effettuare verifiche, per non più di trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine, individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio (art. 12, comma 5, modificato dall'art. 7, d.l. n. 70/2011 nel senso che contano i giorni di effettiva presenza ed essi sono ridotti a quindici per verifiche presso lavoratori autonomi e imprese in contabilità semplificata);
- g) Ritornare nella sede del contribuente solo per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo il termine delle operazioni di verifica oppure, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni (art. 12, comma 5);
- h) Valutare le osservazioni e le richieste presentate dal contribuente dopo la chiusura del processo verbale (art. 12, comma 5);
- i) Osservare il termine di sessanta giorni, salvo casi di particolare e motivata urgenza, tra la data del rilascio della copia del processo verbale di chiusura della verifica, e quella di emanazione dell'avviso di accertamento (art. 12, comma 7, tuttavia, in materia doganale si applica la disciplina specifica dell'art. 11, d.lgs. 374/1990).

Tra i principali diritti del contribuente durante la fase istruttoria, si ravvisano:

- 1) Il diritto di essere informato, quando inizia la verifica, delle ragioni che hanno giustificato la verifica medesima e dell'oggetto di essa, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei suoi diritti e degli obblighi in relazione alle verifiche (art.12, comma 2);
- 2) il diritto di chiedere che l'esame dei documenti amministrativi e contabili venga effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso lo studio del professionista (art. 12, comma 3);
- 3) il diritto di rivolgersi al garante del contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge (art. 12, comma 6);
- 4) il diritto di comunicare entro sessanta giorni dal rilascio del processo verbale, osservazioni e richieste (art. 12, comma 7).

Questa disciplina sembra individuare un giusto compromesso tra gli interessi del fisco e del contribuente (da un lato ad un controllo efficace, dall'altro ad una compiuta difesa ed a evitare disagi non necessari) garantendo il contribuente contro eventuali illegittime compressioni dei suoi diritti e contestualmente evitando di limitare le attività degli uffici.

1.2 La disciplina sul contraddittorio anticipato

Tra le disposizioni dello Statuto sicuramente degna di nota è la previsione del diritto in capo al contribuente di comunicare entro sessanta giorni dal rilascio del processo verbale osservazioni e richieste. Si tratta infatti di una forma di contraddittorio anticipato.

L'amministrazione finanziaria ha il dovere di prendere in considerazione le suddette osservazioni e in seguito di darne conto nella motivazione dell'eventuale accertamento.

Il contraddittorio è anche uno strumento deflattivo del contenzioso, consente cioè di anticipare la riscossione dei tributi accertati e limitare i costi di gestione del contenzioso; infatti, l'esame e l'accoglimento delle osservazioni addotte dal contribuente potrebbe favorire una più rapida definizione della controversia e l'immediato incasso delle somme dovute².

L'esigenza del contraddittorio anticipato viene richiamata anche dal comma 2 dell'art 12 dello Statuto che prevede il diritto del contribuente all'inizio di una verifica tributaria di essere informato delle ragioni che abbiano giustificato la verifica e della facoltà di farsi assistere da un difensore abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria.

Va chiarito in questa sede che quanto appena esposto si riferisce al contraddittorio durante la verifica nello svolgimento dei singoli atti, assicurato solo ai professionisti, a differenza del contraddittorio sui risultati della verifica, prima dell'atto di accertamento. Questo è disciplinato dal settimo comma del medesimo articolo 12, il quale stabilisce che "nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza".

² VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Giuffrè editore, Milano, 2002, p. 152.

Inoltre, senza dubbio, di natura garantista risultano le previsioni di effettuare le verifiche presso i locali del contribuente solo in presenza di effettive esigenze durante l'orario di lavoro e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile, così come le indicazioni che inducono a limitare la permanenza nei locali imponendo di esaminare i documenti in luoghi diversi da quelli del contribuente, ove questi lo richieda.

Queste disposizioni "si muovono nell'ottica di attuare il bilanciamento delle contrapposte posizioni secondo i criteri della necessità e della proporzionalità che discendono direttamente dai precetti costituzionali racchiusi negli artt. 2, 13, 14, 15 Cost., i quali sovrintendono alle libertà inviolabili"³.

Lo statuto prevede poi la figura del Garante del contribuente, organo monocratico con facoltà di invito e sollecitazione nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Si tratta di un organo con finalità di mero supporto che tuttavia non è stato in grado di apprestare effettiva tutela ai contribuenti.

Comunque, le disposizioni di cui all'art 12 dello Statuto devono essere integrate con la disciplina contenuta nell'art 52 del d.p.r. n. 600 del 1973, il quale prescrive la necessità delle autorizzazioni durante gli accessi nei locali. Tali autorizzazioni, che saranno più ampiamente trattate nel corso di questo elaborato, sono contemplate dal combinato disposto degli articoli 33 del D.P.R. 600/73 e 52 del D.P.R. 633/72.

Nello specifico, l'articolo 52, rubricato "Accessi, ispezioni e verifiche" dispone che "gli uffici possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione Finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al decre-

³ VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., Milano, 2002, p. 180.

to legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione utile per l'accertamento dell'imposta e la repressione dell'evasione e delle altre violazioni. Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. Tuttavia, per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica così come è necessaria l'autorizzazione del pubblico ministero o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, cassaforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è exceptio il segreto professionale fermo restando l'art 103 del codice di procedura penale".

Dunque, in genere è necessaria l'autorizzazione del capo dell'ufficio, ma in alcuni casi è richiesta anche quella del procuratore della Repubblica.

1.3 Gli effetti dell'inosservanza degli obblighi previsti a carico dell'amministrazione finanziaria

A questo punto, occorre comprendere quale sia la valenza delle prescrizioni contenute nello Statuto all'art 12 e quali siano gli effetti dell'inosservanza degli obblighi previsti a carico dell'amministrazione finanziaria.

Con l'ordinanza n. 10664/2021, la Corte di Cassazione ha esaminato i contrastanti orientamenti giurisprudenziali circa le acquisizioni probatorie effettuate in assenza di autorizzazioni, che secondo l'indirizzo prevalente sono inutilizzabili soltanto quando siano lesi diritti tutelati dalla Costituzione come inviolabili. La giurisprudenza si è espressa sul tema con sentenza della Cassa-

zione a Sezioni Unite, n. 16424 del 21 novembre 2002 riguardante il caso di un accesso in abitazione con autorizzazione illegittima perché basata su informazioni anonime. In questa sede viene stabilito il principio che il giudice tributario, in sede d'impugnazione dell'atto impositivo basato su libri, registri, documenti ed altre prove reperite mediante accesso domiciliare autorizzato dal Procuratore della Repubblica, ha il potere-dovere, oltre che di verificare la presenza nel decreto autorizzativo di motivazione (sia pure concisa, o *per relationem* mediante recepimento dei rilievi dell'organo richiedente), circa il concorso di gravi indizi del verificarsi d'illecito fiscale, anche di controllare la correttezza in diritto del relativo apprezzamento, nel senso che faccia riferimento ad elementi cui l'ordinamento attribuisca valenza indiziaria, e, nell'esercizio di tale compito, deve negare la legittimità dell'autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime, conseguenzialmente valutando il fondamento della pretesa fiscale senza tenere conto di quelle prove.

Quanto alla dottrina, secondo un indirizzo, la pretesa tributaria va valutata indipendentemente dal modo di formazione del materiale probatorio e quindi gli atti impositivi si debbono ritenere validi anche se basati su elementi illegittimamente acquisiti nella fase istruttoria⁴. Un'altra parte della dottrina ritiene invece debba rispettarsi il delicato equilibrio fissato dalla legge tra i poteri autoritativi e le libertà costituzionali dell'individuo e pertanto, ogni prova o atto istruttorio adottato in violazione delle norme sull'attività istrut-

⁴ BORIA P., *Diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2016, pag. 408; in senso analogo, TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, UTET, Milano, 2013, pag. 10 ss.; RUSSO P., FRANSONI G., CASTALDI L., *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2016, pag. 32 ss.; BALDASSARRE S., *Diritto tributario*, CEDAM, Milano, 2008, pag. 9.

toria dovrebbe considerarsi come inutilizzabile⁵. Quest'ultima posizione sembrerebbe quella più rispettosa dei diritti fondamentali del contribuente. Tuttavia, la problematica principale è data dal fatto che nell'ambito tributario non vi sono disposizioni che prevedano l'illegittimità degli avvisi di accertamento emanati sulla base di prove acquisite mediante accessi non autorizzati o l'apertura irrituale di serrature oppure dove il difensore di fiducia non è stato coinvolto nella fase istruttoria in quanto il contribuente non era stato informato di un simile diritto.

Ad ogni modo, il nuovo comma 5-bis del d.lgs. n. 546/1992 che impone all'organo giudicante di fondare la decisione su elementi di prova prodotti in giudizio dalle parti prevede anche l'obbligo in capo al giudice di annullare l'atto impugnato qualora quest'ultimo si basi su prove mancanti, contraddittorie o insufficienti a dimostrare le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa tributaria e l'irrogazione delle sanzioni, e questo sembra valere anche nei casi in cui le prove siano inutilizzabili perché raccolte in violazione di diritti costituzionalmente garantiti o comunque in base alla disciplina di esse. Non è possibile però sopperire a tale vuoto normativo riguardo ai casi di inutilizzabilità semplicemente attraverso i principi costituzionali perché questi ultimi non pongono regole di immediata applicazione ma richiedono sempre l'intervento attuativo del legislatore⁶.

Per esempio, la sentenza della Corte di Cassazione n. 3182 del 2022 sollecitata dall'ordinanza n. 10664 del 2021 ha stabilito l'insussistenza dell'obbligo informativo sul diritto all'assistenza di un professionista in capo ai verificatori

⁵ Antonini e Pantanella concordano con quest'ultima posizione, ANTONINI P., PANTANELLA A., *Apertura coattiva di valigette, diritto ad un difensore, e libera autodeterminazione del contribuente*, op. cit., p. 794.

⁶ ANTONINI P., PANTANELLA A., *Apertura coattiva di valigette, diritto ad un difensore, e libera autodeterminazione del contribuente*, op. cit., p. 795.

e la conseguente utilizzabilità delle prove reperite ancorché il contribuente non fosse stato edotto di tale diritto⁷. Proprio per il suo contenuto la richiamata sentenza n. 3182 della Corte di Cassazione risulta per alcuni discutibile sia in chiave domestica sia riguardo ai diritti fondamentali di matrice europea⁸.

Nello specifico negando la sussistenza dell'obbligo informativo si andrebbe a confliggere con il generale principio di buona fede e correttezza che secondo l'art 10 dello Statuto del contribuente, dovrebbe contraddistinguere i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria.

Non può dirsi conforme a buona fede quel comportamento dell'Amministrazione finanziaria che, agendo in modo non trasparente, impedisce al contribuente di assumere decisioni consapevoli.

Tutte le volte in cui il contribuente non venisse previamente informato dell'assenza dell'autorizzazione e del carattere decisivo del suo consenso non si potrebbe configurare una consapevole rinuncia alle garanzie procedurali apprestate dal Legislatore. Questo perché l'informazione avrebbe quale precipuo obiettivo quello di consentire al suo destinatario di assumere decisioni consapevoli sulla condotta da tenere⁹.

Non sarebbe in effetti possibile scindere il concetto stesso di consenso da una piena consapevolezza della situazione in cui si inserisce.

In particolare, si legge nella pronuncia che la mancata informazione è considerabile avente valore indiziario circa il contraddittorio anticipato, al fine della verifica giudiziale in ordine alla condizione di piena libertà del contribuente.

⁷ CHIARIZIA G., D'ADDARIO A., *Apertura "spontanea" di plichi e borse in sede di verifica fiscale*, in *Corriere Tributario*, 6/2022, p. 549.

⁸ *Ibidem*.

⁹⁹ FARELLA C., *Consenso del contribuente e attività istruttoria non autorizzata, confini e limiti tracciati dalle Sezioni Unite*, in *Rassegna Tributaria* n.3/2022, p. 735, www.ilsole24ore.com

te al momento di esprimere il consenso all'acquisizione non coattiva della borsa sollecitata dai verificatori. La valenza del consenso informato in altri settori, peraltro, non aiuta in questo caso di specie. Infatti, il decisivo valore riconnesso al consenso informato in tema di trattamenti sanitari, desunto dalla Corte costituzionale attraverso il richiamo a diversi parametri costituzionali di natura immediatamente precettiva e poi pienamente riconosciuto anche a livello normativo (l. n. 219/2017) non si presta ad essere riconosciuto in questo caso, perché si tratta di un'ipotesi diversa, e risulta la protezione particolare offerta alla genuinità del consenso su ragioni che attengono al pieno e diretto dispiegamento del diritto alla salute riconosciuto al paziente e dal quale consegue direttamente la scelta in ordine all'esecuzione o meno di un trattamento terapeutico. Comunque, le SS.UU. escludono che la mancata informazione basti da sola per considerare le prove inutilizzabili.

