



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

**Dipartimento di Diritto Privato e Critica del Diritto
Dipartimento di Diritto Pubblico, Internazionale e Comunitario**

**Corso di laurea magistrale
in Giurisprudenza**

a.a. 2022/2023

**IL POTERE DI ACCESSO
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA
Garanzie del contribuente e indirizzi internazionali**

Relatore:

Chiar.mo prof. Mauro Trivellin

Laureando:

Gabriele Gasparotti

**IL POTERE DI ACCESSO
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA:
garanzie del contribuente e indirizzi internazionali**

INDICE SOMMARIO

Introduzione.....1

Capitolo I

**Introduzione al procedimento di accertamento tributario
e ai poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria**

1.1. Il procedimento tributario di accertamento.....3
1.2. I poteri di indagine: natura e tipologie.....9
1.3. L'amministrazione finanziaria.....13

Capitolo II

Principii e diritti costituzionali

2.1. L'art. 53 della Costituzione.....17
2.1.1. I riflessi della lettura solidaristica sulla disciplina dei poteri di indagine.....18
2.1.2. La lettura garantistica dell'art. 52 relativamente alla disciplina dei poteri di indagine.....21
2.1.3. L'azione dell'amministrazione finanziaria nell'ambito dell'art. 53 Cost.....24
2.1.4. Il rapporto tra l'art. 53 Cost. e altre posizioni giuridiche.....25
2.2. I diritti di libertà.....26
2.2.1. Profili soggettivi particolari nella tutela dei diritti di libertà.....28
2.2.2. L'oggetto dei diritti di libertà.....29
2.2.3. Il diritto di libertà personale.....30
2.2.4. Le limitazioni alla libertà personale.....32
2.2.5. Il diritto di libertà di domicilio: la definizione di domicilio.....33
2.2.6. Le limitazioni alla libertà di domicilio, in particolare per finalità fiscali.....35
2.2.7. Oggetto e limitazioni della libertà e della segretezza della corrispondenza.....37
2.2.8. Le garanzie previste dalla Costituzione per i diritti inviolabili: riserva di legge e riserva di giurisdizione.....40

2.2.9.	La tutela della vita privata e familiare, del domicilio e della corrispondenza nella giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: l'art. 8 CEDU.....	44
2.3.	Imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione.....	50
2.3.1.	Imparzialità e buon andamento nelle indagini tributarie.....	53
2.4.	Il diritto al contraddittorio.....	55

Capitolo III

Evoluzione e disciplina del potere di accesso

3.1.	L'evoluzione della normativa: dalla riforma degli anni 70 ai giorni nostri	
3.1.1.	La legge di delega del 1971.....	61
3.1.2.	I decreti attuativi della delega.....	64
3.1.3.	Integrazioni, correzioni e modifiche successive della disciplina.....	67
3.1.4.	Lo statuto del contribuente: cenni.....	71
3.1.5.	Gli interventi più recenti.....	72
3.2.	La disciplina vigente degli accessi.....	74
3.2.1.	L'accesso presso attività commerciali e agricole.....	76
3.2.2.	L'accesso presso gli studi professionali.....	80
3.2.3.	L'accesso ai locali "promiscui".....	84
3.2.4.	L'accesso nei «locali diversi».....	86
3.2.5.	L'accesso ad automezzi, aeromobili e natanti.....	89
3.2.6.	L'accesso presso «le pubbliche amministrazioni, gli enti indicati al n. 5) dell'art. 51 e presso gli operatori finanziari di cui al 7) dello stesso articolo 51».....	91
3.3.	Ricerche, ispezioni e verifiche in sede di accesso.....	100
3.3.1.	L'esibizione spontanea.....	103
3.3.2.	Le attività di ricerca.....	106
3.3.3.	Perquisizioni personali e apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e ripostigli.....	108
3.3.4.	L'acquisizione dei documenti protetti dal segreto professionale.....	110
3.3.5.	Il sequestro di atti e documenti.....	112
3.3.6.	Ricerca e acquisizione di documenti informatici.....	114
3.3.7.	L'ispezione documentale.....	122
3.3.8.	Le verificazioni e le altre rilevazioni.....	123

Capitolo IV

Le garanzie a tutela del contribuente

4.1.	Le autorizzazioni.....	125
------	------------------------	-----

4.1.1.	Il controllo preventivo del capo dell'ufficio procedente e del direttore regionale delle entrate	129
4.1.2.	Il controllo preventivo dell'autorità giudiziaria.....	132
4.2.	L'obbligo di motivazione.....	134
4.3.	La tutela del segreto professionale.....	138
4.4.	Il processo verbale di chiusura delle operazioni e l'instaurazione del contraddittorio preaccertativo.....	143
4.5.	L'accesso illegittimo e la tutela giurisdizionale.....	146
4.6.	La tutela del contribuente nella giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.....	149

Capitolo V

Considerazioni finali

5.1.	La tutela dei diritti inviolabili.....	155
5.1.1.	Il rispetto della riserva di giurisdizione.....	156
5.1.2.	Il rispetto della riserva di legge.....	159
5.2.	La partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento e il contraddittorio preaccertativo.....	161
5.3.	Le conseguenze dell'accesso illegittimo.....	163
5.4.	Conclusioni.....	164
	<i>Bibliografia.....</i>	169
	<i>Riferimenti normativi.....</i>	172
	<i>Riferimenti giurisprudenziali.....</i>	176

INTRODUZIONE

Nel presente lavoro, si vuole compiere un'analisi di quello che, nel campo degli accertamenti fiscali, rappresenta il potere istruttorio, di cui è dotata l'amministrazione finanziaria, più penetrante, in quanto comportante una forte ingerenza nella sfera dei diritti del contribuente: il potere di accesso.

In particolare, dopo una breve disamina delle norme costituzionali che rilevano in tale tematica, si procederà all'esame della disciplina apprestata dal legislatore per l'esercizio di tale potere – e dei conseguenti poteri istruttori di ricerca, ispezione e verifica – ponendo particolare attenzione agli strumenti posti dall'ordinamento a tutela del contribuente, integrando, inoltre, pronunce giurisprudenziali relative all'applicazione di tale disciplina.

Verrà, inoltre, dato spazio ad indirizzi giurisprudenziali di derivazione sovranazionale – in particolare della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo – la quale, non solo nei confronti dell'Italia, è stata in diverse occasioni chiamata a pronunciarsi sull'argomento.

CAPITOLO I

Introduzione al procedimento di accertamento tributario e ai poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria

1.1. Il procedimento tributario di accertamento

«Così è l'imposta. [...] Essa è il mezzo con cui lo stato crea valori nuovi: di sicurezza, di giustizia, di difesa e grandezza nazionale, di cultura, di sanità del corpo, di unità degli uomini viventi sul territorio della patria. Mercé l'imposta lo stato crea l'ambiente giuridico e politico nel quale gli uomini possono lavorare organizzare inventare produrre.»⁽¹⁾

Già da questa affermazione si può comprendere la finalità essenziale di ogni sistema fiscale, di quello italiano come di ogni altro stato: l'imposizione tributaria permette allo Stato di espletare quelle molteplici e diversificate funzioni, essenziali per ogni cittadino, cui è chiamato ad assolvere. Per esercitare tali funzioni, infatti, lo Stato necessita di risorse, primariamente di tipo finanziario, che raccoglie tipicamente tramite l'imposizione fiscale.

Tale interesse statale al reperimento di risorse economiche viene, in Italia, costituzionalmente riconosciuto dall'art. 53 della nostra Carta fondamentale, dove al primo comma si dichiara che «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche». Con tale inciso, il legislatore costituente ha voluto elevare a principio basilare dell'ordinamento l'interesse tributario dello Stato, sancendo, specularmente, come sintomo di democrazia, il dovere di contribuzione, per mezzo del quale “tutti” i membri della collettività vengono responsabilizzati

(1) L. Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Giulio Einaudi Editore, 1959, pp. 195-196.

e resi partecipi dello sviluppo e del benessere comune tramite la propria compartecipazione ai carichi pubblici ⁽²⁾.

In attuazione di tale precetto costituzionale, l'ordinamento italiano ha predisposto un insieme di norme volte a regolare il fenomeno impositivo, articolandolo in un procedimento volto alla collaborazione tra il privato contribuente e l'amministrazione finanziaria.

Entrando più nel dettaglio, il sistema tributario italiano attuale, sviluppatosi a partire dalle riforme fiscali degli anni '70 ⁽³⁾, è impostato su un rapporto di cooperazione dei contribuenti, che sono, infatti, chiamati a rendere partecipe il Fisco della propria posizione nei suoi confronti in maniera autonoma, secondo un procedimento formale predisposto dalla legge.

In particolare, guardando alle imposte sui redditi e all'imposta sul valore aggiunto (IVA), la cui normativa sarà oggetto principale della trattazione seguente, momento centrale del procedimento tributario è, infatti, la presentazione periodica, da parte del contribuente, della dichiarazione tributaria, ovvero un documento, redatto secondo modelli predisposti annualmente dall'Agenzia delle entrate e messi a disposizione dalla stessa in formato elettronico telematicamente, per mezzo del quale il contribuente rende noti all'amministrazione finanziaria i fatti che la legge richiede vadano a formare il presupposto dell'imposta a cui è sottoposto, ovvero individuando ciascuna fattispecie impositiva, liquidandone poi l'imposta ed attestandone l'effettivo versamento all'erario.

(2) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Giuffrè Editore, 2002, pp. 11-12.

(3) L'avvio di tale riforma si ha con la legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, sfociata poi in diversi decreti attuativi.

Nella normalità dei casi, la presentazione della dichiarazione tributaria conclude il procedimento tributario. Proprio perché il fenomeno impositivo si basa su un rapporto collaborativo da parte del contribuente, la sua dichiarazione, qualora esatta e completa, non necessariamente richiede un intervento da parte dell'ente fiscale, che, però, mantiene comunque compiti di vigilanza e repressione di eventuali illeciti.

L'adempimento della prestazione tributaria da parte del contribuente (la c.d. "auto-imposizione") e l'intervento impositivo dell'amministrazione finanziaria sono, quindi, l'uno esclusivo dell'altro: quest'ultima interverrà unicamente qualora non vi sia stato un corretto adempimento da parte del contribuente. L'azione di imposizione da parte dell'ente tributario, infatti, trova la propria origine in un inadempimento, da parte del soggetto passivo, degli obblighi dichiarativi previsti dal legislatore, che lo inducono ad intervenire per accertare eventuali comportamenti illeciti, cioè di elusione o evasione, al fine di recuperare quanto effettivamente evaso dal contribuente.

La presentazione della dichiarazione tributaria costituisce, infatti, già un obbligo per il contribuente ⁽⁴⁾; l'inadempimento di tale dovere da parte del soggetto passivo dell'imposta comporterà, quindi, un intervento da parte dell'amministrazione finanziaria, volto ad accertare, in primo luogo, l'effettiva esistenza di tale obbligo dichiarativo (o meglio, la sua effettiva violazione) e finalizzato a costituire, insieme all'obbligazione tributaria evasa accertata dall'amministrazione stessa, tutte le altre obbligazioni connesse, ovvero le relative sanzioni pecuniarie scaturenti dall'inadempimento del contribuente.

(4) V. artt. 1 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 8 d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, rispettivamente per la dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'IVA.

Come già accennato, invece, qualora la dichiarazione venga regolarmente presentata, il fenomeno impositivo potrebbe già concludersi. Infatti, con la dichiarazione, il contribuente ha autonomamente individuato la propria base imponibile e l'imposta effettivamente dovuta; inoltre, insieme con la presentazione della dichiarazione, il contribuente è chiamato anche ad effettuare il versamento dell'imposta stessa, rendendo solo eventuale un intervento dell'amministrazione finanziaria.

Nelle imposte sui redditi e nell'IVA, però, il numero delle dichiarazioni è talmente elevato che risulta praticamente impossibile, per l'amministrazione finanziaria, effettuare controlli approfonditi su tutti gli atti che le pervengono ⁽⁵⁾. Per questo motivo, la normativa tributaria si è sviluppata scindendo un primo controllo meramente documentale e formale delle dichiarazioni, svolto con modalità automatizzate e generalmente su tutte le dichiarazioni, da controlli più approfonditi, dal punto di vista sostanziale, compiuti utilizzando poteri investigativi più penetranti, esercitati però su una porzione più ridotta di contribuenti.

Appartenenti al primo tipo di controlli sono quelli previsti, in particolare, dagli artt. 36 *bis* d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per le imposte sui redditi, e 54 *bis* d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per l'IVA. Tali controlli, definiti "controlli automatizzati", sono possibili grazie alla modalità di presentazione della dichiarazione: infatti, come detto in precedenza, la dichiarazione tributaria è, oggi, presentata tramite modelli (ovvero *file*) messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate

(5) I soggetti che nel 2021 hanno presentato le dichiarazioni relativamente all'anno d'imposta 2020 sono stati oltre 41 milioni, per l'imposta sui redditi delle persone fisiche (IRPEF), e 4.155.347, per l'IVA (dati del Ministero dell'Economia e delle Finanze, consultabili al sito: https://www1.finanze.gov.it/finanze/analisi_stat/public/index.php?tree=2021).

in via telematica che, una volta compilati dal contribuente, vengono, sempre telematicamente, inviati all'amministrazione finanziaria.

Nello specifico, questi controlli, effettuati automaticamente da sistemi informatici, analizzano il dato estrinseco della dichiarazione, essendo finalizzati, unicamente ⁽⁶⁾, a correggere errori materiali o di calcolo in cui siano incorsi i contribuenti nella determinazione dell'imposta, ovvero verificare la correttezza di deduzioni o detrazioni applicate, nonché verificare la rispondenza alle dichiarazioni dei versamenti eseguiti e la loro tempestività.

A seguito di questi controlli, l'amministrazione, qualora accerti inesattezze nella dichiarazione, provvederà a recuperare l'imposta non versata dal contribuente, applicando la relativa sanzione amministrativa, ovvero, qualora si accerti che la somma versata è superiore a quella effettivamente dovuta, procederà al rimborso automatico a favore del contribuente.

Un ulteriore controllo formale, previsto solamente per le imposte sui redditi dall'art. 37 *ter* d.P.R. 600/1973, è finalizzato sempre alla valutazione della correttezza dei dati dichiarati, ma va oltre il fatto estrinseco: comporta, infatti, un confronto tra quanto indicato dal soggetto passivo dell'imposta nella dichiarazione e dati esterni alla dichiarazione stessa (i c.d. "documenti di supporto"), quali possono essere elementi contenuti in documenti già in possesso dell'amministrazione finanziaria ovvero richiesti dalla stessa al contribuente o a terzi, nonché in precedenti dichiarazioni del contribuente stesso.

Costituendo questo controllo una verifica certo più approfondita rispetto ai controlli automatizzati, richiede un'effettiva istruttoria

(6) V. artt. 36 *bis*, comma 2, d.P.R. 600/1973 e 54 *bis*, comma 2, d.P.R. 633/1972.

da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria; motivo per cui, ovviamente, non è praticabile un controllo generalizzato su tutte le dichiarazioni che pervengono all'amministrazione finanziaria: tali controlli vengono quindi svolti, oltre che, come per i controlli automatizzati, relativamente ad elementi della dichiarazione tassativamente individuati ⁽⁷⁾, individuando i soggetti da sottoporre a controllo in base a criteri selettivi fissati periodicamente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

La rettifica, a seguito di questi controlli formali, viene quindi comunicata, con provvedimento motivato, al contribuente, che ha il potere di presentare osservazioni relativamente ad elementi non presi in considerazione o erroneamente valutati dall'amministrazione. Con la comunicazione della rettifica, il contribuente è poi chiamato a regolarizzare la propria posizione, pagando l'importo ancora dovuto e le relative sanzioni.

Infine, ulteriore forma di controllo che l'amministrazione finanziaria può porre in essere è l'attività di controllo sostanziale delle dichiarazioni, prevista dagli artt. 31 d.P.R. 600/1973 e 51 d.P.R. 633/1972. Questo tipo di controlli costituisce l'attività più pervasiva e approfondita dell'amministrazione finanziaria: questi sono, infatti, mirati ad accertare la correttezza e la fedeltà della dichiarazione nella sua totalità, per verificare se siano state correttamente applicate le norme fiscali o se si sia nei termini dell'evasione. Trattandosi di controlli molto ampi e generali, richiedono un particolare impegno da parte dell'amministrazione finanziaria, quindi una approfondita attività istruttoria.

(7) V. art. 37 *ter*, comma 2, d.P.R. 600/1973.

L'istruttoria svolta è, quindi, finalizzata alla raccolta di prove di evasione, ovvero all'accertamento di elementi sfuggiti al fenomeno impositivo. Qualora vi sia la necessità di un c.d. "recupero a tassazione", l'amministrazione dovrà allora emettere un avviso di accertamento, provvedimento con cui l'amministrazione chiede al contribuente di regolarizzare la propria posizione, che, qualora non venga adempiuto, andrà a costituire titolo esecutivo nei suoi confronti per recuperare l'imposta evasa, oltre alle sanzioni comminate tramite l'avviso di irrogazione di sanzioni (che può costituire parte integrante dell'avviso di accertamento, così come di un provvedimento da questo separato).

1.2. I poteri di indagine: natura e tipologie

Per espletare, quindi, i controlli formali e sostanziali delle dichiarazioni che le sono pervenute (o che non le sono pervenute affatto), l'amministrazione finanziaria può dover effettuare un'attività istruttoria particolarmente approfondita per verificare se il contribuente ha dichiarato il vero o meno. Infatti, l'amministrazione si trova in una posizione di estraneità rispetto ai fatti dichiarati dal contribuente e posti a fondamento della dichiarazione.

È quindi necessario che l'amministrazione sia dotata di poteri autoritativi che le permettano di verificare questi fatti, penetrando nella sfera giuridica del contribuente e superando, quindi, le barriere che l'ordinamento pone a difesa dei diritti inviolabili di ogni persona.

Bisogna evidenziare, fin da subito, come i poteri istruttori riconosciuti all'amministrazione finanziaria costituiscano un elemento strumentale rispetto alla funzione accertativa, in quanto l'esercizio dei poteri non può essere considerato fine a sé stesso, ma è finalizzato

al controllo della correttezza del comportamento tenuto dal contribuente ⁽⁸⁾.

L'accertamento, infatti, essendo finalizzato all'individuazione degli illeciti, comporta una comparazione fra tre elementi: la realtà fattuale; la rappresentazione di questa realtà, da parte del contribuente, nella dichiarazione presentata; la fattispecie impositiva per come prevista dalla legge.

In questa comparazione, la strumentalità dei poteri d'indagine da parte dell'amministrazione non comporta il loro automatico utilizzo. Infatti, l'attività istruttoria può anche espletarsi in una procedura meramente interna all'amministrazione stessa, in quanto le informazioni necessarie possono essere già nella sua disponibilità, senza, quindi, necessità di fare ricorso ai poteri previsti dalla legge. L'esercizio di tali poteri, quindi, risulterà necessario qualora gli elementi già in possesso dell'amministrazione siano insufficienti a determinare la correttezza della dichiarazione tributaria presentata dal contribuente.

L'accertamento tributario messo in atto dall'amministrazione finanziaria, come accennato in precedenza, comporta, però, un confronto tra privati ed amministrazione dello Stato, soggetti che, infatti, partecipano al procedimento impositivo da posizioni differenti e con interessi contrapposti. Questa interazione tra le parti, quindi, non può che portare con sé un netto conflitto, dato che pone a confronto gli interessi del cittadino a mantenere inviolata la propria sfera di diritti e posizioni giuridiche con l'interesse dello Stato all'osservanza degli

(8) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., pp. 5 ss.

obblighi che il legislatore impone al contribuente, interesse a cui risponde da una posizione di autorità e chiara supremazia ⁽⁹⁾.

L'interesse statale, quindi, comporta una collisione con il sistema delle libertà costituzionali di cui ogni persona è titolare; motivo per cui, la composizione di questo conflitto viene demandata al legislatore, organo democratico rappresentante del popolo, il quale è chiamato a prevedere la qualità e i limiti di tali poteri.

Ciò, va precisato, non esclude margini di discrezionalità in capo all'amministrazione finanziaria, che comunque mantiene un ruolo centrale nella loro attuazione, in particolare per quanto concerne le decisioni sui mezzi da adottare nel corso degli accertamenti e sull'intensità del loro utilizzo, ma ovviamente non può travalicare i confini che il legislatore ha posto nella loro regolamentazione.

I poteri istruttori di cui è dotata l'amministrazione finanziaria sono quindi previsti tassativamente dal legislatore, che li disciplina agli artt. 51 e 52 del d.P.R. 633/1972 per gli accertamenti relativi all'IVA e, in maniera speculare, dagli artt. 32 e 33 d.P.R. 600/1973 per gli accertamenti relativi alle imposte sui redditi.

Questi poteri di indagine si possono idealmente suddividere in due macrocategorie, che non li distinguono in base al grado di efficacia che essi possono avere, ma distinguono la loro maggiore o minore incidenza nella sfera di libertà del soggetto verso cui si rivolgono.

Nella prima categoria di poteri, definibili come poteri "minori" per la loro più ridotta incisività, in quanto comportano un'indagine più cartolare di confronto tra l'amministrazione ed il contribuente, si

(9) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 1.

possono distinguere: il potere di invito; il potere di richiesta; il potere di questionario ⁽¹⁰⁾.

Nello specifico, il potere di invito è costituito da una richiesta da parte dell'ente impositore, rivolta normalmente al contribuente (ma potrebbe anche essere rivolta a terzi), affinché questi si presenti presso gli uffici dell'ente stesso per effettuare delle dichiarazioni o rispondere a delle interrogazioni. Tramite il potere di richiesta, invece, l'amministrazione può domandare al contribuente sottoposto a verifica o ad altri soggetti di fargli pervenire particolari documenti, anche non direttamente connessi con la dichiarazione da questi presentata. Infine, il potere di questionario consiste nella formulazione, da parte dell'amministrazione, di alcune domande alle quali il contribuente (o terzi) possono rispondere anche per iscritto.

Più incisivi e penetranti sono invece i c.d. "poteri maggiori", che costituiscono dei veri e propri poteri di indagine sul campo e che possono essere distinti in poteri di accesso, ispezione e verifica ⁽¹¹⁾. I poteri di ispezione e verifica sono connessi a quello di accesso, in quanto costituiscono i poteri esercitabili una volta effettuato l'accesso, che risulta, quindi, ad essi prodromico e strumentale.

In particolare, il potere di accesso consiste nell'ingresso e nella permanenza, anche contro la volontà del titolare del diritto esclusivo, dei funzionari ed impiegati dell'amministrazione finanziaria incaricati dell'accertamento in un determinato luogo di pertinenza del soggetto verso cui tale potere viene esercitato.

(10) Cfr. artt. 32 d.P.R. 600/1973 e 51 d.P.R. 633/1972.

(11) Cfr. artt. 52 d.P.R. 633/1972 e 33 d.P.R. 600/1973; quest'ultimo, previsto per l'accertamento delle imposte sui redditi, effettua un rinvio all'art. 52, disciplinante accessi, ispezioni e verifiche nell'accertamento dell'IVA.

Per ispezione, invece, si intende l'esame di documenti di qualsiasi tipo (principalmente di natura contabile) in possesso del soggetto sottoposto ad accesso e reperiti sul luogo o comunque accessibili tramite apparecchiature elettroniche presenti sul luogo stesso.

Infine, per verifica si intende una verifica sullo stato dei luoghi inteso in senso ampio, quindi relativamente, oltre che agli immobili in cui si è eseguito l'accesso, anche al personale, agli impianti ed alle merci presenti sul luogo al fine di effettuare un riscontro sulla correttezza della contabilità ⁽¹²⁾.

Oggetto dei successivi capitoli, quindi, sarà la disciplina relativa all'esercizio dei poteri "maggiori" ed in particolare del potere di accesso. Nello specifico, si andranno a vedere i requisiti e i limiti posti dal legislatore all'esercizio del potere di accesso e quindi gli istituti posti dalla legge a garanzia dei diritti del contribuente.

1.3. L'amministrazione finanziaria

Inquadrati sinteticamente il procedimento tributario e le attività istruttorie esercitabili dall'amministrazione, occorre ora chiarire brevemente cosa si intenda per "amministrazione finanziaria", ovvero, nello specifico, quali siano i soggetti e gli organi titolari dei poteri d'indagine ora accennati.

A seguito dell'entrata in vigore della L. 29 ottobre 1991, n. 358, che ha comportato una completa ristrutturazione e riorganizzazione dell'apparato impositore, e del d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, (e relativi decreti attuativi) la locuzione "amministrazione finanziaria" è

(12) Non essendovi una specifica definizione normativa, per la definizione di accesso, ispezione e verifica si fa riferimento a G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario – Parte Generale*, CEDAM, 2020, p. 511.

utilizzata per indicare il «complesso apparato che si articola in una organizzazione centrale e in uffici periferici», al cui vertice, si pone il Ministero dell'Economia e delle Finanze, il quale ha competenza in materia di politica economica e fiscale, bilancio e fisco. Il Ministero è quindi chiamato a predisporre gli atti normativi di programmazione e coordinamento, in quanto organo dotato di poteri di indirizzo politico e di vigilanza. Per quanto riguarda la materia tributaria, competente alla gestione centralizzata è il Dipartimento delle finanze ⁽¹³⁾.

Il Ministero annualmente approva un documento di indirizzo, sulla base del quale sono, poi, stipulate, con le singole Agenzie fiscali, delle convenzioni, con le quali vengono determinati i servizi dovuti e gli obiettivi da raggiungere, nonché le direttive generali e le strategie per raggiungere detti obiettivi.

Le funzioni concernenti le entrate tributarie sono quindi demandate all'Agenzia delle Entrate, incaricata dell'attività amministrativa di controllo e di accertamento. Quest'organo, che assume la forma dell'ente pubblico, pur dotato di ampi margini di discrezionalità ed autonomia operativa rispetto al Ministero, è tenuto comunque ad agire nell'ambito degli indirizzi da quest'ultimo fissati ed è sottoposto alla sua supervisione.

L'Agenzia delle Entrate è a sua volta articolata in un ufficio centrale, che predispone la modulistica ed ha compiti di direzione e controllo degli uffici periferici, ed un'organizzazione diffusa sul territorio dello Stato, che si occupa dell'attuazione della disciplina di tutti i tributi di competenza dell'Agenzia, quindi, in particolare, delle

(13) G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, cit., pp. 334 ss.

attività di controllo, nonché di servizi al contribuente, quali possono essere la registrazione di atti, l'attribuzione dei codici fiscali, etc.

Gli uffici periferici non hanno, comunque, un contatto diretto con gli uffici centrali, ma sono sottoposti ad una Direzione regionale delle entrate, che funge da organo intermedio di collegamento, nonché da organo consultivo e di coordinamento degli uffici periferici da essa dipendenti.

All'Agenzia delle Entrate si affianca, poi, l'attività di un altro organo statale, anch'esso dipendente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, ovvero il corpo della Guardia di Finanza.

La Polizia Tributaria Investigativa, istituita come contingente specializzato della Guardia di Finanza dal R.D.L. 18 gennaio 1923, n. 95, venne dotata, infatti, di «tutti i poteri e diritti di indagine, accesso, visione, controllo, richiesta d'informazioni, che spettano per legge ai diversi uffici finanziari incaricati dell'applicazione dei tributi diretti ed indiretti»⁽¹⁴⁾. Le funzioni di Polizia Tributaria vennero poi, e sono tuttora, estese a tutti i componenti del Corpo⁽¹⁵⁾.

Tali disposizioni sono state, poi, riconfermate dalla L. 23 aprile 1959, n. 189, disciplinante l'ordinamento del Corpo, con la quale sono stati costituiti i Nuclei di Polizia Tributaria.

Infine, con d.lgs. 19 marzo 2001, n. 68, mantenendo inalterato l'assetto normativo delle precedenti L. 4/1929 e 189/1959, è stata attribuita alla Guardia di Finanza la funzione di Polizia Economica e Finanziaria, cui sono assegnati compiti di prevenzione, ricerca e

(14) Art. 1 R.D.L. 3 gennaio 1926, n. 63, come modificato da R.D.L. 8 luglio 1937, n. 1290.

(15) Cfr. art. 34 L. 7 gennaio 1929, n. 4.

repressione delle violazioni in materia di entrate ed uscite dello Stato, delle Regioni, degli Enti locali e dell'Unione Europea ⁽¹⁶⁾.

In particolare, il comma 4 dell'art. 2 del d.lgs. 68/2001 prevede esplicitamente che i militari del Corpo, per assolvere a queste funzioni loro assegnate, possono esercitare i poteri ispettivi previsti dagli artt. 32 e 33 d.P.R. 600/1973 e artt. 51 e 52 d.P.R. 633/1972.

La Guardia di Finanza, comunque, pur mantenendo capacità organizzative e di iniziativa autonome, riveste un ruolo ausiliario, all'interno del procedimento tributario, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate. All'interno del procedimento, infatti, essa ricopre funzioni unicamente di tipo istruttorio, in quanto l'emissione dei provvedimenti di accertamento e di sanzione rimane in capo unicamente all'Agenzia delle Entrate.

Avendo, quindi, la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate autonomia d'azione, l'una rispetto all'altra, per coordinare l'operato dei due organi sono state fissate delle procedure di coordinamento in fase sia di programmazione dell'attività ispettiva sia operativa, mediante il ricorso alla procedura telematica del sistema Modello Unificato delle verifiche, ovvero un apparato informatico tramite il quale vengono comunicate immediatamente, l'avvio, la sospensione, la ripresa e la conclusione di ogni controllo ⁽¹⁷⁾.

(16) Cfr. art. 2, comma 2, d.lgs. 68/2001.

(17) Cfr. art. 33, co. 4 e 5, d.P.R. 600/1973.

CAPITOLO II

Principii e diritti costituzionali

2.1. L'art. 53 della Costituzione

Caposaldo dell'imposizione tributaria, come anche detto in precedenza, è l'articolo 53 della Costituzione, il quale, sancendo al suo primo comma che «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva», riconosce valore costituzionale all'interesse statale al reperimento delle risorse finanziarie necessarie al funzionamento dello Stato.

In questa disposizione costituzionale si può, intanto, riconoscere una prima valenza di tipo solidaristico, in quanto chiama «tutti» i consociati ad un concorso generalizzato, per cui ogni individuo è chiamato a «privarsi delle proprie disponibilità economiche a vantaggio della collettività, non già in funzione di quanto ha ottenuto o può ottenere dallo Stato e dagli altri enti pubblici, ma in ragione di quanto possiede»⁽¹⁸⁾.

Tale lettura solidaristica può risultare più evidente leggendo tale disposizione in combinato disposto con l'art. 2 della Costituzione, il quale, accanto al riconoscimento ed alla garanzia dei diritti inviolabili dell'uomo, dichiara che è compito della Repubblica richiedere l'adempimento «dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale»: doveri tra i quali viene, appunto, compreso il dovere tributario.

(18) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 12-13; v. anche G. Marongiu, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Giappichelli editore, Torino, 1995, pp. 24-25; M. Beghin e D. Scanduzzi, *Art. 53*, in AA. VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, CEDAM, Padova, 2011, p. 186.