Sicché in assenza di una specifica definizione di consenso non si potrà non fare riferimento ai canoni costituzionali e sovranazionali rispettivamente del buon andamento della Pubblica amministrazione e del giusto procedimento. Allora legittimare l'acquisizione istruttoria a tali condizioni equivarrebbe a giustificare un comportamento omissivo e *contra legem* dei verificatori che si pone in spregio a una più elementare esigenza di "civiltà giuridica" nei rapporti fra le parti della verifica¹⁰.

Comunque, non si può ritenere risolutiva l'affermazione riportata nell'ordinanza di rimessione n. 10664 del 2021 della Corte di Cassazione per cui le norme che disciplinano gli accessi non prevedono "la nullità del processo verbale di constatazione" in caso di omessa informazione circa le ra-

1010 DE PETRIS G., *Per perquisire borse chiuse basta il consenso non informato del contribuente soggetto a verifiche – La difficile convivenza fra diritti del contribuente e interesse erariale nella verifica fiscale: le SS.UU. inciampano nell'ossimoro del consenso non informato*, in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 8-9, 1° agosto 2022, p. 678.

gioni che hanno giustificato la verifica e la facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato. La mancata previsione della nullità dell'atto non sembra idonea ad escludere in ogni caso la rilevanza delle violazioni. Ad esempio, con riferimento all'articolo 12, comma 7 dello Statuto, il quale prevede che l'avviso di accertamento non possa essere emanato prima di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, la Corte di Cassazione con sentenza n. 18184 del 2013 ha dichiarato l'invalidità dell'atto di accertamento emanato prima di suddetto termine pur in mancanza di una norma espressa.

Pertanto, secondo la Corte, la violazione dell'art 12, comma 7 dello Statuto e l'emissione di un avviso di accertamento prima della scadenza dei sessanta giorni dalla notifica del processo verbale determinano la nullità del provvedimento per violazione del principio del contraddittorio e lesione del diritto di difesa. La Corte in questo caso ha, infatti, avallato l'idea per cui le nullità non sono tassative ma sono legate invece alla gravità del pregiudizio arrecato dalla condotta difforme dal modello legale¹¹.

In conclusione, si può dunque sostenere che sia ogni volta opportuno verificare se il pregiudizio sia così grave e l'atto così difforme dal modello legale da determinare l'inutilizzabilità del materiale acquisito.

1.4 Il principio del contraddittorio anticipato

Nel corso degli anni si è parlato spesso di principio del giusto procedimento intenso nel senso della partecipazione e del contraddittorio.

¹¹ IACOBELLI G., *Apertura coattiva di borse senza autorizzazione della Procura della Repubblica, ma con il consenso del contribuente? La questione al vaglio delle Sezioni unite*, www.giustiziainsieme.it, 2023, p. 9.

Recentemente, la Corte costituzionale con diverse pronunce¹² ha dato fondamento costituzionale al principio del giusto procedimento ricollegandolo ai principi costituzionali d'imparzialità e di buon andamento di cui all'art. 97 della Costituzione¹³. Tuttavia, la strada verso questo risultato è stata lunga e non agevole.

La Corte Costituzionale, infatti, pur riconoscendo la rilevanza del principio del giusto procedimento non gli attribuiva valore costituzionale considerando principio generale dell'ordinamento giuridico dello Stato¹⁴ non vincolante per il legislatore, il quale al limite si sarebbe potuto avvalere della funzione orientativa offerta da tale principio. Come accennato, però, sono emerse serie e fondate ragioni per dissentire dall'originario indirizzo della Corte costituzionale e per considerare costituzionalizzato il principio del giusto procedimento¹⁵ anche in ambito tributario nel contesto del procedimento di accertamento tributario proprio come in ambito disciplinare nel contesto del procedimento diretto all'irrogazione di sanzioni amministrative.

Anzitutto, in ambito tributario è condivisibile l'osservazione secondo cui il ricorso al contraddittorio nel corso del procedimento consente di meglio soddisfare le esigenze di completezza dell'istruttoria e quindi di perseguire

12 Corte cost., n. 17 del 1991; n. 197 del 1994; n. 57 del 1995; n. 126 del 1995; n. 128 del 1995; n. 103 del 2007; n. 104 del 2007.

13 COCIANI S.F., *Il contraddittorio preventivo di nuovo all'attenzione della Consulta. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento?* in *Rassegna tributaria*, 2019, pp. 561 ss.; BORGIA C., *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1° maggio 2021, onelegale.wolterskluwer.it, p. 1065.

14 Corte Costituzionale sentenza 2 marzo 1962, n. 13.

15 VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 147.

l'efficacia e l'efficienza dell'azione amministrativa¹⁶, esigenze riconducibili al principio di buon andamento. L'amministrazione finanziaria infatti in questo modo sarà facilitata nel ricostruire i presupposti di fatto verificatisi anche molti anni prima e dei quali i documenti giustificativi sono nella disponibilità dei soli contribuenti¹⁷. Sempre nella prospettiva del buon andamento l'instaurazione del contraddittorio consente di anticipare la riscossione dei tributi accertati e di limitare i costi di gestione del contenzioso¹⁸ garantendo quindi l'efficienza della funzione impositiva.

Il procedimento amministrativo, ad ogni modo, è il luogo nel quale emergono i diversi interessi coinvolti dall'azione amministrativa; perciò, la partecipazione degli interessati attraverso il contraddittorio assicura anche il dispiegarsi del principio di imparzialità imposto all'amministrazione¹⁹. L'imparzialità è in effetti da più ritenuta destinata a conformare in generale l'attività amministrativa²⁰.

Il principio di partecipazione al procedimento è il modo di intendere la funzione pubblica in conformità ai principi della Costituzione e i precetti di cui

16 COCIANI S.F., *Il contraddittorio preventivo di nuovo all'attenzione della Consulta*, op. cit., p.562. BORGIA C., *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, op. cit., p. 18.

17 VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 151.

18 VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 152.

19 Consiglio di Stato, sez. IV, 12 giugno 2014, n. 3000.

V. anche BORGIA C., *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, op., cit., onegale.wolterskluwer.it, p. 19.

20 GAROFOLI R., FERRARI G., *Manuale di diritto amministrativo. Parte generale e speciale*, XIV ed., Nel Diritto Editore, Molfetta, 2021, p. 548; BORGIA C., *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, op., cit., p. 19.

all'art 97 della Costituzione riguardano tutta la pubblica amministrazione compresa quindi anche quella finanziaria²¹.

Tirando le somme, è possibile constatare che attualmente in materia tributaria manca una garanzia generale di contraddittorio preventivo rispetto agli atti impositivi. Nemmeno l'art 4-*octies* della legge n. 84 del 2019 è giunto a rendere generale tale partecipazione. L'articolo in questione, infatti, si è limitato piuttosto a circoscrivere la fase della partecipazione a determinate tipologie procedimentali quali l'accertamento delle imposte dirette e dell'iva diversi dagli accertamenti parziali o non preceduti dal rilascio del processo verbale di constatazione e l'accertamento per adesione²². Tuttavia, la Corte costituzionale seppur non intervenuta direttamente in materia tributaria ha affermato che le norme che non prevedono le garanzie del giusto procedimento posto a tutela del buon andamento si pongono in contrasto diretto con l'art 97 Cost. e sono pertanto illegittime²³. Attraverso questo orientamento della Corte Costituzionale si è arrivati a dedurre la valenza costituzionale del principio del giusto procedimento²⁴.

21 MICELI R., *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE (A CURA DI), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, pp. 673 ss.; BORGIA C., *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, op. cit., p. 20.

22 LA ROSA S., *Cinque quesiti in tema di "contraddittorio endoprocedimentale" tributario*, in *Rivista diritto tributario*, vol. I, 2020, p. 296 ss.; BORGIA C., *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, op., cit., p. 22.

23 Corte costituzionale n. 103 del 2017.

V. anche BORGIA C., *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, op., cit., p. 22.

24 PIERRO M., *I doveri di informazione dell'amministrazione finanziaria e la "nuova" trasparenza amministrativa tra diritto e principio di buona amministrazione*, in M. PIERRO (A CURA DI), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, p. 94; BORGIA C.,

Si può affermare che è ormai acquisito il convincimento che la fiscalità del terzo Millennio debba impostare i rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuenti prioritariamente su buona fede, fiducia reciproca e *self-compliance*²⁵.

Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario, op., cit., p. 22.

25 FARRI F., *I procedimenti a istanza di parte nel diritto tributario*, in *Rassegna tributaria*, 2020, p. 631 ss., BORGIA C., *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario, op., cit., p. 23.*

CAPITOLO II - La Sentenza n. 3182 del 2022 della Cassazione e l'orientamento della giurisprudenza comunitaria

2.1 La mancata opposizione del contribuente alle attività di indagine illegittime dell'amministrazione finanziaria

2.1 La mancata opposizione del contribuente alle attività di indagine illegittime dell'amministrazione finanziaria

Il punto di riferimento di questo lavoro è dato dalla sentenza n. 3182/2022 della Corte di Cassazione, Sezioni Unite, la quale si è pronunciata a favore del Fisco affermando la piena legittimità dell'acquisizione e della conseguente utilizzazione di documenti appresi dai verificatori nel corso delle ispezioni con il consenso del contribuente, pur in assenza delle autorizzazioni dell'Autorità giudiziaria o del P.M. e, in mancanza di alcuna preventiva informazione al contribuente circa la possibilità di opporsi all'apertura di plichi, borse, casseforti e simili²⁶.

Nel caso in questione, nel corso di una verifica svolta nei confronti della società contribuente all'interno dei locali in cui aveva sede, era stata rinvenuta documentazione extracontabile all'interno di una valigetta dell'amministratore delegato della società attestante l'importo reale delle rimanenze di magazzino, parte delle quali non erano state contabilizzate dalla società. Secondo la commissione tributaria regionale di Calabria non si sarebbe trattato di illegittima acquisizione poiché sebbene la documentazione fosse stata rinvenuta all'interno di una valigetta dell'amministratore delegato senza previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, non vi sarebbe stata

²⁶ CHIARIZIA G., D'ADDARIO A., *Apertura "spontanea" di plichi e borse in sede di verifica fiscale*, op. cit., p. 545.

apertura coattiva secondo quanto disposto dall'articolo 52 del D.P.R. n.633 del 1972 in quanto la valigetta era stata consegnata spontaneamente e senza coercizione. Inoltre, la mancata informazione al momento dell'accesso della facoltà di farsi assistere da un professionista di fiducia non poteva essere sanzionata con la nullità del processo verbale di constatazione non essendovi alcuna specifica previsione normativa in merito²⁷.

La sezione quinta civile della Suprema Corte con ordinanza di rimessione n. 10664/2021 aveva richiesto una pronuncia alle Sezioni Unite sulle seguenti questioni che riteneva di fondamentale importanza:

- a) Se, in caso di apertura della valigetta reperita in sede di accesso, la mancanza di autorizzazione di cui all'art 52, comma 3, D.P.R. n. 633/72 possa essere superata dal consenso prestato dal titolare del diritto
- b) Se, nel caso in cui si ritenga che la mancata autorizzazione possa essere superata dal consenso, quest'ultimo possa dirsi libero e informato anche qualora l'Amministrazione finanziaria non abbia informato il titolare del diritto di opporsi all'apertura, né della facoltà di cui all'art 12, comma 2, Legge n.212/2000, di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria.
- c) Se l'inosservanza di suddetto obbligo di informazione e il conseguente vizio del consenso del titolare del diritto comporti l'inutilizzabilità della documentazione acquisita.

L'esigenza di rimessione derivava dall'esistenza di due contrastanti orientamenti circa l'esigenza delle autorizzazioni. Un primo orientamento, infatti, propendeva per la necessità delle autorizzazioni la cui mancanza avrebbe comportato l'inutilizzabilità dei documenti acquisiti ancorché il contribuente avesse consegnato spontaneamente la documentazione. Un secondo orien-

²⁷ Si veda in merito, Cassazione Civile, Sentenza Sezioni unite, n. 3182/2022.

tamento, invece, prevedeva la necessità dell'autorizzazione da parte dell'autorità giudiziaria o del Pubblico ministero solo nelle ipotesi di "apertura coattiva" di oggetti.