Allo stesso modo, oltre a richiedere l'adempimento di tale dovere, l'art. 53 Cost. collega inscindibilmente quest'ultimo al parametro della capacità contributiva, il quale impone un vincolo, innanzitutto, al legislatore, elevandolo a presupposto principale dell'imposizione fiscale, richiedendo quindi che questa sia ad esso commisurata e non lo ecceda.

È quindi chiaro come l'art. 53, accanto alle istanze solidaristiche che individuano nel concorso generalizzato la modalità del prelievo fiscale, introduca un bilanciamento a favore del contribuente, sollevando a sua garanzia l'esistenza di una effettiva attitudine alla contribuzione, «solo nella misura e nei limiti della stessa» ⁽¹⁹⁾.

2.1.1. I riflessi della lettura solidaristica sulla disciplina dei poteri di indagine

Entrando più nello specifico nella materia che qui interessa, si può ora analizzare brevemente l'applicabilità dell'art. 53 Cost. alle norme che regolano gli accertamenti tributari e, in particolare, verificare come l'articolo in questione possa vincolare la funzione impositiva nel momento dell'istituzione dei poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria ed il loro esercizio.

È indiscusso, ormai, come l'articolo 53 Cost. sia indirizzato, principalmente, a regolare gli elementi sostanziali dell'imposizione tributaria, quali il presupposto dell'imposta, i soggetti passivi, la base imponibile e le aliquote. Più incerta è, invece, la sua applicabilità a norme di tipo diverso, ovvero procedimentali e processuali.

(19) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 13; M. Beghin e D. Scanduzzi, *Art. 53*, in AA. VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, cit., p. 186.

Parte della dottrina si è a lungo ancorata all'idea che tale articolo andasse visto come regolatore unicamente della normativa tributaria sostanziale ⁽²⁰⁾, arrivando anche a ritenere che «la disciplina dell'attività conoscitiva [non ha] i suoi diretti referenti costituzionali negli artt. 23 e 53 Cost., poiché essa riguarda anche soggetti diversi dai contribuenti, ed investe aree problematiche che hanno i loro fondamenti costituzionali in altri principi e regole [...]. Con la conseguenza che l'esigenza di natura conoscitiva deve ritenersi dalla legge tutelata come interesse pubblico formalmente autonomo» ⁽²¹⁾.

Ma tali posizioni possono essere superate se si considera come i profili procedimentali siano funzionali all'attuazione del concorso alle spese pubbliche. È stato, infatti, osservato come «riconoscere o meno certi poteri, subordinarli o meno a certe condizioni, significa senza dubbio influire sull'effettività sia del dovere di concorrere alle spese pubbliche, sia del relativo limite di capacità contributiva» ⁽²²⁾. Pertanto, maggiori poteri istruttori vengono posti in capo all'amministrazione finanziaria, maggiori sono le possibilità di raggiungere le finalità tributarie solidaristiche previste dalla Costituzione in quanto tali mezzi sono finalizzati e, quindi, necessari al contrasto dell'evasione e per fungere da deterrente e dissuadere dalla commissione di violazioni fiscali ⁽²³⁾.

Tali posizioni sono state, inoltre, avallate dalla Corte costituzionale, inizialmente con la sentenza 25 marzo 1980, n. 42, che ha

(20) F. Tesaurò, *Le presunzioni nel processo tributario*, in A. E. Granelli (a cura di), *Le presunzioni in materia tributaria: atti del convegno nazionale di Rimini del 22-23 febbraio 1985*, Maggioli Editore, Rimini, 1987, p. 46.

(21) S. La Rosa, *L'amministrazione finanziaria*, Giappichelli editore, Torino, 1995, p. 77.

(22) F. Moschetti, *Principi generali*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, CEDAM, Padova, 1993, pp. 10-11.

(23) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 15;

proiettato i metodi di accertamento nel perimetro dell'art. 53, per poi estendere la sua area operativa anche allo specifico settore dei poteri istruttori con la sentenza 18 febbraio 1992, n. 51, stabilendo (in riferimento, in particolare, alla normativa allora vigente relativa al segreto bancario) che «le scelte discrezionali del legislatore, ove si orientino a favore della tutela del segreto bancario, non possono spingersi fino al punto di fare di quest'ultimo un ostacolo all'adempimento di doveri inderogabili di solidarietà, primo fra tutti quello di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva».

La Corte costituzionale ha, quindi, rilevato come l'articolo 53 vincoli il legislatore a determinare quali siano i poteri di indagine di cui l'amministrazione finanziaria risulta titolare, affinché questa sia posta nelle condizioni di poter verificare il corretto adempimento del dovere tributario da parte di tutti i consociati, in modo che questi partecipino ai bisogni collettivi e che, quindi, non vi siano aree di completa impenetrabilità per il Fisco ⁽²⁴⁾.

È, però, necessario specificare che quanto affermato dalla Consulta non comporta che i poteri istruttori di cui l'amministrazione fiscale è dotata siano illimitati, in quanto va ricordato come la normativa che li disciplina risulta comunque sottoposta anche agli altri precetti previsti dalla Costituzione e che richiedono, quindi, un bilanciamento di questi ultimi con l'esigenza dello Stato di reperire le risorse di cui necessita ⁽²⁵⁾.

Ulteriore puntualizzazione va fatta relativamente al profilo soggettivo passivo dei poteri di indagine. Alcuni autori, infatti,

(24) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 17.

(25) Cfr. M. Beghin e D. Scanduzzi, *Art. 53*, cit., p. 188.

ritengono che il fine solidaristico dell'art. 53 non consenta, comunque, l'applicazione dei poteri di indagine nei confronti di soggetti terzi rispetto al contribuente sottoposto a verifica, riconducendo l'intervento dei terzi, invece, ad un più generale dovere di collaborazione con la pubblica amministrazione, riconducibile ai doveri di solidarietà previsti dall'art. 2 Cost. ⁽²⁶⁾.

Ma tale impostazione può essere superata considerando che, per essere ricondotti nell'ambito dell'art. 53, i poteri di indagine possono essere interpretati come finalizzati alla realizzazione della compartecipazione alle spese pubbliche di tutti, non rilevando, quindi, la circostanza che essi siano predisposti per incidere nella sfera giuridica dell'indagato o di altri, in quanto «il soddisfacimento dell'interesse solidaristico [...] presuppone che venga conferita la possibilità di dirigere le indagini anche verso i soggetti terzi rispetto al contribuente di volta in volta controllato, onde evitare che la limitazione sotto il profilo soggettivo crei le premesse per sfuggire all'adempimento del dovere di concorso, sottraendo di fatto alle verifiche la documentazione necessaria alla ricostruzione della capacità contributiva dell'indagato» ⁽²⁷⁾.

2.1.2. La lettura garantistica dell'art. 53 relativamente alla disciplina dei poteri di indagine

L'art. 53 Cost. contiene, oltre all'appena esaminata portata solidaristica, anche una componente garantistica, in base alla quale si

(26) Cfr. R. Schiavolin, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Digesto delle discipline privatistiche – Sezione commerciale*, vol. XI, UTET, Torino, 1995, pp. 195-196; v. anche L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, CEDAM, Padova, 1990, p. 251.

(27) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 20.

impone che il concorso alle spese pubbliche di ogni contribuente avvenga in ragione di una effettiva capacità contributiva.

Da questo principio di effettività si possono, quindi, estrapolare due corollari: un primo, dal punto di vista sostanziale, impone al legislatore di strutturare i tributi ponendo come base proprio la capacità economica del contribuente; il secondo, che incide nel campo procedimentale, richiede che, in fase di accertamento, venga preferita una ricostruzione analitica della capacità economica del soggetto accertato, rispetto ad una ricostruzione forfettaria, in modo che rispetti maggiormente la situazione reale del contribuente ⁽²⁸⁾.

Proprio sulla base di questo secondo corollario si possono ricondurre i poteri istruttori alla capacità contributiva e, quindi, al dettato dell'articolo in esame, in quanto la loro ampiezza può consentire una migliore ricostruzione analitica – e quindi più veritiera ed esaustiva – della capacità economica del contribuente ⁽²⁹⁾.

Infatti, l'amministrazione finanziaria, per accertare l'imponibile di un contribuente deve esercitare un'attività di istruzione, in modo da acquisire tutte le conoscenze necessarie per la ricostruzione della capacità economica del soggetto verificato; deve essere, quindi, dotata di quei poteri idonei alla ricerca di tali conoscenze ⁽³⁰⁾.

Il legislatore è pertanto tenuto ad effettuare scelte normative che risultino coerenti con la capacità contributiva e, quindi, con il principio di ragionevolezza, in quanto, facendo altrimenti, si avrebbe un contrasto, appunto, con l'art. 53 Cost.

(28) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 21.

(29) Cfr. F. Moschetti, *Principi generali*, pp. 10-11 e L. Tosi, *Il requisito di effettività*, pp. 108 ss., in AA.VV., *La capacità contributiva*, cit.

(30) Cfr. L. Tosi, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione tributaria*, Giuffrè editore, Milano, 1999, pp. 11 e 74.

Si può, inoltre, rilevare come parte della dottrina sottolinei che, basandosi su questa lettura, si potrebbe ritenere che la dotazione di poteri istruttori penetranti in capo all'amministrazione finanziaria possa essere vista come corrispondente ad un interesse del contribuente stesso, in modo da evitare che l'accertamento porti ad una ricostruzione erronea della sua capacità contributiva ⁽³¹⁾.

In questa estremizzazione va riconosciuto, però, che comunque il contribuente mantiene il potere di intervenire nel procedimento accertativo, primariamente presentando memorie e documenti per integrare il materiale istruttorio raccolto dall'amministrazione finanziaria, nonché esponendo il proprio punto di vista relativamente ad informazioni già in possesso dell'amministrazione stessa.

L'intervento del contribuente, infatti, non può essere negato se si considera che il procedimento accertativo è volto a verificare la sua reale capacità contributiva. Pertanto, l'amministrazione finanziaria non può non tener conto anche di elementi favorevoli al contribuente, anche se presentati dal contribuente stesso.

Innegabile è, ovviamente, l'interesse del contribuente a subire il minor carico fiscale possibile, ma questo non impedisce di tener conto di elementi capaci di ridurre l'imposta da questo dovuta. Qualora dall'accertamento risultasse, infatti, una riduzione dell'importo dovuto a causa di una più corretta ed approfondita verifica da parte dell'amministrazione, questa eventualità, oltre ad essere sintomo di una più efficiente azione amministrativa, eviterebbe l'inizio di possibili – e lunghi – contenziosi giudiziari ⁽³²⁾.

(31) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 23.

(32) La partecipazione del contribuente al procedimento e, in particolare il c.d. *contraddittorio anticipato* verranno maggiormente analizzati nel successivo paragrafo 2.4.

Pertanto, risulta chiaro come, visti i diversi interessi coinvolti dalla lettura garantistica dell'art. 53, rimane in capo al legislatore, nella determinazione dei poteri di indagine e dei loro limiti, un dovere di bilanciamento tra queste contrapposte posizioni, in modo da risultare rispettato, in tutte le sue sfaccettature, il principio di capacità contributiva.

2.1.3. L'azione dell'amministrazione finanziaria nell'ambito dell'art. 53 Cost.

È importante qui sottolineare come l'art. 53 Cost., oltre alle dette influenze nei confronti del legislatore, svolga un ruolo importante relativamente all'interpretazione delle norme di legge. Tale norma, infatti, deve essere utilizzata anche in veste di guida per l'applicazione e l'interpretazione delle norme tributarie, quindi anche quelle relative ai poteri di indagine.

La funzione garantistica dell'articolo in questione può, infatti, essere letta, oltre che come vincolo nei confronti del legislatore, anche come vincolo per l'amministrazione finanziaria, in quanto l'accertamento dell'effettiva capacità contributiva nel caso di verifica fiscale rappresenta il fine del suo operare. Viene, quindi, giustamente affermato che «tutto il comportamento della pubblica amministrazione deve essere ispirato ai principi dell'art. 53 Cost., poiché le norme di legge ordinaria che attribuiscono poteri alla stessa devono essere interpretate alla luce di tali principi»⁽³³⁾.

Pertanto, tale fine dell'attività istruttoria viene, in dottrina, tradotto nel dovere dell'ente impositore di «determinare l'effettiva capacità contributiva, adottando le metodologie che a seconda dei casi

(33) F. Moschetti, *Profili generali*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, cit., p. 14.

consentono di meglio approssimarsi alla reale forza economica» e, quindi, «di adottare tutti i poteri di indagine caso per caso necessari ai fini del reperimento delle prove su cui fondare la ricostruzione»⁽³⁴⁾.

Bisogna, pertanto, considerare che il principio di capacità contributiva può svolgere la propria influenza non solo nell'interpretazione delle norme dettate dal legislatore, ma anche come canone di comportamento idoneo a guidare l'azione dell'amministrazione finanziaria negli spazi di libertà che il legislatore stesso le concede nel suo operare, ad esempio nella scelta della metodologia di accertamento o del potere di indagine caso per caso utilizzabile.

2.1.4. Il rapporto tra l'art. 53 Cost. e altre posizioni giuridiche

Innegabile è, infine, la possibilità che, in sede di indagine, l'esercizio di poteri istruttori da parte dell'amministrazione finanziaria entri in conflitto con altre posizioni giuridiche costituzionalmente tutelate. Il riconoscimento e la garanzia di particolari posizioni da parte della Costituzione può, infatti, comportare un'esclusione di interferenze da parte di terzi – tra cui, appunto, le pubbliche amministrazioni – portando, però, ad un conflitto, nel caso specifico dell'imposizione fiscale, tra l'interesse generale al concorso tributario solidale e le singole posizioni del contribuente costituzionalmente rilevanti.

È, pertanto, necessario che la previsione dei poteri di indagine finanziaria veda un bilanciamento del dovere tributario con le altre posizioni giuridiche, in modo che il primo non comprima in maniera eccessiva le posizioni dei singoli costituzionalmente riconosciute; ma

(34) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 27.

anche in modo che, viceversa, le posizioni costituzionalmente tutelate non fungano da barriera invalicabile contro l'interesse fiscale solidale⁽³⁵⁾.

Tale contemperamento non può che essere richiesto all'organo democratico per eccellenza, ovvero il Parlamento, in quanto rappresentativo della sovranità popolare, a cui prendono parte anche le minoranze; nonché – e soprattutto – in quanto organo terzo rispetto al potere esecutivo e, quindi, alle pubbliche amministrazioni.

È, quindi, compito del legislatore tenere in considerazione, nella previsione dei poteri di indagine, sia dell'interesse tributario dello Stato previsto dall'art. 53 Cost., sia dei diritti del contribuente (o meglio, della persona) che nell'esercizio dell'istruttoria tributaria possono venire da questa intaccati, quali, in particolare, i diritti di libertà previsti dagli artt. 13, 14 e 15 Cost.

2.2. I diritti di libertà

È ora, quindi, necessario analizzare quei diritti che possono venire a contrapporsi, specialmente nel momento dell'esercizio di un'indagine, all'interesse al concorso generalizzato previsto dalla Costituzione, quali sono, preminentemente, i diritti di libertà personale (sancito dall'art. 13 Cost.), di libertà di domicilio (art. 14) e di libertà e segretezza della corrispondenza (art. 15).

È certamente possibile che l'indagine tributaria possa entrare in conflitto con altri diritti costituzionalmente tutelati, quali possono essere il diritto alla libera iniziativa economica (art. 41) o il diritto di proprietà (art. 42), ma tale conflitto può essere considerato come

(35) Cfr. Corte costituzionale, sent. 18 febbraio 1992, n. 51.

«mediato e conseguente rispetto alla preminente limitazione dei diritti di libertà personale, domiciliare e di corrispondenza»⁽³⁶⁾. Basti pensare che, ad esempio, i diritti di libertà economica sopra menzionati ricevono una tutela meno pregnante rispetto ai diritti di libertà della persona (essendo, solo questi ultimi, considerati inviolabili dalla normativa costituzionale).

Centrale è, quindi, il carattere di inviolabilità di tali diritti, previsto dalle singole disposizioni che li tutelano e riconosciuto, preminentemente, dall'art. 2 Cost., il quale recita che «la Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo».

Gli artt. 13, 14 e 15 Cost. possono quindi essere riconosciuti come delle specificazioni dell'art. 2, in quanto dettano – o meglio, tutelano – le condizioni minime per affermare l'identità personale dell'individuo e garantire la sua indipendenza rispetto a terzi, nonché per garantire il suo sviluppo fisico e spirituale.

Rilevante è, inoltre, la concezione di queste norme nei confronti dell'agire dello Stato, in quanto queste non vanno a costituire delle regole in base alle quali l'apparato statale è tenuto ad autolimitarsi, ma gli impongono di dettare norme che garantiscano la più effettiva attuazione e tutela di tali diritti⁽³⁷⁾.

Ciò non esclude, comunque, che tali diritti di libertà possano essere limitati se visti in rapporto ad altri interessi costituzionalmente rilevanti; ma tali limitazioni sono sottoposte all'impossibilità che queste comportino un totale annullamento di tali diritti.

L'interesse della persona, infatti, è quello di escludere – o almeno limitare – i comportamenti maggiormente lesivi da parte della

(36) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 40.

(37) Cfr. L. Paladin, *Diritto costituzionale*, CEDAM, Padova, 1998, pp. 561 ss.

pubblica autorità (oltre che di terzi privati). Pertanto, il mantenimento della libertà deve essere considerato preferibile rispetto alla sua limitazione: motivo per cui, già nel testo costituzionale, le limitazioni vengono considerate assolutamente eccezionali.

2.2.1. Profili soggettivi particolari nella tutela dei diritti di libertà

Necessarie sono, fin da subito, alcune precisazioni relativamente ai profili soggettivi di tali diritti di libertà.

Una prima e fondamentale puntualizzazione riguarda l'appartenenza di tali diritti non ai singoli cittadini (come potrebbe far credere il titolo della Parte I della Costituzione: «Diritti e doveri dei cittadini»), che sono propri, invece, di qualunque individuo, indipendentemente dalla cittadinanza ⁽³⁸⁾.

Nelle indagini tributarie, che qui interessano, cittadini di altri stati possono, infatti, essere coinvolti, sia in qualità di terzi intrattenti particolari rapporti con i soggetti sottoposti a verifica, ma anche come soggetti principali dell'accertamento tributario ⁽³⁹⁾. Anche nei loro confronti andranno, quindi, garantiti quei diritti fondamentali inerenti alla persona.

In secondo luogo, bisogna considerare l'estensione di tali diritti nei confronti delle persone giuridiche e, più in generale, alle entità collettive. Tali entità, infatti, costituiscono delle aggregazioni di persone, delle formazioni sociali, nelle quali la persona si esprime e si

(38) Cfr. L. Paladin, *Diritto costituzionale*, cit., pp. 564 ss.; A. Viotto, *Artt. 13, 14 e 15*, in AA. VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, cit., p. 81.

(39) Gli stranieri possono essere sottoposti a controllo anche nel loro Paese di appartenenza, ma in questo caso l'amministrazione finanziaria italiana è tenuta ad avviare particolari procedure di scambio, quali, ad esempio, quelle previste a livello europeo dalla direttiva 2011/16/UE.

sviluppa. Pertanto, tutelando le formazioni sociali, la Costituzione va a tutelare i singoli componenti di queste (art. 2 Cost.).

Infine, occorre affrontare il tema della posizione di soggetti in situazioni di contitolarità di diritti. In questi casi, infatti, l'esercizio di pubblici poteri (come i poteri di indagine negli accertamenti tributari) nei confronti di uno dei contitolari, può comportare un'interferenza nel diritto non solo del soggetto sottoposto a verifica, ma anche di soggetti terzi all'accertamento.

Tale situazione viene, normalmente, risolta dalla dottrina ritenendo necessario il coinvolgimento di questi terzi contitolari nelle procedure di accertamento ⁽⁴⁰⁾. Altra parte della dottrina ritiene, invece, forse più giustamente, che più che un'applicazione interpretativa, sia necessario un intervento legislativo che preveda positivamente il coinvolgimento del terzo, in quanto soggetto coinvolto e a sua volta titolare di posizioni giuridiche soggettive costituzionalmente tutelate ⁽⁴¹⁾.

2.2.2. L'oggetto dei diritti di libertà

Prima di cominciare questa breve analisi sui diritti di libertà riconosciuti dalla Costituzione, occorre partire dall'individuare l'oggetto principale degli art. 13, 14 e 15 Cost. Il legame principale tra queste norme risiede infatti nella loro qualificazione quali diritti «della persona», la cui tutela vuole proteggere la sfera più intima e

(40) Cfr. G. Amato, *Art. 14*, in G. Branca (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna-Roma, 1975, p. 67, il quale ritiene, relativamente ad interferenze con la libertà di domicilio, che «quando il contrasto con l'interesse pubblico proviene da un determinato soggetto [...] è ovvio che la procedura deve coinvolgere tale soggetto. D'altra parte, se il luogo, oltre ad essere nella disponibilità di costui, è domicilio specifico di una altra persona, anche questa deve essere coinvolta, perché i suoi stessi interessi possono essere lesi dall'interferenza».

(41) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 50.

riservata di ogni soggetto da interferenze di terzi, sia pubblici che privati.

Nel dettato costituzionale, infatti, la persona viene presa in considerazione nei suoi più vari aspetti, partendo dalla sua dimensione fisica (art. 13), passando poi ad una sua «proiezione spaziale» nell'ambito del domicilio (art. 14), fino ad arrivare, infine, a tutelarla nella sua capacità di esprimersi liberamente e nel segreto attraverso la corrispondenza e le altre forme di comunicazione (art. 15).

Nonostante questo comune denominatore delle suddette norme, il testo costituzionale tratta separatamente le varie «proiezioni» della persona, riservando a ciascuna di esse una specifica e differenziata tutela.

2.2.3. Il diritto di libertà personale

Elemento centrale nella tutela della libertà personale (come anche delle altre “libertà inviolabili”) è, quindi, la persona. In particolare, l'art. 13 Cost. risponde all'esigenza di assicurare la tutela della sfera più intima e riservata della persona.

Le garanzie previste da questa norma vengono, quindi, riconosciute per tutelare la sfera primariamente fisica e corporale della persona, in quanto il testo costituzionale viene normalmente interpretato come orientato a trovare applicazione nel campo del procedimento penale e, quindi, «si traduce in libertà dagli arresti arbitrari e comunque nella pretesa di evitare indebite coercizioni sul proprio corpo»⁽⁴²⁾.

(42) M. Ruotolo, *Art. 13*, in R. Bifulco – A. Celotto – M. Olivetti (a cura di), *Commentario alla costituzione – Vol. I*, UTET, Torino, 2006, p. 323.

Parte della dottrina e, anche se in maniera altalenante, la giurisprudenza costituzionale ⁽⁴³⁾ hanno, però, ritenuto possibile estendere la tutela accordata da tale norma anche alla sfera morale e psicologica della persona. Ma l'orientamento più costante della Consulta ha negato che la tutela dell'art. 13 possa essere esteso alla sfera morale della persona, ritenendo, però, che la libertà personale «non deve essere intesa soltanto in rapporto alla coercizione fisica della persona, ma anche alla menomazione della libertà morale quando tale menomazione implichi un assoggettamento totale della persona all'altrui potere» ⁽⁴⁴⁾.

La Corte costituzionale, quindi, pur riconoscendola espressamente, non assoggetta completamente la libertà morale alla tutela prevista per la libertà personale, ma «rinvia ad altre disposizioni della medesima costituzione (diverse dal citato art. 13)», per cui la sfera morale della persona «trova la propria disciplina e relativa tutela nell'art. 23 Cost.» ⁽⁴⁵⁾.

Di conseguenza, relativamente ai poteri di indagine di cui è dotata l'amministrazione finanziaria, solo il potere di perquisizione personale, previsto dall'art. 52 d.P.R. 633/1972, può essere analizzato in relazione al dettato dell'art. 13 Cost., in quanto «gli altri poteri, cui corrisponde un obbligo di fare in capo al destinatario, sembrano in linea di massima rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 23», in quanto, l'obbligo imposto al contribuente, «pur vincolando in senso fisico la libertà della persona, se mantenuto entro limiti di normale ragionevolezza, non dovrebbero superare la soglia critica che

(43) V. Corte cost.: sent. 19 giugno 1956, n.12; sent. 15 luglio, 1959, n. 49; sent. 23 marzo 1960, n. 12.

(44) Corte cost., sent. 23 marzo 1962, n. 30.

(45) S. Stufano, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, IPSOA, 2015, p. 98.

segna l'ingresso nell'ambito di applicazione del ben più garantistico art. 13 Cost.»⁽⁴⁶⁾.

2.2.4. Le limitazioni alla libertà personale

Sebbene al primo comma, la libertà personale sia riconosciuta come inviolabile, i commi successivi prevedono delle restrizioni – c.d. “ordinarie” quelle del comma 2 e “straordinarie” le altre –, la cui istituzione è, però, sottoposta a specifici requisiti. Il comma 2, infatti, prevede che sono possibili detenzioni, ispezioni, perquisizioni e «qualsiasi altra restrizione della libertà personale» – inserendo così un'elencazione aperta di restrizioni – solo in presenza di un atto motivato dell'autorità giudiziaria, che può essere emesso unicamente nei casi previsti dalla legge.

In particolare, le restrizioni previste dal comma 2 riguardano unicamente restrizioni fisiche della persona, non rientrando, tra le misure restrittive della libertà personale, quelle che comportano una mera imposizione di obblighi alla persona, non avendo queste una configurazione di tipo coercitivo e rientrando, quindi, nell'ambito di tutela previsto dall'art. 23 Cost.⁽⁴⁷⁾.

Al comma 3, invece, viene consentita la limitazione della libertà personale da parte delle autorità di pubblica sicurezza senza la previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, ma unicamente in casi di necessità e urgenza. Per garantire comunque un intervento giurisdizionale, la norma prevede che gli atti straordinari e urgenti della

(46) A. Viotto, *Artt. 13, 14 e 15*, in AA. VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, cit., p. 82.

(47) Cfr. S. Stufano, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., p. 100.

pubblica autorità debbano essere presentati all'autorità giudiziaria entro breve tempo perché questa ne convalidi l'attuazione.

L'art. 13 sembra, quindi, principalmente orientato a tutelare la persona nell'ambito della prevenzione e repressione degli illeciti aventi rilevanza penale⁽⁴⁸⁾. Ma una più ampia analisi fa rilevare come la norma non indichi espressamente i fini per cui le limitazioni possono essere previste. In particolare, nell'ambito del procedimento tributario che qui interessa, si ritiene che le restrizioni della libertà personale possano essere disposte – per via legislativa – anche a tutela di interessi diversi, quale il dovere di solidarietà tributaria, previsto dall'art. 53 e riconosciuto come inderogabile dall'art. 2 Cost.⁽⁴⁹⁾.

2.2.5. Il diritto di libertà di domicilio: la definizione di domicilio

Particolarità della libertà di domicilio è la sua funzionalità rispetto ad altri diritti e libertà giuridicamente rilevanti, in quanto rappresenta «uno strumento di tutela di altri interessi come la stessa libertà personale»⁽⁵⁰⁾, in quanto è anche – e, in alcuni casi soprattutto – all'interno del domicilio che tali libertà e diritti possono avere la possibilità di dispiegarsi e richiedere, quindi, tutela.

L'art. 14 Cost. non fornisce una definizione di domicilio. Infatti, nel momento della stesura del testo costituzionale, la nozione di domicilio era già presente nell'ordinamento italiano, essendo richiamata in particolari norme, quali, principalmente, l'art. 614 c.p. – nel

(48) Cfr. P. Barile, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Il Mulino, Bologna, 1984, p. 115-116, il quale ritiene che «la struttura dell'art. 13 è tutta modellata sul processo penale, come i lavori preparatori dimostrano», motivo per cui «si avverte una forzatura nell'estensione per via d'interpretazione dell'art.13 a fattispecie non penali, e perciò del tutto estranee a quelle per cui è stato dettato».

(49) Cfr. A. Viotto, *Artt. 13, 14 e 15*, in AA. VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, cit., p.84; Id., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., pp. 73-74.

(50) S. Stufano, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., p. 113.

quale viene individuato come «abitazione» o «luogo di privata dimora» – e l’art. 43 c.c. – dove viene individuato come la sede principale degli affari e degli interessi della persona, differenziandolo dalla residenza e dalla dimora abituale.

La definizione prestata dal Codice civile, però, non viene normalmente considerata per l’interpretazione costituzionale del domicilio, in quanto particolarmente restrittiva e capace, quindi, di escludere gli ambiti più intimi e riservati della persona.

Più valida è stata considerata, invece, la definizione penalistica di domicilio, soprattutto se si guarda agli intenti comuni dell’art. 14 Cost. e dell’art. 614 c.p., ovvero la tutela dell’intimità e della riservatezza della persona.

Ma neanche l’applicazione di tale definizione soddisfa, primariamente in quanto sarebbe preferibile ritenere che, nella definizione costituzionale, sia necessario garantire una tutela più estesa, che non comprenda unicamente il luogo di abitazione; inoltre, va notato come il percorso interpretativo utilizzato vada considerato errato, in quanto viene utilizzata l’interpretazione di una norma di legge ordinaria per giungere alla definizione di una norma sovraordinata quale è quella costituzionale (quando sarebbe più corretto il percorso inverso).

È quindi preferibile cercare una definizione costituzionale di domicilio autonoma e, soprattutto, basata, secondo un’interpretazione logico-sistematica, sul principio personalista; quindi, una nozione di domicilio aperta, che «consenta di estendere la tutela ad ogni luogo destinato dall’individuo al libero dispiegarsi della propria personalità»⁽⁵¹⁾.

(51) A. Viotto, *Artt. 13, 14 e 15*, in AA. VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, cit., p.82; v. anche Id., *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria*, cit., p. 60, L. Paladin,

Per definire il domicilio, infatti, vengono ora considerati due aspetti fondamentali: la separazione dell'ambiente, intesa come volontaria intenzione di estromettere i terzi da intromissioni in quello specifico ambito; e l'attualità della destinazione, non da considerare come stabilità o abitudine della destinazione, ma come contingente ed effettivo luogo di svolgimento della vita privata ⁽⁵²⁾.

Partendo da tale più ampia definizione di domicilio, la dottrina è arrivata ad estendere l'applicazione delle tutele previste dall'art. 14 Cost., oltre che alle abitazioni, anche ai luoghi di lavoro, alle amministrazioni, ai luoghi di svago e cultura, nonché alle vetture e a tutti i mezzi di trasporto ⁽⁵³⁾.

A questo dettato costituzionale si può, quindi, comparare la disciplina prevista per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche da parte dell'amministrazione finanziaria, i quali si ricollegano a luoghi dotati delle qualità caratterizzanti questa definizione costituzionale.

2.2.6. Le limitazioni alla libertà di domicilio, in particolare per finalità fiscali

Anche l'articolo 14 Cost. consente, dopo aver dichiarato l'inviolabilità del domicilio, la possibilità di istituire sue limitazioni, imponendo lo stesso regime previsto dal precedente articolo per la libertà personale, in quanto il domicilio viene considerato quale una

Diritto costituzionale, cit., p. 612 e M. Della Morte, *Art. 14*, in R. Bifulco – A. Celotto – M. Olivetti, *Commentario alla Costituzione*, cit., pp. 334-335 e 349-353.

(52) Cfr. A. Viotto, *Artt. 13, 14 e 15*, in AA. VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, cit., p.82; A. Pace, *Problematica delle libertà costituzionali - Parte speciale*, Padova, CEDAM, 1992, p. 218; P. Barile, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, cit., p.155.

(53) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 62. Escludono, invece, tale estensione della definizione di domicilio alle vetture A. Pace, *Problematica delle libertà costituzionali, Parte speciale*, cit., p. 215, e S. Stufano, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., p. 113., i quali riconducono l'effettuazione di perquisizioni, ispezioni e verifiche alla disciplina delle garanzie previste per la libertà personale

«proiezione spaziale della persona e come ambito nel quale la riservatezza (ovvero la *privacy*) viene maggiormente e più specificamente tutelata»⁽⁵⁴⁾. Infatti, non è possibile procedere a «ispezioni o perquisizioni o sequestri, se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale» (art. 14, co. 2).

Diversamente dal precedente articolo, però, l'art. 14 non contiene un'elencazione aperta delle restrizioni attuabili alla libertà di domicilio, richiamando espressamente solo le ispezioni, le perquisizioni e i sequestri, senza ammettere «qualsiasi altra restrizione».

In maniera ulteriormente diversa si estende, inoltre, la previsione delle restrizioni alla libertà di domicilio, rispetto alla libertà personale, nel comma 3 dell'art. 14 Cost., il quale rimette a leggi speciali la regolamentazione di accertamenti e ispezioni «per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali», senza quindi richiedere il preventivo intervento dell'autorità giudiziaria.

Tale diversità di tutela è stata interpretata dalla dottrina come foriera della volontà di far rientrare nel co. 3 dell'art. 14 le limitazioni della libertà di domicilio predisposte per finalità diverse da quelle di giustizia, circoscrivendo, quindi, l'area di applicazione del comma 2 all'esercizio della funzione giurisdizionale⁽⁵⁵⁾. Si ritiene, infatti, che le restrizioni predisposte dal comma 2 siano «finalizzate a quelle misure *coercitive* che [...] richiederebbero l'intervento (preventivo o successivo) dell'autorità giudiziaria», mentre quelle previste al terzo

(54) L. Paladin, *Diritto costituzionale*, cit., p. 612.

(55) Cfr. A. Viotto, *Artt. 13, 14 e 15*, in AA. VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, cit., p.84;

comma siano «preordinate all'adozione di misure puramente *obbligatorie*»⁽⁵⁶⁾.

Pertanto, anche grazie alle differenze terminologiche presenti (ispezioni, perquisizioni e sequestri nel comma 2, accertamenti e ispezioni nel comma 3), si ritiene che questa distinzione operata dalle due disposizioni costituzionali rappresenti la volontà di consentire l'ingresso coattivo nel domicilio altrui al fine di svolgere successive attività che richiedono la collaborazione del soggetto passivo – al terzo comma –, diversamente dalle ispezioni (nell'accezione penal-procedurale), dalle perquisizioni e dai sequestri che, essendo misure intrinsecamente implicanti attività di natura coercitiva, resterebbero vincolate alla duplice riserva – legale e giurisdizionale – tipica dei provvedimenti restrittivi della libertà personale.

2.2.7. Oggetto e limitazioni della libertà e della segretezza della corrispondenza

L'art. 15 Cost., infine, tutela la libertà e la segretezza della «corrispondenza» e di «ogni altra forma di comunicazione», lasciando così una fattispecie aperta in cui si può comprendere «ogni forma espressiva [...], purché si tratti di un mezzo idoneo alla trasmissione del pensiero, sia verbale che scritto, sia gestuale che simbolico»⁽⁵⁷⁾.

Tale disposizione, però, va tenuta distinta dal successivo art. 21, relativo alla libera manifestazione del pensiero. Elemento distintivo, infatti, viene ritenuta l'individuazione dei soggetti destinatari, in

(56) A. Pace, *Problematica delle libertà costituzionali*, cit., p. 227; v. anche S. Stufano, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., pp. 117-118 e A. Viotto, *Artt. 13, 14 e 15*, in AA. VV., *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo I*, cit., p.84-85.

(57) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 64.

particolare volendo l'art. 15 tutelare le comunicazioni avvenute tra un mittente ed un destinatario specifici, mentre l'art. 21 si riferisce a manifestazioni del pensiero rivolte ad una pluralità di soggetti potenzialmente indeterminati ⁽⁵⁸⁾.

La determinatezza del destinatario rappresenta, quindi, un requisito per rientrare nell'ambito della tutela della corrispondenza; ma si ritiene che, oltre a tale requisito, vada considerato un ulteriore fattore, ovvero l'idoneità del mezzo di comunicazione a mantenere la segretezza della comunicazione stessa (tutelata appunto dall'art. 15), intesa non come una totale impenetrabilità del mezzo di comunicazione, ma come tendenziale idoneità a mantenere riservata la comunicazione tra i soggetti da essa interessati ⁽⁵⁹⁾.

È necessario, però, chiarire il momento in cui una comunicazione ottiene (e fin quanto può successivamente mantenere) le caratteristiche per essere considerata corrispondenza e, pertanto, libera e segreta.

Se si guarda alla *ratio* dell'art. 15, ovvero all'intenzione di tutelare la persona nel momento in cui esprime i propri pensieri, trasmettendoli a soggetti determinati, si vede come oggetto della tutela siano appunto la libertà e la segretezza di tali comunicazioni, «posto che non è possibile concepire la corrispondenza come libera senza che essa sia segreta» ⁽⁶⁰⁾.

Se quindi questo è l'intento dell'art. 15 Cost., determinante per la qualificazione come corrispondenza è il momento in cui l'autore

(58) Cfr. L. Paladin, *Diritto costituzionale*, cit., p. 610.

(59) Cfr. A. Viotto, *Artt. 13, 14 e 15*, in AA. VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, cit., p.83; A. Pace, *Problematica delle libertà costituzionali. Parte speciale*, cit., p. 243; P. Barile, *Diritti dell'uomo e libertà inviolabili*, cit., p. 163.

(60) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 67.

della comunicazione attua l'intenzione di trasmettere il proprio messaggio al terzo in maniera riservata, senza, per questo, che vi sia un effettivo distacco materiale del messaggio dall'autore stesso.

Allo stesso modo, essendo la norma costituzionale in questione volta a tutelare non unicamente il mittente ma anche il destinatario, un messaggio cessa di essere qualificabile come corrispondenza riservata non già con la semplice ricezione del messaggio, ma nel momento in cui il destinatario prende conoscenza del contenuto del messaggio stesso, «se non addirittura che a ciò faccia seguito un lasso di tempo [...] che valga a segnare un distacco tra lo scritto e il destinatario tale da trasformare la corrispondenza in documento “storico”»⁽⁶¹⁾.

Terminato, quindi, il periodo in cui il messaggio risulta qualificabile come corrispondenza, la comunicazione può venir considerata quale «documento», potendo, allora, rientrare nella diversa tutela apprestata dagli artt. 13 e 14 Cost., «a seconda che il destinatario decida», ad esempio, «di conservarlo sulla sua persona o nei suoi oggetti personali ovvero nei luoghi destinati a suo domicilio»⁽⁶²⁾.

Rientrano, quindi, nella tutela apportata dall'art. 15 Cost. i poteri di apertura di pieghi sigillati, nei quali è normale che venga custodita la corrispondenza e di cui è, appunto, prevista la possibilità di apertura coattiva dalla disciplina istruttoria tributaria.

(61) A. Viotto, *Artt. 13, 14 e 15*, in AA. VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, cit., pp. 83-84; P. Barile, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, cit., p. 164; v. anche A. Pace, *Problematica delle libertà costituzionali, Parte speciale*, cit., p. 246-247, il quale, però, limita la tutela accordata alla corrispondenza fino al momento in cui la comunicazione «sia pervenuta nella sfera psichica del destinatario», ritenendo che, a seguito di quel momento «sarà tutelata dalla disciplina delle ispezioni e delle perquisizioni personali e domiciliari».

(62) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 68.

Chiarito, quindi, quale sia l'oggetto del diritto in questione, si può notare come la corrispondenza libera e segreta viene considerata – al pari degli altri diritti di libertà – inviolabile (art. 15, co. 1), se non per atto motivato dell'autorità giudiziaria e con le garanzie predisposte dalla legge (co. 2), senza prevedere – differentemente dagli artt. 13 e 14 – la possibilità, per le autorità di pubblica sicurezza, di mettere in atto limitazioni in casi di urgenza.

Tale differenza di disciplina rispetto ai precedenti articoli finora analizzati, pur essendo stata imputata ad un difetto di coordinamento ad opera dell'Assemblea costituente, non consente, preferibilmente, un'applicazione analogica delle tutele previste per la libertà personale – e, per rinvio, per la libertà domiciliare – dall'art. 13, co. 3, «dato il carattere derogatorio [...] di tale ultima disposizione rispetto alla regola contenuta nel comma 2 dell'art. 13»⁽⁶³⁾.

2.2.8. Le garanzie previste dalla Costituzione per i diritti inviolabili: riserva di legge e riserva di giurisdizione

Ricapitolando brevemente, i diritti di libertà escludono assolutamente qualsiasi intromissione da parte di privati, ammettendo, però, l'intervento da parte di pubblici poteri in casi ben delineati. L'inviolabilità di tali diritti, infatti, non va considerata come impenetrabilità, ma come «pretesa che le interferenze – che si rendono necessarie per il perseguimento di interessi che la Costituzione stessa considera degni di rilievo – siano configurate e poste in essere in aderenza alle regole contenute negli artt. 13, 14 e 15 Cost.»⁽⁶⁴⁾.

(63) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 71.

(64) A. Viotto, *Artt. 13, 14 e 15*, in AA. VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, cit., p.85.

Sia il legislatore che la pubblica autorità, infatti, vengono chiamati a contemperare diversi interessi in conflitto tra loro, come è, tra l'altro, rinvenibile nella formulazione dell'art. 2 Cost., il quale, oltre a riconoscere «i diritti inviolabili dell'uomo», richiede «l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale».

Per questo motivo, la possibile compressione di tali diritti richiede un contemperamento parametrato sui canoni di proporzionalità e necessità, ovvero che richiede che le restrizioni siano calibrate sugli interessi da perseguire, in modo che le libertà non siano eccessivamente compresse (proporzionalità), e che le restrizioni siano introdotte unicamente qualora siano utili a perseguire un interesse altrimenti irraggiungibile (necessità) ⁽⁶⁵⁾.

La ricerca di tale contemperamento, quindi, viene garantita, dalla Costituzione, tramite la previsione di riserve di legge e di giurisdizione, in forza delle quali le limitazioni ai diritti di libertà devono sempre trovare fonte nella legge e possono essere disposte unicamente per atto motivato dell'autorità giudiziaria.

Le riserve di legge predisposte dagli artt. 13, 14 e 15 Cost., lette sotto questa luce garantista, vengono unanimemente interpretate come riserve assolute ⁽⁶⁶⁾, disponendo, tali articoli, che le limitazioni dei diritti inviolabili non possano avvenire se non: «nei casi e modi

(65) Uniformemente si è espressa la Corte costituzionale nella sent. 19 dicembre 1991, n. 467, nella quale ritiene che «la regola della ragionevole proporzionalità e della necessità della limitazione di un diritto inviolabile dell'uomo in riferimento all'adempimento di un dovere costituzionale inderogabile [...] impone che il legislatore, nel suo discrezionale bilanciamento dei valori costituzionali, possa restringere il contenuto di un diritto inviolabile dell'uomo soltanto nei limiti strettamente necessari alla protezione dell'interesse pubblico sottostante al dovere costituzionale contrapposto».

(66) Cfr. A. Viotto, *Artt. 13, 14 e 15*, in AA. VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, cit., p. 86; A. Pace, *Problematica delle libertà costituzionali, Parte speciale*, cit., p. 189.

stabiliti dalla legge» (artt. 13, co. 2, e, per rinvio, 14, co. 2); «in casi eccezionali di necessità e urgenza, indicati tassativamente dalla legge» (art. 13, co. 3); «con le garanzie stabilite dalla legge» (art. 15, co. 2); «regolati da leggi speciali» (art. 14, co. 3).

Seppur prevedendo, però, che la legge debba regolare tassativamente le ipotesi di restrizione dei diritti di libertà, bisogna sottolineare come la riserva di legge debba comunque tenere conto delle esigenze operative verso cui tendono le stesse norme. Infatti, è chiaro come limiti troppo rigorosi e stringenti possono rischiare di minare l'attività di indagine della pubblica amministrazione. È, quindi, necessario, che la legge lasci qualche margine di discrezionalità in capo all'amministrazione, in modo che questa abbia la possibilità di modulare i poteri stessi di cui è dotata in base alle esigenze del caso concreto ⁽⁶⁷⁾.

Allo stesso modo, la riserva di giurisdizione ha una funzione garantistica per i diritti di libertà, dovuta alla posizione di terzietà rivestita dall'apparato giudiziario, in quanto la magistratura è organo indipendente ed autonomo da ogni altro potere (art. 104 Cost.). Compito dell'autorità giudiziaria è, infatti, quello di assicurare la corretta applicazione della legge, anche – e soprattutto – nei casi in cui sia chiamata ad adottare misure restrittive delle libertà inviolabili.

L'inviolabilità dei diritti e la necessità di contemperamento con altri interessi giuridicamente rilevanti costituiscono, quindi, una linea guida anche per il potere giudiziario. Infatti, il giudice non è chiamato a verificare limitatamente la legittimità del provvedimento, ma deve

(67) Anche la Corte costituzionale, con sentenza n. 2 del 28 gennaio 1965, ha sottolineato la necessità di garantire un margine di discrezionalità alla pubblica amministrazione, poiché «*le leggi e, tanto meno, la Costituzione non possono prevedere e disciplinare tutte le mutevoli situazioni di fatto né graduare in astratto e in anticipo le limitazioni poste all'esercizio dei diritti*».

valutare anche la proporzionalità e la necessarietà della misura restrittiva adottata, in modo che non risulti eccessivamente restrittiva.

Il giudice deve, quindi, spingersi a valutare anche il merito del provvedimento ⁽⁶⁸⁾, primariamente quando è chiamato a convalidare i provvedimenti della pubblica autorità emessi in casi di necessità ed urgenza – come nei casi *ex artt.* 13, co. 3, e, per rinvio, 14, co.2, Cost. – effettuando, quindi, una valutazione *ex post* della congruità del provvedimento; ma anche nei casi in cui il suo intervento è richiesto tramite «atto motivato dell'autorità giudiziaria» – quindi nei casi previsti dai commi 2 degli artt. 13, 14 e 15 Cost.

Centrale è il fatto che il giudice è tenuto ad emettere un atto motivato, in quanto deve dar conto delle ragioni che giustificano l'emissione della misura restrittiva, ovvero dell'esistenza delle condizioni prescritte dalla legge e delle ragioni di opportunità che legittimano la sua adozione.

Relativamente alla riserva di giurisdizione, però, punto controverso è la formula «autorità giudiziaria», in quanto, se è certo che tale dicitura comprenda i membri della magistratura giudicante, meno sicura pare la possibilità di comprendere i magistrati che esercitano la funzione inquirente. Il problema si presenta, specificatamente, in quanto i membri della magistratura inquirente potrebbero non rispondere a quei requisiti di terzietà richiesti, in quanto parti del processo e del procedimento penale.

Tale problema è accentuato anche dalla posizione rivestita dalla Guardia di Finanza, che svolge sia funzioni di polizia tributaria,

(68) Cfr. A. Pace, *Problematica delle libertà costituzionali. Parte speciale*, cit., p. 196, il quale ritiene che «*poiché solo l'autorità giudiziaria può emettere provvedimenti restrittivi della libertà personale, il magistrato non può limitarsi ad apporre una firma a provvedimenti adottati da altri*».

all'interno del procedimento amministrativo, sia di polizia giudiziaria all'interno del procedimento penale. In particolare, in quest'ultimo procedimento, essa svolge le proprie funzioni alle dipendenze e sotto la direzione dell'autorità giudiziaria, ovvero, soprattutto, della Procura (artt. 55-59 c.p.p.). Tale questione, quindi, comporta una compromissione dell'autonomia del pubblico ministero qualora vi siano risvolti penali susseguenti ad indagini amministrative.

Se si considera, però, la posizione del pubblico ministero in relazione ad atti restrittivi delle libertà inviolabili per finalità diverse da quelle di giustizia (che comunque rientrano nella disciplina degli artt. 13, 14 e 15, commi 2, Cost.), tale problematica non si ripropone, in quanto il magistrato non rivestirebbe il ruolo di parte all'interno del procedimento amministrativo e, quindi, manterrebbe la sua posizione di terzietà rispetto allo stesso e all'amministrazione pubblica.

2.2.9. La tutela della vita privata e familiare, del domicilio e della corrispondenza nella giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: l'art. 8 CEDU

Il riconoscimento – e la conseguenziale tutela – degli inviolabili diritti di libertà ora esaminati avviene, in maniera speculare a quanto previsto dalla Costituzione italiana, anche a livello sovranazionale, in particolare in quanto disposto dall'art. 8 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU), il quale, al suo primo paragrafo, riconosce che «ogni persona ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza» ⁽⁶⁹⁾.

(69) Simile formulazione ha, sempre in ambito internazionale, l'art. 7 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, la quale si differenzia unicamente per il riferimento alle «comunicazioni» in luogo della «corrispondenza». Rilevante è, inoltre, come la medesima Carta europea, al suo art. 52, par. 3, preveda che «laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti

Si può, quindi, considerare come l'esercizio dei poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria può determinare interferenze con tale disposizione, parimenti a quanto accade in relazione agli artt. 13, 14 e 15 Cost.

Ma l'art. 8 CEDU si differenzia, rispetto a quanto disposto a livello costituzionale in Italia, in quanto, tramite la sua formulazione – la quale riconosce unitamente tutela alla vita privata, al domicilio e alla corrispondenza – sembra costruire uno stretto legame di interconnessione a quelli che, dalle disposizioni costituzionali italiane, parrebbero essere distinti diritti.

In molte occasioni, infatti, la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo si è trovata a statuire in maniera unitaria su tale disposizione. Guardando, ad esempio, alla nozione di «vita privata», questa ha subito, nel tempo, particolari ampliamenti, a cominciare dalla sentenza *Niemietz* ⁽⁷⁰⁾: con tale sentenza, infatti, basandosi sul presupposto che la vita privata includa anche il diritto a stabilire relazioni con altri esseri umani, la Corte di Strasburgo ha esteso tale tutela anche a quello che ha definito «*the outside world*», ricomprendendo, nel caso in esame alla Corte, le attività svolte in luoghi in cui venga esercitata una professione, in quanto luoghi in cui «un individuo trascorre la maggior parte del proprio tempo ed ha peraltro la possibilità di stringere relazioni con altri esseri umani» ⁽⁷¹⁾.

a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione».

(70) Corte EDU, *Niemietz c. Germania*, n. 13710/88, 16 dicembre 1992.

(71) A. Viotto, *Il diritto al rispetto della vita privata e familiare nell'ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte EDU*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, n. 1, 2019, p. 157.

Tale orientamento è stato ripreso anche in successive pronunce, le quali hanno esteso la tutela della vita privata a qualunque attività attraverso cui l'individuo sviluppa la propria identità sociale, incluse, generalmente, le attività economiche – e, quindi, non solo di carattere professionale ⁽⁷²⁾.

Statuendo relativamente alla vita privata, la Corte EDU, sempre con la sentenza *Niemietz*, ha esteso la tutela riconosciuta al domicilio, ritenendo le due questioni strettamente legate. Pertanto, la tutela riconosciuta ai locali abitativi, in cui maggiormente si esplica la vita privata e la personalità dell'individuo, è stata estesa anche ai locali destinati ad attività professionali. Con successivi interventi, poi, la Corte ha esteso la definizione di domicilio, portandola a comprendere locali destinati all'esercizio di attività commerciali, ma anche le sedi legali di società, sia che si tratti di società di persone, sia che si tratti di società di capitali ⁽⁷³⁾.

Pertanto, è da ritenere che, secondo la Corte EDU, «il carattere economico dell'attività esercitata nei locali non costituisce ostacolo all'attuazione degli stessi nell'ambito del concetto di domicilio sancito dalla CEDU, neppure quando detti locali appartengano a soggetti giuridici rispetto ai quali la presenza dell'individuo [...] è quanto meno mediata dal filtro della struttura societaria» ⁽⁷⁴⁾.

Parimenti, i giudici di Strasburgo hanno esteso la definizione di corrispondenza, includendo anche quella commerciale, nonché allargando la tutela per essa prevista alla corrispondenza già aperta, fino

(72) V. Corte EDU, *Bernh Larsen Holding AS e altri c. Norvegia*, n. 24117/08, 8 luglio 2013, e *Ivashchenko c. Russia*, n. 61064/10, 13 maggio 2018.

(73) V. Corte EDU, *Petri Sallinen e a. c. Finlandia*, n. 50882/99, 27 dicembre 2005 e *Bernh Larsen Holding AS e a. c. Norvegia*, n. 24117/08, 8 luglio 2013.

(74) A. Viotto, *Il diritto al rispetto della vita privata e familiare nell'ambito delle indagini tributarie*, cit., p. 159.

a ricomprendere addirittura gli *hard-disk* dei computer ⁽⁷⁵⁾, aprendo quindi alla tutela nei casi di ricerche effettuate su computer. La Corte ha, poi, in successive pronunce, approfondito il concetto di corrispondenza, facendo perno sulla «confidenzialità di qualsiasi scambio o rapporto in cui sono coinvolti gli individui allo scopo di comunicare» ⁽⁷⁶⁾.

Da quanto sinora riportato, si può, quindi, notare come la Corte abbia in molte occasioni valutato la vita privata e familiare, il domicilio e la corrispondenza in maniera strettamente connessa, in particolare nella valutazione di possibili interferenze da parte di pubbliche autorità.

L'art. 8, par. 2, CEDU, infatti, prevede espressamente la possibilità di apportare restrizione nei confronti di tali diritti, richiedendo, però, «che tale ingerenza sia prevista dalla legge e costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui».

Da questa disposizione si possono ricavare due specifici requisiti per la compressione di tali diritti, i quali consistono, da un lato, nella previsione normativa di tali restrizioni e, dall'altro, nella valutazione della necessità di tali misure al perseguimento di finalità generali specificamente individuate.

(75) V. Corte EDU, *Petri Sallinen e a. c. Finlandia*, n. 50882/99, 27 dicembre 2005.

(76) A. Viotto, *Il diritto al rispetto della vita privata e familiare nell'ambito delle indagini tributarie*, cit., p. 159. V., in particolare, Corte EDU, *M.N. e a. c. San Marino*, n. 28005/12, 7 agosto 2015.

Per quanto riguarda la previsione legale, è necessario che l'ingerenza su dette libertà fondamentali risulti coerente rispetto alla legge nazionale: tale previsione, in particolare, richiama la Corte EDU a valutare la presenza di basi legali, le quali risultino sufficientemente dettagliate e accessibili da parte del cittadino, «al fine di permettere all'individuo di regolare la propria condotta e di evitare interferenze arbitrarie da parte delle pubbliche autorità»⁽⁷⁷⁾.

È da rilevare, inoltre, che la Corte collega alla necessaria base legale e al rispetto della «*rule of law*» l'esistenza, a favore della persona sottoposta alla restrizione dei propri diritti, di un controllo giurisdizionale su tale restrizione, il quale può consistere in un intervento dell'autorità giudiziaria precedente all'esecuzione della misura restrittiva – ad esempio, in senso autorizzativo – o, in alternativa – o meglio, a bilanciamento della mancata previsione del previo intervento giurisdizionale –, un controllo a posteriori il quale valuti, sia in fatto che in diritto, la legittimità e la necessità della misura adottata, relativamente alla lesione del diritto fondamentale interessato, al fine di assicurare un'adeguata riparazione in caso di illegittimità della restrizione⁽⁷⁸⁾.

Per quanto, invece, riguarda il requisito della necessità della misura, questo viene interpretato, nella giurisprudenza della Corte EDU, quale riferimento al parametro della proporzionalità della misura, riconoscendo, la Corte, la centralità dei diritti di libertà fondamentali e il carattere eccezionale delle interferenze⁽⁷⁹⁾.

(77) A. Viotto, *Il diritto al rispetto della vita privata e familiare nell'ambito delle indagini tributarie*, cit., p. 165. V., inoltre, Corte EDU, *Bernh Larsen Holding AS e a. c. Norvegia*, n. 24117/08, 8 luglio 2013.

(78) V. Corte EDU, *Brazzi c. Italia*, n. 57278/11, 27 settembre 2018.

(79) V. Corte EDU, *André e a. c. Francia*, n. 18603/03, 24 luglio 2008.

Non risulta chiaro, però, se la Corte intenda il parametro della necessarietà quale imprescindibilità della misura per il raggiungimento del fine perseguito ⁽⁸⁰⁾. Infatti, senza dare un indirizzo preciso, la Corte tende a fornire una valutazione di tale parametro specifica per il caso, ponderando gli interessi in gioco e l'interferenza in concreto messa in atto dalla pubblica autorità.

Tale scelta interpretativa, però, non può che essere appoggiata, soprattutto se si considera la necessarietà della misura quale valutazione della proporzionalità del mezzo rispetto al fine perseguito: è infatti da ritenersi che la valutazione della proporzionalità «non dovrebbe ridursi ad un giudizio di mera ragionevolezza della misura, ma dovrebbe spingersi quanto meno fino a postulare il criterio della preferenza per il mezzo meno invasivo, a parità di risultati prevedibilmente ottenibili» ⁽⁸¹⁾.

Ciò premesso, non può che concludersi con il riconoscere l'applicabilità dell'art. 8 CEDU anche in ambito tributario e, in particolare, all'esercizio dei poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria, in quanto limitativi dei diritti da tale norma prescritti.

Infatti, specularmente a quanto avviene in ambito nazionale relativamente ai dettami degli artt. 13, 14 e 15 Cost., l'esercizio di tali poteri trova nell'art. 8 CEDU il proprio limite, ma anche il proprio fondamento, in quanto, come si è visto, il suo secondo paragrafo riconosce la possibilità di imporre limitazioni a tali diritti al fine di tutelare «il benessere economico del paese» e per garantire la

(80) Cfr. A. Viotto, *Il diritto al rispetto della vita privata e familiare nell'ambito delle indagini tributarie*, cit., p. 162.

(81) A. Viotto, *Il diritto al rispetto della vita privata e familiare nell'ambito delle indagini tributarie*, cit., p. 165.

«prevenzione dei reati»: finalità entro cui si può certamente ricondurre l'interesse fiscale dello stato, al cui perseguimento sono volti tali poteri.

2.3. Imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione

Terminata l'analisi delle garanzie previste dall'ordinamento costituzionale in relazione ai diritti fondamentali della persona e continuando nell'analisi dei precetti costituzionali influenti nel campo delle indagini tributarie, di particolare rilievo è il dettato dell'art. 97 Cost., il quale impone una riserva di legge per le norme di organizzazione degli uffici della pubblica amministrazione, finalizzando tali norme alla garanzia dell'imparzialità e del buon andamento dell'amministrazione stessa.

È necessario sottolineare come tale articolo riferisca detti principi all'aspetto strutturale della pubblica amministrazione – la sua organizzazione, appunto –, ma questo non è fine a sé stesso, essendo strettamente legato anche all'aspetto dinamico dell'apparato amministrativo, ovvero il suo agire in rapporto ai cittadini.

Imparzialità e buon andamento sono, quindi, il fine delle norme di organizzazione, in quanto il perseguimento dei fini istituzionali affidati alle pubbliche amministrazioni deve avvenire, appunto, secondo questi canoni ⁽⁸²⁾.

Tali principi, però, oltre a guidare l'attività del legislatore, sono dotati già di una loro forza percettiva, non richiedendo quindi necessariamente una norma attuativa, ma potendo imporsi direttamente

(82) Cfr. M. Trivellini, *Art. 97*, in AA. VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, cit., p. 324-326, nonché A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 131.

sull'agire dell'amministrazione anche quando il legislatore le abbia lasciato ampi spazi di discrezionalità.

Questo per due motivi: prima di tutto, anche la pubblica amministrazione è tenuta a rispettare i precetti costituzionali, tra cui, appunto, anche quelli di imparzialità e buon andamento; in secondo luogo, perché se si pensasse il contrario, si correrebbe il rischio che i principi costituzionali rimangano inattuati a causa di una lacuna o un ritardo del legislatore ⁽⁸³⁾.

La percettività di questi principi rileva, quindi, particolarmente anche nell'ambito dell'attività istruttoria, specialmente nei casi in cui questa si espliciti in una compressione dei diritti di libertà inviolabili analizzati nei paragrafi precedenti.

Per individuare il contenuto di tali principi, bisogna chiarire che per «buon andamento» della pubblica amministrazione si intende la sua efficacia nell'agire amministrativo, in modo che sia possibile raggiungere risultati minimizzandone i costi, ovvero agendo «sì da evitare dispersioni e raggiungere i risultati con prontezza, speditezza, economicità e semplicità» ⁽⁸⁴⁾.

L'imparzialità, invece, mentre storicamente la si traduceva come apoliticità del sistema amministrativo, oggi viene intesa come parità di trattamento tra i soggetti verso cui questo agisce. Ciò va comunque tenuto distinto dall'eguaglianza, che rappresenta una condizione generale dei soggetti verso la legge. Infatti, mentre l'eguaglianza si riferisce più ai destinatari dell'azione amministrativa,

(83) Cfr. M. Trivellin, *Art. 97*, in AA. VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, cit., p. 326.

(84) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 133.

l'imparzialità rappresenta una regola per coloro che agiscono, diventando così una condizione per il raggiungimento dell'eguaglianza.

La richiesta di imparzialità da parte della pubblica amministrazione potrebbe essere vista come conflittuale con la posizione rivestita dalla stessa nel suo rapporto con i privati, essendo essa una "parte" del rapporto. Ma bisogna considerare che, innanzitutto, l'imparzialità non è sinonimo di terzietà; inoltre, la pubblica amministrazione non persegue interessi suoi personali, ma interessi generali. Infatti, l'ordinamento costituzionale, incentrato sulla difesa dei diritti inviolabili e sull'eguaglianza di tutti i cittadini, richiede di tradurre il principio di imparzialità in un agire equo, congruente, ragionevole e trasparente ⁽⁸⁵⁾.

Facendo leva su quest'interpretazione, tali qualità dell'agire amministrativo vengono poi declinate in particolari regole di comportamento, quali, ad esempio: la completezza dell'istruttoria; la partecipazione dell'interessato al procedimento che lo coinvolge; la ponderazione dei contrastanti interessi sottesi; l'obbligo di motivazione degli atti emessi dall'amministrazione; nonché, il diritto di accesso dell'interessato ai documenti in possesso all'amministrazione stessa.

L'imparzialità, quindi, richiede la ponderazione di tutti gli interessi coinvolti nell'agire amministrativo, imponendo di agire secondo buona fede, ovvero «conformando il comportamento alle conoscenze effettive della realtà e valutando appieno i *pro* e i *contra* di ogni questione» ⁽⁸⁶⁾.

(85) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., pp. 135-136; v. anche A. Pubusa, *Diritti dei cittadini e pubblica amministrazione*, Giappichelli Editore, Torino, 1996, pp. 57-58.