Le Sezioni Unite hanno con la sentenza n. 3182/2022 aderito a quest'ultimo orientamento²⁸. Hanno infatti risolto il primo quesito limitando la necessità della preventiva autorizzazione da parte del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina al solo caso di apertura coattiva cioè qualora il contribuente facesse opposizione all'apertura di borse, pieghi sigillati, casseforti e mobili. Ove invece il contribuente non facesse opposizione, ne deriverebbe la non necessità dell'autorizzazione, mancando la coattività che ne è presupposto a norma dell'articolo 52, comma 3, D.P.R n. 633/72.

Quanto al secondo quesito, secondo la Corte ai fini della validità del consenso all'apertura di borse, pieghi e simili, non sarebbe necessario informare il contribuente circa la previsione di legge, la quale, in caso di sua opposizione, consentirebbe l'apertura coattiva solo previa autorizzazione.

Riguardo al terzo quesito la Corte non rinviene alcun obbligo informativo a livello normativo e tantomeno avverte l'esigenza di colmare tale lacuna in via interpretativa sollevando magari una questione di costituzionalità.

Tuttavia, la suddetta interpretazione appare non condivisibile. Anzi tutto, non persuade l'affermazione che esisterebbe un onere in capo al contribuente di opporsi alla richiesta di apertura di pieghi, sigilli e simili per poter accedere alla "garanzia" che sarebbe rappresentata dall'autorizzazione. Non si ritiene "leale" la condotta dei verificatori che, per porre in essere l'attività ispettiva aggirino le autorizzazioni "ribaltando" in capo al soggetto indagato l'onere di conoscere le proprie prerogative difensive opponendosi

²⁸ CHIARIZIA G., D'ADDARIO A., *Apertura "spontanea" di plichi e borse in sede di verifica fiscale*, op. cit., p. 546.

alle richieste di apertura di plichi, borse e simili. Il soggetto indagato infatti solitamente, dato anche il contesto di forte pressione psicologica nel quale verrebbe a trovarsi, ignora le proprie facoltà difensive²⁹. Ordunque, seguendo questa interpretazione, si potrebbe ritenere sempre sussistente la coartazione ancorché indiretta o attenuata in quanto il soggetto quando presta il consenso, non sia stato informato delle sue prerogative di difesa³⁰. Naturalmente nei casi in cui si constaterà l'avvenuta informativa del contribuente circa le sue possibilità di rifiuto di collaborazione e di difesa e tuttavia questo avesse aperto la borsa e mostratone spontaneamente il contenuto, si potrà parlare di spontanea apertura senza alcuna coartazione³¹. La sentenza in esame, inoltre, fa emergere delle perplessità in merito al rispetto dei diritti fondamentali di derivazione europea tutelati dalla CEDU e dalla Carta di Nizza. Secondo la giurisprudenza della Corte EDU, infatti, la normativa nazionale non deve lasciare eccessivi margini di discrezionalità in capo alle autorità in ordine ad accessi e ispezioni, i quali costituiscono ingerenze nella vita privata e nel domicilio³².

29 CHIARIZIA G., D'ADDARIO A., *Apertura "spontanea" di plichi e borse in sede di verifica fiscale*, op. cit., p. 547.

30 CHIARIZIA G., D'ADDARIO A., *Apertura "spontanea" di plichi e borse in sede di verifica fiscale*, op. cit., p. 548.

31 CHIARIZIA G., D'ADDARIO A., *Apertura "spontanea" di plichi e borse in sede di verifica fiscale*, op. cit., p. 550.

32 La giurisprudenza, infatti, sostiene che le autorità interne, nell'opera di raccolta delle prove materiali di certi reati, possono fare ingresso nel domicilio privato dell'individuo (v. Dragan Petrović c. Serbia, paragrafo 74). Tuttavia, essa ha anche affermato che gli atti compiuti dalle autorità devono essere leciti (v. Bostan c. Repubblica di Moldavia, paragrafi 21-30) nonché proporzionati a quello che si vuole perseguire (McLeod c. Regno Unito, paragrafi 53-57).

L'articolo 52 del D.P.R. n. 633/72 su cui fa perno la sentenza n. 3182 delle sezioni Unite non indica i presupposti delle autorizzazioni necessarie nel corso dell'accesso a seconda della misura ispettiva da eseguire. Da ciò consegue la inidoneità del sistema delle autorizzazioni di cui all'art. 52 nel contrastare abusi o condotte arbitrarie delle autorità nazionali come invece richiede l'art. 8 CEDU il quale intende tutelare la persona da ingerenze non previste dalla legge. Però, concentrando l'attenzione sull'interpretazione adottata dalla Cassazione per cui in presenza del consenso libero del contribuente non servirebbe l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, si può sostenere che questa soluzione sia in linea con la giurisprudenza CEDU posto che i diritti a tutela della riservatezza della vita privata e del domicilio sono disponibili e quindi rinunciabili. Diversamente, crea particolari contrasti con i diritti fondamentali europei l'interpretazione della Corte secondo cui non sussisterebbe alcun onere dei verificatori di informare il contribuente del diritto a opporsi alla richiesta di apertura, con l'effetto di considerare utilizzabili anche le prove reperite a seguito di una spontanea ma non informata apertura da parte dell'interessato³³. Il contribuente, invece, dovrebbe sempre essere informato circa i suoi diritti e anche circa le conseguenze della rinuncia a questi ultimi perché anche nel caso di una sua spontanea collaborazione, l'ispezione domiciliare resta pur sempre un'ingerenza. Diverso è il caso in cui vi sia violazione dell'obbligo informativo, che rende le prove inutilizzabili.

In conclusione, la decisione della Corte con sentenza n. 3182 che è stata adottata basandosi su una mera interpretazione letterale dell'articolo 52 non persuade poiché non tiene conto dei diritti fondamentali del contribuente nel considerare irrilevante l'obbligo di informazione, la quale sarebbe necessaria

³³ CHIARIZIA G., D'ADDARIO A., *Apertura "spontanea" di plichi e borse in sede di verifica fiscale*, op. cit., p. 551.

al fine di garantire la libera autodeterminazione del contribuente, nella consapevolezza delle conseguenze della condotta che assumerà durante la verifica³⁴. Come già accennato, il problema è dato dal vuoto normativo per cui non esiste una norma che prevede l'illegittimità degli avvisi di accertamento laddove, durante la fase istruttoria, il contribuente non sia stato informato dai verificatori del diritto di opporsi all'apertura di oggetti ed all'accesso in certi locali e del diritto a farsi assistere da un difensore di fiducia.

34 ANTONINI P., PANTANELLA A., *Apertura coattiva di valigette, diritto ad un difensore, e libera autodeterminazione del contribuente*, op. cit., p. 795.

CAPITOLO III - I presupposti legittimanti l'attività acquisitiva

3.1 Inquadramento normativo e sistema delle autorizzazioni

3.2 Il concetto di coattività: cosa si intende per apertura coattiva? I principali orientamenti giurisprudenziali; il legame tra la coattività e la necessaria autorizzazione

3.3 L'invalidità del consenso dell'avente diritto e il requisito della disponibilità giuridica

3.4 La rilevanza del consenso nei soggetti terzi rispetto al contribuente e la rilevanza del consenso nella contitolarità

3.5 L'utilizzabilità ai fini fiscali di materiale acquisito in modo illecito

3.1 Inquadramento normativo e sistema delle autorizzazioni

Nell'esercitare i propri poteri istruttori, l'amministrazione finanziaria può comprimere le posizioni soggettive del contribuente e dei terzi.

Si tratta di diritti di libertà riconosciuti dalla Costituzione come diritti inviolabili anche se possono subire delle limitazioni; in particolar modo si tratta delle tre libertà fondamentali di cui agli artt. 13, 14, 15 Costituzione.

Questi diritti di libertà posti a protezione della sfera privata della persona sono qualificati come inviolabili ma ciò non significa che siano assoluti. Essi, infatti, possono essere sottoposti ad interventi da parte delle autorità giudiziarie e amministrative, se questi restano entro i limiti di cui agli artt. 13, 14, 15 Cost., cioè se sono disposti conformemente ad una legge che preveda solo temporanee restrizioni; se invece superano quei limiti divengono violazioni vere e proprie³⁵. Così, l'articolo 13 Cost., a presidio della libertà personale, ammette al comma 2 restrizioni alla libertà personale solo "per atto motivato" dell'autorità giudiziaria" e nei "casi e modi previsti dalla

35 BARILE P., *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Bologna, Il Mulino, 1984, p. 155, FASO I., *La libertà di domicilio*, Milano, Giuffrè, 1968, p. 41. V. anche MARTINES T., *Diritto costituzionale*, Milano, 1994, p. 649.

legge”, mentre al comma 3 consente l’adozione di provvedimenti provvisori “in casi eccezionali di necessità e urgenza indicati tassativamente dalla legge” e impone che detti provvedimenti siano sottoposti a tempestiva convalida da parte dell’autorità giudiziaria.

L’art. 14 Cost., a presidio del domicilio, impone che le limitazioni alla libertà domiciliare possano avvenire “nei casi e modi stabiliti dalla legge”, mentre al comma 3 richiede che accertamenti e ispezioni per motivi e fini tassativamente indicati tra i quali quelli economici e fiscali siano “regolati da leggi speciali”. L’art. 15 Cost., a presidio della libertà e della segretezza della corrispondenza e di ogni altra forma di comunicazione, al comma 2 dispone che le limitazioni alla libertà e alla segretezza della corrispondenza e delle comunicazioni in genere avvengano “per atto motivato dell’autorità giudiziaria” e “con le garanzie stabilite dalla legge”.

Pertanto, si può affermare che i diritti di libertà in esame sono garantiti dagli istituti della riserva di legge e della riserva giurisdizionale, quest’ultima attraverso specifiche autorizzazioni³⁶. Infatti, la disciplina relativa ai poteri istruttori e alle possibili limitazioni delle garanzie di inviolabilità deve essere contenuta nella legge o in atti aventi forza di legge, quindi non sono ammesse integrazioni da parte di fonti di secondo grado fatta eccezione per gli aspetti meramente attuativi³⁷. Però, anche se le limitazioni delle libertà personali possono essere disposte solo con atto motivato dell’autorità giudiziaria, al fine di esercitare i poteri ispettivi dell’amministrazione finanziaria in forza dell’art 52 D.P.R. n.633 del 1972 si prevedono bensì specifiche autorizzazioni amministrative o del Procuratore della Repubblica ,

36 Si veda in argomento, VIOTTO A., *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 88.

37 MANIGRASSO T., *Il sistema delle autorizzazioni necessarie per l’esercizio del potere di accesso e dei conseguenti poteri di indagine*, in rivista di Diritto e pratica tributaria, 2019, p. 2115.

preventive, rilasciate in forma scritta e i cui presupposti e criteri sono graduati a seconda della destinazione del locale in cui si deve accedere, delle attività che gli ufficiali dovranno svolgere e a seconda del grado di intromissione che l'attività di indagine comporta nella sfera privata del cittadino. Così in forza dell'art 52, comma 1, per accedere nei luoghi adibiti ad attività commerciali, agricole, artistiche, professionali, e in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, i verificatori devono essere muniti dell'autorizzazione del capo dell'ufficio o del comandante del reparto della Guardia di Finanza. Per quanto concerne gli accessi nei locali adibiti anche ad abitazione, cioè i locali che siano contestualmente utilizzati sia per attività commerciali o professionali, sia ad uso abitativo, è richiesta, oltre all'autorizzazione del titolare dell'ufficio, anche quella del Procuratore della Repubblica. Le stesse autorizzazioni, del titolare dell'ufficio e del Procuratore della Repubblica sono poi richieste per accedere presso i "locali diversi" cioè, i locali adibiti ad esclusivo uso privato quindi non solo l'abitazione principale, ma anche p.es. seconda o terza casa, i garage, le soffitte, gli scantinati, i natanti, gli aeromobili, le roulotte, i caravan, le autovetture ad esclusivo uso privato³⁸. L'autorizzazione per i locali diversi può essere rilasciata purché sussistano gravi indizi di violazioni e le indagini devono essere finalizzate all'acquisizione di materiale come documenti, libri, scritture etc., che provi le violazioni. L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica è necessaria, inoltre, per procedere durante le indagini a perquisizioni personali e per l'espletamento di attività che coinvolgano la segretezza della corrispondenza come l'apertura coattiva di plichi sigillati. Anche per l'esame di documenti e per la richiesta di notizie relativamente alle quali venga eccepito il segreto

³⁸ *Ibidem*.

professionale serve l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, l'autorizzazione in questo caso è infatti utile a contemperare due opposte esigenze: il segreto professionale su dati relativi a clienti da un lato e l'esigenza accertativa dall'altro lato. Nel decidere se concedere o no le autorizzazioni il Procuratore dovrà effettuare secondo la dottrina prevalente un controllo di legittimità non solo formale ma anche sostanziale della richiesta. Si ritiene, dunque, che l'intervento del magistrato debba andare oltre rispetto ad un formale riscontro di regolarità sulla competenza dell'ufficio, sulla destinazione dei locali, sull'esistenza dell'autorizzazione all'accesso e sulla legittimazione dei funzionari che effettuano l'accesso. Seguendo questa impostazione l'autorità giudiziaria dovrebbe valutare la sussistenza di tutti gli altri presupposti previsti dalla legge tra cui i gravi indizi di violazioni oltre alla necessità e proporzionalità del sacrificio imposto al contribuente rispetto ai fini perseguiti³⁹. Il Procuratore dovrà dare conto del controllo effettuato nella motivazione dell'autorizzazione. La motivazione dell'atto rappresenta secondo un consolidato orientamento dottrinale e giurisprudenziale un elemento essenziale per la validità anche delle autorizzazioni giurisdizionali e amministrative. La motivazione fra l'altro, oltre a soddisfare esigenze di trasparenza, consente al destinatario dell'azione amministrativa di rilevare eventuali vizi dell'atto istruttorio e di preparare la propria difesa⁴⁰.