(86) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 135.

2.3.1. Imparzialità e buon andamento nelle indagini tributarie

Nel settore tributario, però, il modello di “amministrazione democratica” finora esaminato stenta ad affermarsi, in particolare per ragioni più culturali che giuridiche, in quanto l’amministrazione finanziaria si atteggia, diversamente da altri tipi di amministrazione pubblica, come un potere fortemente autoritativo, che non opera al servizio del cittadino ma si oppone ad esso, avendo l’obiettivo di individuare e sanzionare eventuali violazioni.

Anche in campo tributario, però, non si può negare che operi il dettato dell’art. 97, sia come indirizzo per il legislatore, che per l’agire dell’amministrazione finanziaria ⁽⁸⁷⁾ in situazioni in cui è dotata di particolari margini di discrezionalità, come, ad esempio, qualora sia chiamata a scegliere quali e quanti poteri istruttori di volta in volta utilizzare in un accertamento.

In particolare, anche nell’ambito tributario, il principio di buon andamento, inteso come efficacia ed economicità dell’agire dell’amministrazione, si traduce nell’opportunità di evitare indagini inutili, di prediligere mezzi istruttori meno onerosi a parità di risultati e di giungere a ricostruzioni credibili e fondate.

Si può, quindi, sostenere che, per l’amministrazione finanziaria, il principio di buon andamento rappresenta sia un sostegno, richiedendole di rispondere ad esigenze di efficacia del sistema tributario, ma anche un limite. Infatti, esso va interpretato nel senso che richiede all’amministrazione di raggiungere una certa completezza dell’istruttoria, da non intendere come completezza assoluta, ma come ricerca degli elementi sufficienti per raggiungere una

(87) Cfr. G. Gaffuri, *I metodi di accertamento fiscale e le regole costituzionali*, in AA. VV., *Studi in onore di Victor Uckmar – Tomo primo*, Padova, CEDAM, 1997, p. 540.

ricostruzione attendibile ⁽⁸⁸⁾. Come si è infatti visto, obiettivo dell'amministrazione finanziaria non è quello di massimizzare il gettito, ma quello di verificare e rispettare il principio di capacità contributiva.

Il buon andamento guida, quindi, l'indagine tributaria verso l'adozione degli strumenti meno costosi, che consentano comunque di reperire gli elementi sufficienti ad una piena e credibile ricostruzione del presupposto. Infatti, un'interpretazione contraria a questa, consentirebbe il privilegiare di indagini più lesive dei diritti dei singoli, preferendo, a parità di costi e di risultati, mezzi più intrusivi o che concentrino le indagini verso determinati contribuenti, tralasciandone altri.

Le scelte del legislatore, come anche quelle dell'amministrazione, devono quindi rispondere anche ai principi di proporzionalità e di necessità – richiesti anche dagli artt. 2, 13, 14 e 15 Cost. – in modo da contemperare le esigenze dell'azione tributaria con le altre posizioni giuridiche del contribuente. Le restrizioni dei diritti del contribuente, infatti, sono ammesse – come affermato anche in precedenza – solo se indispensabili al perseguimento di finalità costituzionalmente rilevanti e solo nella misura in cui sono a tale scopo adeguate.

Su questo fronte si inserisce anche il tema dell'imparzialità: infatti, anch'esso richiede di optare per mezzi istruttori che comprimano nella misura minore possibile i diritti di libertà, certamente modulando l'intensità degli strumenti utilizzati, ma anche imponendo dei criteri oggettivi per la scelta dei contribuenti da sottoporre ad accertamento.

(88) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., pp. 140-141.

Anche in campo tributario, quindi, l'imparzialità comporta l'obbligo di motivazione degli atti compiuti dall'amministrazione finanziaria, nonché, come appena ricordato, di completezza dell'istruttoria, quindi di agire solo dopo aver acquisito gli elementi necessari per accertare la reale capacità contributiva del soggetto sottoposto ad accertamento.

L'accertamento della capacità contributiva costituisce, quindi, l'obiettivo di un'amministrazione imparziale ed efficiente «ed il suo perseguimento viene ad essere assicurato dall'assunzione e dalla ponderazione degli elementi idonei a consentire la fedele ricostruzione del presupposto di fatto realizzato dal contribuente»⁽⁸⁹⁾.

2.4. Il diritto al contraddittorio

Ultima questione di particolare rilievo, strettamente legata al tema del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione, è quella relativa al c.d. diritto al contraddittorio, ovvero il diritto di ogni soggetto destinatario di un atto, da parte di un soggetto pubblico, di vedere ascoltate le proprie ragioni prima dell'adozione dell'atto medesimo. In particolare, tale diritto lo si può vedere riconosciuto dall'art. 111 Cost., il quale prevede specificamente il diritto al contraddittorio a favore di ogni soggetto coinvolto in un procedimento giudiziario.

Declinato nel campo dei procedimenti amministrativi, questo principio prevede che nessun provvedimento amministrativo possa essere adottato senza che il soggetto di esso destinatario o da esso interessato sia sentito dalla pubblica amministrazione che lo sta per

(89) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 144.

emettere. Problematico per il suo riconoscimento in questo campo è, però, il fatto che tale diritto non viene espressamente tutelato da nessuna norma costituzionale.

Bisogna constatare, però, come la dottrina abbia ritenuto tale principio quale elemento intrinseco del giusto procedimento amministrativo, facendolo scaturire, quindi, dall'art. 97 Cost., ritenendo che «se l'imparzialità è prima di tutto una condizione soggettiva del funzionario pubblico nel momento della composizione degli interessi che integra il contenuto decisorio del provvedimento amministrativo, diviene necessario consentire ai titolari di quegli interessi [...] di rappresentarli direttamente all'interno del procedimento stesso, senza la mediazione e l'interpretazione unilaterale dell'amministrazione»⁽⁹⁰⁾.

Allo stesso modo, la Corte costituzionale ha riconosciuto, con la sentenza 11 dicembre 1995, n. 505, che nel procedimento amministrativo «trovano diretta e necessaria applicazione i principi relativi al diritto dell'interessato di conoscere gli atti che lo riguardano, una sua, pur limitata partecipazione alla formazione degli stessi, e soprattutto la possibilità dell'interessato medesimo di contestarne il fondamento e difendersi di fronte agli addebiti che gli vengono mossi».

La Corte, però, limita tale diritto alla partecipazione al procedimento, facendo dipendere la sua ampiezza dal tipo di procedimento di cui trattasi caso per caso, sottolineando come, comunque, la pienezza della tutela dell'interessato sarebbe garantita dalla possibilità di instaurare una fase giurisdizionale successiva all'emissione del provvedimento⁽⁹¹⁾, in cui il diritto al contraddittorio sarebbe sì garan-

(90) M. Trivellin, *Art. 97*, in AA. VV., *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo I*, cit., p. 327.

(91) V. anche Cass., Sez. V civ., ord. 19875 del 18 luglio 2008.

tito dagli artt. 24 e 113 Cost. relativi al diritto di difesa.

Guardando alla disciplina tributaria, però, si può notare che, mentre nel procedimento amministrativo il diritto al contraddittorio può ritenersi ormai riconosciuto e consolidato in via normativa, grazie all'art. 9 della l. 7 agosto 1990, n. 241 ⁽⁹²⁾, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda i procedimenti tributari. Questi, infatti, pur rientrando nel novero dei procedimenti amministrativi, vedono esclusa l'applicazione di questa ed altre disposizioni dal comma 2 dell'art. 13 della medesima legge, la quale prevede che «dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano».

Pertanto, all'interno della normativa tributaria non vi è il riconoscimento di un generalizzato diritto di intervento all'interno del procedimento a favore del contribuente, restando ferma, però, la sua possibile previsione in specifiche norme.

È da ritenere, però, più corretto riconoscere il diritto al contraddittorio quale principio generale dell'ordinamento tributario, in quanto la consultazione dell'interessato, all'interno del procedimento di accertamento, può rispondere a due importanti finalità, rappresentando esso sia uno strumento di garanzia per il contribuente – il quale, appunto, può far valere le proprie ragioni all'interno del procedimento – sia uno strumento istruttorio – consentendo all'amministrazione finanziaria una cognizione più completa dei fatti e dei dati oggetto di accertamento ⁽⁹³⁾.

(92) Il quale dispone che: «*qualunque soggetto, portatore di interessi pubblici o privati, nonché i portatori di interessi diffusi costituiti in associazioni o comitati, cui possa derivare un pregiudizio dal provvedimento, hanno facoltà di intervenire nel procedimento*».

(93) Cfr. A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, Giuffrè Editore, 2018, p. 97; v. anche, in giurisprudenza, Corte di Cassazione, SS.UU. civ., sent. 29 luglio

Va, infatti, sottolineato come l'amministrazione finanziaria risulti esterna rispetto al rapporto che è chiamata ad accertare: i dati e le circostanze che vengono da essa raccolti in fase istruttoria le consentono di formulare delle ipotesi sulla reale consistenza della capacità contributiva del soggetto verificato; ipotesi che possono essere meglio avvalorate e, anzi, concretizzate tramite un diretto confronto con il contribuente. E se, quindi, l'attuazione del contraddittorio risulta uno strumento utile per l'acquisizione di dati fondamentali per il corretto accertamento dell'imponibile, «rinunciarvi significa rinunciare ad adeguare il provvedimento alla realtà su cui esso deve incidere, [...] con sacrificio sia del principio di imparzialità sia a quello di buon andamento della Pubblica Amministrazione»⁽⁹⁴⁾.

A posizioni non dissimili era arrivata anche la Corte di Cassazione, che, dopo aver a lungo negato l'esistenza di un generalizzato obbligo di contraddittorio in capo all'amministrazione finanziaria, con la sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013 ha dato a questo una prima apertura, dichiarando che il contraddittorio procedimentale «costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva»⁽⁹⁵⁾.

Tale apertura delle Sezioni Unite è stata, però, in breve smentita dalla stessa Corte con la sentenza del 9 dicembre 2015, n. 24823, dove, a seguito di un'ampia disamina dei precedenti giurisprudenziali

2013, n. 18184; da un punto di vista più pratico, è interessante anche vedere la posizione assunta dalla Guardia di Finanza, in circ. 1/2018, Vol. II, pag. 74 ss.

(94) A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, cit., pp. 98-99; v. anche M. Trivellin, *Art. 97*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo I*, cit., p. 329.

(95) Tale orientamento è stato riaffermato anche nelle successive sentenze nn. 19667 e 19668 del 18 settembre 2014.

e del quadro normativo vigente, è arrivata ad escludere che «possa, in via interpretativa, postularsi l'esistenza di un principio generale, per il quale l'Amministrazione finanziaria [...] sia tenuta ad attivare, pena la nullità dell'atto, il contraddittorio endoprocedimentale ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente».

Allo stesso tempo, però, in quest'ultima sentenza, la Suprema Corte ha riconosciuto che «l'ordinamento Europeo adotta in tema di contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria impostazione diversa», rilevando come vi sia quindi una mancata coincidenza tra le discipline nazionale ed eurounitaria e arrivando, infine, a ritenere che sia possibile rilevare una distinzione tra la disciplina applicabile ai tributi rientranti nella sfera di competenza del diritto dell'Unione Europea – i c.d. tributi “armonizzati” (quali l’IVA e le imposte doganali) – e i tributi che in tale sfera non rientrano – i tributi “non armonizzati” (quali in particolare le imposte dirette).

Pertanto, la Cassazione giunge alla conclusione che per i tributi “armonizzati” valga un generalizzato diritto al contraddittorio endoprocedimentale, in quanto questo costituisce un principio generale dell'ordinamento europeo applicabile a tutti i procedimenti amministrativi, quindi anche a quelli tributari; mentre, per i tributi “non armonizzati”, il diritto all'attivazione del contraddittorio tra contribuente e amministrazione finanziaria rimane una possibilità specifica e limitata unicamente alle singole ipotesi (comunque esistenti) espressamente previste dalla normativa tributaria ⁽⁹⁶⁾.

(96) Quali, ad esempio, l'art. 12, co. 7, della legge 212/2000; l'art. 36*bis*, co. 3, D.P.R. 633/1972; l'art. 54*bis*, co. 3, D.P.R. 600/1973.

Infruttuosi sono stati, finora, i tentativi di portare il contraddittorio a principio generale dell'ordinamento in via legislativa. Infatti, l'art. 9 della legge 11 marzo 2014, n. 23 (titolata "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita"), richiedeva al Governo di «rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale». Ma tale invito a provvedere legislativamente è rimasto, però, inascoltato, facendo sopravvivere il contraddittorio unicamente quale dovere dell'Amministrazione finanziaria unicamente nei casi espressamente previsti dalle norme tributarie.

Tale situazione, però, potrebbe ora mutare. Infatti, il recente d.d.l. A.C. 1038 (deliberato dal Consiglio dei ministri il 16 marzo 2023) dispone all'art. 4 – il quale detta i principi per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente «quale legge generale tributaria» – la previsione di «una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità»⁽⁹⁷⁾.

(97) Art. 4, co. 1, lett. e.

CAPITOLO III

Evoluzione e disciplina del potere di accesso

3.1. L'evoluzione della normativa: dalla riforma degli anni '70 ai giorni nostri

3.1.1. La legge di delega del 1971

L'attuale quadro normativo della disciplina degli accertamenti, nonostante successive integrazioni e modifiche, anche profonde, è rimasto sostanzialmente invariato nella parte relativa ai poteri di indagine per come delineati dalla riforma del sistema fiscale attuata negli anni '70.

Tale disciplina, in particolare, trae origine dalla legge 9 ottobre 1971, n. 825, ("Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria"), la quale voleva dare vita ad un sistema fiscale più coerente e semplificato.

Il sistema previgente, infatti, sviluppatosi con molteplici integrazioni e aggiunte a partire dall'Unità d'Italia, ha visto la nascita di un numero sempre maggiore di tributi, tra loro indipendenti, che hanno costituito un insieme di imposte non coordinate tra loro, principalmente di tipo indiretto. Il legislatore, vista l'incoerenza del sistema, la forte evasione fiscale presente e l'inefficienza dell'amministrazione finanziaria nel contrastarla, nonché spinto dall'intento di avvicinare il proprio sistema impositivo a quello degli altri paesi delle Comunità Europee, ha, quindi, delegato il Governo a ristrutturare il sistema fiscale italiano, predisponendo la disciplina di nuovi tributi sostitutivi dei precedenti ⁽⁹⁸⁾.

(98) Cfr. art. 1, l. 825/1971.

La legge di delega, però, dal punto di vista degli accertamenti e, in particolare, relativamente ai poteri di indagine di cui fornire l'amministrazione finanziaria, è particolarmente scarna, in quanto vengono fornite solo vaghe indicazioni sulla disciplina da apprestare.

In particolare, all'art. 10 viene data istruzione al Governo affinché le disposizioni in materia di accertamento siano «intese ad adeguare le discipline vigenti alle riforme previste dalla presente legge, a facilitare l'individuazione dei contribuenti e la rilevazione della materia imponibile, ad assicurare la prevenzione e repressione dell'evasione e la tutela dei contribuenti, a semplificare i rapporti tributari nelle varie fasi», senza fornire altre indicazioni, nemmeno di principio, relativamente a come impostare la materia.

Anche il successivo articolo, relativo alla revisione della disciplina degli uffici fiscali, indica unicamente: il perfezionamento dei servizi di rilevazione della materia imponibile; di migliorare l'efficienza e il rendimento degli uffici ⁽⁹⁹⁾; nonché di assicurare la cooperazione della polizia tributaria all'accertamento, alla prevenzione e alla repressione delle violazioni tributarie ⁽¹⁰⁰⁾.

Il legislatore indica, quindi, ampie categorie di intervento, esponendo le finalità a cui la disciplina deve rispondere, ma lasciando ampio margine di discrezionalità al Governo sulla loro attuazione e definizione. Una scelta che, secondo parte della dottrina, faceva sorgere dubbi sulla legittimità costituzionale della delega, in particolare nei confronti dell'art. 76 Cost. ⁽¹⁰¹⁾.

Le uniche indicazioni più specifiche vengono fornite solo rela-

(99) Cfr. art. 11, co. 1, l. 825/1971.

(100) Cfr. art. 11, co. 2, n. 13, l. 825/1971

(101) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 157.

tivamente alla tutela del segreto professionale e del segreto bancario dall'art. 10. In particolare, al n. 4 del comma 2, dove viene richiesto «il perfezionamento del sistema di accertamento in base alla contabilità» anche nei confronti degli esercenti professioni ed arti ⁽¹⁰²⁾, il legislatore delegante richiede anche «il rafforzamento delle inerenti garanzie, nel rispetto del segreto professionale». In questo, si ritiene, il legislatore abbia voluto tutelare i documenti, gli atti e le notizie detenute dai professionisti in ragione della propria attività in relazione ai propri clienti, in quanto si ritiene che l'amministrazione finanziaria «violerebbe il segreto professionale non tanto divulgando le notizie coperte da tale segreto quanto, piuttosto, utilizzando a scopo di imposizione tributaria *nei confronti dei clienti del professionista o dei terzi in genere documenti e notizie reperibili presso lo studio*» ⁽¹⁰³⁾.

In relazione alla tutela del segreto bancario, il legislatore delegante ha richiesto, invece, al n. 12 dell'art. 10, l'introduzione di «deroghe al segreto bancario nei rapporti con l'amministrazione finanziaria, tassativamente determinate nel contenuto e nei presupposti», limitandole però a casi in cui l'amministrazione finanziaria sia in possesso di indicazioni relative a violazioni tributarie «di particolare gravità». Il Governo viene, però, incaricato, sì, di individuare tassativamente quali siano tali ipotesi particolarmente gravi in cui poter derogare al segreto bancario, senza che, però, gli siano date particolari istruzioni, né su come individuare tali ipotesi, né su quali modalità seguire per l'acquisizione dei dati bancari.

(102) Come già richiesto dall'art. 2, n. 18, della medesima legge, che prevedeva l'«*estensione dei principi relativi alla determinazione del reddito in base a scritture contabili a tutti i redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e dall'esercizio di arti e di professioni*».

(103) G. Falsitta, *Accessi, ispezioni e verifiche negli studi professionali*, in *Giurisprudenza commerciale*, n. 2/1976, p. 332; v. anche A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 158.

3.1.2. I decreti attuativi della delega

È da queste indicazioni che, negli anni successivi alla legge di delega, il Governo emana diversi decreti di attuazione della stessa, di cui i principali – che di seguito verranno analizzati – sono i d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), e 29 settembre 1973, n. 600, recante «disposizioni comuni sull'accertamento delle imposte sui redditi»⁽¹⁰⁴⁾. In questi, relativamente ai poteri di indagine di cui viene dotata l'amministrazione finanziaria, si può rimarcare come la principale indicazione per l'attuazione della delega sia stata quella di «adeguare la disciplina vigente alle riforme»; motivo per cui, la disciplina predisposta dai decreti attuativi riprende e riorganizza quanto era disciplinato per le indagini tributarie precedentemente alla riforma⁽¹⁰⁵⁾.

La disciplina derivante dai decreti attuativi, però, oltre a dare continuità alla disciplina previgente, ne ha apportato anche alcune modifiche allo scopo di ampliarne la portata, soprattutto al fine di «assicurare la prevenzione e repressione dell'evasione».

Infatti, oltre a potenziare le facoltà di acquisizione documentale⁽¹⁰⁶⁾, vengono ampliate le finalità per l'esecuzione degli accessi; in

(104) Per completezza, gli ulteriori decreti scaturiti dalla l. 825/1971 sono i d.P.R. nn. 634 (imposta di registro), 635 (imposte ipotecarie e catastali), 636 (di revisione della disciplina del contenzioso tributario), 637 (imposta sulle successioni e donazioni), 639 (imposta comunale sulle pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni), 640 (imposta sugli spettacoli), 641 (tasse sulle concessioni governative), 642 (imposta di bollo), 643 (imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili – INVIM), pubblicati il 26 ottobre 1972 ed entrati in vigore dal 1° gennaio 1973; i d.P.R. 597 (istitutivo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche – IRPEF), 598 (imposta sul reddito delle persone giuridiche – IRPEG) e 599 (Imposta locale sui redditi – ILOR) del 29 settembre 1973, entrati in vigore il 1° gennaio 1974; sempre il 29 settembre 1973 furono dettate le linee fondamentali relativamente alle agevolazioni tributarie (d.P.R. 601), alla riscossione delle imposte sul reddito (d.P.R. 602) e ai servizi di riscossione (d.P.R. 603).

(105) Nello specifico: artt. 48-52, l. 19 giugno 1940, n. 762; artt. 33 e 35, l. 7 gennaio 1929, n. 4; artt. 39-42 del Testo Unico delle leggi sulle Imposte Dirette, di cui al d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645.

(106) Cfr. art. 39, co. 1, lett. *d*, del T.U.I.D e gli artt. 51, co. 2, n. 4, d.P.R. 633/1972 e 32, co. 1, n. 3, d.P.R. 600/1973; questi ultimi, in particolare, non richiedono più la comparizione del

particolare, viene consentito l'accesso presso locali commerciali, sia ai fini dell'accertamento dell'IVA che delle imposte dirette, consentendo non solo l'esecuzione di misurazioni e ispezioni documentali o di verificazioni e ricerche ⁽¹⁰⁷⁾, ma anche di ogni rilevazione utile all'accertamento ⁽¹⁰⁸⁾.

Relativamente ai locali di abitazione, l'esecuzione degli accessi non viene più limitata allo scopo di eseguire misurazioni e rilievi sulle qualità degli immobili ⁽¹⁰⁹⁾, ma viene ampliata alla ricerca ed al reperimento di libri, documenti e registri contabili, nonché di qualsiasi altra prova di violazioni tributarie ⁽¹¹⁰⁾.

Viene, inoltre, ampliata la facoltà di ispezionare i documenti reperiti nel corso degli accessi, in quanto viene consentita l'ispezione anche di documenti e scritture di cui non sia obbligatoria per legge la tenuta e la conservazione ⁽¹¹¹⁾.

Ancora più rilevanti, poi, sono le novità introdotte con la riforma. In particolare, vengono previsti: il potere di effettuare perquisizioni personali e di aprire coattivamente pieghi sigillati, borse, cassaforti, ecc. ⁽¹¹²⁾; il potere di sequestrare scritture e documenti contabili ⁽¹¹³⁾; il potere di eseguire ricerche su veicoli e natanti ⁽¹¹⁴⁾; il potere di eseguire accessi presso pubbliche amministrazioni ed altri enti ⁽¹¹⁵⁾ per rilevare direttamente dati e notizie ⁽¹¹⁶⁾.

contribuente davanti agli uffici dell'amministrazione finanziaria per la presentazione della documentazione richiesta, ma consente la semplice trasmissione della stessa a tali uffici.

(107) Cfr. artt. 39, co. 1, lett. *d*, T.U.I.D. e 35, l. 4/1929.

(108) Cfr. artt. 52, co. 1, d.P.R. 633/1972 e 33, co. 1, d.P.R. 600/1973.

(109) Cfr. art. 39, co. 1, lett. *d*, T.U.I.D.

(110) Cfr. art. 52, co. 2, d.P.R. 633/1972.

(111) Cfr. art. 42, co. 1, T.U.I.D. e art. 52, co. 4, d.P.R. 633 /1973.

(112) Cfr. art. 52, co. 3, d.P.R. 633/1972.

(113) Cfr. art. 52, co. 7, d.P.R. 633/1972.

(114) Cfr. art. 52, ult. co., d.P.R. 633/1972.

(115) Gli enti presso cui effettuare l'accesso sono indicati dall'art. 32, n. 5, d.P.R. 600/1973.

(116) Cfr. art. 33, co. 2, d.P.R. 600/1973.

Vengono, inoltre, introdotti – in attuazione delle indicazioni dell’art. 10, nn. 4 e 12, della legge di delega – la facoltà per l’amministrazione finanziaria di effettuare accessi presso gli studi professionali ⁽¹¹⁷⁾, nonché deroghe al segreto bancario, in modo da acquisire coattivamente i dati bancari dei contribuenti sottoposti ad accertamento ⁽¹¹⁸⁾.

In particolare, l’esecuzione di accessi presso gli studi professionali, al pari di quanto previsto dalla stessa disposizione per le attività commerciali, agricole e artistiche, viene finalizzata all’esecuzione di «ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l’accertamento dell’imposta e per la repressione dell’evasione e delle altre violazioni». Ma, oltre a richiedere l’autorizzazione del capo dell’ufficio procedente all’accesso, viene richiesta l’autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica ⁽¹¹⁹⁾.

Va notato, però, che la norma non dispone altro relativamente alle attività che l’amministrazione finanziaria può eseguire una volta effettuato l’accesso presso lo studio professionale, facendo dubitare che quanto disposto dal legislatore delegato rispetti quanto richiesto dalla legge di delega, in quanto l’autorizzazione del Procuratore della Repubblica non sembra posta a tutela del segreto professionale, essendo questa prodromica all’accesso e non riguardando in alcun modo documenti e informazioni detenute dal professionista ⁽¹²⁰⁾.

Dal punto di vista della tutela del segreto bancario, invece, la

(117) Cfr. art. 52, co. 1, d.P.R. 633/1972.

(118) Cfr. art. 35, d.P.R. 600/1973.

(119) Cfr. art. 52, co. 1, d.P.R. 633/1972 nella sua formulazione originaria.

(120) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria*, cit., pp. 164-165 e G. Falsitta, *Accessi, ispezioni e verifiche negli studi professionali*, cit., pp. 334-335.

norma sembra seguire le indicazioni della legge di delega, prevedendo – unicamente per le imposte sui redditi – la possibilità di richiedere copia dei conti e di ogni altro rapporto inerente al contribuente verificato ad aziende ed istituti di credito e all'amministrazione postale, sottoponendo tale richiesta a specifiche condizioni sia procedurali che sostanziali ⁽¹²¹⁾.

3.1.3. Integrazioni, correzioni e modifiche successive della disciplina

La normativa fuoriuscita dalla riforma tributaria ora accennata ha subito, nel tempo, alcuni mutamenti, anche molto profondi, volti ad ampliare lo spettro dei poteri istruttori esercitabili da parte dell'amministrazione finanziaria, estendendo la loro applicabilità a nuove fattispecie e, in alcuni casi, restringendo le limitazioni che erano poste al loro utilizzo.

Già non molti anni dopo l'emanazione dei decreti attuativi, il legislatore è intervenuto sugli stessi per ampliare, ad esempio, le

(121) Nello specifico, l'art. 34 d.P.R. 600/1973, oggi abrogato, prevedeva: «*Su conforme parere dell'ispettorato compartimentale delle imposte dirette, l'ufficio delle imposte, previa autorizzazione del presidente della commissione tributaria di primo grado territorialmente competente, può richiedere ad aziende ed istituti di credito e all'amministrazione postale di trasmettere, entro un termine non inferiore a sessanta giorni, la copia dei conti intrattenuti con il contribuente, con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti comprese le garanzie prestate da terzi, nelle seguenti ipotesi:*

a) quando il contribuente non ha presentato la dichiarazione e l'ufficio è in possesso di elementi certi dai quali risulta che nel periodo d'imposta ha conseguito ricavi o altre entrate per ammontare superiore a cento milioni di lire ovvero, se persona fisica, ha acquistato beni di cui al secondo comma dell'art. 2 per ammontare superiore a venticinque milioni di lire;

b) quando da elementi certi in possesso dell'ufficio risulta che il contribuente ha conseguito nel periodo d'imposta ricavi o altre entrate, rilevanti per la determinazione dell'imponibile, per ammontare superiore al quadruplo di quelli dichiarati, a meno che la differenza sia inferiore a cento milioni di lire;

c) quando il contribuente non ha tenuto per tre periodi d'imposta consecutivi le scritture contabili prescritte dagli articoli 14, 18, 19 e 20.

La richiesta può riguardare anche i conti successivi al periodo o ai periodi d'imposta cui si riferiscono i fatti indicati nel precedente comma e può essere estesa ai conti intestati al coniuge non legalmente ed effettivamente separato ed ai figli minori conviventi.

Si applicano le disposizioni di cui al secondo comma dell'art. 34.»

ipotesi di esibizione di registri e libri contabili a carico di esercenti arti o professioni ⁽¹²²⁾, ovvero per modificare i criteri di selezione dei soggetti da sottoporre ad accertamento, sia relativamente alle imposte dirette che all’IVA ⁽¹²³⁾.

Più rilevanti, per questa trattazione, sono le modifiche apportate dal d.P.R. 15 luglio 1982, n. 463 ⁽¹²⁴⁾, il quale ha profondamente modificato ed esteso le disposizioni relative agli accertamenti bancari. In particolare – oltre ad estendere tale disciplina anche agli accertamenti relativi all’IVA – vengono ampliate le possibilità di acquisizione dei dati bancari relativi ai contribuenti, inserendo nuove ipotesi di deroga al segreto bancario – sempre nel rispetto delle indicazioni dell’art. 10, n. 12, l. 825/1971 – ma anche aumentando i poteri esercitabili nei confronti degli istituti di credito e dell’amministrazione postale.

L’amministrazione finanziaria, infatti, sempre in ipotesi tassative e di grave violazione tributaria, a seguito della richiesta di informazioni prevista già nel testo originario dei decreti attuativi, ha la facoltà di inviare un ulteriore questionario agli istituti di credito per ottenere più specifiche notizie e dati in relazione ai rapporti intrattenuti dal contribuente presso la banca ⁽¹²⁵⁾.

Viene anche prevista, in caso di inottemperanza della banca alle richieste del Fisco o qualora sorgano dubbi relativamente alla

(122) Cfr. art. 51, co. 2, n. 2, d.P.R. 633/1972, come modificato dal d.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24.

(123) L. 24 aprile 1980, n. 146, che ha modificato gli artt. 51, co. 1, d.P.R. 633/1972 e 37, co. 1, d.P.R. 600/1973.

(124) Titolo «*Disposizioni integrative e correttive dei Decreti del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 e 29 settembre 1973 n. 600, e successive modificazioni, concernenti istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto e disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*».

(125) Cfr. artt. 51, co. 2, n. 7, d.P.R. 633/1972 e 32, n. 7, d.P.R. 600/1973.

veridicità e alla completezza delle informazioni fornite dall'istituto di credito, il potere dell'amministrazione finanziaria di eseguire un accesso presso la banca stessa per rilevare direttamente e coattivamente le informazioni necessarie all'accertamento ⁽¹²⁶⁾.

Sempre il d.P.R. 463/1982 ha previsto, inoltre, l'estensione del potere di accesso presso le Pubbliche Amministrazioni anche agli accertamenti relativi all'IVA ⁽¹²⁷⁾.

Ancora più incisive sono, invece, le modifiche apportate alla disciplina dei poteri di indagine dalla l. 30 dicembre 1991, n. 413, la quale, proseguendo nell'ampliamento dei poteri istruttori, esce da quelle che erano le linee guida della l. 825/1971. In particolare, la novella ha comportato pesanti innovazioni relativamente sia alla tutela del segreto professionale che del segreto bancario, rispondendo ad esigenze dettate dall'emergenza finanziaria scaturita in quegli anni ed abbandonando alcune particolari garanzie procedurali che ponevano limiti all'attività istruttoria a garanzia del contribuente.