39 In questo senso, Corte di Cassazione, sentenza n. 153/1996 la quale ha affermato che il Procuratore deve valutare sulla scorta degli elementi che gli vengono sottoposti se *"sussista una situazione tale da giustificare una restrizione o limitazione al diritto a quella inviolabilità"* (VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., pp. 285 ss.; MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente: nelle imposte dirette e nell'Iva*, Milano, Giuffrè, 1993, p. 249 ss.; v. anche RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2002, p. 280).

40 MANIGRASSO T., *Il sistema delle autorizzazioni necessarie*, op. cit., p. 2120.

La disciplina delle autorizzazioni finora analizzata va poi integrata con quella contenuta all'interno dello Statuto del contribuente all'art 12, in forza del quale nell'esercizio dei propri poteri ispettivi l'amministrazione deve essere mossa dall'effettiva esigenza di indagini e controllo sul luogo e deve arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività commerciali e professionali del contribuente⁴¹.

3.2 Il concetto di coattività: cosa si intende per apertura coattiva? I principali orientamenti giurisprudenziali; il legame tra la coattività e la necessaria autorizzazione

L'art 52 D.P.R. n. 633 del 72 (richiamato dall'art 33 del D.P.R. n. 600 del 73), il quale disciplina i poteri di accesso, ispezione e verifica dell'amministrazione finanziaria ai fini IVA, parla di coattività al comma terzo, ove stabilisce la necessità dell'autorizzazione per procedere (oltre che a perquisizioni personali) all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti etc.

Il tema della delimitazione dei casi in cui vi è necessità dell'autorizzazione è stato molto dibattuto, ed a tal proposito esistono due orientamenti giurisprudenziali diversi.

Però prima di vedere tali orientamenti bisogna dire che non esiste una definizione di apertura coattiva.

Non è chiaro se nella previsione normativa debba rientrar unicamente l'apertura effettuata mediante violenza materiale quindi forzando il sistema di apertura o se vi possa rientrare anche l'apertura effettuata a seguito di

41 VIOTTO A., *Note a Sentenza*, in rivista di Diritto e pratica tributaria, 2021, p. 1339.

persuasione morale cioè convincendo o magari invitando il soggetto ad aprire la serratura⁴².

In particolar modo, un primo orientamento, che sembrerebbe maggioritario, predilige un'interpretazione restrittiva del concetto di apertura coattiva, identificandola con la materiale forzatura delle serrature.

Seguendo il ragionamento a base di questo orientamento ordunque si conclude per l'assenza di necessità dell'autorizzazione da parte dell'autorità giudiziaria qualora non vi sia stata la forzatura dei dispositivi. Quindi, ogni qualvolta sia stato il contribuente ad aprire la serratura anche sotto condizionamento morale, l'apertura dovrebbe essere qualificata come non coattiva⁴³.

In molti casi, la Cassazione si è infatti pronunciata seguendo questo orientamento, come nel caso in cui era stato acquisito un brogliaccio rinvenuto all'interno di un automezzo, il cui sportello era stato aperto con il pieno consenso del proprietario; perciò, non essendovi stata opposizione e dunque apertura coattiva, la Corte aveva concluso per la legittimità dell'acquisizione non essendo necessaria alcuna autorizzazione⁴⁴. È stato osservato in molte pronunce che il consenso del contribuente permette ai verificatori di procedere all'apertura di oggetti purché verbalizzino che vi è stato tale consenso sia nel processo verbale giornaliero o di accesso che in quello di constatazione⁴⁵.

Questa prassi è stata osservata anche da alcuni uffici dell'amministrazione finanziaria la quale ha definito l'importanza della verbalizzazione del con-

42 ANTONINI P., PANTANELLA A., *Apertura coattiva di valigette, diritto ad un difensore, e libera autodeterminazione del contribuente*, op. cit., p. 789.

43 Cfr. ANTONINI P., PANTANELLA A., *Apertura coattiva di valigette, diritto ad un difensore, e libera autodeterminazione del contribuente*, op. cit., p. 790.

44 *Ibidem*.

45 *Ibidem*.

senso con una direttiva⁴⁶. Il secondo orientamento richiamato⁴⁷, invece, ritiene che l'autorizzazione sia sempre necessaria tutte le volte in cui si proceda all'apertura di serrature a prescindere dal consenso prestato dal soggetto verificato o dalla eventuale spontanea cooperazione di soggetti terzi detentori delle chiavi di accesso. Quindi, in forza di questo orientamento, l'eventuale consenso o diniego del contribuente sarebbe del tutto irrilevante, occorrendo sempre l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria. Sebbene questo secondo orientamento risulti più rispettoso della dignità del contribuente e dei diritti fondamentali del cittadino, sembra essere minoritario.

3.3 L'invalidità del consenso dell'avente diritto e il requisito della disponibilità giuridica

Da quanto visto in precedenza, il consenso del contribuente all'apertura delle serrature assume valore scriminante rispetto alla necessità di avere l'autorizzazione dell'autorità. I verificatori sono liberi di rivolgersi al contribuente anche informalmente cioè in assenza delle autorizzazioni prescritte dalla legge.

Va detto in questa sede che l'ispezione può riguardare tutti i documenti presenti nel locale tranne ma non "l'apertura di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili che siano chiusi a chiave. Qualora tali modalità fossero ritenute opportune dai verificatori, costoro potranno attuarle solo con

⁴⁶ *Ibidem*.

⁴⁷ Cassazione sentenza del 6/06/2018, n. 14701, che rileva come il consenso o dissenso del contribuente all'accesso sia del tutto privo di rilievo giuridico e pertanto sia in ogni caso necessaria l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria.

l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica"⁴⁸; se il soggetto dichiara di non avere i documenti ma vengono esibiti successivamente, questi possono essere utilizzati solo contro e non anche a favore del soggetto contribuente.

L'unica conseguenza sarebbe che, a fronte di una richiesta informale o non conforme alla legge, il contribuente oppure il terzo saranno liberi di aderirvi o meno senza che possa essere preso dall'ufficio alcun provvedimento nei loro confronti⁴⁹. Ovviamente, il materiale acquisito (dati, notizie e documenti) aprendo i contenitori previsti dall'art. 52 comma 3 d.p.r. n. 633/1972 deve essere stato messo spontaneamente dal soggetto indagato a disposizione dei verificatori, cioè in piena libertà, senza coercizione e senza inganno o minacce. Quindi tutte le volte in cui il consenso del soggetto sarà estorto con la violenza o con l'inganno sarà viziato e pertanto non sarà valido e non si potrà utilizzare il materiale reperito.

Il contesto in cui svolgono le indagini è un contesto in cui spesso si generano tensioni e forte pressione. Sovente il soggetto verificato non possiede alcuna conoscenza delle norme che regolano il procedimento tributario e quindi spinto dall'insicurezza e dal timore di ricevere delle sanzioni arriva a credere di dover assecondare la richiesta degli operatori. Si potrebbe allora sostenere che per avere un consenso spontaneo, i funzionari dovrebbero non solo evitare di esercitare pressione psicologica sul soggetto ma anche (dandone atto nel verbale) che lo avevano informato al momento della richiesta che non era

48 MANCO A., *Verifica fiscale: gli 8 consigli in caso di accesso della Guardia di Finanza*, in Altalex, 2020, <https://www.altalex.com/guide/verifica-fiscale-8-consigli-in-caso-di-accesso-della-guardia-di-finanza>

49 VANZ G., *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, CEDAM, Padova, 2012, p. 334.

obbligato ad ottemperare ad essa ⁵⁰ (il verbale viene redatto in seguito, al fine di provare come si era svolta l'indagine). Naturalmente, sarà necessario in caso di contestazione in giudizio dell'utilizzabilità della prova, valutare caso per caso le reali circostanze dell'attività ispettiva.

Nonostante l'importanza della spontaneità del consenso, dottrina e giurisprudenza ritengono che non sia sufficiente, in quanto deve aggiungersi quale ulteriore requisito quello della disponibilità giuridica dei beni forzati o comunque dei diritti compressi. In altre parole, non sarebbe valido un consenso prestato da chi non abbia il potere di disporre del riserbo su dati ed elementi pur liberamente forniti⁵¹. Qualora i dati vengano forniti spontaneamente dallo stesso soggetto a cui si riferiscono non si dovrebbero riscontrare impedimenti, salvo il caso di dati o documenti riferibili a terzi coperti da specifiche garanzie di riservatezza, come nel caso della corrispondenza di cui all'articolo 15 Costituzione⁵². Dunque, nell'eventualità in cui i dati riguardanti la propria impresa fossero forniti direttamente e liberamente dall'imprenditore, non vi sarebbero problemi. Si potrebbero, invece, riscontrare complicazioni qualora i dati venissero forniti da un soggetto terzo come, ad esempio, nel caso di un dipendente dell'impresa. Dunque, si può affermare che la spontaneità della collaborazione del contribuente o di terzi alle attività di indagine e la disponibilità giuridica dei dati e degli elementi forniti siano requisiti necessari e sufficienti a rendere legittima l'acquisizione del materiale probatorio, pur in assenza delle prescritte autorizzazioni o al di

50 VANZ G., *Indagini fiscali irrituali e caratteri della spontanea collaborazione del contribuente o di terzi ai fini dell'utilizzabilità del materiale probatorio acquisito*, in *Rassegna tributaria*, 1998, in onefiscale.wolterskluwer.it, p. 3

51 VANZ G., *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 338.

52 Id., *Ibidem*.

fuori del normale iter procedimentale⁵³. Dottrina e giurisprudenza sono ormai concordi nel ritenere che la mancanza, invece, anche di uno solo dei due requisiti determini l'invalidità dell'atto di acquisizione probatoria⁵⁴. Quindi, l'amministrazione deve specificare nelle richieste di dati, notizie, documenti, che agisce al di fuori dei poteri previsti dalla legge o quando andava ad effettuare un accesso, ispezione o perquisizione che era sprovvista delle autorizzazioni prescritte o che intendeva procedere nonostante il diniego dell'organo autorizzante. Ciononostante, quanto appena detto sembra non essere accettato dalla giurisprudenza più recente.⁵⁵

Tutte queste precisazioni dovranno essere riportate nel processo verbale dal quale dovrà risultare che il contribuente è stato informato circa la sua facoltà di opporsi e che ha acconsentito all'esecuzione dell'indagine. In assenza di queste indicazioni, si dovrà presumere che il contribuente abbia agito in buona fede facendo erroneamente affidamento sulla legittimità della richiesta dell'amministrazione. Rimane, infatti, a carico dell'amministrazione l'onere di dimostrare con gli ordinari mezzi di prova ammessi nel processo tributario che il contribuente era a conoscenza della irritualità dell'azione amministrativa non operata in conformità rispetto al modello legale e, che ciononostante ha voluto ottemperare alle richieste⁵⁶.

53 Id., *Ibidem*.

54 VANZ G., *Indagini fiscali irrituali e caratteri della spontanea collaborazione del contribuente o di terzi*, cit., onefiscale.wolterskluwer.it, p. 4.