Nello specifico, relativamente alla tutela in caso di accessi presso studi professionali, viene spostato l'intervento della magistratura in un momento diverso, ovvero non più per autorizzare l'accesso presso lo studio, ma per eseguire l'esame di documenti e notizie su cui il professionista, nel corso dell'accertamento, apponga il segreto professionale ⁽¹²⁸⁾.

Più incisive sono le innovazioni relative alla disciplina del segreto bancario ⁽¹²⁹⁾, in quanto la novella si discosta completamente dai

(126) Cfr. artt. 52, ult. co., d.P.R. 633/1972 e 33, co. 2, d.P.R. 600/1973.

(127) Cfr. art. 52, ult. co., d.P.R. 633/1972.

(128) Cfr. art. 52, co. 3, d.P.R. 633/1972.

(129) Cfr. artt. 32, n. 7, e 33, co. 1, d.P.R. 600/1973 e gli artt. 51, n. 7, e 52, co. 11, d.P.R. 633/1972.

dettami previsti dalla riforma del '71: infatti, il segreto bancario nelle indagini tributarie viene soppresso, in modo che non sia più opponibile nei confronti del Fisco (almeno relativamente alle imposte sui redditi e all'IVA).

Sono infatti tolte le condizioni procedurali e sostanziali che consentivano di derogare al segreto bancario, non essendo più necessario richiedere l'autorizzazione al Presidente della Commissione Tributaria di primo grado; vengono, inoltre, eliminate le ipotesi tassative che consentivano la deroga al segreto bancario, non essendo più necessaria la presenza di gravi ipotesi di evasione.

Sebbene, però, il segreto bancario venga reso inopponibile all'amministrazione finanziaria, vengono comunque imposte particolari cautele, al fine di evitare la divulgazione a terzi delle informazioni recepite dal Fisco. In particolare, viene previsto che: le richieste di dati e notizie siano indirizzate al responsabile della sede dell'istituto bancario o dell'amministrazione postale e che la risposta sia inviata al titolare dell'ufficio procedente all'accertamento; l'accesso presso i locali della banca o dell'amministrazione postale vengano effettuati unicamente da funzionari in possesso di particolari qualifiche; le ispezioni e le rilevazioni effettuate *in loco* devono essere eseguite alla presenza del responsabile della sede in cui è effettuato l'accesso; i dati raccolti dai funzionari dell'amministrazione finanziaria devono essere trattati con le «cautele necessarie a garantire la riservatezza dei dati acquisiti» ⁽¹³⁰⁾.

(130) Cfr. art. 33, co. 6, d.P.R. 600/1973.

3.1.4. Lo Statuto dei diritti del contribuente: cenni

Un grande punto di svolta si è, infine, avuto, con la legge 27 luglio 2000, n. 212, contenente le «disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente», le quali «costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario»⁽¹³¹⁾.

Lo Statuto, in particolare, non impone restrizioni su quali poteri siano utilizzabili da parte dell'amministrazione finanziaria, né alla loro efficacia, ma inserisce particolari prescrizioni a tutela del contribuente, andando a costituire uno «strumento di garanzia» che «serve ad arginare il potere dell'Erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto d'imposta»⁽¹³²⁾.

Infatti, le disposizioni contenute in tale legge vanno ad imporre degli obblighi e dei limiti ai modi di agire dell'amministrazione finanziaria, i quali si affiancano al riconoscimento di particolari diritti a favore dei contribuenti, il cui obiettivo è, quindi, quello di bilanciare le contrapposte esigenze del Fisco e di questi ultimi, al fine di evitare eccessive compressioni delle loro sfere soggettive, ma senza, per questo, ostacolare l'attività istruttoria dell'amministrazione finanziaria.

Le indicazioni predisposte dallo Statuto del contribuente, infatti, costituiscono un bilanciamento dettato dai principi di proporzionalità e necessità, i quali costituiscono la base della tutela delle libertà inviolabili della persona garantite dalla Costituzione, ma i quali vengono fatti discendere anche dall'art. 97 Cost., le cui disposizioni – insieme agli artt. 3, 23 e 53 Cost. – vengono espressamente richiamate dall'art. 1 di questa legge quale base ispiratrice dei principi sanciti nello Statuto stesso.

(131) Art. 1, l. 212/2000.

(132) Cass., Sez. V civ., sent. 21 aprile 2001, n. 5931.

3.1.5. Gli interventi più recenti

La disciplina degli accessi, anche a seguito dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente, ha subito modifiche di ampliamento.

In particolare, con d.lgs. 20 febbraio 2004, n. 52, «al fine di semplificare, modernizzare e armonizzare le modalità di fatturazione previste in materia di imposta sul valore aggiunto»⁽¹³³⁾, è stato modificato l'art. 52 d.P.R. 633/1972 al comma 4, in modo che le ispezioni documentali, eseguibili in sede di accesso presso i locali del contribuente, siano possibili anche in relazione a libri, registri, documenti e scritture tenuti con modalità informatiche che siano «accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali».

Con d.l. 6 luglio 2011, n. 98 (convertito con modifiche da l. 15 luglio 2011, n. 111) è stato, invece, modificato il d.P.R. 600/1973 agli artt. 32 e 33⁽¹³⁴⁾. Nello specifico, vengono ampliate le categorie di soggetti – previste dall'art. 32, co. 2, n. 7 – a cui può rivolgersi l'amministrazione finanziaria per reperire dati relativi a specifici contribuenti, ricomprendendo ora anche le «società e gli enti di assicurazione per le attività finanziarie». Viene inoltre estesa la lista delle informazioni che l'amministrazione può chiedere a questi soggetti, potendo essa ora ottenere «dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi o dagli operatori finanziari sopra indicati e le generalità dei soggetti per i quali gli stessi operatori finanziari abbiano effettuato le suddette

(133) Preambolo al d. lgs. 52/2004.

(134) Le modifiche apportate all'art. 32 sono state apportate specularmente all'art. 51 d.P.R. 633/1972; alle disposizioni dell'art. 33, co. 2, invece, faceva già espresso rinvio l'art. 52, ult. co., d.P.R. 633/1972.

operazioni e servizi o con i quali abbiano intrattenuto rapporti di natura finanziaria».

Di conseguenza, viene modificato e adeguato anche l'art. 33, co. 2, in modo da consentire l'esercizio del potere di accesso, in caso di mancata risposta o di dubbi sulla sua correttezza, anche nei confronti dei nuovi soggetti tenuti alla comunicazione. Viene, inoltre, modificato anche il sesto comma di tale articolo, lasciando sostanzialmente invariate le disposizioni in esso contenute, ma inserendo un inciso che consente di effettuare gli accessi presso gli operatori di cui al n. 7 dell'art. 32 «in orari diversi da quelli di sportello aperto al pubblico».

Infine, un'ultima estensione dell'applicabilità della disciplina degli accessi si è avuta con il d.l. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito con modificazioni da l. 26 aprile 2012, n. 44), il quale, modificando l'art. 52, co. 1, d.P.R. 633/1972, ha esteso la possibilità di utilizzare il potere di accesso anche presso i locali «utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460⁽¹³⁵⁾». Questa modifica assoggetta al regime generale, previsto per i locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, tutti i locali in cui si svolge l'attività svolta da enti, anche se di tipo non commerciale.

In precedenza, infatti, i locali in cui questi enti esercitavano attività non commerciali venivano fatti ricadere all'interno della categoria dei «locali diversi» di cui al successivo comma 2⁽¹³⁶⁾, per cui –

(135) Ora «benefici di cui al Codice del terzo settore di cui all'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106», per come modificato dal d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117.

(136) Come, specificamente per gli enti del Terzo settore, era stabilito nel Protocollo d'intesa del 20 ottobre 2005, stipulato tra la Guardia di Finanza e l'Agenzia per le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale.

come si vedrà in seguito – è richiesta non l'autorizzazione del capo dell'ufficio procedente all'accertamento, ma l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica; risultava, però, problematico distinguere quali fossero i locali adibiti esclusivamente ad attività istituzionali rispetto a quelli in cui veniva svolta attività commerciale.

Con questa novella, quindi, tutti i locali in cui enti del Terzo settore svolgono le proprie attività o in cui, comunque, vengono svolte attività non commerciali possono essere sottoposti ad accesso da parte dell'amministrazione finanziaria con i presupposti richiesti dal primo comma dell'art. 52.

3.2. La disciplina vigente degli accessi

Si può, quindi, ora cominciare l'analisi vera e propria della disciplina dettata dalla normativa per l'esercizio del potere di accesso da parte dell'amministrazione finanziaria, predisposta, nello specifico, dall'art. 52 d.P.R. 633/1972 e – per espresso rinvio a quest'ultimo – dall'art. 33 d.P.R. 600/1973, relativi, rispettivamente, all'accertamento dell'IVA e delle imposte sui redditi.

Il potere di accesso costituisce, evidentemente, l'esercizio di un'attività istruttoria massimamente intrusiva, presupponendo, infatti, la presenza fisica di estranei all'interno del domicilio del soggetto sottoposto ad accertamento, comportando un'interferenza con la sfera di riservatezza della persona e limitando – primariamente – la sua libertà di domicilio, ma anche gli altri suoi diritti inviolabili, ovvero quelli di libertà personale e di libertà e segretezza della corrispondenza, tramite l'esercizio dei poteri di vero e proprio accertamento.

L'accesso si può, infatti, definire come la potestà di ingresso e permanenza nei locali, anche senza il consenso del titolare, per esercitare i poteri ispettivi previsti dalla legge, al fine di accertare l'imposta e reprimere l'evasione e le altre violazioni ⁽¹³⁷⁾.

In questa accezione, l'accesso si identifica, chiaramente, come un potere istruttorio caratterizzato massimamente da coattività, non essendo possibile, per chi lo subisce, esercitare alcuna opposizione al suo esercizio. Infatti, se così non fosse, il contribuente verificato avrebbe la capacità di vanificare l'attività istruttoria e rallentare il susseguente accertamento a proprio piacimento.

L'ordinamento, anzi, prevede anche particolari forme di reazione ⁽¹³⁸⁾ – considerabili quasi come sanzionatorie ⁽¹³⁹⁾ – all'eventuale opposizione del contribuente all'esecuzione dell'accertamento, precludendo, ad esempio, che «libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione» possano «essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa» ⁽¹⁴⁰⁾.

Per questi motivi, la disciplina dettata per il suo esercizio prevede particolari strumenti atti a mitigare la coercitività di tale potere e volti a tutelare il soggetto verificato da accertamenti estremamente intrusivi e arbitrari dell'amministrazione finanziaria, prevedendo che, quest'ultima, operi in base ad un preciso sistema di prelievi autorizzati, graduato – come si vedrà nei paragrafi che seguono – in base alle qualità del locale cui si rivolge, al fine di tutelare, nelle sue diverse accezioni, il domicilio del – o meglio (e soprattutto) il – sog-

(137) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 185.

(138) V. il successivo 3.3.1.

(139) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 193.

(140) Art. 52, co. 5, d.P.R. 633/1972.

getto sottoposto a ispezione.

Bisogna, poi, sottolineare come l'esercizio dell'accesso non esaurisce l'attività istruttoria dell'amministrazione finanziaria, essendo questo presupposto necessario per l'esercizio degli altri poteri dettati per l'espletamento dell'accertamento *in loco*, volti in particolare alla ricerca delle prove di violazioni tributarie, quali sono, appunto, i poteri di ricerca, ispezione e verifica, predisposti dal medesimo art. 52 d.P.R. 633/1972.

3.2.1. L'accesso presso attività commerciali e agricole

L'art. 52 si apre disponendo la possibilità di eseguire accessi presso i «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 codice del Terzo settore».

Soffermandosi sui locali destinati ad attività commerciali e agricole, l'art. 4 del d.P.R. 633/1972 fa rientrare in questa nozione le attività indicate negli artt. 2195 e 2135 c.c., nonché le «attività, organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile»⁽¹⁴¹⁾.

Non rileva, per l'esercizio dell'accesso, che i locali non siano stati indicati, dal contribuente, all'Agenzia delle Entrate con la dichiarazione prevista dall'art. 35 dello stesso decreto⁽¹⁴²⁾; motivo per cui,

(141) Art. 4, co. 1, d.P.R. 633/1972.

(142) Il comma 2 dell'art. 35 d.P.R. 633/1972 recita, infatti, che:

«2. Dalla dichiarazione di inizio attività devono risultare: [...]»

d) il tipo e l'oggetto dell'attività e il luogo o i luoghi in cui viene esercitata anche a mezzo di sedi secondarie, filiali, stabilimenti, succursali, negozi, depositi e simili, il luogo o i luoghi in cui sono tenuti e conservati i libri, i registri, le scritture e i documenti prescritti dal presente decreto e da altre disposizioni».

qualora i funzionari incaricati dell'accertamento individuino, prima o durante l'esecuzione delle attività ispettive *in loco*, ulteriori locali in cui il soggetto accertato svolge la propria attività e ritengano che in detti locali sia possibile reperire ulteriori elementi utili all'accertamento, potranno procedere all'accesso in detti locali con la stessa autorizzazione ⁽¹⁴³⁾.

Inoltre, l'art. 52, primo comma, non richiede che i locali siano di proprietà o, comunque, nella disponibilità dell'ispezionato, in quanto la norma parla unicamente di locali «destinati» all'esercizio dell'attività, presupponendo, quindi, come requisito dell'accesso, unicamente l'effettivo esercizio dell'attività.

In ogni caso, l'accesso a detti locali richiede l'ottenimento di una previa autorizzazione, per i funzionari che vi procedono, rilasciata dal capo dell'ufficio dal quale i funzionari stessi dipendono – qualora l'accertamento sia svolto da dipendenti dell'Agenzia delle Entrate – ovvero da parte del Comandante di Reparto – qualora a procedere all'accesso siano membri della Guardia di Finanza ⁽¹⁴⁴⁾.

È da rilevare come la Corte di Cassazione ⁽¹⁴⁵⁾ abbia ritenuto che la Guardia di Finanza, in sede di accesso, non sia sottoposta all'obbligo di preventiva autorizzazione per procedere all'accesso, stante la disposizione dell'art. 35 l. 4/1929, il quale prevede che «gli ufficiali o gli agenti della polizia tributaria hanno facoltà di accedere in qualunque ora negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad un'azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche». La Suprema Corte ha, infatti, sottolineato come l'auto-

(143) Cfr. circ. G.d.F. n. 1/2018, Vol. II, pp. 13-14.

(144) Cfr. circ. G.d.F. n. 1/2018, Vol. II, p. 9.

(145) Cfr. Cass. Sez. V civ., ord. 3 agosto 2021, n. 22116.

rizzazione prevista dall'art. 52 del d.P.R. 633/1972 sia «richiesta per il diverso caso di accesso effettuato dai dipendenti civili dell'Amministrazione finanziaria».

Tale ricostruzione, però, non regge. La l. 4/1929 è considerata, in dottrina, una norma alquanto risalente e indeterminata⁽¹⁴⁶⁾, la quale necessita di un coordinamento con le disposizioni successivamente sopravvenute, quali appunto i d.P.R. 633/1972 e 600/1973.

È da rilevare, intanto, che tale legge – finalizzata, principalmente, alla repressione dei reati tributari – equipara alla polizia tributaria anche gli agenti e i funzionari dell'amministrazione finanziaria, i quali acquistano la qualifica di polizia tributaria «qualora una legge finanziaria attribuisca l'accertamento di determinati reati»⁽¹⁴⁷⁾, facendo, quindi, dubitare della correttezza di una diversificazione dei poteri tra amministrazione civile e militare.

Inoltre, gli artt. 35 l. 4/1929 e 52 d.P.R. 633/1972 vanno considerati in un rapporto di specialità del secondo rispetto al primo. Infatti, l'art. 75 d.P.R. 633/1972⁽¹⁴⁸⁾ prevede che, in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni, sono applicabili le norme della l. 4/1929 «per quanto non è diversamente disposto dal presente decreto».

È, infine, da rilevare che, in completo disaccordo con quanto statuito dalla Corte di Cassazione, lo stesso d.P.R. 633/1972 sottopone all'obbligo di autorizzazione la stessa Guardia di Finanza, in quanto, all'art. 63, viene previsto che questa cooperi con gli uffici dell'amministrazione finanziaria «secondo le norme e con le facoltà

(146) Cfr. A. Borghetti, *Non è necessaria l'autorizzazione preventiva all'accesso se la verifica è operata dalla Guardia di Finanza*, in *Il fisco*, n. 36/2021, p. 3468.

(147) Art. 31 l. 4/1929.

(148) E, specularmente per l'accertamento delle imposte dirette, l'art. 70 d.P.R. 600/1973.

di cui agli artt. 51 e 52».

È, pertanto, da rigettare l'orientamento della Cassazione ⁽¹⁴⁹⁾ volto a ritenere la Guardia di Finanza sottoposta a regole distinte e diverse rispetto all'amministrazione finanziaria. D'altronde, gli stessi indirizzi operativi della Guardia di Finanza depongono a favore della tesi finora espressa, prevedendo come necessario l'ottenimento di un'autorizzazione scritta per procedere agli accessi ⁽¹⁵⁰⁾.

In ogni caso, la disciplina ora esposta è stata estesa, con d.l. 16/2012 ⁽¹⁵¹⁾, anche ai locali «utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al codice del Terzo settore».

A tutela del contribuente, inoltre, è ora previsto, al comma 1 dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, che l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche presso attività commerciali, industriali e agricole – ma anche artistiche e professionali – possa avvenire unicamente in ragione «di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo». Tale previsione comporta un limite all'esercizio dei poteri ispettivi, portando a ritenere che l'esecuzione dell'accesso non possa comportare il primo atto dell'accertamento nei confronti del soggetto verificato, richiedendo che i funzionari accertatori abbiano un giustificato motivo per voler accedere ai locali suddetti, ovvero abbiano già svolto una preventiva fase di indagine – ad esempio, richiedendo al contribuente l'invio di documentazione – o dispongano, comunque, di altre informazioni, le quali ritengano vadano integrate raccogliendo ulteriori elementi tramite l'accesso presso i locali del contribuente.

(149) Oltre all'ordinanza in commento, v. Cass., Sez. V civ.: sent. 8 luglio 2009, n. 16017; sent. 28 aprile 2010, n. 10137; sent. 29 luglio 2011, n. 16661; sent. 26 aprile 2017, n. 13421; sent. 27 maggio 2019, nn. 17526 e 17527.

(150) Cfr. circ. G.d.F. n. 1/2018, Vol. II, p. 9.

(151) V. il precedente paragrafo 3.1.5.

Il medesimo articolo prevede, inoltre, sempre a tutela del contribuente, che gli accessi si svolgano, «salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente»⁽¹⁵²⁾, cercando, si può ritenere, di tutelare l'immagine del contribuente presso il pubblico.

3.2.2. L'accesso presso gli studi professionali

L'esercizio di arti o professioni viene inteso, dall'art. 5 d.P.R. 633/1972, come l'esercizio, da parte di persone fisiche, società semplici e associazioni non riconosciute costituite tra persone fisiche, «per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo».

Per l'accesso nei locali in cui vengono svolte queste attività, l'art. 52 predispone che, ottenuta la previa autorizzazione da parte del capo ufficio o del comandante di reparto, i funzionari accertatori svolgano la propria attività alla necessaria «presenza del titolare dello studio o di un suo delegato»⁽¹⁵³⁾: è da sottolineare che la norma in questione richiede unicamente la «presenza» del professionista, senza richiedere che questi collabori attivamente con gli operatori intervenuti all'accesso.

La presenza del professionista – o di un soggetto munito di espressa delega da parte del professionista stesso – in particolare, è richiesta a tutela di dati e documenti di cui il professionista sia in possesso e riguardanti informazioni personali relative ai clienti del

(152) Art. 12, co. 1, secondo periodo, l. 212/2000.

(153) Art. 52, co. 1, ult. periodo, d.P.R. 633/1972.

professionista stesso, in modo che questi possa vigilare sull'operato dei verificatori e, nel caso risulti necessario, opporre il segreto professionale sui documenti in suo possesso ⁽¹⁵⁴⁾.

Data la funzione che tale presenza è chiamata ad espletare, si ritiene che la delega rilasciata dal titolare non possa ridursi ad una «mera rappresentanza formale in atti», ma debba consistere in «una vera e propria attribuzione sostitutiva della presenza del titolare [...]»; solo un atto avente tali caratteristiche abilita, infatti, il delegato anche all'eventuale opposizione del segreto professionale» ⁽¹⁵⁵⁾.

È, pertanto, da ritenere che, qualora il professionista non sia presente nel momento in cui viene eseguito l'accesso, i funzionari dell'amministrazione finanziaria intervenuti non possano procedere con le operazioni di accertamento e, pertanto, «il soggetto eventualmente presente nello studio» e sprovvisto di delega espressa «è pienamente legittimato ad opporsi sia all'accesso stesso, sia alla richiesta di esibizione delle scritture contabili» ⁽¹⁵⁶⁾.

È da precisare che, nell'ipotesi, non espressamente prevista dalla normativa, in cui, all'interno dei medesimi locali, vi siano più professionisti, i quali esercitano disgiuntamente la propria attività, ciascun professionista abbia diritto ad assistere all'attività ispettiva nei locali di sua personale pertinenza ⁽¹⁵⁷⁾.

Se l'attività ispettiva, però, riguarda solo uno dei professionisti che esercitano presso lo stesso luogo, i verificatori hanno il dovere di individuare, previamente, i locali di sua esclusiva pertinenza,

(154) V. il successivo paragrafo 3.3.4.

(155) E. Manoni, *Accesso presso il contribuente: inutilizzabili le prove raccolte senza autorizzazione del Procuratore*, in *Il Fisco*, n. 21/2022, p. 2010.

(156) Circ. G.d.F. 1/2008, vol. I, p. 86.

(157) Cfr. E. Manoni, *Accesso presso il contribuente: inutilizzabili le prove raccolte senza autorizzazione del Procuratore*, cit., p. 2010.

rimanendo esclusa la possibilità di procedere con le attività di ispezione negli spazi utilizzati dagli altri, a meno che non venga rilasciata un'ulteriore ed autonoma autorizzazione – con le stesse modalità della prima – che consenta loro di accedervi. Rimane comunque possibile, per i verificatori, accedere ai locali in comune tra i vari professionisti, purché sia presente il contitolare verso cui l'ispezione è rivolta.

In ogni caso, anche qualora si proceda ad accertamenti presso studi professionali, si applicano le disposizioni del primo comma dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Da ultimo, è da rilevare che la Corte di Cassazione è recentemente intervenuta in tema di accesso presso studi professionali ⁽¹⁵⁸⁾. In particolare, la Suprema Corte ha statuito che la disciplina ora esposta è da riferire unicamente al caso in cui l'accesso presso il professionista avvenga all'interno di un procedimento di accertamento in cui il contribuente verificato è il professionista stesso. Infatti, nel caso esaminato dalla Corte, è stato ritenuto legittimo l'accesso effettuato in assenza del professionista, in quanto volto al reperimento di documenti contabili appartenenti ad un cliente dello stesso, il quale aveva indicato tale studio come luogo presso il quale esse erano custodite ⁽¹⁵⁹⁾.

Ritiene, infatti, la Corte che «il professionista è in genere custode di tutta una serie di documenti, notizie ed informazioni confidenziali che riguardano la sfera personale dei suoi assistiti e rispetto alle quali si impongono esigenze di riservatezza»; la norma in esame,

(158) Cfr. Cass., Sez. V civ., ord. 31 marzo 2023, n. 9515.

(159) V. *infra* al paragrafo 3.3.1, relativamente a quanto disposto dall'art. 52, co. 10, d.P.R. 633/1972

quindi «si [preoccupa] di tutelare la sfera di riservatezza dei clienti del professionista».

Ora, seppur il ragionamento relativo alla tutela della riservatezza dei clienti del professionista è certamente apprezzabile, l'orientamento esposto dalla Corte di Cassazione nella decisione in commento è da ritenere corretto solo in parte.

Infatti, qualora il professionista risulti soggetto ad un accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria, risulta certamente chiara la necessità di tutelare la riservatezza dei suoi clienti, consentendogli di impedire l'accesso dei funzionari accertatori a notizie riservate relative a soggetti che, rispetto all'accertamento, sono completamente estranei.

Parimenti, si può considerare altrettanto chiaro che, qualora il professionista venga indicato dal contribuente suo cliente – *ex art. 52, co. 10* – quale depositario delle sue scritture contabili, trattandosi di documenti la cui tenuta è prevista come obbligatoria per legge appositamente ai fini fiscali, contro tali documenti non sarebbe certamente opponibile il segreto professionale.

Ciò non toglie che l'accesso presso il professionista può essere disposto anche qualora egli non sia il soggetto sottoposto ad accertamento, in quanto l'amministrazione finanziaria può essere interessata a ricercare documenti – anche diversi dalle scritture contabili da questi detenute per conto di terzi – i quali potrebbero contenere informazioni riservate sia sul contribuente sottoposto ad accertamento, che su ulteriori clienti. Pertanto, sebbene il professionista non sia il soggetto verso cui volge l'accertamento, sarebbe comunque configurabile la necessità di apporre, su tali documenti, il segreto professionale: apposizione per la quale, quindi, sarebbe necessaria la presenza del

professionista – o di un suo delegato – durante lo svolgimento dell’accesso. Presenza che, infatti, è dalla norma in commento richiesta «in ogni caso».

3.2.3. L’accesso ai locali “promiscui”

Ulteriormente differente è la disciplina predisposta, sempre dall’art. 52, co.1, per l’accesso nei c.d. locali “promiscui”, ovvero quei locali adibiti, oltre che all’esercizio di attività commerciale, agricola, professionale o artistica, «anche ad abitazione»; motivo per cui, oltre all’autorizzazione del capo ufficio o del capo reparto, è richiesto anche l’intervento dell’autorità giudiziaria, in particolare del Procuratore della Repubblica, il quale deve rilasciare un’ulteriore apposita autorizzazione.

Per qualificare un luogo quale “abitazione”, rileva che quel luogo sia effettivamente destinato allo svolgimento di attività rientranti nella sfera privata e intima della persona. In particolare, tale definizione, viene ricavata sistematicamente dagli artt. 43 c.c. ⁽¹⁶⁰⁾ e, soprattutto, 614 e 615 c.p. ⁽¹⁶¹⁾, dal cui esame, quindi, risulta «insufficiente la mera predisposizione di alcuni vani o spazi dell’immobile per il saltuario pernottamento o la consumazione di pasti, né la semplice dichiarazione del titolare di usarli a tale scopo o, peggio, la mendace qualificazione» ⁽¹⁶²⁾.

(160) Il quale distingue il domicilio di una persona, quale «luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi», dalla sua residenza, ovvero il «luogo in cui la persona ha dimora abituale».

(161) Riguardanti la violazione di domicilio commessa, rispettivamente, da privati o da pubblici ufficiali, e che fanno riferimento sia «all’abitazione» che ad ogni altro luogo di «privata dimora». Nella definizione di “abitazione” si fa principalmente riferimento a questi articoli, stante l’art. 75, co.1, d.P.R. 633/1972, il quale recita che «per quanto non è diversamente disposto dal presente decreto si applicano, in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni, le norme del codice penale e del codice di procedura penale».

(162) Circ. G.d.F. n. 1/2018, Vol. II, p. 15.

L'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che deve essere tempestivamente richiesta nei giorni precedenti all'esecuzione dell'accesso, deve essere rilasciata per iscritto. Qualora, però, l'uso promiscuo dei locali venga rilevato *in loco*, cioè in un momento successivo all'effettivo accesso, al fine di non vanificare l'attività ispettiva e di non dover ripetere l'operazione istruttoria, viene ritenuto possibile ottenere, contattando celermente il pubblico ministero, un'autorizzazione – anche verbale – di cui bisogna, però, dare atto nel processo verbale ⁽¹⁶³⁾.

È utile, inoltre, notare come la giurisprudenza abbia inteso che si rientri nell'uso promiscuo «non soltanto nell'ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale», ma anche qualora «l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi» ⁽¹⁶⁴⁾. Infatti, ha rilevato la Corte di Cassazione in altre occasioni, «tale circostanza non è ricorrente» nei casi in cui si tratti «di immobili non collegati internamente, ma solo esternamente, il che fa evidentemente venire meno la *ratio* di maggior tutela connessa alla “promiscuità”» ⁽¹⁶⁵⁾.

L'orientamento della Cassazione ora esposto lascia, però, alquanto perplessi. Infatti, la disciplina predisposta per i locali “promiscui”, se raffrontata con quella predisposta per i locali in cui venga esercitata un'attività commerciale, agricola, professionale o artistica, comporta un innalzamento delle garanzie predisposte a tutela del contribuente, a causa del fatto che i locali sono utilizzati «anche» come

(163) V. nota precedente.

(164) Cass., Sez. V civ., sent. 27 marzo 2015, n. 6232; v. anche ord. 11 marzo 2021, n. 6861, ord. 28 marzo 2018, n. 7723 e ord. 16 dicembre 2013, n. 28068.

(165) Cass., Sez. V civ., ord. 28 ottobre 2021, n. 1698.

abitazione. Ma spostando il punto di vista del raffronto alla disciplina applicabile nel caso in cui il locale sia ad uso esclusivamente abitativo, per i locali “promiscui” vi è, al contrario, un abbassamento delle garanzie predisposte dalla norma, in quanto, per procedere all’accesso, non viene richiesta la sussistenza di «gravi indizi di violazione»⁽¹⁶⁶⁾.

Risulta, quindi, discutibile la comprensione tra i locali ad uso “promiscuo” anche di locali che, seppur in presenza di «agevole possibilità di comunicazione interna», costituiscono un’unità immobiliare materialmente separata rispetto a quella in cui si svolge l’attività professionale o commerciale⁽¹⁶⁷⁾, non essendo necessariamente presente una effettiva compenetrazione tra le due realtà.

3.2.4. L’accesso nei «locali diversi»

Dunque, dopo aver disciplinato l’accesso presso locali adibiti all’esercizio di specifiche attività, l’art. 52, al suo secondo comma, disciplina l’accesso in «locali diversi da quelli indicati nel comma precedente». In particolare, in questa definizione vengono fatti rientrare principalmente i locali adibiti esclusivamente ad uso abitativo – e le relative pertinenze – sia nel caso di accertamenti relativi all’IVA, che per l’accertamento delle imposte sui redditi, stante il richiamo dell’art. 33 d.P.R. 600/1973.

La norma in esame, nello specifico, dato il carattere massimamente privato e riservato del contribuente che si può esplicare all’interno di detti locali, pone, tra i requisiti per l’esercizio dell’accesso,

(166) Art. 52, co. 2, d.P.R. 633/1972, di cui al seguente paragrafo.