55 Vedi infra, sentenza n. 3182 del 2022.

56 VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., pp. 426 - 428.

3.4 La rilevanza del consenso nei soggetti terzi rispetto al contribuente e la rilevanza del consenso nella contitolarità

La questione della rilevanza del consenso dei soggetti terzi rispetto al titolare del diritto ha fatto emergere da sempre diversi interrogativi. Come è stato detto, infatti, il consenso per essere sanante oltre ai requisiti della spontaneità e della disponibilità giuridica dei dati deve provenire dal titolare del diritto che viene compresso dall'azione dell'amministrazione. I diritti di libertà come constatato sono diritti disponibili e pertanto rinunciabili, ma la rinuncia deve avvenire da parte del titolare, non essendo ammissibile che un terzo possa disporre di un diritto altrui. Ciò significa che, in caso di esercizio di attività d'indagine *contra legem* nei confronti del contribuente, il consenso dovrà provenire dal contribuente medesimo⁵⁷.

Emblematica è stata a tal proposito la sentenza della Cassazione n. 11036 del 97, la quale ha affermato l'illegittimità di un avviso di rettifica della dichiarazione di una società fondato su documentazione contabile rinvenuta all'interno dell'autovettura privata di una dipendente della società, la quale era stata sottoposta ad un controllo della Guardia di finanza e nonostante la mancanza dell'autorizzazione aveva spontaneamente fornito la documentazione richiesta. La Cassazione ha ritenuto che non fosse superabile il vizio dell'indisponibilità giuridica della documentazione⁵⁸.

La dipendente, oltre ad aver agito in assenza di delega, ha aperto una borsa chiusa contenente la documentazione contabile, borsa non di sua proprietà, ma appartenente ad un'altra persona e pertanto non rientrante nella sua disponibilità giuridica. Per questo motivo, quando l'azione si rivolge nei confronti di soggetti terzi rispetto al contribuente, sia che si tratti di un accesso,

⁵⁷ VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 425.

⁵⁸ V. Corte di Cassazione, sentenza n. 11036/1997.

di un'ispezione, di una richiesta di documenti, atti, informazioni, può pregiudicare tanto la libertà di autodeterminazione del destinatario quanto il diritto alla riservatezza del contribuente. Per cui, è necessario oltre che il consenso del destinatario della richiesta anche quello dell'interessato.

A questo punto, risulta rilevante citare la questione circa la legittimità (o meno) dell'acquisizione che consegue al fatto illecito di un soggetto diverso da quelli che predispongono la verifica; si pensi, ad esempio, al caso delle prove acquisite *contra legem*. Una parte della dottrina⁵⁹ non ritiene utilizzabili queste prove affermando che non è legittimo ammettere elementi istruttori ottenuti in seguito ad una violazione di legge, in contrasto con i criteri di legalità, imparzialità e buon andamento. Altra parte della dottrina ritiene, al contrario, che bisogna ammettere tali prove, perché, in assenza di divieti di legge, è da privilegiare la verifica sulla fondatezza della pretesa fiscale, e le prove sono inutilizzabili solo qualora vengano acquisite con modalità confliggenti con diritti soggettivi di rilevanza costituzionale (come, ad esempio, quelli di cui agli articoli 13, 14 e 15)⁶⁰. Anche in giurisprudenza vi sono due orientamenti, uno contrario all'utilizzabilità delle prove⁶¹, uno invece favorevole alla loro acquisizione.⁶²

59 Cfr. STUFANO S., *Sulla utilizzabilità delle prove illecite o illegittime*, in *Corriere Tributario* n. 39/2002, pag. 3534.

60 GALLO S., *Utilizzo di prove irregolarmente acquisite nel corso di accessi domiciliari*, in *Il fisco*, n. 36/2007.

61 V. sentenza n. 15230 del 3 dicembre 2001, sentenza n. 19689 del 1° ottobre 2004, sentenza n. 20253 del 19 ottobre 2005; Sez. tributaria, sentenza n. 10137, del 28 aprile 2010.

62 Cass. sentenza n. 8344 del 19 giugno 2001, e sentenza n. 4001 del 19 febbraio 2009, si conferma il principio di utilizzabilità dei mezzi probatori irrualmente acquisiti, ove la violazione appaia di "minore entità", Sez. tributaria sentenza n. 25617 del 17 dicembre 2010 (VIL-

mediante il meccanismo di scambio di informazioni tra Stati regolato dall'allora vigente dir. n. 77/99/CE. Dunque, il fatto che le informazioni fossero state prelevate in modo illegittimo da un funzionario di banca condannato in seguito nel 2015 per spionaggio economico ha suscitato perplessità circa l'utilizzabilità di questo materiale per il compimento di atti di accertamento fiscale. Sino al 2015 la giurisprudenza si era sempre espressa a favore dell'inutilizzabilità dei documenti reperiti in modo illecito sostenendo che l'accertamento tributario non si sarebbe potuto basare su prove illegittime⁶⁴. Alcuni giudici di merito, tuttavia, avevano ritenuto pienamente utilizzabili i dati contenuti nella lista Falciani poiché la loro utilizzabilità avrebbe trovato giustificazione nell'art. 31-bis d.p.r. n. 600 del 1973, a mente del quale l'amministrazione finanziaria "provvede allo scambio con altre autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea delle informazioni necessarie per assicurare il corretto accertamento delle imposte sul reddito"⁶⁵. In questo contesto di incertezza ha messo ordine la Suprema Corte, la quale è intervenuta nel 2015 con una serie di decisioni dove ha deciso in senso favo-

64 Commissione tributaria provinciale di Como, 15 novembre 2011, n. 188, Commissione trib. Reg. Lombardia, 28 gennaio 2013, Comm. trib. Prov. Varese, 28 gennaio 2013, n. 29, Comm. trib. Prov. Lecco, 28 agosto 2013, n. 93.

V. SPAGNUOLO G., *Avviso di accertamento e indizio acquisito "non iure": ancora sull'utilizzabilità della c.d. lista Falciani*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 2, 1 marzo 2013, onelegale.wolterskluwer.it, p. 610.

65 Commissione tributaria provinciale Reggio Emilia, 18 maggio 2012, n. 198, Comm. trib. prov. Treviso, maggio 2012, n. 59, Comm. trib. prov. Lucca, 18 luglio 2012, n.103, Comm. trib. prov. Milano, 25 febbraio, 2015, n. 1825, SPAGNUOLO G., *Avviso di accertamento e indizio acquisito "non iure"*, op. cit., onelegale.wolterskluwer.it.

revole al Fisco il problema dell'utilizzabilità del contenuto della lista Falciani⁶⁶.

Alla base di questo orientamento, successivamente ripreso in altre sentenze delle Cassazione⁶⁷, vista la mancanza nel nostro ordinamento tributario di una norma positiva che analogamente all'art 191 del codice di procedura penale preveda l'inutilizzabilità ai fini dell'accertamento fiscale di elementi indiziari acquisiti in via irrituale, si avverte la necessità di valutare caso per caso se nell'acquisire i dati sia stato leso un diritto di rango costituzionale. La Suprema Corte affermava infatti l'inutilizzabilità *tout court* della prova nei casi in cui fosse stato leso un diritto fondamentale.

Tra questi diritti non sarebbe però ad avviso della Corte ricompreso il diritto alla riservatezza dei dati bancari che sarebbe recessivo rispetto al dovere inderogabile imposto ad ogni contribuente dall'art 53 Cost.⁶⁸ Ordunque, secondo la consolidata giurisprudenza della S.C. sono utilizzabili ai fini della pretesa fiscale, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari trasmessi dall'autorità finanziaria francese a quella italiana senza alcun onere di preventiva verifica da parte di quest'ultima sebbene i dati siano stati acquisiti con modalità illecite e in violazione della riservatezza bancaria poiché è legittimo l'utilizzo di qualsiasi elemento avente valore indiziaro, anche acquisito

66 Cassazione, 28 aprile 2015, n. 8605, Cassazione, 28 aprile 2015, n. 8606, Cassazione, 19 agosto 2015, n. 16951, Cassazione 13 maggio 2015, n. 9760, SPAGNUOLO G., *Avviso di accertamento e indizio acquisito "non iure"*, op. cit., onelegale.wolterskluwer.it.

V. anche MARVULLI E., *Lista Falciani: validi gli elementi per fondare la pretesa dell'erario*, in fiscooggi.it, 2020.

67 Cassazione, 7 giugno 2022, n. 18352, Cassazione 28 aprile 2021, n. 11162, Cassazione 28 novembre 2019, n. 31085, Cassazione 12 febbraio 2018, n. 3276, Cassazione 21 dicembre 2018, n. 33223.

68 Cassazione 28 aprile 2015, n. 8605, SPAGNUOLO G., *Avviso di accertamento e indizio acquisito "non iure"*, op. cit., onelegale.wolterskluwer.it, p. 4.

irritualmente purché la sua inutilizzabilità non derivi da alcuna disposizione di legge tributaria e purché non contrasti con i diritti fondamentali di rango costituzionale⁶⁹.

La giurisprudenza di legittimità, con le pronunce suesposte, oltre aver confermato l'utilizzabilità dei dati reperiti irritualmente, li ha ricondotti nel novero delle prove atipiche il cui ingresso nel processo tributario può aver luogo laddove esse soddisfino le condizioni previste ex art 2729 c.c. per le presunzioni semplici ossia la gravità, la precisione e la concordanza. Da ciò consegue che gli elementi di prova non devono essere necessariamente molteplici, cioè il giudice può fondare il proprio convincimento anche su un solo elemento indiziario purché questo sia dotato di elevata valenza probatoria. Vista la valenza presuntiva degli elementi dedotti, graverà sul contribuente l'onere di fornire la controprova circa l'infondatezza della pretesa erariale⁷⁰.

Tuttavia, gran parte della dottrina ha condannato il consolidato orientamento seguito dalla giurisprudenza a partire dal 2015. Da un lato, infatti, poco convince l'aver la Corte escluso nel tipo di fattispecie in discussione, la violazione di un diritto fondamentale poiché venendo violato il precetto del codice penale di cui all'art 615-ter c.p., posto a tutela del bene informatico si avrebbe automaticamente violazione del diritto costituzionale all'inviolabilità del domicilio del soggetto, laddove luogo informatico si ritenga sia estensione del domicilio⁷¹. Questo perché non essendovi una norma analoga al 191 c.p.p.

69 Cassazione, 7 giugno 2022, n. 18352.

SPAGNUOLO G., *Avviso di accertamento e indizio acquisito "non iure"*, op., cit., onelegale.wolterskluwer.it, p. 3.

70 SPAGNUOLO G., *Avviso di accertamento e indizio acquisito "non iure"*, op., cit., onelegale.wolterskluwer.it, p. 4.

71 MONTEMITRO M.T., *Considerazioni inerenti alla problematica della c.d. Lista Falciani*, Rivista diritto tributario, 2015, p. 212 ss., MARCHESELLI A., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*

che statuisce l'inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione di divieti dettati dalla legge, i giudici hanno stabilito che bisogna scandagliare caso per caso se è coinvolto un diritto di rango costituzionale (come nel caso di specie, in quanto, si ribadisce, il domicilio informatico viene considerato alla stregua del domicilio). Questo limite, va precisato, si ferma di fronte al caso in cui vi siano due interessi costituzionali contrapposti tra cui, tuttavia, non figura il diritto alla riservatezza dei dati bancari il quale, se è vero che vuole tutelare il buon andamento dei traffici commerciali, è anche vero che soccombe rispetto al dovere inderogabile per ogni cittadino previsto all'articolo 53 della Costituzione. Così, secondo la dottrina appena esposta, il diritto leso non è solo quello della riservatezza dei dati bancari.⁷² Inoltre, ritenere ammissibile un giudizio costituito su prove irrivalenti di incerta provenienza realizzerebbe una lesione del diritto di difesa nonché dei principi costituzionali del giusto processo e della parità delle parti di cui all'art. 111 Cost⁷³.

Pertanto, secondo la dottrina risulta evidente la compressione dei valori del giusto processo e della difesa del contribuente senza contare che un siffatto ragionamento della Corte risulta astrattamente idoneo a dare libero ingresso a qualsiasi tipo di prova, anche la più labile, "instaurando uno Stato di poli-

del giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo, Torino, 2016, p. 155 ss., SPAGNUOLO G., *Avviso di accertamento e indizio acquisito "non iure"*, op., cit., onelegale.wolterskluwer.it, p. 4.

⁷² Vi è anche chi ritiene che le schede sintesi rubate rappresentano un esempio di comunicazione tra banca e individuo, quindi ricadendo sotto la tutela dell'articolo 15 della Costituzione (MULEO S., *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi nell'atto: il caso della Lista Falciani*, in *Rass. trib.*, 2016, 1, p. 148).