(167) V., in commento all’ord. 7723/2018 della Cassazione, R. Fanelli, *Accesso nei locali promiscuamente destinati ad abitazione e ad attività professionale o commerciale*, in *Corriere tributario*, n. 27/2018, p. 2124.

l'ottenimento di un'apposita autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica, senza, però, richiedere anche l'autorizzazione da parte del capo dell'ufficio procedente. Ma, diversamente da quanto richiesto dal comma 1 per i locali «anche» ad uso abitativo – dove l'intervento dell'autorità giudiziaria è volto, secondo alcuni, a verificare la sussistenza dei presupposti meramente formali richiesti dalla legge per l'esecuzione dell'accesso ⁽¹⁶⁸⁾ – il comma 2 pone l'ulteriore requisito, per l'autorizzazione, della presenza di «gravi indizi di violazione delle norme tributarie» da parte del contribuente verificato. Pertanto, in questo caso il magistrato nei cui confronti è rivolta la richiesta dovrà effettuare una valutazione discrezionale dei gravi indizi, facendo menzione di tale valutazione nella motivazione del provvedimento autorizzativo ⁽¹⁶⁹⁾.

Relativamente alla valutazione effettuata dal Procuratore sulla sussistenza dei gravi indizi, la Corte di Cassazione ha affermato che la motivazione dell'atto autorizzativo può essere anche concisa, potendo addirittura fare riferimento per rinvio a quanto indicato nella richiesta dell'Agenzia delle Entrate o della Guardia di Finanza, purché questa «abbia fatto riferimento a elementi cui l'ordinamento attribuisca effettiva valenza indiziaria» ⁽¹⁷⁰⁾.

Relativamente ai gravi indizi, poi, le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno più volte specificato ⁽¹⁷¹⁾ come questi non possano derivare da segnalazioni anonime, verbali o scritte che siano. Tali

(168) Cfr. G. Antico, *Legittimo l'accesso senza l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica se i locali sono collegati esternamente*, in *Il fisco*, n. 10/2022, p. 964.

(169) V. i successivi paragrafi 4.2.2 e 4.3.

(170) Cfr. Cass., Sez. V civ., sent. 19 ottobre 2012, n. 17957, il cui orientamento in materia è stato, anche più recentemente, riportato in Cass., Sez. VI civ., ord. 5 luglio 2022, n. 29923.

(171) Cfr. Cass., Sez. V civ., sent. 19 ottobre 2009, n. 21974, richiamata dalla stessa Corte anche nelle decisioni di cui alla nota precedente.

segnalazioni, infatti, non possono essere considerate veri e propri indizi, nemmeno se contengono indicazioni ampie e particolareggiate: motivo per cui l'amministrazione finanziaria che li riceve sarà prima tenuta ad avviare altri accertamenti, al fine di verificare tali segnalazioni tramite l'esercizio di altri poteri di indagine; solo se da questa attività istruttoria deriveranno fondati – e soprattutto gravi – indizi, l'amministrazione finanziaria potrà richiedere all'autorità giudiziaria l'autorizzazione ad accedere all'abitazione del contribuente.

Da ciò può farsi discendere che l'accesso presso una privata abitazione non può costituire il primo atto istruttorio per l'amministrazione finanziaria, dovendo questa avere già un quadro probatorio su cui basare la necessità di effettuare l'accesso.

Ulteriori pronunce della Corte di Cassazione hanno, poi, risolto alcuni punti critici sorti nell'esercizio degli accessi al domicilio privato, statuendo, ad esempio, come l'autorizzazione concessa dal Procuratore della Repubblica richieda la specifica individuazione dei locali da sottoporre ad accertamento e che, pertanto, essa risulta valida unicamente per l'accesso in quegli specifici locali ⁽¹⁷²⁾, non risultando nemmeno estensibile all'abitazione del convivente ⁽¹⁷³⁾.

È stato, inoltre, riconosciuto che l'accesso presso un'abitazione consente anche l'acquisizione di documenti relativi a soggetti terzi trovati all'interno dei locali, in quanto, secondo la Corte, la *ratio* dell'autorizzazione del magistrato è «quella di tutelare il diritto del soggetto nei cui confronti l'accesso viene richiesto, e non quello di creare una sorta di immunità dalle indagini in favore di terzi» ⁽¹⁷⁴⁾.

(172) Cfr. Cass., Sez. V civ., sent. 22 aprile 2015, n. 8206.

(173) Cfr. Cass., Sez. V civ., sent. 22 febbraio 2013, n. 4498.

(174) Cass., Sez. V civ., sent. 23 ottobre 2013, n. 24007.

Infine, la Suprema Corte ha specificato come, in caso di accessi presso abitazioni private, riferibili al medesimo soggetto, ma localizzate in territori di competenza di diversi uffici giudiziari, l'autorizzazione all'accesso può essere validamente richiesta, per tutti i locali, ad un'unica autorità giudiziaria, in particolare a quella dove ha sede (quindi, la residenza) il soggetto da sottoporre a verifica, in quanto «la competenza del pubblico ministero costituisce un mero criterio di organizzazione del lavoro»⁽¹⁷⁵⁾.

3.2.5. L'accesso ad automezzi, aeromobili e natanti

Come visto anche in precedenza⁽¹⁷⁶⁾, nella nozione di domicilio possono essere, ormai, compresi anche i mezzi di trasporto, in quanto luoghi spazialmente delimitati da cui il titolare può validamente estromettere terzi ed impedirgli l'ingresso.

Relativamente all'esercizio del potere di accesso, si può, infatti, notare come il comma 8 dell'art. 52 estenda la disciplina prevista dai commi precedenti all'esecuzione «di verifiche e di ricerche relative a merci o altri beni viaggianti su autoveicoli e natanti adibiti al trasporto per conto di terzi»: tale previsione, infatti, pur prevedendo un'ipotesi specifica – il trasporto per conto di terzi – non esclude affatto l'estensibilità della disciplina degli accessi anche ai mezzi di trasporto in altro modo utilizzati.

La disciplina ad essi applicabile, però, viene, nella prassi, differenziata, in base alla loro riferibilità o meno all'esercizio di un'attività d'impresa o professionale esercitata dal soggetto verso cui verte l'attività ispettiva.

(175) Cass., Sez. V civ., sent. 5 ottobre 2012, n. 17002.

(176) Cfr. il precedente paragrafo 2.2.5.

In particolare, si ritiene applicabile, qualora questi siano collegabili all'attività economica svolta dal contribuente, la disciplina prevista dal primo comma dell'art. 52; qualora, invece, non sia rinvenibile alcun collegamento con l'attività d'impresa o professionale del contribuente, viene considerata applicabile la disciplina predisposta per i «luoghi diversi», in quanto, l'utilizzo strettamente personale da parte del contribuente rappresenta un'ulteriore campo di esplicazione della sua personalità e dei suoi diritti inviolabili. La distinzione tra queste ipotesi, però, non risulta sempre agevole, ma diversi interventi giurisprudenziali ⁽¹⁷⁷⁾ hanno cercato di fare chiarezza su alcune ipotesi particolari.

Nello specifico, è stato ritenuto che, nel corso di un accesso presso un contribuente esercente attività d'impresa o professionale, non richiede alcuna ulteriore e specifica autorizzazione l'accesso ad un automezzo intestato al contribuente stesso.

Allo stesso modo, nel caso di accertamento rivolto verso una società, è stato dichiarato legittimo l'accesso, senza la previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, all'automezzo utilizzato dall'amministratore della società stessa, purché l'utilizzo del mezzo sia riferibile all'attività d'impresa della società e non abbia un uso meramente personale.

L'accesso presso le autovetture di soggetti dipendenti richiede, invece, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica e la sussistenza di gravi indizi, anche quando sia preordinato all'acquisizione di documentazione contenuta nella vettura e – come nel caso

(177) V., *ex multis*, Cass., Sez. V civ., sent. 13 maggio 2011, n. 10590; sent. 5 febbraio 2011, n. 2804; sent. 3 luglio 2003, n. 10489; Cass., Sez. I civ., sent. 8 novembre 1997, n. 11036.

esaminato dalla Suprema Corte – spontaneamente consegnata dal dipendente stesso.

Parimenti, la Cassazione ha ritenuto legittimo l'accesso ad autovettura riferibile a soggetti terzi rispetto al contribuente sottoposto a verifica solo previo ottenimento dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria rilasciata in presenza di gravi indizi di violazione; nel caso specifico trattato dalla Corte è stato, però, specificato che, nel caso in cui, durante l'accertamento – debitamente autorizzato – rivolto verso il contribuente, il terzo venga colto nel tentativo di nascondere all'interno del veicolo documentazione inerente al soggetto verificato, non è necessario l'ottenimento dell'autorizzazione del Procuratore.

3.2.6. L'accesso presso «le pubbliche amministrazioni, gli enti indicati al n. 5) dell'art. 51 e presso gli operatori finanziari di cui al 7) dello stesso articolo 51»

L'art. 52, all'ultimo comma, predispone un rinvio, per l'esercizio dell'accesso presso «le pubbliche amministrazioni, gli enti indicati al n. 5) dell'art. 51 ⁽¹⁷⁸⁾ e presso gli operatori finanziari di cui al n. 7) dello stesso articolo 51 ⁽¹⁷⁹⁾», ai commi 2 e 6 dell'art. 33 del d.P.R. 600/1973 ⁽¹⁸⁰⁾.

L'art. 33, in particolare, predispone una specifica e dettagliata disciplina relativamente alla possibilità di eseguire accessi presso gli

(178) Che si riferisce «agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto terzi».

(179) Che si riferisce «alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, alle società ed enti di assicurazione per le attività finanziarie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie»

(180) Il quale predispone che «gli uffici delle imposte hanno facoltà di disporre l'accesso [...] presso le pubbliche amministrazioni e gli enti indicati al n. 5) dell'art. 32 [...] e presso gli operatori finanziari di cui al n. 7) dell'articolo 32». I nn. 5) e 7) dell'art. 32 riportano, in maniera speculare, il contenuto dei nn. 5) e 7) dell'art. 51 d.P.R. 633/1972 riportato nelle due precedenti note.

operatori finanziari di cui al n. 7) dell'art. 32. Il comma 2, infatti, prevede che l'amministrazione finanziaria possa accedere presso questi soggetti «allo scopo di procedere direttamente alla acquisizione dei dati, notizie e documenti, relativi ai rapporti ed alle operazioni» del contribuente sottoposto ad accertamento che siano stati oggetti di una preventiva richiesta a norma del sopraccitato art. 32, n. 7). Lo stesso comma 2, però, limita la facoltà di procedere all'accesso ad ipotesi ben definite: viene, infatti, previsto che, qualora sia stata effettuata la richiesta di comunicazione ad un operatore finanziario, si possa procedere alla rilevazione diretta – tramite accesso – dei dati e delle notizie richiesti unicamente qualora tale soggetto non abbia adempiuto alla comunicazione entro i termini fissati dall'art. 32, co. 2, ovvero qualora l'amministrazione finanziaria abbia fondati sospetti che pongano in dubbio la completezza o la fondatezza delle informazioni trasmesse.

Il comma 6 dell'art. 33, inoltre, predispone particolari formalità, finalizzate alla tutela dei dati bancari dei soggetti sottoposti a verifica. Nello specifico, viene richiesto, prima di tutto, che l'autorizzazione all'accesso venga rilasciata, alternativamente, dal Direttore Centrale dell'accertamento o dal Direttore regionale – nel caso in cui a procedere sia l'Agenzia delle Entrate – ovvero del Comandante regionale – nel caso, invece, a procedere sia la Guardia di Finanza: pertanto, diversamente da quanto richiesto per l'accesso presso attività commerciali dall'art. 52, co. 1, d.P.R. 633/1972, viene qui previsto l'intervento di un soggetto gerarchicamente sovraordinato rispetto all'ufficio procedente.

Vista la riservatezza dei dati che verranno, in questa sede, reperiti dall'amministrazione finanziaria, viene inoltre previsto che

all'accesso partecipino verificatori particolarmente qualificati: viene, quindi, richiesto che all'accesso non partecipino – per l'Agenzia delle Entrate – soggetti con qualifica inferiore a quella di funzionario tributario e – per la Guardia di Finanza – con grado inferiore a quello di capitano.

Il comma 6 precisa, inoltre, che gli accessi non possano essere effettuati se non «in orari diversi da quelli di sportello aperto al pubblico»⁽¹⁸¹⁾.

Sempre al fine di preservare la riservatezza dei dati raccolti dagli operatori finanziari, il comma 6 prevede, infine, che all'accesso sia presente il responsabile della sede o dell'ufficio presso cui viene eseguito l'accesso – o un suo delegato – il quale deve dare immediata notizia delle ispezioni e rilevazioni svolte dagli accertatori «al soggetto interessato», ovvero al soggetto a cui i dati si riferiscono. Si dispone, inoltre, che «coloro che eseguono le ispezioni e le rilevazioni o vengono in possesso dei dati raccolti devono assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti».

Per quanto riguarda, invece, le pubbliche amministrazioni, gli enti pubblici non economici, le società e gli enti di assicurazione e le società e gli enti che effettuano istituzionalmente riscossioni per conto terzi⁽¹⁸²⁾, l'art. 33 predispone che l'accesso possa essere predisposto, previa apposita autorizzazione, «allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie» previste dall'art. 32, n. 5). Quest'ultimo articolo, infatti, predispone la facoltà, per l'amministrazione finanziaria, di richiedere a questi soggetti «la comunicazione, anche in deroga

(181) A meno che l'accesso non avvenga «*esclusivamente in locali adibiti a servizi tecnici o amministrativi*» per cui, a norma dell'art. 4 del D.M. 15 settembre 1982 del Ministero delle Finanze, possono essere effettuati «*in qualsiasi momento dell'orario di lavoro giornaliero*».

(182) Quindi, i soggetti di cui ai nn. 5) degli artt. 32 d.P.R. 600/1973 e 51 d.P.R. 633/1972.

a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie».

Tale disciplina, però, risulta alquanto generica e lacunosa. In primo luogo, l'art. 32 ⁽¹⁸³⁾ si riferisce genericamente «agli organi e alle amministrazioni dello Stato», oltre che «agli enti pubblici non economici», comportando la facoltà, per l'amministrazione finanziaria, di predisporre accessi presso una varietà decisamente indefinita di soggetti pubblici.

Una circoscrizione di tali ipotesi non è possibile neanche guardando all'oggetto a motivo del quale l'accesso può essere predisposto, in quanto il n. 5) dell'art. 32 indica, altrettanto genericamente, che l'amministrazione finanziaria possa richiedere «la comunicazione [...] di dati e notizie».

L'unica specificazione oggettiva viene fornita relativamente ai dati e alle notizie che possono essere richiesti alle società ed agli enti di assicurazione «per quanto riguarda gli assicurati del ramo vita» ⁽¹⁸⁴⁾, per cui l'amministrazione finanziaria può chiedere la comunicazione di informazioni specificamente riguardo «alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo»

Per quanto concerne, invece, le società e gli enti che effettuano riscossioni e pagamenti per conto di terzi, trattandosi di soggetti che compiono attività più circoscritte, può risultare evidente che le informazioni che ad essi possono essere richieste riguardino eventuali rapporti intercorrenti o intercorsi tra loro e il contribuente verificato.

(183) E specularmente l'art. 51 d.P.R. 633/1972.

(184) Le informazioni relative all'assicurazione per le attività finanziarie rientrano, infatti, nelle informazioni che possono essere richieste dall'amministrazione finanziaria in base al successivo n. 7).

La questione, pertanto, si pone preminentemente in relazione ai dati e alle notizie che l'amministrazione finanziaria può richiedere ad altre pubbliche amministrazioni ed agli enti pubblici non economici.

In questi casi, però, considerando la finalità degli accertamenti tributari, si può, in parte, arrivare ad una delimitazione del campo di applicazione di tale norma, almeno esemplificativamente. Se, infatti, l'accertamento fiscale è volto a verificare l'esistenza di eventuali violazioni delle leggi tributarie da parte dei contribuenti, l'azione ispettiva dell'amministrazione finanziaria non può che essere volta al reperimento di informazioni, le quali consentano di arrivare a verificare con la maggior precisione possibile la capacità contributiva del soggetto sottoposto ad accertamento e le eventuali violazioni fiscali che questo possa aver compiuto.

È pertanto ipotizzabile che l'amministrazione finanziaria possa essere interessata a conoscere, ad esempio, eventuali prestazioni che siano state erogate a favore del contribuente da qualche soggetto pubblico; ovvero, informazioni relative ad eventuali rapporti – ad esempio di tipo contrattuale – che il contribuente possa aver intrattenuto con soggetti pubblici.

Allo stesso modo, l'amministrazione finanziaria potrebbe essere interessata a conoscere particolari situazioni fattuali concernenti il contribuente sottoposto a verifica: si può pensare, ad esempio, ad informazioni relative alla composizione del suo nucleo familiare; oppure, ad informazioni relativamente alla situazione immobiliare del contribuente; o, ancora, all'immatricolazione di veicoli o natanti presso registri pubblici; ecc.

Pertanto, si può ritenere che l'amministrazione finanziaria possa avere interesse ad ottenere da altri soggetti pubblici ogni informazione, direttamente o indirettamente incidente sulla situazione economico-contributiva del contribuente, che possa consentire all'amministrazione finanziaria di definire, in maniera corretta ed esaustiva, la capacità contributiva del soggetto sottoposto ad accertamento.

In secondo luogo, è da notare come, differentemente da quanto disposto dal medesimo art. 33 in relazione agli operatori finanziari di cui al n. 7) dell'art. 32, non è previsto che l'accesso venga predisposto solo a seguito della previa richiesta delle medesime informazioni a norma dell'art. 32, n. 5). Tale mancata previsione normativa ha portato la dottrina a ritenere che, in questi casi, l'amministrazione finanziaria sia dotata di discrezionalità relativamente alla procedura da adottare e che, quindi, sia libera di decidere, valutando il caso concreto, se procedere direttamente all'accesso o tentare prima una formale richiesta a cui far seguire, eventualmente, un controllo sul campo ⁽¹⁸⁵⁾.

In maniera simile viene, poi, affrontata tale questione nella prassi della Guardia di Finanza ⁽¹⁸⁶⁾, la quale, inoltre, sembra propendere per una parziale estensione analogica della disciplina prevista per gli enti di cui al n. 7). Viene, infatti, indicato come opportuno – nei casi in cui «a ragion veduta e dopo approfondito esame della situazione» l'accesso «si rende necessario» – presentare, al soggetto responsabile dell'ente presso cui i funzionari accedono, una «formale

(185) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 204, e L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., p. 267.

(186) Cfr. circ. G.d.F. n. 1/2018, Vol. II, pp. 19-20.

attestazione» indicante specificamente i dati e le notizie necessari all'accertamento e per cui si sta procedendo all'accesso; «nel caso in cui i dati e le notizie forniti risultino non esaustivi» ovvero la richiesta «non risulti evasa», sarà necessaria una reiterazione della richiesta dei medesimi dati, essendo consentita l'«autonoma individuazione dei dati e delle notizie e dei relativi documenti da parte dei verificatori» solo qualora il responsabile dell'ente rifiuti di ottemperare o vi sia fondato sospetto che la richiesta sia stata «dolosamente evasa solo in parte».

È rilevante, in questi casi, considerare la possibile applicazione dell'art. 12, co. 1, l. 212/2000, il quale richiede che gli accessi vengano effettuati qualora sussistano «esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo». Tale norma, infatti, si riferisce espressamente agli accessi, alle ispezioni e alle verifiche che vengano svolte nei confronti di soggetti esercenti attività commerciali, agricole, artistiche o professionali ed è volta a limitare le compressioni dei diritti dei soggetti coinvolti: in particolare, risponde all'esigenza di comportare la minor turbativa possibile alle attività svolte nei locali presso cui si accede. Pertanto, qualora l'accesso si rivolga verso società ed enti assicurativi o di riscossione, trattandosi di attività che possono essere ricomprese nell'ambito delle attività commerciali, si può ritenere che l'amministrazione finanziaria sia tenuta a valutare, prima di procedere all'accesso, la necessità e la proporzionalità di quest'ultimo, valutando, quindi, se non sia, invece, possibile reperire le medesime informazioni di cui necessita in altro modo: ovvero, tramite una richiesta delle stesse *ex art. 32, n.5*).

Diversamente si pone l'applicabilità dell'art. 12 agli accessi presso le amministrazioni pubbliche. In questi casi, infatti, trattandosi

di organi dello Stato, al pari dell'amministrazione finanziaria, è difficile considerare l'esercizio dell'accesso come lesivo dei diritti del soggetto che lo subisce: trattandosi, infatti, di soggetti pubblici, l'attività da questi svolta non costituisce espressione di particolari diritti che, in caso di accesso, sarebbero compressi, ma rappresenta l'esercizio di un'azione volta a soddisfare interessi pubblici generali. È, pertanto, da escludere l'applicabilità di tale disposizione all'accesso presso i soggetti pubblici di cui all'art. 32, n. 5).

Ciò non toglie che, comunque, pur in assenza di espresse previsioni normative, l'azione dell'amministrazione finanziaria, indipendentemente dal soggetto verso cui si rivolge, sia tenuta a rispettare particolari regole: infatti, in base all'art. 97 Cost., tutte le amministrazioni pubbliche sono tenute a conformarsi ai canoni di efficienza e buon andamento. Nel caso che qui interessa, pertanto, tale previsione costituzionale può comportare particolari conseguenze: prima di tutto, per quanto riguarda l'amministrazione finanziaria procedente, essa richiederebbe – come anche negli altri casi – di valutare l'utilità dell'accesso per l'acquisizione delle informazioni che interessano, in relazione anche all'esercizio degli ulteriori poteri istruttori di cui è dotata dall'ordinamento; secondariamente, per quanto riguarda il soggetto pubblico in possesso di tali informazioni, i canoni di efficienza e buon andamento potrebbero essere interpretati come comportanti un dovere di collaborazione con le altre amministrazioni, quindi anche nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

È, quindi, condivisibile l'orientamento secondo cui l'amministrazione finanziaria sia dotata di discrezionalità nella scelta tra l'esecuzione diretta di un accesso *ex art. 33, co. 2*, e la previa richiesta di informazioni *ex art. 32, n. 5*). Ma rimane, comunque, ferma la

necessaria valutazione, da parte dell'amministrazione stessa, dell'utilità – e, quindi, della necessità – dell'azione che si vuole intraprendere.

In terzo ed ultimo luogo, è da notare come l'art. 33, co. 2, indichi molto laconicamente che, per l'accesso presso le pubbliche amministrazioni e gli enti di cui al n. 5), gli impiegati dell'amministrazione finanziaria siano «muniti di apposita autorizzazione»: pertanto, differentemente da quanto predisposto dallo stesso articolo in relazione all'accesso presso operatori finanziari, non viene espressamente indicato il soggetto a cui tale autorizzazione debba essere richiesta.

È da negare che, in questo caso, sia possibile un'applicazione analogica di quanto predisposto per l'accesso presso i soggetti di cui al n. 7). Infatti, sebbene le due ipotesi siano disciplinate dal medesimo articolo, risulta chiara l'intenzione del legislatore di sottoporre all'autorizzazione del Direttore regionale o del Comandante regionale unicamente l'accesso presso le banche, stante l'espressa previsione solo per questa ipotesi in un diverso comma.

Ciò è intuibile, inoltre, se si considera che l'accesso presso le pubbliche amministrazioni e gli enti di cui al n. 5) è stato previsto dal legislatore quando ancora non era possibile effettuare l'accesso presso gli operatori di cui al n. 7), essendo stato disposto solo in seguito dal d.P.R. 463/1982 ⁽¹⁸⁷⁾.

Pertanto, è preferibile ritenere che per l'accesso ai soggetti di cui al n. 5) dell'art. 32 d.P.R. 600/1973 ⁽¹⁸⁸⁾ è necessario che gli

(187) Mentre l'accesso presso i soggetti di cui al n. 5) era già nella versione originaria del d.P.R. 600/1973.

(188) E, si ribadisce, di cui al n. 5) dell'art. 51 d.P.R. 633/1972.

accertatori dell'amministrazione finanziaria siano dotati di una preventiva autorizzazione rilasciata secondo le regole "ordinarie" di cui all'art. 52, commi 1 e 2, d.P.R. 633/1972, ovvero guardando alla natura dei locali presso cui si vuole accedere. In particolare, per quanto concerne le società e gli enti di assicurazione o che effettuano riscossioni e pagamenti per conto terzi, trattandosi di soggetti esercenti attività commerciale, sarà sufficiente l'autorizzazione del capo dell'ufficio procedente a norma del comma 1 dell'art. 52; nel caso in cui, invece, si proceda ad accesso presso pubbliche amministrazioni o enti pubblici non economici, sarà necessaria – data la loro non definibilità come soggetti esercenti attività commerciale, agricola, artistica o professionale – l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, prevista dal comma 2 dell'art. 52 per l'accesso presso «locali diversi»⁽¹⁸⁹⁾.

3.3. Ricerche, ispezioni e verifiche in sede di accesso

Come detto in precedenza, l'esecuzione degli accessi costituisce l'esercizio di un potere istruttorio strumentale, in quanto è preordinato all'esecuzione dell'attività ispettiva vera e propria, la quale si esplica tramite l'esercizio degli altri poteri istruttori di cui l'ordinamento dota l'amministrazione finanziaria.

I funzionari accertatori, infatti, hanno a disposizione un'ampia gamma di poteri, potendo essi, una volta penetrati all'interno dei locali del contribuente: ricercare e raccogliere libri, registri, scritture ed ogni altro elemento utile all'accertamento, anche in formato informatico; eseguire ispezioni sia dei documenti di cui sia obbligatoria per legge la tenuta, ma anche di ogni altro documento rinvenuto sul

(189) V.: A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., pp. 272-273.

luogo, anche se di natura extracontabile, quali ad esempio la corrispondenza commerciale o anche documenti di mera gestione interna; compiere verificazioni e riscontri su aspetti della realtà fattuale dell'attività del contribuente verificato, al fine di confrontarla con quanto riportato dalla documentazione rinvenuta o da altre informazioni pervenute in sede di indagine, anche non *in loco*; possono poi eseguire «ogni altra rilevazione utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni»⁽¹⁹⁰⁾, espressione che fa propendere per un'elencazione aperta che non vuole irrigidire eccessivamente le possibili azioni dell'amministrazione finanziaria in sede di accesso.

Si può osservare come l'esercizio dei poteri appena evidenziati venga previsto dall'art. 52 d.P.R. 633/1972 solo nel primo comma, cioè relativamente all'esecuzione di accessi presso attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, e non venga, invece, riproposto al successivo comma 2, dove l'esecuzione dell'accesso viene diversamente finalizzato «allo scopo di *reperire* libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni». Tale distinzione, in particolare, si può ricollegare alla necessità che l'accesso presso le abitazioni e nei «locali diversi da quelli indicati nel precedente comma» venga subordinato alla presenza di «gravi indizi di violazioni», per cui si ritiene che l'amministrazione finanziaria, prima di procedere all'accesso abbia già svolto delle indagini, individuando previamente le prove da ricercare all'interno di detti locali che andranno, allora, solo «reperate».

(190) Art. 52, co. 1, d.P.R. 633/1972.

Ma tale distinzione può comunque essere superata, considerando che, «allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni», è prima necessario effettuare un'attività di ricerca e rilevamento, al pari di quanto previsto dal primo comma; inoltre, una volta reperiti tali documenti, potranno essere successivamente utilizzati per compiere ispezioni documentali e verificazioni.

In ogni caso, prima di cominciare qualsiasi operazione, l'art. 12, co. 2, dello Statuto dei diritti del contribuente richiede che i verificatori intervenuti informino il contribuente sottoposto a verifica circa le ragioni che l'hanno giustificata e l'oggetto verso cui questa volge. È, inoltre, suo diritto quello di essere informato della facoltà di farsi assistere da un professionista «abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria», nonché relativamente ai suoi diritti e agli obblighi a cui è sottoposto in sede di accertamento.

È da segnalare, poi, come il comma 5 dell'art. 12 imponga che, una volta eseguito l'accesso, i verificatori abbiano la facoltà di permanere presso i locali del contribuente sottoposto ad accertamento, al fine di eseguire le operazioni di verifica necessarie, per un massimo di «trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio» ⁽¹⁹¹⁾. Per il computo, l'ultimo periodo del comma 5 prevede che «devono essere considerati i giorni di effettiva

(191) Lo stesso comma prevede, poi, che «il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi».

presenza»⁽¹⁹²⁾.

È, inoltre, previsto che tutte le operazioni svolte *in loco* dai funzionari dell'amministrazione finanziaria debbano svolgersi «durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente»⁽¹⁹³⁾. Il rispetto di tali esigenze non deve, comunque, minare l'efficienza dell'accertamento, dovendo i verificatori contemporaneamente garantire la completezza e l'eshaustività delle operazioni.

Relativamente a tutte le operazioni svolte in sede di accesso, l'art. 52, co. 6, d.P.R. 633/1972 impone di redigere processo verbale, da cui risultino «le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute». Nel medesimo verbale andranno, poi, inserite tutte le osservazioni e i rilievi mossi dal contribuente – o dal professionista che lo assiste – nel corso dell'accertamento⁽¹⁹⁴⁾.

3.3.1. L'esibizione spontanea

La legge non prevede alcun espresso obbligo, a carico del contribuente, di esibire, qualora venga sottoposto ad un accesso da parte dell'amministrazione finanziaria, libri, registri, scritture e documenti

(192) Quest'ultimo periodo, assente nella formulazione originale del comma 5, è stato inserito dal d.l. 13 maggio 2011, n. 70 (convertito con modificazioni da l. 12 luglio 2011, n. 111). A seguito dell'entrata in vigore della l. 212/2000, infatti, all'orientamento della dottrina – verso cui tendeva anche l'Agenzia delle Entrate – il quale riteneva necessario computare i giorni di effettiva presenza sul luogo, si contrapponeva l'orientamento accolto da parte della giurisprudenza secondo cui era necessario riferirsi all'intera durata della verifica.

(193) Art. 12, co. 1, l. 212/2000. Secondo A. Viotto (v. *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, cit., p. 209) tale previsione abrogerebbe tacitamente quanto previsto dall'art. 35 l. 4/1929 (di cui si è parlato al precedente paragrafo 3.2.1), in quanto prevede, appunto, la «*facoltà di accedere in qualunque ora negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad un'azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche*».

(194) Cfr. art. 12, co. 4, l. 212/2000.

in suo possesso, qualora richiesti dai verificatori, fermo restando, però, il generico dovere di collaborazione reciproca tra contribuente ed amministrazione finanziaria previsto dall'art. 10, co. 1, l. 212/2000.

Ma un obbligo in tal senso si può, però, ricavare da alcune disposizioni, le quali disciplinano gli effetti, nei confronti del contribuente, della mancata esibizione, prevedendo in particolare delle reazioni di tipo sanzionatorio a suo carico.

Esempio principale è il già citato art. 52, co. 5, il quale prevede che, qualora il contribuente rifiuti l'esibizione ai verificatori dei documenti in suo possesso, questi non potranno essere usati in suo favore né nell'accertamento amministrativo, né in fase contenziosa. La stessa disposizione specifica, poi, che al rifiuto è paragonabile la dichiarazione di non possedere tali scritture.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno precisato che, perché possa applicarsi tale inutilizzabilità, è necessario che l'inottemperanza del contribuente all'esibizione sia dolosa e finalizzata ad impedire l'ispezione dei documenti stessi ⁽¹⁹⁵⁾. Non è possibile, infatti, applicare tale preclusione qualora l'indisponibilità dei documenti, da parte del contribuente, derivi da caso fortuito o forza maggiore, nonché in caso di comportamento non colposo dello stesso – quali imperizia o negligenza nella conservazione ⁽¹⁹⁶⁾ – purché, ovviamente, la causa di indisponibilità dichiarata dal contribuente corrisponda a verità ⁽¹⁹⁷⁾.