⁷³ ARMELLA S., *Amnesso l'uso della lista Falciani per gli accertamenti fiscali, ma è semplice indizio*, *Corriere tributario*, 2015, p. 1998; RAGGI N., *Lista Falciani: la Cassazione ha messo le "ali"?*, *GT- Rivista giurisprudenza tributaria*, 2015, p. 571 ss.; TESAURO F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, *Rassegna tributaria*, 2015, p. 323 ss.; SPAGNUOLO G., *Avviso di accertamento e indizio acquisito "non iure"*, op. cit., p. 4.

zia tributaria” incompatibile con qualsiasi regime democratico⁷⁴. A questo punto si può dire che nella giurisprudenza di legittimità l’ago della bilancia pare eccessivamente spostato a favore del Fisco ed a svantaggio delle garanzie del contribuente. In un simile contesto, dunque, l’unico temperamento potrebbe essere dato dal principio del libero convincimento del giudice circa la valutazione delle prove di cui all’art 116 c.p.c. La libera valutazione delle prove effettuata dal giudice della quale verrà poi dato conto nella motivazione della pronuncia permetterà infatti di dare maggiore spazio al diritto di difesa del contribuente andando in questo modo ad effettuare una più equa ponderazione degli interessi in gioco⁷⁵.

74 RAGGI N., *Lista Falciani: la Cassazione ha messo le “ali”?* op. cit.; SPAGNUOLO G., *Avviso di accertamento e indizio acquisito “non iure”*, op. cit., p. 5.

75 SPAGNUOLO G., *Avviso di accertamento e indizio acquisito “non iure”*, op. cit., p. 6.

CAPITOLO IV - La rilevanza del consenso secondo un diverso orientamento e la contestazione differita

4.1 Cenni generali

4.2 L'utilizzabilità del materiale probatorio acquisito irritualmente

4.3 Il rispetto dei principi di imparzialità e buon andamento in sede ispettiva

4.1 Cenni generali

Secondo quanto detto, la giurisprudenza e dottrina maggioritarie attribuiscono efficacia sanante al consenso prestato dal contribuente o da terzi ad attività che altrimenti sarebbero illegittime. Quindi, come visto in precedenza, il consenso prestato liberamente da colui il quale è legittimato a prestarlo ed ha la disponibilità giuridica dei dati ed elementi che mette a disposizione dell'autorità ispettiva è un consenso valido e quindi sana i vizi del procedimento tributario. Tuttavia, esiste un diverso orientamento che nega efficacia sanante sia al consenso espresso che ad un eventuale comportamento passivo da parte del soggetto sottoposto ad accertamento. Dunque, sia l'assenso che il dissenso sarebbero privi di qualsiasi rilievo giuridico non essendo il comportamento del contribuente preso in considerazione da alcuna norma di legge; sarebbe infatti inconcepibile che la volontà del privato sostituisse un'attività pubblicistica che è espressione del potere impositivo dello Stato riconosciuto a livello costituzionale⁷⁶.

La Sezione tributaria della Suprema Corte ha con sentenza n. 19689 del 1° Ottobre del 2004 negato rilevanza all'atteggiamento assunto dal soggetto inda-

⁷⁶ *"L'assenso è tamquam non esset" così come "Il dissenso è tamquam non esset"*. Così ha stabilito la Suprema Corte, con sentenza n. 19689 del 2004 (CORSO P., *È consentita la contestazione differita della legittimità della verifica*, in *Corriere Tributario*, n. 48/2004, in onefiscale.wolterskluwer.it p. 3780).

gato, nello specifico ha escluso che la mancata opposizione del contribuente equivalesse a consenso all'accesso. Così facendo, la sentenza in esame è andata dunque a rafforzare il principio di legalità poiché ha escluso che una violazione di legge potesse essere sanata dalla volontà della parte privata. Con la sentenza in esame, inoltre, la Corte ha respinto il tentativo di consolidare il principio dell'obbligo di immediata contestazione delle eventuali illegittimità della procedura di accertamento; non sarebbe infatti giusto considerare tardiva e quindi non più ammissibile la difesa differita nel tempo rispetto al momento della verifica. Considerare non ammissibile una contestazione differita equivarrebbe a non osservare l'art 111 Cost, il quale prevede che il sottoposto a procedimento possa disporre del tempo e delle condizioni necessarie per preparare la sua difesa⁷⁷ e andrebbe inoltre a contrastare con l'art. 113 Cost. a garanzia del diritto di difesa contro gli atti della pubblica amministrazione e con il più generale art. 24 Cost, a presidio del diritto di difesa quale diritto inviolabile. Comunque, il fatto è che in base all'orientamento ora analizzato, il consenso alla procedura illegittima non elimina né l'illegittimità della richiesta né l'illegittimità della procedura.

La commissione tributaria provinciale di Vicenza con pronuncia n. 599 del 17 ottobre 2003 ha escluso che la materia della legalità della procedura di accertamento sia "disponibile" per il privato e che il consenso autorizzi l'utilizzo di ciò che *ex lege* è inutilizzabile⁷⁸.

L'orientamento appena esaminato si fa garante del principio di legalità; il rispetto della legge da parte della pubblica amministrazione non può essere

⁷⁷ Id, *Ibidem*

⁷⁸ CORSO P., *Il consenso non sana "l'illegalità" dell'accertamento*, in *Corriere Tributario* n. 2/2004, in onofiscale.wolterskluwer.it, p. 136.

ridotto a mera scelta facoltativa di quest'ultima né tantomeno può essere subordinato alla volontà delle parti.

Con la sentenza del 2004 n. 19689, poi, la Cassazione ha poi stabilito che affinché l'atto compiuto in violazione di legge produca i suoi effetti, è necessaria una specifica previsione normativa che disciplini la possibilità di sanatoria dovendosi escludere una conservazione degli effetti di atti *contra legem* o che il risultato ottenuto giustifichi il mezzo illecito impiegato per ottenerlo⁷⁹.

4.2 L'utilizzabilità del materiale probatorio acquisito irritualmente

Come constatato quindi, buona parte della dottrina e giurisprudenza sostiene che l'amministrazione possa rivolgersi al contribuente anche in modo del tutto informale: la difformità o irritualità dell'attività non necessariamente determinerebbe l'illegittimità del procedimento e la conseguente inutilizzabilità del materiale acquisito.

Ciò non esclude però la necessità di rendere edotto il soggetto sottoposto ad accertamento del fatto che si sta procedendo in modo difforme rispetto a quanto previsto dal dettato normativo e della non obbligatorietà di risposta alla richiesta dell'organo accertatore. Il soggetto indagato, infatti, sarà libero di rispondere o meno alla richiesta dell'amministrazione.

In questo contesto è possibile collocare la pronuncia della commissione tributaria provinciale di Catania che con sentenza n. 238 del 2004 ha messo in discussione quanto affermato da giurisprudenza e dottrina in merito al tema dell'utilizzabilità delle prove acquisite senza osservare quanto previsto dallo Statuto del contribuente; il quale prevede che la permanenza degli ufficiali dell'amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente non possa superare i trenta giorni lavorativi prorogabili per ulteriori trenta nel caso in

⁷⁹ CORSO P., *È consentita la contestazione differita della legittimità della verifica*, op. cit., p. 3780.

cui si riscontrino particolari complessità nelle indagini. La Commissione tributaria di Catania con la decisione in questione sosteneva quindi l'assoluta perentorietà del termine di cui all'art 12 comma 5 dello Statuto. Secondo la commissione, l'inosservanza del termine costituiva grave violazione comportando l'inutilizzabilità degli elementi di prova raccolti oltre il suddetto termine⁸⁰.

Sulla pronuncia in esame che ha suscitato molti dubbi si è espressa anche la Corte di Cassazione, la quale ha assunto una diversa posizione. La Suprema Corte, infatti, ha stabilito che l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta l'inutilizzabilità degli stessi mancando nel nostro ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite. Naturalmente, questo non significa che la violazione delle regole sul procedimento di accertamento non sia priva di effetti. In questi casi le conseguenze ricadono direttamente sull'autore dell'illecito, sul piano disciplinare ed eventualmente sul piano della responsabilità civile e penale, ma non sarebbe infatti giusto che una prova oggettivamente valida non potesse essere utilizzata a causa della negligenza di chi l'ha acquisita⁸¹.

4.3 Il rispetto dei principi di imparzialità e buon andamento in sede ispettiva

L'imparzialità e il buon andamento sono modi d'essere dell'azione amministrativa⁸², e la pubblica amministrazione persegue quali finalità principali gli

80 CAPOLUPO S., *Inutilizzabili i dati raccolti oltre il termine per le verifiche presso la sede del contribuente*, in *Corriere Tributario*, n. 37/2004, in onofiscale.wolterskluwer.it, p. 2937.

81 Id., *Ibidem*.

82 In questo senso v. VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 131. SALA G., *Il principio del giusto procedimento nell'ordinamento regionale*, Milano, 1985, p. 93.

interessi pubblici. Questi due principi costituiscono dunque le modalità che orientano l'azione dell'amministrazione verso tali obiettivi⁸³.

L'imparzialità e il buon andamento sono contemplati dalla Costituzione all'art 97, pertanto l'amministrazione è sempre tenuta al loro rispetto. Da ciò consegue che essi assumono una funzione immediatamente vincolante dell'azione amministrativa. È, perciò, essenziale comprendere il loro contenuto grazie al quale si attribuisce ad essi una connotazione in senso garantistico⁸⁴.

Il buon andamento si articola essenzialmente in tre criteri: l'economicità che misura la relazione tra mezzi e obiettivi, l'efficacia che misura la relazione tra obiettivi e risultati e l'efficienza che serve a misurare la relazione tra mezzi e risultati⁸⁵ in modo tale da evitare inutili dispendi.

Quanto all'imparzialità, essa storicamente si afferma quale risposta all'esigenza di apoliticità dell'apparato amministrativo. Questa concezione dell'imparzialità si è in seguito evoluta nel senso della parità di trattamento nei confronti dei soggetti con i quali l'amministrazione interagisce così da trattare in modo eguale fattispecie eguali, in modo affine fattispecie affini e in modo diverso fattispecie diverse⁸⁶. Più nello specifico, il principio di imparzialità dell'amministrazione va inteso non tanto come necessità di un agire asettico bensì di un operare amministrativo il più possibile informato e con-

83 VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 131.

84 VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 132.

85 VIPIANA P., *L'attività amministrativa e i regimi amministrativi delle attività private*, Milano, CEDAM, 2017. V. anche MASSERA A. (A CURA DI), *I criteri di economicità, efficacia ed efficienza* in M. A. SANDULLI (A CURA DI), *Codice dell'azione amministrativa*, Giuffrè, Milano, 2011.

86 VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., p.134.

sapevole della portata degli interessi coinvolti⁸⁷. Quanto analizzato, corrisponde dunque al contenuto e alla portata dei principi su di un piano astratto. Su di un piano squisitamente pratico, ossia nel contesto delle indagini possiamo sostenere pertanto che il buon andamento si concretizza nell'evitare indagini inutili; nel corretto bilanciamento del tempo degli interventi onde limitare misure dispersive; nel fare ricorso a mezzi istruttori che a parità di risultato siano meno onerosi; nel condurre le indagini con scrupolo e accortezza in modo tale da giungere a conclusioni che siano credibili e fondate tali da indurre i contribuenti ad adeguarvisi spontaneamente ovvero in grado di persuadere in sede giudiziale⁸⁸.

Il principio di buon andamento contempla poi al suo interno la regola della completezza dell'istruttoria. Secondo tale regola la completezza dovrebbe equivalere non tanto ad acquisire tutti gli elementi bensì quelli sufficienti ed idonei a ricostruire in modo attendibile il presupposto di fatto realizzato dal singolo contribuente. Tutte le regole viste derivanti dal principio del buon andamento non sono però adeguate ad apprestare sufficienti garanzie. Infatti, i funzionari che nel corso delle attività ispettive vanno a comprimere i diritti di libertà dei singoli tutelati dalla Costituzione, devono osservare inoltre le regole viste, derivanti dal buon andamento e dai criteri di proporzionalità e necessarietà. Perciò, le restrizioni possono essere adottate solo se strettamente indispensabili al perseguimento di finalità costituzionalmente rilevanti e solo nella misura adeguata allo scopo⁸⁹.