Sempre l'art. 52, al comma 10, prevede poi che, qualora il con-

(195) Cfr. Cass., SS.UU. civ., sent. 22 febbraio 2000, n. 45.

(196) Cfr. Cass., Sez. V civ., sent. 28 aprile 2017, n. 10527, e sent. 11 agosto 2016, n. 16960; SS.UU. civ., sent. 22 febbraio 2000, n. 45.

(197) Cfr. Cass., Sez. V civ., ord. 16 giugno 2017, n. 15021; sent. 29 maggio 2015, n. 11228.

tribuente dichiarare che i suoi registri, scritture, libri e documenti contabili sono depositati presso soggetti terzi, alla richiesta dei verificatori deve presentare un'attestazione, rilasciata dal terzo depositario, la quale dichiarare quali sono i documenti in suo possesso. Qualora il contribuente rifiuti di esibire l'attestazione ovvero il terzo si opponga all'accesso nei suoi confronti o, ancora, non esibisca le scritture in suo possesso, è applicabile la disciplina prevista dal comma 5.

Parimenti sanzionatoria si può ritenere la disciplina predisposta, per l'accertamento rispettivamente dell'IVA e delle imposte sui redditi, dagli artt. 55, co. 2, d.P.R. 633/1972 e 39, co. 2, lett. c), d.P.R. 600/1973, i quali prevedono che, in caso di rifiutata esibizione – oltre che di mancata tenuta o impossibilità di esibizione dovuta a forza maggiore – l'amministrazione finanziaria potrà procedere ad un accertamento c.d. induttivo, ovvero «sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili».

Ulteriori sanzioni sono poi previste in altre leggi, quali ad esempio nel d.lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997 il quale, ai primi tre commi dell'art. 9 prevede l'applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie nei casi di mancata tenuta o di mancata esibizione delle scritture contabili.

L'ordinamento prevede, poi, l'irrogazione di sanzioni penali, in particolare qualora vengano esibiti atti o documenti falsi ovvero vengano forniti dati e notizie non rispondenti al vero ⁽¹⁹⁸⁾, nonché nel

(198) Cfr. art. 11, co. 1, d.l. 6 dicembre 2011, n. 201 (convertito con modificazioni da l. 22 dicembre 2011, n. 214), il quale rinvia alle sanzioni previste dall'art. 76 d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445.

caso in cui si occultino o distruggano scritture e documenti contabili di cui è prevista la tenuta e la conservazione per legge ⁽¹⁹⁹⁾.

La disciplina ora esposta, prevista relativamente a libri, registri, documenti e scritture la cui tenuta è prevista come obbligatoria dalla legge, si ritiene applicabile anche alla documentazione extracontabile che sia in possesso del soggetto sottoposto ad accesso. Ciò si può ricavare, in particolare, dagli artt. 52, co. 4, d.P.R. 633/1972 – il quale prevede che l'ispezione documentale si estende anche a libri, registri, documenti e scritture non obbligatorie per legge – e 22, co. 3, d.P.R. 600/1973 – il quale dispone l'obbligo di conservare «per ciascun affare, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse».

In base a quanto finora esposto, si può, quindi, ritenere che i verificatori, in sede di accesso, abbiano il potere di rivolgere esplicite richieste, volte ad ottenere l'esibizione dei documenti contabili obbligatori detenuti dal soggetto verificato, nonché di chiedere la consegna di eventuali e specifici documenti extracontabili. La Corte di Cassazione ha, però, riconosciuto il dovere per i verificatori di informare il contribuente delle conseguenze che l'ordinamento prevede in caso di inottemperanza a dette richieste ⁽²⁰⁰⁾.

3.3.2. Le attività di ricerca

Indipendentemente dalla appena esposta volontaria esibizione documentale da parte del contribuente, l'amministrazione finanziaria, in sede di accesso, gode comunque della facoltà di eseguire ricerche

(199) Cfr. art. 10 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

(200) Cfr. Cass., Sez. VI civ., sent. 26 febbraio 2016, n. 3791; v. anche art. 12, co. 2, l. 212/2000.

all'interno dei locali del contribuente ⁽²⁰¹⁾, in quanto tale potere è espressamente previsto dall'art. 52 d.P.R. 633/1972 ⁽²⁰²⁾.

Le operazioni di ricerca possono riguardare tutti i locali che si ritenga rientrino nella disponibilità del soggetto interessato, quindi dell'azienda o del professionista – in caso di accesso presso i locali di un'attività economica – ovvero del proprietario o del titolare di un contratto di locazione o di godimento o anche del semplice possesso.

Se durante l'accesso, però, vengono scoperti altri locali ascrivibili al soggetto verificato, si ritiene sia possibile accedervi ed eseguire ricerche senza richiedere ulteriori autorizzazioni, qualora quella precedentemente rilasciata preveda tale possibilità o contenga diciture generiche, quale, ad esempio, «ogni altro locale risultante nella disponibilità del soggetto controllato» ⁽²⁰³⁾: tranne che nel caso in cui l'autorizzazione sia rilasciata dall'Autorità Giudiziaria, il cui intervento, finalizzato alla tutela di particolari e delicate situazioni, deve essere nuovamente richiesto specificamente per gli ulteriori locali in cui si vogliono effettuare le operazioni di indagine.

Si ritiene, poi, che l'esercizio di ricerche su automezzi o natanti riferibili all'impresa verificata non richiedano ulteriori ed autonome autorizzazioni, purché siano funzionalmente collegati all'esercizio dell'attività economica presso cui si stanno svolgendo le indagini e non siano, invece, oggetto di un uso strettamente personale da parte del contribuente.

(201) Secondo circ. G.d.F. 1/2018, Vol. II, p. 23, è, anzi, opportuno procedere a ricerche «ogni qual volta risulti in concreto possibile».

(202) Nonché, specificamente per i membri della Guardia di Finanza, dal più volte richiamato art. 35 l. 4/1929.

(203) Circ. G.d.F. 1/2018, Vol. II, pp. 23-24.

La Corte di Cassazione, infine, è dovuta intervenire per risolvere la questione relativa al trattamento di documenti, rinvenuti in fase di ricerca, ma riferibili all'attività di terzi oppure ad una diversa attività svolta dal soggetto verificato: in questo caso, i giudici della Corte Suprema hanno ritenuto che i documenti relativi a queste diverse attività possano sì essere acquisiti dai verificatori, ma per la loro ispezione risulta necessario l'avviamento di un apposito accertamento relativo a questa diversa attività o soggetto ⁽²⁰⁴⁾.

3.3.3. Perquisizioni personali e apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e ripostigli

L'art. 52, al comma 3, concede la facoltà ai verificatori di effettuare particolari operazioni finalizzate alla ricerca di documenti e prove, ovvero consente di effettuare perquisizioni personali sui soggetti presenti sul luogo e di aprire coattivamente determinati elementi ai quali non hanno libero accesso presenti nei locali ispezionati, quali, nello specifico, «pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili». L'esercizio di tali operazioni viene, però, subordinato alla preventiva richiesta di un'autorizzazione al Procuratore della Repubblica o – qualora vi siano esigenze di celerità – anche all'«autorità giudiziaria più vicina».

Non essendo disposto nulla relativamente alle modalità di esecuzione di queste operazioni, in caso venga autorizzata un'operazione di perquisizione, si applicano – stante il rinvio operato dall'art. 75 d.P.R. 633/1972 – le norme previste dal Codice di procedura penale,

(204) Cfr. Cass., Sez. V civ., sent. 23 ottobre 2013, n. 24007.

il quale richiede che queste vengano svolte «nel rispetto della dignità e, nei limiti del possibile, del pudore di chi vi è sottoposto»⁽²⁰⁵⁾.

In relazione, invece, all'apertura di pieghi sigillati, casseforti, ecc., la Corte di Cassazione ha più volte avuto modo di specificare come l'autorizzazione sia necessaria «soltanto nel caso di “apertura coattiva” – come testualmente prescrive la norma succitata – e non anche quando l'attività di ricerca si svolga con la collaborazione del contribuente»⁽²⁰⁶⁾.

È da segnalare, infine, l'orientamento della Suprema Corte secondo cui la disciplina in esame e, quindi, l'autorizzazione per procedere ad apertura coattiva sia applicabile unicamente nei casi in cui l'accesso sia rivolto verso attività commerciali, agricole, professionali e artistiche, in quanto, per i «locali diversi» è già prevista l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica: infatti, secondo la Corte, risulta «evidente che l'autorizzazione alla perquisizione domiciliare è comprensiva di ogni attività strumentale necessaria per l'acquisizione delle prove»⁽²⁰⁷⁾, essendo già stato infranto il velo di riservatezza posto a tutela del domicilio – e, quindi e soprattutto, a tutela della riservatezza – del contribuente, secondo quanto richiesto dall'art. 14 Cost.

Tale interpretazione risulta, però, dubbia, stante anche il fatto che il comma 3 dell'art. 52 qui in esame dispone che l'autorizzazione alla perquisizione e all'apertura coattiva «è in ogni caso necessaria», senza distinguere tra accessi presso locali commerciali, agricoli o professionali e domicilio privato.

(205) Art. 249 c.p.p.

(206) Cass., Sez. V civ., sent. 18 febbraio 2015, n. 3204; v. anche sent. 5 marzo 2007, n. 9565, 3 maggio 2006, n. 14056 e 26 ottobre 2005, n. 20824.

(207) Cass., Sez. V civ., sent. 3 maggio 2006, n. 14056.

3.3.4. L'acquisizione dei documenti protetti dal segreto professionale

Sempre l'art. 52, co. 3, prevede la possibilità di richiedere apposita autorizzazione – del Procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina – per procedere all'«esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale fermo restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale».

Infatti, in sede di accesso presso i locali di soggetti esercenti arti o professioni, è richiesto che il professionista sottoposto ad accertamento sia presente alle operazioni dei verificatori, appunto per poter, in caso lo ritenga opportuno, opporre il segreto professionale relativamente a dati e notizie contenute in documenti presenti all'interno di detti locali ⁽²⁰⁸⁾.

Ovviamente, l'opposizione di tale segreto non può fungere da scudo, a favore del professionista-contribuente, contro le indagini dell'amministrazione finanziaria, in quanto, altrimenti, il professionista sottoposto ad accertamento potrebbe escludere a proprio piacimento qualsiasi documento da lui detenuto; per queste ragioni, la Corte di Cassazione è più volte intervenuta, riconoscendo che, il segreto professionale, può essere opposto unicamente in relazione a documenti inerenti al rapporto tra il professionista e il proprio cliente e, quindi, non relativamente ad atti pubblici, scritture contabili, fatture e ricevute fiscali ⁽²⁰⁹⁾.

(208) V. l'art. 52, co. 1, di cui al precedente paragrafo 3.2.2.

(209) V. Cass., SS.UU. civ., sent. 7 maggio 2010, n. 11082, nonché Cass., Sez. III pen., 29 ottobre 2020, n. 34020, la quale, in particolare, ritiene che siano esclusi «dalla copertura del segreto professionale i seguenti documenti: gli atti pubblici - i quali, proprio perché tali, non sono coperti dal segreto; le scritture contabili - sia quelle del professionista che quelle del cliente, trattandosi di atti che la legge impone di redigere anche al fine di documentare e rendere accessibili al Fisco i fatti che attengono all'attività economica esercitata dai contribuenti e le cui annotazioni,

È da ritenere, pertanto, che «l'eccezione del segreto professionale può riguardare soltanto fatti e circostanze che attengono direttamente alla tutela del diritto alla riservatezza. Sarebbe illegittimo e chiaramente ostruzionistico [...] eccepire genericamente il segreto professionale su tutti i fascicoli presenti nel proprio studio» ⁽²¹⁰⁾

L'art. 52, co. 3, però, oltre la necessità di ottenere l'autorizzazione del Procuratore, per poter eseguire l'esame di tali documenti, non prevede null'altro; pertanto – stante il richiamo operato dall'art. 75 d.P.R. 633/1972 – si può ritenere applicabile la disciplina predisposta dal codice di procedura penale e, nello specifico, l'art. 256 c.p.p. Tale norma, infatti, prevede che, qualora venga eccepito il segreto professionale relativamente ad atti, documenti, dati e informazioni, «l'autorità giudiziaria [...] provvede agli accertamenti necessari» ⁽²¹¹⁾. Qualora l'autorità giudiziaria ritenga non sussistente il segreto e voglia consentire all'esame di tali documenti, dovrà rilasciare un'autorizzazione in forma scritta, la quale deve essere motivata «in modo esauriente in ordine alla fondatezza dell'eccezione» ⁽²¹²⁾.

Dal momento in cui il professionista eccepisce il segreto, i verificatori hanno il dovere di sospendere la verifica, al fine di richiedere l'autorizzazione, potendo eseguire ulteriori operazioni solamente a seguito del suo ottenimento. Al fine di evitare che le informazioni secretate «possano essere irrimediabilmente disperse nelle

comunque, nulla rivelano in ordine ai contenuti dell'attività professionale prestata; le fatture e le ricevute fiscali emesse dal professionista - in quanto, trattandosi di documenti che, per legge, devono essere conservati proprio in vista di un possibile controllo fiscale, appare irragionevole ritenere che possano essere sottratti all'ispezione anche attraverso l'eccezione del segreto professionale».

(210) G. Antico, *L'eventuale opposizione del segreto professionale va verbalizzata in sede di verifica*, in *Il Fisco*, n. 6/2021, p. 575.

(211) Art. 256, co. 2, c.p.p.

(212) Cass., Sez. III pen., 29 ottobre 2020, n. 34020.

more del pronunciamento dell’Autorità giudiziaria», si può ritenere che i verificatori abbiano la possibilità di adottare «ogni misura necessaria ad assicurarne l’integrità e la conservazione, provvedendo, se del caso, a cautelare il documento», predisponendo apposito verbale sulle cautele messe in atto ⁽²¹³⁾.

In ogni caso, il segreto professionale rileva unicamente se effettivamente eccepito: in caso di mancata opposizione «si deve ritenere che il professionista [vi] abbia rinunciato» ⁽²¹⁴⁾.

3.3.5. Il sequestro di atti e documenti

A seguito dell’esercizio di detti poteri di ricerca, l’amministrazione finanziaria è dotata della facoltà di porre sotto sequestro la documentazione del contribuente al fine di eseguire, al di fuori dei locali del contribuente, la sua ispezione ⁽²¹⁵⁾. In particolare, l’art. 52, co. 7, d.P.R. 633/1972 prevede la possibilità di porre sotto sequestro scritture e documenti, non consentendo, invece, il sequestro di libri e registri. Tale distinzione è, probabilmente, dovuta al fatto che questi ultimi sono tenuti secondo criteri particolari imposti per legge, per cui si può considerare sufficiente la semplice esecuzione di una copia o di un estratto, ovvero la semplice acquisizione a verbale di quanto in essi contenuto ⁽²¹⁶⁾; inoltre, il sequestro di questo tipo di scritture potrebbe comportare degli inconvenienti per il contribuente, il quale è tenuto ad iscrivere al loro interno le operazioni economiche eseguite: cosa che non gli sarebbe possibile in caso di loro sequestro ⁽²¹⁷⁾.

(213) V. circ. G.d.F. 1/2018, Vol. II, p. 25

(214) G. Antico, *L’eventuale opposizione del segreto professionale va verbalizzata in sede di verifica*, cit., p. 575.

(215) V. *infra* al paragrafo 3.3.7.

(216) Come appunto consente l’art. 52, co. 7.

(217) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria*, cit., pp. 196-197.

In ogni caso, anche il sequestro di documenti e scritture viene limitato a casi particolari, prevedendo il sopraddetto comma 7 la possibilità di procedere a sequestro unicamente: quando non sia possibile riprodurre o far constare il loro contenuto all'interno del verbale delle operazioni, ovvero qualora il loro contenuto sia stato riprodotto all'interno del verbale, ma a questo manchi la sottoscrizione delle parti o sia stato contestato.

Genera qualche dubbio il successivo comma 9, il quale dispone che, qualora il contribuente non consenta l'utilizzo delle proprie apparecchiature o del proprio personale per l'elaborazione dei dati contenuti in supporti meccanografici, elettronici e simili, i funzionari dell'amministrazione finanziaria possono provvedere autonomamente all'elaborazione di tali supporti «in deroga alle disposizioni del settimo comma» ora in esame.

In particolare, non è chiaro se l'autonoma elaborazione che possono essere chiamati a compiere i funzionari verificatori comporti che l'apprensione dei supporti meccanografici o elettronici sia configurabile o meno come un sequestro. È da rilevare, però, come parte della dottrina soprasseda a tale questione, in quanto, che si configuri un'ipotesi di sequestro o meno, gli agenti accertatori avranno libertà di apprensione del materiale, non essendo richiesta alcuna particolare autorizzazione ⁽²¹⁸⁾.

Infatti, è da sottolineare come la Guardia di Finanza ritenga che con il termine «sequestro» vada inteso il «“ritiro” in originale» dei documenti e delle scritture del contribuente, «dal momento che non sembra ammissibile che la disposizione stessa possa incidere sulle

(218) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., pp. 197-198.

norme del codice di procedura penale»⁽²¹⁹⁾. Ci si riferisce, in particolare, all'art. 253, co. 1, c.p.p., il quale richiede che sia l'autorità giudiziaria a disporre con decreto «il sequestro del corpo del reato e delle cose pertinenti al reato necessarie per l'accertamento dei fatti».

3.3.6. Ricerca e acquisizione di documenti informatici

Non si può non considerare come l'avanzamento tecnologico possa avere un certo impatto anche sulla disciplina che si è finora esaminata. La sempre maggiore diffusione di sistemi informatici e il loro più svariato utilizzo, infatti, ha ripercussioni anche sugli accertamenti fiscali, in quanto gli operatori dell'amministrazione finanziaria possono trovarsi nella necessità di procedere alla ricerca, all'estrazione e alla conservazione di documenti custoditi dal contribuente con procedure di archiviazione digitale, ma anche di comunicazioni effettuate tramite posta elettronica contenenti dati rilevanti per l'accertamento o, comunque, di altre tracce di operazioni fiscalmente rilevanti effettuate informaticamente, al fine di ricostruire la capacità contributiva del soggetto verificato.

Sul piano normativo, la disciplina dettata dal legislatore in relazione agli accertamenti non si sofferma ampiamente su tale eventualità, predisponendo unicamente che l'ispezione documentale – prevista dall'art. 52, co.4 – «si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie» che, oltre a trovarsi «nei locali in cui l'accesso viene eseguito», sono «comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche⁽²²⁰⁾ installate in detti locali».

(219) Circ. G.d.F. 1/2018, Vol. II, p. 65.

(220) L'Agenzia delle Entrate, nella propria circ. 19 ottobre 2005, n. 45/E (esplicativa della ri-

I funzionari accertatori, in questi casi, si troveranno nella posizione di dover accedere, quindi, a queste apparecchiature per poter effettuare la ricerca e l'acquisizione di dati e documenti conservati in sistemi informatici, qualora questi risultino rilevanti per l'accertamento.

A riguardo, è da evidenziare come la Corte di Cassazione ⁽²²¹⁾ abbia ritenuto legittimo l'accesso e l'estrazione, da parte della Guardia di Finanza, della documentazione di una società – sottoposta ad accertamento – la quale era contenuta in un *server* fisicamente collocato all'estero e facente capo ad un'altra società – la quale non era oggetto di accertamento. Viene, infatti, sottolineato che la norma sopracitata non richiede che il sistema informatico – in questo caso, il *server* – sia fisicamente collocato presso i locali in cui è acceduta l'amministrazione finanziaria, ma richiede che questo sia «comunque accessibile» tramite le apparecchiature informatiche presenti sul luogo ⁽²²²⁾.

Per quanto riguarda l'acquisizione di tali documenti, poi, essa potrà avvenire secondo diverse modalità ⁽²²³⁾. Infatti, una volta rinvenuti dati di interesse per l'amministrazione finanziaria, è possibile procedere alla creazione di una c.d. copia analogica di un documento informatico, cioè alla semplice stampa del documento informatico su

forma operata dal d.lgs. 52/2004 di cui si è parlato al precedente paragrafo 3.1.5) ritiene che possa intendersi, come “apparecchiatura informatica” «qualsiasi tipo di dispositivo che consenta agli organi di controllo di effettuare l'ispezione documentale» (p. 39).

(221) Cfr. Cass., Sez. III pen., sent. 24 marzo 2021, n. 11207.

(222) Cfr. G. Dell'Anna e L. Gucciardo, *La Guardia di Finanza può ispezionare da remoto la documentazione conservata nel server di una società estera*, in *Il Fisco*, n. 17/2021, p. 1673. V. anche S. Stufano, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., p. 122, il quale, tra l'altro, ritiene che l'art. 52, co. 4 «induce a ritenere ricompresi nella norma solo quelle apparecchiature funzionanti in pianta stabile (dovrebbe essere questo il senso del termine “installate”), il che porta a escludere l'annoverabilità nella specifica norma, ad esempio, di computer portatili che si trovano occasionalmente nei luoghi oggetto d'ispezione».

(223) Per un approfondimento più tecnico dal punto di vista delle procedure informatiche, v. circ. G.d.F. 1/2018, Vol. II, pp. 27-35.

supporto cartaceo, su richiesta e alla presenza dei verificatori ⁽²²⁴⁾. Il documento così stampato, con la sottoscrizione dei verificatori e dello stesso contribuente verificato, acquista la medesima efficacia probatoria del documento informatico da cui è tratto ⁽²²⁵⁾.

Alternativamente alla stampa del documento, è possibile, per i verificatori, procedere alla creazione di un c.d. duplicato informatico, ovvero di un «documento informatico ottenuto mediante la memorizzazione sullo stesso dispositivo o su dispositivi diversi, della medesima sequenza di valori binari del documento originario» ⁽²²⁶⁾. Per la creazione di tale duplicato, in particolare, è necessario seguire le procedure tecniche previste dal D.P.C.M. 13 novembre 2014, il quale prevede le modalità di acquisizione sia al fine di far riconoscere valore legale al documento informatico così ottenuto, sia – e soprattutto – al fine di certificare la conformità dello stesso all’originale.

È da rilevare, inoltre, che l’acquisizione di duplicati informatici è un’operazione che può essere svolta sia al fine di acquisire specifici documenti informatici, sia al fine di acquisire l’intero contenuto della memoria di un sistema informatico (creando una c.d. *bitstream image* o copia forense). Quest’ultima possibilità può, infatti, rendersi utile per la ricerca di quegli elementi informatici che non sono “visibilmente presenti” – quali, ad esempio, *files* precedentemente cancellati – tramite l’acquisizione delle copie di sicurezza (ovvero i c.d. *backup*) o l’analisi degli *artifact* ⁽²²⁷⁾ e dei *log* ⁽²²⁸⁾ di sistema presenti.

(224) V. art. 7, co. 4-ter, d.l. 10 giugno 1994, n. 357, conv. in l. 8 agosto 1994, n. 489.

(225) Cfr. art. 23, d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82.

(226) Art. 1, co. 1, lett. i-*quinquies*, d.lgs. 82/2005.

(227) Tracce, presenti all’interno del sistema, che documentano l’interazione dell’utente con le diverse applicazioni in uso sul sistema informatici.

(228) Particolari tipologie di *artifact* prodotti da *software* e apparati di rete.

Tali operazioni, peraltro, possono presentare particolari difficoltà dal punto di vista tecnico per i funzionari accertatori; pertanto, nei casi più complessi, in preparazione alle operazioni di accesso, può essere valutato come necessario che i verificatori siano dotati di particolari competenze informatiche, come il personale con qualifica di *Computer Forensics and Data Analysis* della Guardia di Finanza ⁽²²⁹⁾.

È, comunque, preferibile che i funzionari dell'amministrazione finanziaria ricerchino la collaborazione del contribuente e di eventuale personale tecnico da questi impiegato per eseguire tali operazioni di ricerca e acquisizione. Ma, qualora il soggetto sottoposto a verifica non consenta la ricerca e l'acquisizione della documentazione necessaria, ovvero l'uso delle proprie apparecchiature informatiche o la collaborazione del proprio personale, è previsto, dall'art. 52, co. 9, che «gli impiegati che procedono all'accesso [...] hanno facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi».

Tale facoltà, inoltre, è prevista «in deroga alle disposizioni del settimo comma» ⁽²³⁰⁾, il quale impone specifici limiti al sequestro della documentazione contabile del contribuente. È da ritenere, pertanto, che il comma 9 consenta ai funzionari dell'amministrazione finanziaria di procedere al sequestro di tutto il materiale informatico, ovvero del supporto informatico stesso, al fine di eseguire la copia del suo contenuto in un successivo momento.

A riguardo, è da evidenziare l'intervento della Corte di Cassazione, la quale, all'interno di un procedimento tributario penale, ha ritenuto «certamente illegittimo, per violazione del principio di

(229) Le cui modalità operative sono predisposte dalla circ. G.d.F. 13 ottobre 2011, n. 300906.

(230) V. il precedente paragrafo 3.3.5.

proporzionalità ed adeguatezza, il sequestro ai fini probatori di un sistema informatico, qual è un *personal computer*, che conduca, in difetto di specifiche ragioni, ad una indiscriminata apprensione di tutte le informazioni ivi contenute»⁽²³¹⁾.

È, inoltre, da ritenere che, una volta eseguito il sequestro ed effettuata la copia integrale dei dati informatici contenuti nel sistema, «l'oggetto del sequestro si sposta dal supporto materiale alla copia forense»⁽²³²⁾. Ma, in questi casi, data la molteplicità indistinta e potenzialmente molto invasiva di informazioni e dati che possono venir appresi con la copia dell'intera memoria, i funzionari dell'amministrazione finanziaria saranno chiamati a selezionare ed acquisire quegli elementi che risultano rilevanti per l'accertamento fiscale: infatti, «la copia integrale costituisce solo una copia-mezzo, ossia uno strumento che consente di restituire il contenitore, ma che non legittima il trattenimento indiscriminato di tutti i dati acquisiti»⁽²³³⁾. La Cassazione, infatti, ha statuito, in altre decisioni penali relative al sequestro di materiale informatico, che la copia integrale di un sistema informatico non può essere trattenuta «oltre il tempo strettamente necessario per selezionare le informazioni veramente rilevanti sotto il profilo probatorio», dovendosi, poi, «restituire la copia-integrale all'interessato»⁽²³⁴⁾.

Conclusioni non dissimili sono state ritenute legittime dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo⁽²³⁵⁾, la quale ha ritenuto compatibile con il dettato dell'art. 8 CEDU l'acquisizione massiva di dati

(231) Cass., Sez. III pen., sent. 11 gennaio 2017, n. 1159.

(232) M. Niccolini, *Proporzionalità e adeguatezza in tema di sequestro probatorio anche informatico*, in *Diritto e Procedura Penale*, n. 4/2023, p. 541.

(233) V. nota precedente.

(234) Cass., Sez. VI pen., sent. 3 ottobre 2022, n. 37349.

(235) Cfr. *Bernh Larsen Holding A.S. e altri c. Norvegia*, n. 24117/08, 2013.

informatici da parte dell'amministrazione finanziaria prevista dalla normativa fiscale norvegese. Infatti, nel caso all'attenzione della Corte, la copia integrale di un *server* era stata acquisita in sede di accertamento, ma l'amministrazione fiscale aveva, nell'ispezione di questa, estratto copia dei documenti rilevanti, provvedendo poi alla sua restituzione al contribuente accertato e procedendo alla distruzione di tutte le altre copie in suo possesso.

La Corte EDU ha, infatti, ritenuto che la revisione degli archivi informatici costituisce strumento necessario per garantire l'efficacia del controllo delle informazioni che il contribuente sottopone alle autorità fiscali, nonché una maggiore precisione nelle informazioni così fornite e nella valutazione fiscale di quest'ultima ⁽²³⁶⁾, soprattutto in quanto accompagnata da rilevanti garanzie a tutela del contribuente ⁽²³⁷⁾.

È da rilevare, però, che la Corte ha riconosciuto la legittimità di tale procedura – oltre che per la proporzionalità della misura in questione rispetto ai fini perseguiti – in quanto espressamente disciplinata dalla normativa norvegese ⁽²³⁸⁾ e, pertanto, la sua applicazione risultava facilmente prevedibile da parte del contribuente: espressa previsione normativa che, invece, manca in Italia.

(236) *Bernh Larsen Holding A.S. e altri c. Norvegia*, par. 161: «*There is no reason to call into doubt the view held by the Norwegian Parliament when adopting those provisions that the review of archives was a necessary means of ensuring efficiency in the checking of information which tax subjects submitted to the tax authorities, as well as greater accuracy in the information so provided and in the latter's tax assessment*».

(237) Nel caso specifico, l'amministrazione finanziaria aveva provveduto a notificare l'esecuzione dell'accertamento con un anno di anticipo, consentendo ai rappresentanti della società sottoposta ad accesso di partecipare ed intervenire durante l'esecuzione dello stesso e, soprattutto, di ricorrere in via giurisdizionale contro eventuali abusi. È stato, inoltre, consentito ai rappresentanti della società di essere presenti alle operazioni di ispezione della copia dell'archivio informatico per l'estrazione dei documenti rilevanti.

(238) L'art. 8, par. 2, CEDU, infatti, prevede che «*non può esservi ingerenza di una autorità pubblica [...] a meno che tale ingerenza sia prevista dalla legge e costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria [...] al benessere economico del paese*».

Tornando alla disciplina nazionale italiana, è da ricordare che la ricerca di materiale informatico può riguardare non solo la documentazione contabile, ma anche quella extracontabile, poiché, come ha più volte ribadito anche la stessa Cassazione, qualunque documentazione informatica estrapolata da *computers*, i quali siano nella disponibilità del contribuente imprenditore ispezionato, costituisce, in quanto parte delle scritture dell'impresa, elemento probatorio, anche solo a livello presuntivo ⁽²³⁹⁾.

Di particolare rilievo, da questo punto di vista, è anche l'ispezione dei messaggi di posta elettronica, nonché delle altre eventuali *app* di messaggistica utilizzate dal contribuente. Nella prassi, in particolare, vengono evidenziate e distinte le ipotesi in cui il controllo avvenga su messaggi "aperti" dal contribuente – e pertanto considerabili letti – rispetto a quello effettuato su messaggi non ancora aperti ⁽²⁴⁰⁾. Nello specifico, infatti, ai messaggi non ancora aperti si considera applicabile la disciplina predisposta dall'art. 52, co. 3, relativamente all'apertura coattiva di «pieghi sigillati» ⁽²⁴¹⁾.

Soprattutto in relazione alla posta elettronica è, però, da rilevare come alcuni *provider* di tale servizio consentano, una volta aperto il messaggio, di segnalarlo nuovamente come "non letto", potendo, quindi, riportarlo a figurare tra le comunicazioni non ancora aperte. Per questi motivi, l'acquisizione di messaggi di posta elettronica è preferibilmente svolta mediante la loro acquisizione in formato digitale, in modo da poter mantenere inalterate le loro caratteristiche

(239) V. Cass, Sez. V civ., sent. 9 marzo 2016, n. 4600; sent. 3 ottobre 2014, n. 20902; Cass., Sez. VI civ., sent. 30 marzo 2012, n. 5226.