Anche il principio di imparzialità a livello pratico deve tenere conto dei limiti dati dai criteri di proporzionalità e necessarietà. Nell'esercitare i poteri di in-

87 VIPIANA P., *L'attività amministrativa e i regimi amministrativi delle attività private*, op. cit.

V. anche T.A.R., Campania, Napoli, sez. VII, 24 febbraio 2011, n. 1129.

88 VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 140.

89 VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 142.

dagine in forza del principio di imparzialità si dovrebbe ricorrere ai mezzi che arrecano la minore compressione possibile ai diritti di libertà e attuare la scelta dei contribuenti da sottoporre a controllo basandosi su dei parametri oggettivi definiti dalla legge o dall'amministrazione stessa in modo tale da non penalizzare alcune categorie di contribuenti a vantaggio di altri.⁹⁰

Inoltre, il principio di imparzialità si traduce anche nell'obbligo per l'amministrazione di dare conto della motivazione del provvedimento e, come succede con il principio di buon andamento, di agire basandosi su elementi di fatto che siano sufficienti a ricostruire i presupposti della pretesa tributaria.

In conclusione, possiamo allora affermare che lo scopo di una buona ed imparziale amministrazione debba essere quello di operare l'accertamento della capacità contributiva in base ad una bilanciata considerazione di tutti gli elementi di fatto idonei a ricostruire una pretesa tributaria fondata⁹¹.

90 VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., p.143.

La circolare n. 49/S/186/95/UDC del 13 febbraio 1995 del Segretariato generale del Ministero delle finanze prevede il principio della necessaria predeterminazione dei criteri di scelta da parte della pubblica amministrazione.

91 VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., p.143 – 144.

CAPITOLO V - La tutela del segreto professionale

5.1 Cenni generali

5.2 L'autorizzazione dell'autorità giudiziaria

5.3 L'opposizione del segreto professionale

5.4 L'articolo 103 del codice di procedura penale

5.1 Cenni generali

I professionisti rappresentano una categoria di contribuenti che in ragione dell'attività esercitata si trova a conoscenza di fatti relativi ai propri clienti, rispetto ai quali ha l'obbligo deontologico di garantire il segreto professionale⁹².

Il segreto professionale si può definire quale diritto/dovere in capo al professionista di non-diffusione degli elementi di cui sia venuto a conoscenza in ragione della professione esercitata⁹³.

L'art. 52 comma 1 del D.P.R. n. 633/72 così come modificato dalla legge n. 431/1991, congiuntamente con l'art. 12 della legge n. 212/2000, disciplina la verifica fiscale e gli accessi presso la sede del professionista.

La legge n. 413 del 1991 ha soppresso il requisito della preventiva autorizzazione del Procuratore della Repubblica per accedere agli studi professionali sostituendolo con l'obbligo della presenza durante l'accesso del titolare dello studio professionale o di un suo delegato (art 52, primo comma, D.P.R. n. 633/72).

Questa disposizione pone in luce non un trattamento di favore per il soggetto sottoposto all'accesso, ma il dovuto rispetto degli interessi che altre persone

92 ATTANASI F., VILLANI M., *Gli accertamenti tributari e la tutela del segreto professionale*, in Altalex, 10 giugno 2016.

93 VIOTTO A., I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria, op. cit., p. 359.

hanno affidato alle cure del professionista e che meritano tutela anche di fronte alle esigenze dell'accertamento fiscale.

Questa garanzia è riconosciuta a tutti i professionisti a prescindere che siano titolari o meno di un segreto professionale opponibile all'autorità giudiziaria⁹⁴.

A tal proposito non è sufficiente che la persona delegata si dichiari informalmente autorizzata ad assistere ma è necessaria una dichiarazione scritta dalla quale si evinca inequivocabilmente la volontà del professionista di delegare tale soggetto. Da ciò consegue che la delega dovrà risultare da un incarico scritto del quale si dovrà dare notizia nel Processo Verbale di Verifica.

La necessaria presenza del professionista o del suo delegato è finalizzata a evitare la violazione del segreto⁹⁵. Nel caso in cui non venga rispettato tale requisito, le operazioni compiute risulteranno viziate e pertanto idonee a determinare l'illegittimità degli atti compiuti ed emessi⁹⁶. Laddove invece il professionista non opponga il segreto professionale, le acquisizioni non potranno considerarsi illegittime.

5.2 L'autorizzazione dell'autorità giudiziaria

Secondo il disposto di cui all'art 52 del D.P.R. n. 633/1972 l'autorizzazione del pubblico ministero è necessaria in due casi: nel caso in cui lo studio presso il quale gli ispettori devono accedere sia anche adibito ad abitazione privata

⁹⁴ CORSO P., *Verifica fiscale nei confronti del professionista e tutela del segreto professionale*, in *Corriere tributario*, 2001, onefiscale.wolterskluwer.it, p. 1135.

⁹⁵ *Ibidem*.

⁹⁶ ATTANASI F., VILLANI M., *Gli accertamenti tributari e la tutela del segreto professionale*, op. cit.

(art. 52 co. 1 D.P.R. n. 633/72) e, nell'eventualità in cui durante l'esame dei documenti o a seguito della richiesta di notizie, il professionista eccipisca il segreto professionale (art 52 co. 3 D.P.R. n. 633/72).

Il comma 3 dell'art 52 del D.P.R. n. 633/1972 prevede che l'esame di documenti e la richiesta di notizie per i quali è eccipito il segreto professionale possano essere effettuati soltanto con l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina.

Pertanto, il segreto professionale rileva solo se eccipito dal professionista durante l'ispezione, una volta eccipito infatti i verificatori avranno l'obbligo di chiedere l'autorizzazione.

L'autorità giudiziaria potrà quindi consentire all'organo ispettivo di derogare al segreto eccipito, fatti salvi i limiti di cui all'art 103 c.p.p.

Qualora l'autorità giudiziaria non dovesse concedere l'autorizzazione, gli ufficiali potranno reiterare la richiesta fornendo nuove motivazioni.

Nonostante l'autorizzazione si risolva spesso in una mera concessione di natura procedurale sarebbe opportuno fosse frutto di un'attenta analisi da parte del magistrato.

Essendo l'autorizzazione considerata mero atto endoprocedimentale, essa è contestabile dal soggetto passivo, solo a posteriori in una eventuale fase contenziosa avente ad oggetto l'impugnazione dell'atto impositivo che ne è conseguito il quale potrebbe risultare infondato poiché non è utilizzabile la prova di esso derivante da un atto istruttorio viziato⁹⁷.

Inoltre, nelle more della decisione del procuratore della Repubblica sulla richiesta di autorizzazione i verificatori potranno preservare la documentazione in esame senza consultarla.

⁹⁷ ATTANASI F., VILLANI M., *Gli accertamenti tributari e la tutela del segreto professionale*, in Altalex, 10 giugno 2016.

La circolare n. 1/2008 della Guardia di Finanza prevede infatti che le cautele adottate saranno indicate nel processo verbale di verifica.

Sempre attraverso la detta circolare, la Guardia di Finanza ha specificato che i verificatori nell'attesa di detta decisione del magistrato potranno prendere visione delle mail già aperte e visualizzate dal contribuente mentre per quelle non ancora aperte sarà necessaria l'autorizzazione del pubblico ministero.

Tuttavia, la Corte EDU ha affermato che le mail costituiscono "mera corrispondenza" quindi sono tutelate da diritto inviolabile della persona, perciò dovrebbe essere necessaria l'autorizzazione sia per le mail visualizzate che per quelle non visualizzate. Comunque, qualora il professionista ritenesse illegittima l'autorizzazione rilasciata dal PM, potrà contestarla dinanzi al giudice tributario quando fosse emanato l'atto impugnabile.

In questo contesto è intervenuta la Cassazione con sentenza n. 8587/2016 la quale ha riconosciuto la competenza piena ed esclusiva del giudice tributario *ex art. 2 del Dlgs n. 546 del 1992*, indipendentemente dalla tipologia degli atti emessi dall'amministrazione finanziaria⁹⁸.

Pertanto, il giudice tributario sarà competente non solo sull'impugnazione del provvedimento impositivo ma anche sulla legittimità di tutti gli atti del procedimento che ha portato ad emanarlo, compresa l'autorizzazione a fronte dell'opposizione del segreto da parte del professionista.

Il giudice ordinario invece sarà, sempre alla luce della sentenza della Suprema Corte n. 8587/2016, competente qualora l'attività di accertamento non dovesse sfociare in un atto impositivo in assenza del riscontro di alcuna violazione fiscale ovvero qualora l'atto non venisse impugnato dal professionista.

⁹⁸ Cassazione sentenze nn. 20889/2016 e 27209/2009, *SERVIDIO S., Ispezioni fiscali senza "strascico" sul pass parla il giudice ordinario*, in *fiscooggi.it*, 23 maggio 2016.

5.3 L'opposizione del segreto professionale

Per integrare, in caso di lacune, la disciplina in materia di accertamento delle violazioni e sanzioni si applica la normativa processuale penale.

Secondo il disposto dell'art 75 del D.P.R. n. 633/72 infatti *“per quanto non è diversamente disposto dal precedente decreto si applicano, in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni, le norme del Codice penale e del Codice di procedura penale, della legge 7 gennaio 1929, n. 4 e del R.D.L. 3 gennaio 1926, n. 63, convertito nella legge 24 maggio 1926, n. 898 e successive modificazioni”*.

Quindi il professionista può legittimamente opporre il segreto professionale dinanzi alla richiesta di documenti o anche alla mera presa di cognizione di essi da parte degli accertatori quando ciò sia consentito dal Codice di procedura penale.

Nelle indagini penali, laddove il segreto non venga invocato, il professionista dovrà *“consegnare immediatamente all'autorità giudiziaria che ne faccia richiesta gli atti e documenti, anche in originale se così è ordinato e ogni altra cosa esistente”* presso di essi per ragioni professionali (art 256 co. 1, c.p.p.).

Il che dimostra che la regola è l'acquisizione dei documenti e che l'eccezione ovvero la mancata consegna è subordinata alla opposizione del segreto professionale⁹⁹.

Il segreto professionale potrà essere fondatamente eccepito dal professionista soltanto per quei documenti privi di rilevanza fiscale quali ad esempio i nominativi dei clienti¹⁰⁰.

99 CORSO P., *Verifica fiscale nei confronti del professionista e tutela del segreto professionale*, Corriere tributario n. 15/2001, p. 1135, onefiscale.wolterskluwer.it

100 Id., *Ibidem*.

Diversamente per i documenti relativi ad un rapporto di stretta inerenza professionale come le scritture contabili e i fascicoli dei clienti, comprovanti appunto i rapporti finanziari fra professionista e cliente, non si potrà eccepire il segreto.

Nell'ambito tributario, a differenza di quello penale dove a fronte della mancata opposizione del segreto professionale è previsto il sequestro dei documenti, l'art 52, comma 3 del D.P.R. n. 633/72 non prevede il sequestro immediato né tantomeno l'obbligo di formale testimonianza.

Qualora il professionista non dovesse eccepire immediatamente il segreto professionale, questo può comunque essere eccepito successivamente, ad esempio se nel corso della verifica si trovino documenti contenenti elementi coperti da segreto. Se questo però non viene eccepito, i documenti possono essere utilizzati come prova, a meno che non vengano messi in pericolo diritti costituzionalmente garantiti.¹⁰¹

5.4 L'articolo 103 del codice di procedura penale

Come detto, il segreto professionale rileva solo se il professionista lo eccepisce nel corso dell'ispezione fermo restando quanto disposto dall'art 103 del c.p.p. il quale si riferisce alla categoria dei difensori. La disposizione richiamata dall'art 52, comma 3 del D.P.R. n. 633/72 assume portata garantistica rispetto alle libertà dei difensori poiché al primo comma circoscrive le fattispecie in cui questi ultimi possono subire le ispezioni, le perquisizioni e i sequestri. Le ispezioni e le perquisizioni devono infatti essere rivolte solo all'accertamento del reato nei confronti del difensore o delle persone che svolgono stabilmente attività nello stesso studio ovvero per ricercare cose o

¹⁰¹ V. Cassazione ordinanza 6486/2019.

persone specificamente determinate. Questa norma è specificamente volta ad evitare che l'esercizio dei poteri di indagine nei confronti della categoria dei difensori, i quali in ragione della professione esercitata assumono i patrocini penali, possa arrecare pregiudizio all'esercizio dell'inviolabile diritto di difesa.¹⁰²

Sembra che il richiamo operato dall'art 52 comma 3 del D.P.R. n. 633/72 sia teso ad evitare che attraverso i poteri di indagine tributaria esercitati nei confronti del professionista si vada ad aggirare le garanzie defensionali trasferendo quindi quanto appreso, al di fuori dei limiti di cui all'art 103, nel contesto penale.¹⁰³ A tal proposito, la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Sondrio con provvedimento del 14 febbraio 2001 è intervenuta a seguito di una verifica fiscale effettuata nei confronti di un professionista dove quest'ultimo aveva eccepito che il segreto professionale avrebbe dovuto impedire l'esame dei fascicoli relativi ai clienti "ed in particolare i fascicoli riguardanti i procedimenti penali". La Procura della Repubblica ha autorizzato la semplice presa di visione sommaria ai soli fini fiscali, vietando espressamente l'esame anche sommario di documenti che si riferiscono ai rapporti strettamente inerenti al mandato fiduciario tra il difensore e il cliente ed esplicitando la facoltà di lettura integrale dei soli documenti di natura contabile e fiscale.¹⁰⁴ Il provvedimento del procuratore della Repubblica allora rende legittimo l'esercizio dell'azione accertatrice e fa sorgere a carico del contribuente-professionista sottoposto a verifica l'obbligo di soggiacere a detta azione anche in ordine ai documenti secretati nonché di fare quanto even-

102 VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, op. cit.

103 *Ibidem*.

104 CORSO P., *Verifica fiscale nei confronti del professionista e tutela del segreto professionale*, in *Corriere tributario*, 2001, onefiscale.wolterskluwer.it.

tualmente le norme gli impongano per consentire agli inquirenti di svolgere appieno la propria attività.¹⁰⁵

105 IANNACCONI G., *La tutela giurisdizionale del segreto professionale (opportunamente) raddoppia*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 6, 1° novembre 2016, p. 2632).

CONCLUSIONI

Nel corso di questa trattazione ho cercato di riflettere su alcuni interrogativi riguardanti le attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria esercitate al fine di contrastare l'evasione e altre violazioni.

Il focus è quello della mancata opposizione del contribuente di fronte agli accessi e richieste dell'amministrazione finanziaria.

Specificamente ho esaminato il comportamento del soggetto sottoposto a controllo e gli effetti che questo può avere sulle attività *contra legem* poste in essere dall'amministrazione.

Per comportamento del soggetto si intende il consenso espresso oppure il mancato dissenso nell'eventualità di una condotta meramente passiva.

Come constatato infatti in merito alla questione della rilevanza della collaborazione del contribuente e alla conseguente utilizzabilità del materiale probatorio acquisito in modo irrituale non esiste una sola risposta.

In effetti esistono due orientamenti contrapposti, un primo orientamento che non riconosce alcun rilievo giuridico all'atteggiamento del soggetto e nega efficacia sanante alla mancata opposizione non ritenendo ammissibile che la volontà del privato sia in grado di sostituirsi ai requisiti posti dalla disciplina dell'attività pubblicistica¹⁰⁶ e un secondo orientamento che valorizza invece il comportamento del contribuente¹⁰⁷.

Sicché in un così incerto contesto la Sezione V della Cassazione si è rivolta con ordinanza di rimessione n. 10664 del 2021 alle Sezioni unite per comprendere appunto che valenza abbia il comportamento del titolare del diritto, nel caso di specie il consenso; se quest'ultimo possa superare la mancanza di autorizzazione di cui all'art 52, comma 3 D.P.R. n. 633/1972 e permettere

¹⁰⁶ Cassazione n. 19689/2004, Cassazione n. 20253/2005, Cassazione n. 14701/2018.

¹⁰⁷ Cassazione n. 9565/2007.

quindi di utilizzare gli elementi probatori ancorché acquisiti in modo irrituale.

I giudici della Suprema Corte si sono pronunciati a favore dell'efficacia sanante del consenso limitando la necessità dell'autorizzazione ai soli casi di apertura coattiva di oggetti chiusi laddove il soggetto appunto facesse opposizione.

Il collegio ha inoltre affermato l'inesistenza dell'obbligo di informare il soggetto controllato della facoltà di non accondiscendere alla richiesta non essendovi nell'ordinamento alcuna previsione normativa che preveda tale obbligo informativo in capo all'amministrazione (anche se l'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente prevede quello sulla facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa, e in generale su obblighi e diritti del soggetto passivo).

La Corte ha poi precisato che il consenso non vale tutte le volte in cui vi sia costrizione fisica o quando l'apertura da parte del contribuente avvenga a seguito di minacce ovvero sia dovuta a coazioni implicite ed ambientali.

Personalmente condivido l'efficacia sanante del consenso purché si tratti di un consenso realmente libero e informato.

Il soggetto deve essere pienamente consapevole dell'illegittimità dell'accesso e deve essere messo nella condizione di poter rinunciare scientemente alle garanzie che la legge gli riconosce anche nel rispetto del principio generale di collaborazione e buona fede che deve informare i rapporti tra i contribuenti e l'amministrazione finanziaria.

Condivido infine l'idea di poter graduare l'ampiezza dell'onere informativo a seconda della persona sottoposta a verifica, posto che ciascuno in ragione

del proprio patrimonio culturale può avere una conoscenza più o meno vasta degli strumenti di garanzia predisposti dal legislatore nel caso di accessi¹⁰⁸.

Quindi tirando le somme ritengo che il consenso possa sanare l'illegittimità dell'attività istruttoria ma debba essere un consenso inequivocabile, manifestato verbalmente dal soggetto al fine di evitare possibili malintesi atteso soprattutto che i poteri istruttori dell'amministrazione sono invasivi e vanno a comprimere la sfera giuridica del privato.

Per tutte queste ragioni, a prescindere dalle dimensioni della sua portata credo che l'obbligo informativo dovrebbe sempre sussistere.

108 Nello specifico, condivido l'idea suggerita da FARELLA C., *Consenso del contribuente e attività istruttoria non autorizzata, confini e limiti tracciati dalle Sezioni Unite*, in *Rassegna tributaria* n.3/2022, www.ilsole24ore.com.

BIBLIOGRAFIA

ANTONINI P., PANTANELLA A., *Apertura coattiva di valigette, diritto ad un difensore, e libera autodeterminazione del contribuente*, in *Corriere Tributario*, 8-9/2021.

ARMELLA S., *Ammesso l'uso della lista Falciani per gli accertamenti fiscali, ma è semplice indizio*, *Corriere tributario*, 2015.

ATTANASI F., VILLANI M., *Gli accertamenti tributari e la tutela del segreto professionale*, in *Altalex*, 10 giugno 2016.

BALDASSARRE S., *Diritto tributario*, CEDAM, Milano, 2008.

BARILE P., *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Bologna, Il Mulino, 1984, p. 155, FASO I., *La libertà di domicilio*, Milano, Giuffrè, 1968.

BORIA P., *Diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2016.

CHIARIZIA G., D'ADDARIO A., *Apertura "spontanea" di plichi e borse in sede di verifica fiscale: profili di (il)legittimità domestica e CEDU*, in *Corriere Tributario*, 6/2022.

COCIANI S.F., *Il contraddittorio preventivo di nuovo all'attenzione della Consulta. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento?* in *Rassegna tributaria*, 2019.

CORSO P., *Verifica fiscale nei confronti del professionista e tutela del segreto professionale*, in *Corriere tributario*, 2001, onefiscale.wolterskluwer.it.

FALSITTA G., *Corso Istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, Wolters Kluwer, VII edizione, Milano, 2019.

FARRI F., *I procedimenti a istanza di parte nel diritto tributario*, in *Rassegna tributaria*, 2020.

GALLO S., *Utilizzo di prove irregolarmente acquisite nel corso di accessi domiciliari*, in *Il fisco*, n. 36/2007.

GAROFOLI R., FERRARI G., *Manuale di diritto amministrativo. Parte generale e speciale*, XIV ed., Nel Diritto Editore, Molfetta, 2021.

IANNACCONE G., *La tutela giurisdizionale del segreto professionale (opportunitamente) raddoppia*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 6, 1° novembre 2016

LA ROSA S., *Cinque quesiti in tema di "contraddittorio endoprocedimentale" tributario*, in *Rivista diritto tributario*, vol. I, 2020.

MANIGRASSO T., *Il sistema delle autorizzazioni necessarie per l'esercizio del potere di accesso e dei conseguenti poteri di indagine*, in *rivista di Diritto e pratica tributaria*, 2019.

MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente: nelle imposte dirette e nell'Iva*, Milano, Giuffrè, 1993.

MARCHESELLI A., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali del giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016.

MARTINES T., *Diritto costituzionale*, Milano, 1994.

MASSERA A. (A CURA DI), *I criteri di economicità, efficacia ed efficienza* in M. A. SANDULLI (A CURA DI), *Codice dell'azione amministrativa*, Giuffrè, Milano, 2011.

MICELI R., *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE (A CURA DI), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005.

MONTEMITRO M.T., *Considerazioni inerenti alla problematica della c.d. Lista Falciani*, *Rivista diritto tributario*, 2015.

MULEO S., *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi nell'atto: il caso della Lista Falciani*, in *Rass. trib.*, 2016, 1.

PIERRO M., *I doveri di informazione dell'amministrazione finanziaria e la "nuova" trasparenza amministrativa tra diritto e principio di buona amministrazione*

ne, in M. PIERRO (A CURA DI), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019.

RAGGI N., *Lista Falciani: la Cassazione ha messo le "ali"?*, GT- Rivista giurisprudenza tributaria, 2015.

RUSSO P., FRANSONI G., CASTALDI L., *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2016.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2002.

SALA G., *Il principio del giusto procedimento nell'ordinamento regionale*, Milano, 1985.

STUFANO S., *Sulla utilizzabilità delle prove illecite o illegittime*, in *Corriere Tributario* n. 39/2002.

TESAURO F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, *Rassegna tributaria*, 2015.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, UTET, Milano, 2013.

VANZ G., *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, CEDAM, Padova, 2012.

VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Giuffrè editore, Milano, 2002.

VIOTTO A., *Note a Sentenza*, in rivista di Diritto e pratica tributaria, 2021.

VIPIANA P., *L'attività amministrativa e i regimi amministrativi delle attività private*, Milano, CEDAM, 2017

SITOGRAFIA

BORGIA C., *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1° maggio 2021, onelegale.wolterskluwer.it

CAPOLUPO S., *Inutilizzabili i dati raccolti oltre il termine per le verifiche presso la sede del contribuente*, in *Corriere Tributario*, n. 37/2004, in onefiscale.wolterskluwer.it.

CORSO P., *È consentita la contestazione differita della legittimità della verifica*, in *Corriere Tributario*, n. 48/2004, in onefiscale.wolterskluwer.it.

CORSO P., *Il consenso non sana "l'illegalità" dell'accertamento*, in *Corriere Tributario* n. 2/2004, in onefiscale.wolterskluwer.it

DE PETRIS G., *Per perquisire borse chiuse basta il consenso non informato del contribuente soggetto a verifiche – La difficile convivenza fra diritti del contribuente e interesse erariale nella verifica fiscale: le SS.UU. inciampano nell'ossimoro del consenso non informato*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 8-9, 1 agosto 2022, p. 678, in onefiscale.wolterskluwer.it

FARELLA C., *Consenso del contribuente e attività istruttoria non autorizzata, confini e limiti tracciati dalle Sezioni Unite*, in *Rassegna tributaria* n.3/2022, www.ilsole24ore.com.

IACOBELLI G., *Apertura coattiva di borse senza autorizzazione della Procura della Repubblica, ma con il consenso del contribuente? La questione al vaglio delle Sezioni unite*, www.giustiziainsieme.it, 2023.

MANCO A., *Verifica fiscale: gli 8 consigli in caso di accesso della Guardia di Finanza*, in *Altalex*, 2020, <https://www.altalex.com/guide/verifica-fiscale-8-consigli-in-caso-di-accesso-della-guardia-di-finanza>.

MARVULLI E., *Lista Falciani: validi gli elementi per fondare la pretesa dell'erario*, in fiscooggi.it, 2020.

SPAGNUOLO G., *Avviso di accertamento e indizio acquisito "non iure": ancora sull'utilizzabilità della c.d. lista Falciani*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 2,1 marzo 2013, onelegale.wolterskluwer.it

VACCARI S., RENNA M., *Dalla "vecchia" trasparenza amministrativa al c.d. open government*, in GiustAmm.it, 2019.

VANZ G., *Indagini fiscali irrituali e caratteri della spontanea collaborazione del contribuente o di terzi ai fini dell'utilizzabilità del materiale probatorio acquisito*, in *Rassegna tributaria*, 1998, in onefiscale.wolterskluwer.it

VILLANI M., *Il valore probatorio della documentazione irrituale acquisita*, in *Altalex*, 2011, <https://www.altalex.com/documents/news/2011/03/30/il-valore-probatorio-della-documentazione-irrituale-acquisi-ta#:~:text=La%20dichiarazione%20di%20inutilizzabilità%20dei,delle%20norme%20.....>