(240) Cfr. circ. G.d.F. 1/2018, Vol. II, p. 32.

(241) La norma citata contiene, comunque, un'elencazione aperta di ipotesi in cui si può procedere ad apertura coattiva.

digitali intrinseche e poter verificare le eventuali tracce di interazione con esse.

Nell'esecuzione degli accertamenti in sistemi informatici è, poi, da considerare la possibilità che alcuni documenti non siano presenti all'interno del sistema informatico ispezionato, ma siano conservati tramite servizi di *cloud storage*, per cui può risultare necessario effettuare la ricerca di appositi *client* installati sul sistema informatico del contribuente o di *log* di pagine *web* di collegamento con essi.

Anche nella ricerca di materiale informatico resta, comunque, applicabile il comma 5 dell'art. 52 d.P.R. 633/1972, il quale prevede che, in caso di rifiuto di esibizione della documentazione richiesta dai verificatori, al contribuente è preclusa l'utilizzazione di tale documentazione in suo favore sia all'interno del procedimento amministrativo che in un'eventuale fase contenziosa. La norma, poi, equipara al rifiuto «anche [...] la sottrazione di essi alla ispezione», quindi, anche l'ipotesi in cui il contribuente verificato non renda possibile l'accesso ai dati informatici, ossia «nel caso in cui non abbia installato delle apparecchiature elettroniche, non riveli i codici di accesso agli archivi elettronici ovvero abbia apposto delle protezioni hardware»⁽²⁴²⁾.

Sempre nel caso in cui gli spazi informatici del contribuente siano protetti da *password* o richiedano, quindi, l'utilizzo di particolari credenziali, qualora il contribuente non collabori, i funzionari dell'amministrazione finanziaria saranno obbligati a richiedere l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica – *ex art. 52, co. 3* – per

(242) Circ. A.d.E. 45E/2005, p. 41.

potervi accedere, sempre che non sia possibile arrivare a tali credenziali tramite la ricerca tra *file*, rubriche personali o altri elementi, ovvero – nell’ipotesi di servizi di *cloud storage* – non siano «codificate all’interno di appositi oggetti digitali memorizzati nei dispositivi portatili in uso al verificato (*smartphone, tablet*)»⁽²⁴³⁾.

Infine, si può certamente affermare che, anche in relazione a documenti e dati informatici, data la loro equiparazione alle altre scritture e documenti oggetto di ispezione – effettuata dal sopraddetto comma 4 dell’art. 52 – è possibile l’opposizione del segreto professionale da parte del contribuente ispezionato secondo quanto disposto dall’art. 52, co. 3.

3.3.7. L’ispezione documentale

In sede di accesso, l’art. 52, co. 1, consente all’amministrazione finanziaria il potere di «procedere ad ispezioni documentali». In particolare, l’ispezione documentale «si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie»⁽²⁴⁴⁾, siano essi tenuti in formato cartaceo o digitale, e consiste nell’esame e nell’analisi di detti documenti, nonché nella loro comparazione con altre informazioni raccolte dall’amministrazione, anche di natura extracontabile.

Tali operazioni potranno essere eseguite in loco dai verificatori, ma il contribuente – *ex art. 12, co. 3, l. 212/2000* – ha facoltà di chiedere che l’ispezione documentale⁽²⁴⁵⁾ avvenga fuori dai locali del proprio domicilio e sia, invece, effettuata «nell’ufficio dei verificatori

(243) Circ. G.d.F. 1/2018, Vol. II, p. 33.

(244) Art. 52, co. 4, d.P.R. 633/1972.

(245) La norma, testualmente, parla di «esame dei documenti amministrativi e contabili».

o presso il professionista che lo assiste o rappresenta».

I funzionari dell'amministrazione finanziaria, comunque, anche in assenza di una richiesta di esame presso i loro uffici *ex art.* 12, co. 3, hanno comunque facoltà di disporre che le operazioni di ispezione avvengano al di fuori dei locali del contribuente in tutti i casi in cui lo ritengano opportuno ⁽²⁴⁶⁾. Infatti, la norma in questione «non fa altro che sancire una facoltà del contribuente e non può essere interpretato per ricavarne, con un ragionamento *a contrario*, un divieto per i verificatori di “spostare” il controllo in ufficio in assenza di una richiesta del contribuente» ⁽²⁴⁷⁾.

3.3.8. Le verificazioni e le altre rilevazioni

Viene, poi, conferito ai funzionari accertatori il potere di eseguire «verificazioni» ⁽²⁴⁸⁾, ovvero di compiere «ricognizioni di diversi aspetti della realtà fattuale e fenomenica dell'attività propria del contribuente», quale può essere, ad esempio, il numero e l'identificazione dei lavoratori dipendenti dell'impresa o il rilevamento della consistenza di cassa o dei beni presenti a magazzino, «allo scopo di porla a confronto con le risultanze dei documenti, delle scritture e della dichiarazione del contribuente stesso» ⁽²⁴⁹⁾.

L'art. 52, co. 1, consente, infine, all'amministrazione finanziaria di eseguire «ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni», inserendo così una previsione non vincolante per le attività

(246) Cfr. G. Antico, *L'asporto della documentazione senza consenso del contribuente non delegittima l'accertamento*, in *Il Fisco*, n. 46, 2018, p. 4487.

(247) Circ. G.d.F. 1/2018, p. 50

(248) Art. 52, co. 1, d.P.R. 633/1972.

(249) Circ. G.d.F. 1/2018, Vol. II, pp. 35-36.

ispettive. Si può, quindi, ritenere che, ai fini dell'attività istruttoria, è possibile ricorrere a qualsiasi tipo di approfondimento che possa risultare di interesse per gli accertatori e per la completezza dell'istruttoria stessa ⁽²⁵⁰⁾.

(250) In particolare, la Guardia di finanza, nella circ. 1/2018, ritiene che «sono riconducibili a questa categoria [...] le operazioni di misurazione volte a determinare le dimensioni di talune grandezze economiche che caratterizzano l'attività del soggetto verificato, anche attraverso rilevamenti di natura eminentemente tecnica, quali, in generale, il rilevamento del consumo orario di energia elettrica di un determinato macchinario, la determinazione della resa lavorativa media del personale impiegato, la rilevazione dei listini prezzi, il calcolo dei consumi di materiali necessari allo sviluppo dei processi produttivi, la rilevazione di certi dati strutturali dell'attività economica o dei fattori della produzione.

Si tratta di rilevazioni le cui risultanze consentono, eventualmente, di pervenire ad una ricostruzione delle dimensioni del ciclo d'affari in misura diversa da quella dichiarata, attraverso procedure che trovano il proprio fondamento normativo, al pari di quanto osservato per le verificazioni indirette, nelle disposizioni che regolano i metodi di determinazione della base imponibile» (p. 36).

CAPITOLO IV

Le garanzie a tutela del contribuente

4.1. Le autorizzazioni

Riassumendo brevemente, la disciplina predisposta dagli artt. 52 d.P.R. 633/1972 e 33 d.P.R. 600/1973 prevede un ampio ventaglio di ipotesi con cui l'amministrazione finanziaria può interfacciarsi nell'esecuzione di accertamenti fiscali. Per ognuna di queste ipotesi, gli articoli in questione richiedono, per il compimento delle operazioni di accesso, ispezione e verifica, l'ottenimento preventivo ⁽²⁵¹⁾, da parte dei funzionari che eseguono l'accesso, di apposite autorizzazioni, la cui previsione si giustifica a causa, in alcuni casi, dell'alto grado di intrusività delle operazioni a cui sono preordinate e, in altre ipotesi, della particolarità degli elementi che si vogliono acquisire.

Il legislatore, in particolare, predispone un sistema autorizzatorio caratterizzato da una marcata graduazione, al fine di porre tutele sempre più ampie alla libertà domiciliare e assicurare «maggior protezione ai luoghi nei quali si svolge la vita familiare ovvero nei quali vengono esercitate altre libertà costituzionalmente garantite» ⁽²⁵²⁾.

Si può, infatti, osservare come il legislatore preveda, nella maggior parte dei casi, l'intervento autorizzativo da parte di uffici dell'amministrazione stessa, al fine, si può ritenere, di garantire il buon andamento e l'efficienza dell'azione della pubblica

(251) Il fatto che l'autorizzazione debba essere ottenuta prima dell'esercizio dell'accesso ai locali del contribuente si può ricavare dall'art. 52, commi 1 e 2, d.P.R. 633/1972, i quali prevedono, rispettivamente, che «*gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione*» e che «*l'accesso [...] può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica*», nonché dall'art. 33, co. 6, d.P.R. 600/1973, il quale subordina l'accesso alla «*previa autorizzazione*» del Direttore regionale o del Comandante regionale.

(252) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 269.

amministrazione, come richiesto dall'art. 97 Cost. ⁽²⁵³⁾; mentre, invece, viene richiesto l'intervento necessario dell'autorità giudiziaria – ovvero del Procuratore della Repubblica – qualora sia necessario procedere ad accessi presso private abitazioni ⁽²⁵⁴⁾, ovvero per effettuare perquisizioni personali o per l'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, ripostigli e simili: in questi ultimi casi, infatti, la previsione normativa risponde alle tutele richieste dalla Carta costituzionale, la quale impone l'intervento giurisdizionale nei casi in cui si debba procedere a limitazioni della libertà personale – al pari della libertà domiciliare, qualora si tratti di misure coercitive ⁽²⁵⁵⁾ – o della libertà e segretezza della corrispondenza.

In questa graduazione bisogna, però, notare anche l'ampio ventaglio di soggetti che il legislatore legittima a rilasciare tali autorizzazioni; in particolare, quello che emerge dalla normativa in esame è la marcata diversità tra i vari soggetti autorizzanti, i quali, da un lato, si identificano in soggetti massimamente estranei all'attività amministrativa finanziaria – nel caso, appunto, dell'autorità giudiziaria – mentre, dall'altro, si pongono in uno schema gerarchico interno all'amministrazione stessa, essendo richiesto l'intervento autorizzativo, in alcuni casi, del responsabile dello stesso ufficio procedente – o il comandante di zona per la Guardia di Finanza – e, nel caso di accessi presso istituti di credito o presso l'amministrazione postale, del capo di un ufficio diverso e posto in una posizione gerarchicamente superiore rispetto a quello richiedente – il direttore regionale delle entrate o del comandante regionale – ma comunque facente pa-

(253) Cfr. S. Stufano, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., pp. 257 ss.

(254) O in luoghi diversi da quelli indicati dal co. 1 dell'art. 52 d.P.R. 633/1972.

(255) V. Il precedente paragrafo 2.2.6.

rte della stessa amministrazione.

Queste previsioni hanno indotto la dottrina a ritenere che all'interno della denominazione di "autorizzazione" vengano fatti rientrare provvedimenti che si discostano dalla definizione proposta dalla dottrina amministrativa, la quale ritiene questione ormai assodata la diversità tra soggetto autorizzante e soggetto autorizzato ⁽²⁵⁶⁾. Infatti, secondo alcuni autori, se si seguisse questa impostazione definitoria, andrebbe negata la qualifica di "autorizzazione" a quella rilasciata dal capo dell'ufficio procedente all'accertamento ⁽²⁵⁷⁾, mentre vi rientrerebbero quelle rilasciate dal Procuratore della Repubblica e, in generale, dall'autorità giudiziaria, nonché – forse – quelle rilasciate dalla Direzione regionale, trattandosi di un ufficio diverso da quello materialmente procedente all'accertamento.

Indipendentemente, però, da tali distinzioni classificatorie, le autorizzazioni di cui in argomento sono tutte accomunate dal fine di essere dirette a superare i limiti posti dal legislatore ai poteri istruttori di cui risulta dotata l'amministrazione finanziaria, avendo «un ruolo sostanzialmente preparatorio rispetto all'atto o all'azione dei verificatori» ⁽²⁵⁸⁾. Queste, infatti, chiamano il soggetto legittimato a rilasciarle ad effettuare un controllo sull'esercizio dei poteri istruttori, al fine di vagliare la loro legittimità, nonché per delimitarne e orientarne l'applicazione.

(256) V. P. Gasparri, *Autorizzazione (dir. Amm.)*, in *Enciclopedia del diritto*, IV, Milano, 1959, pp. 510.

(257) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 274; v. anche L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., p. 351, la quale ritiene tale autorizzazione unicamente un «*documento comprovante la legittimazione attiva dei funzionari*», nonché I. Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, Giuffrè, Milano, 1993, p. 242.

(258) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 275.

Infatti, essendo le autorizzazioni previste a tutela, soprattutto, del contribuente sottoposto ad accertamento, la loro previsione normativa va a costituire condizione di legittimità per le attività istruttorie, individuando gli elementi che queste devono contenere per poter esplicare effetti al di fuori della sfera dell'amministrazione procedente.

La legge, infatti, nelle varie ipotesi esaminate al capitolo precedente, richiede che le autorizzazioni abbiano contenuti – più o meno – predeterminati, richiedendo, ad esempio, l'indicazione, *ex art. 52, co. 1, d.P.R. 633/1972*, dello scopo per cui viene eseguito l'accesso, ovvero, come disposto dall'*art. 12, co. 2, l. 212/2000*, «delle ragioni che l'abbiano giustificato e dell'oggetto che la riguarda» ⁽²⁵⁹⁾.

Allo stesso modo, lo Statuto del contribuente richiede che, in caso di necessità di proroga dei tempi di permanenza dei verificatori presso il contribuente, i motivi che giustificano la proroga dei termini vengano espressamente «individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio» ⁽²⁶⁰⁾, il quale, si può ritenere, dovrà rilasciare un'ulteriore autorizzazione.

Viene poi circoscritto, dal legislatore, lo scopo per l'esecuzione di accessi presso abitazioni – e «locali diversi» da quelli di cui al *co. 1 dell'art. 52 d.P.R. 633/1972* –, i quali possono essere effettuati per reperire prove di violazioni tributarie (le quali, si può ritenere, vadano indicate nell'autorizzazione stessa) e unicamente in presenza di «gravi indizi di violazioni».

(259) In particolare, l'articolo in questione impone che tali elementi costituiscano oggetto di un'apposita informazione a cui il contribuente ha diritto prima dell'inizio delle operazioni di verifica.

(260) *Art. 12, co. 5, l. 212/2000*.

Ancora più specifica è, invece, la previsione relativa all'autorizzazione all'accesso presso i soggetti di cui ai nn. 5) e 7) degli artt. 51 d.P.R. 633/1972 e 32 d.P.R. 600/1973. Infatti, l'accesso presso le pubbliche amministrazioni e gli enti di cui ai nn. 5) viene espressamente finalizzato alla rilevazione di dati e notizie in relazione a «soggetti indicati singolarmente o per categorie»; mentre l'accesso presso i soggetti di cui ai nn. 7), oltre ad essere anch'esso finalizzato all'acquisizione di specifiche informazioni, viene ulteriormente condizionato alla infruttuosa richiesta dei medesimi dati e notizie per cui si procede ovvero al sospetto che, in caso la banca abbia adempiuto alla previa richiesta di comunicazione, quanto comunicato sia incompleto o inesatto.

In tutti questi casi, quindi, si può vedere come il legislatore richieda che nell'autorizzazione siano espressamente indicati gli elementi per individuare i soggetti nei cui confronti si procede, lo scopo dell'azione ed i locali eventualmente interessati, al fine di «stabilire i limiti oggettivi, soggettivi e funzionali» ⁽²⁶¹⁾ alle operazioni di accesso.

4.1.1. Il controllo preventivo del capo dell'ufficio procedente e del Direttore regionale delle entrate

Se, quindi, gli elementi finora descritti vanno a costituire condizione di legittimità per l'esercizio del potere di accesso al fine di garantire tutela ai diritti inviolabili dei contribuenti sottoposti ad accertamento, è chiaro come i soggetti che vengono dalla legge legittimati a rilasciare tali autorizzazioni siano, prima di farlo, chiamati ad effettuare dei controlli sulle richieste dei soggetti precedenti

(261) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 280.

all'accesso; controlli il cui contenuto varierà in base alla posizione del soggetto autorizzante ⁽²⁶²⁾.

Nel caso in cui la legge richieda l'autorizzazione da parte del capo dell'ufficio procedente, è da ritenere che questo non sia chiamato a svolgere unicamente un controllo sulla sussistenza delle condizioni di legittimità, ma dovrà spingersi anche ad una valutazione relativamente all'opportunità e all'utilità della misura istruttoria richiesta, ovvero valutando, secondo i principi di proporzionalità e ragionevolezza ⁽²⁶³⁾, se l'accesso costituisca il miglior mezzo per raggiungere i fini dell'accertamento o se, invece, sia sufficiente e, quindi, preferibile compiere atti istruttori meno intrusivi nei confronti del contribuente.

Proprio in questa prospettiva è, infatti, rilevante la previsione dell'art. 12, co. 1, l. 212/2000, il quale richiede che l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche presso attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali avvenga, al fine di arrecare il minor danno ai diritti del contribuente, «sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo», le quali dovranno essere esposte dai richiedenti e valutate dal soggetto autorizzante. Per le medesime finalità di tutela, lo stesso art. 12, co. 1, prevede che, qualora si ritenga opportuno – in «casi eccezionali e urgenti» – procedere alle verifiche fuori dell'orario di attività del contribuente e prescindendo da modalità che siano tali da arrecare la minore turbativa, le ragioni che giustificano questa deroga siano adeguatamente documentate.

Le stesse valutazioni andranno, poi, svolte dal capo ufficio qua-

(262) V. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., pp. 280 ss.

(263) La cui violazione viene vista come un vizio di legittimità da I. Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., p. 245.

lora gli sia richiesta l'autorizzazione per la proroga della permanenza dei verificatori presso il contribuente ⁽²⁶⁴⁾, per la quale dovrà valutare la sussistenza di «casi di particolare complessità dell'indagine» ⁽²⁶⁵⁾.

I controlli finora analizzati dovranno, inoltre, essere eseguiti anche qualora ad autorizzare l'accesso sia chiamato il Direttore regionale delle entrate, quindi qualora sia richiesta l'autorizzazione ad accedere presso i soggetti di cui ai nn. 7) degli artt. 51 d.P.R. 633/1972 e 32 d.P.R. 600/1973.

Il Direttore regionale è, poi, chiamato ad effettuare ulteriori controlli sulla sussistenza delle condizioni richieste dall'art. 33 d.P.R. 600/1973 per procedere all'accesso presso tali soggetti. Sarà, pertanto, chiamato a verificare, innanzitutto, che sia stata previamente eseguita la richiesta di comunicazione dei dati e delle notizie che interessano; qualora alla richiesta non vi sia stata risposta da parte dell'ente interrogato, il Direttore regionale sarà chiamato a riscontrare solamente l'inadempienza di quest'ultimo; qualora, invece, vi sia stata risposta, ma sussistono dubbi sulla completezza o l'attendibilità dei dati comunicati, il controllo dovrà vertere sulla fondatezza dei sospetti avanzati dall'ufficio precedente.

Risulta dubbio il caso in cui, alla richiesta di comunicazione, l'ente interrogato risponda di non aver mai intrattenuto alcun rapporto con il contribuente indicato nella richiesta di informazioni. In questo caso, infatti, non vi è alcuna comunicazione di dati all'amministrazione richiedente, ma questo non si può certo considerare un'inottemperanza da parte della banca. Pertanto, si ritiene che, in caso di

(264) Nonché per il ritorno presso i locali del contribuente a seguito della conclusione del procedimento, essendo richiesto l'«assenso motivato del dirigente dell'ufficio».

(265) Art. 12, co. 5, l. 212/2000.

sospetti sulla veridicità di tale risposta negativa, il Direttore regionale a cui sia richiesta l'autorizzazione per procedere all'accesso dovrà valutare la fondatezza di tali sospetti ⁽²⁶⁶⁾.

Infine, si può ricordare che, pur in assenza di un'indicazione espressa relativamente all'autorizzazione da rilasciare in caso di accesso presso i soggetti di cui ai nn. 5) degli artt. 51 d.P.R. 633/1972 e 32 d.P.R. 600/1973, si può ritenere applicabile, in base alla natura del soggetto presso cui si accede, alternativamente la disciplina predisposta dai commi 1 e 2 dell'art. 52 d.P.R. 633/1972 ⁽²⁶⁷⁾: pertanto, qualora si rientri nelle ipotesi previste dal comma 1, il capo dell'ufficio procedente sarà tenuto ad effettuare i controlli finora esposti per il rilascio dell'autorizzazione; altrimenti, nel caso in cui si rientri nei «luoghi diversi» di cui al comma 2, l'autorità giudiziaria interpellata dovrà operare secondo quanto verrà detto nel prossimo paragrafo.

4.1.2. Il controllo preventivo dell'autorità giudiziaria

Per quanto riguarda le autorizzazioni dell'autorità giudiziaria, la legge non sempre precisa il contenuto che tali autorizzazioni devono avere, essendo previsto unicamente che, nelle ipotesi disciplinate dall'art. 52, co. 2, d.P.R. 633/1972, la richiesta dell'ufficio procedente contenga l'indicazione di «gravi indizi di violazioni».

È da considerare, infatti, che l'intervento giurisdizionale viene, in alcune circostanze, richiesto dalla legge al fine di rispettare precise disposizioni costituzionali dettate a tutela dei diritti inviolabili.

La Costituzione, però, non richiede l'intervento dell'autorità giudiziaria per l'esecuzione di “accertamenti” e “ispezioni” qualora

(266) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 284.

(267) V. il precedente paragrafo 3.2.6.

siano effettuate «a fini economici o fiscali»⁽²⁶⁸⁾; il che può portare a ritenere che tale intervento predisposto dal legislatore costituisca un requisito più garantista rispetto a quanto richiesto dal costituente. Il che, però, non esclude che il controllo giurisdizionale rappresenti più che un mero atto dovuto, richiedendo, invece, un bilanciamento degli interessi del fisco con la tutela dei diritti del contribuente e, quindi, subordinando l'azione dell'amministrazione finanziaria verso i luoghi più strettamente riservati e intimi ad un «previo vaglio da parte di un soggetto che dia istituzionali garanzie di terzietà rispetto alle parti interessate»⁽²⁶⁹⁾. Pertanto, non si può ritenere che l'intervento del magistrato, pur non essendo gerarchicamente sovraordinato all'ufficio procedente, costituisca unicamente un controllo formale sui requisiti dell'accesso.

La legge, però, pur subordinando la richiesta di autorizzazione all'accesso *ex art. 52, co. 2, d.P.R. 633/1972* all'indicazione di gravi indizi di violazione, non indica espressamente cosa l'autorità giudiziaria sia chiamata a verificare. Seppur parte della dottrina sia incline a ritenere che oggetto della valutazione giurisdizionale sia la gravità degli indizi⁽²⁷⁰⁾, è più ragionevole ritenere che il controllo del magistrato debba orientarsi alla gravità delle violazioni tributarie oggetto dell'accertamento, affinché venga effettuato un controllo sulla necessità e sulla proporzionalità della misura da adottare – l'accesso,

(268) Art. 14, co. 3, Cost., di cui al precedente paragrafo 2.2.6.

(269) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 285.

(270) V. L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., p. 354-355, la quale ritiene che «ciò che l'organo deve valutare non è il fatto se la violazione commessa sia così grave da legittimare l'accesso, ma se le prove della sua esistenza sono gravi, essendo già stabilito dalla legge che l'esistenza della violazione, accertata dall'organo competente, legittima l'accesso».

appunto – in rapporto con le restrizioni delle libertà inviolabili che deriverebbero dalla misura stessa ⁽²⁷¹⁾.

Inoltre, le valutazioni dell'autorità giurisdizionale finora espresse, secondo parte della dottrina, si rendono ancora più necessarie in ogni caso in cui venga richiesto l'intervento giurisdizionale al fine di assumere le altre misure istruttorie limitative delle libertà del contribuente previste dalle norme in esame, ovvero nei casi in cui l'autorizzazione sia preordinata all'esecuzione di perquisizioni personali o all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, ecc. ⁽²⁷²⁾. In questi casi, infatti, è la stessa Costituzione che richiede l'intervento giurisdizionale – trattandosi di misure espressamente riconosciute come coattive – a tutela delle libertà personale, domiciliare e di corrispondenza, al fine di garantire che il soggetto autorizzante effettui una valutazione relativamente alla sussistenza di effettivi e fondati sospetti che consentano di ritenere che, tramite l'esercizio di tali poteri ispettivi, si possano reperire elementi utili alle indagini, ponderando, soprattutto, la possibilità di reperire tali elementi in altro modo ⁽²⁷³⁾.

4.2. L'obbligo di motivazione

Conseguenza del controllo svolto dai soggetti autorizzanti non può che essere l'esposizione dei risultati di tale controllo all'interno dell'atto autorizzatorio stesso, ovvero tramite l'esposizione dell'iter logico seguito nella valutazione della richiesta tramite la motivazione dell'autorizzazione rilasciata.

(271) Cfr. I. Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., pp. 249-250.

(272) *Ex art. 52, co. 3, d.P.R. 633/1972.*

(273) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., pp. 287-288.

La motivazione dell'autorizzazione, infatti, consente di dar conto del controllo svolto sull'esistenza dei presupposti, richiesti dalla legge, per l'esercizio dei poteri di accesso, ispezione e verifica – nonché di perquisizione e di apertura coattiva – tramite l'esposizione delle ragioni di fatto e di diritto che hanno portato al suo rilascio, anche, e soprattutto, in vista della successiva rilevazione di eventuali vizi istruttori e, quindi, dell'apertura di possibili procedimenti giudiziari.

La stessa motivazione va, anzi, considerata elemento essenziale dell'atto autorizzatorio, soprattutto stante la previsione dell'art. 7 dello Statuto del contribuente ⁽²⁷⁴⁾, il quale impone che «gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 ⁽²⁷⁵⁾».

È da rilevare, infatti, che l'art. 7 impone l'obbligo di motivazione generalmente a tutti gli «atti dell'amministrazione finanziaria» e non solo alla più ristretta categoria dei «provvedimenti di accertamento».

Si può, comunque, comprendere come l'ampiezza della motivazione degli atti autorizzatori sarà più ridotta rispetto all'atto conclusivo dell'accertamento. Nell'emettere l'atto autorizzatorio, infatti, il soggetto autorizzante è necessariamente chiamato anche a calibrare

(274) Un obbligo di motivazione veniva comunque, generalmente, derivato dall'art. 97 Cost., come anche visto al precedente paragrafo 2.3.

(275) Il quale dispone che: «1. Ogni provvedimento amministrativo, compresi quelli concernenti l'organizzazione amministrativa, lo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale, deve essere motivato, salvo che nelle ipotesi previste dal comma 2. La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione della amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria.

2. La motivazione non è richiesta per gli atti normativi e per quelli a contenuto generale.

3. Se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l'atto cui essa si richiama.

4. In ogni atto notificato al destinatario devono essere indicati il termine e l'autorità cui è possibile ricorrere.»

ulteriori interessi, quali le esigenze coinvolte nel momento dell'esecuzione delle indagini, come, primariamente, la non diffusione delle notizie acquisite e la segretezza istruttoria. Allo stesso modo, qualora l'accesso coinvolga soggetti terzi, sarà necessario limitare le informazioni contenute nell'autorizzazione, al fine di tutelare la riservatezza delle notizie relative al contribuente sottoposto a verifica ⁽²⁷⁶⁾.

Guardando al contenuto da esporre in motivazione, si è detto più volte come l'art. 12, co. 1, l. 212/2000 imponga, per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche, la presenza di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo, al fine di garantire il contribuente da inutili e sproporzionate intrusioni limitative della sua libertà domiciliare: è da ritenere, quindi, che le valutazioni sulla sussistenza di tali condizioni debbano essere integrate nell'atto autorizzatorio tramite la sua motivazione, anche al fine di consentire il controllo sulla loro sussistenza e, quindi, sull'esistenza di eventuali vizi, anche al contribuente.

Da questo punto di vista, inoltre, lo stesso art. 12, al comma 2, riconosce espressamente il diritto del contribuente, in apertura delle operazioni di accesso, ad essere «informato delle ragioni che l'abbiano giustificata»: il che sembra supportare la necessità che tali informazioni siano contenute nell'autorizzazione rilasciata ai verificatori intervenuti all'accesso e della quale dovrà, si può ritenere, essere consegnata copia al contribuente in apertura delle operazioni ⁽²⁷⁷⁾.

(276) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 290.

(277) Le stesse considerazioni possono essere svolte relativamente agli atti che autorizzano la proroga della permanenza in sede e che autorizzano i verificatori a ritornare dopo la chiusura delle operazioni di verifica previste dall'art. 12, co. 5, l. 212/2000. Infatti, prevede tale articolo, la proroga è possibile solo nei «casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio», mentre, per il ritorno dei verificatori presso il contribuente a seguito della conclusione degli accertamenti, è richiesto che il dirigente dell'ufficio dia il proprio «assenso motivato».

Pertanto, è chiaro come sia necessaria l'indicazione, nell'atto autorizzatorio, delle ragioni di fatto e di diritto che hanno indotto il soggetto autorizzante a consentire l'accesso presso il contribuente, stante soprattutto l'incidenza che tale atto istruttorio ha sui diritti di libertà personale, domicilio e segretezza della corrispondenza del soggetto che lo subisce.

Inoltre, la circostanza che l'autorizzazione sia un atto preparatorio dell'accesso non esclude la sua inclusione all'interno della categoria dei provvedimenti amministrativi, rappresentando, infatti, esercizio di una funzione amministrativa ed essendo idoneo a produrre effetti sulle posizioni giuridiche di singoli e condizionando la legittimità dell'esercizio dei poteri istruttori.

Da questo punto di vista, può risultare dubbia, però, l'inclusione, tra gli atti sottoposti a motivazione, dell'autorizzazione rilasciata dall'autorità giudiziaria, in quanto, pur essendo riconosciuta come un atto materialmente amministrativo ⁽²⁷⁸⁾, essa promana da un soggetto estraneo all'apparato amministrativo. Tale dubbio, in particolare, è ancora più evidente se si guarda al sopracitato art. 7, il quale, nell'imporre l'obbligo di motivazione, si riferisce esplicitamente solo agli «atti dell'amministrazione finanziaria».

Ma, oltre al fatto che le autorizzazioni rilasciate dall'autorità giudiziaria condividono la natura oggettivamente amministrativa con quelle rilasciate dai vari uffici dell'amministrazione finanziaria, bisogna considerare come le istanze di tutela del contribuente che la motivazione sottende non possono venir meno unicamente a causa del soggetto da cui l'autorizzazione proviene; anzi: data la posizione di

(278) V. Cass., SS. UU. civ., sent. 8 agosto 1990, n. 8062.

terzietà e imparzialità di cui è rivestita l'autorità giudiziaria, risulterebbe «veramente poco ragionevole che proprio gli atti di autorizzazione più rilevanti sotto il profilo della garanzia del corretto uso dei poteri istruttori fossero esonerati dall'obbligo di motivazione»⁽²⁷⁹⁾.

Va, infine, considerato che, nei casi di autorizzazione all'esecuzione di perquisizioni personali o di aperture coattive, sussiste, sempre e comunque, in capo all'autorità giudiziaria l'obbligo di motivazione, in quanto tale obbligo discende direttamente da norme costituzionali, le quali impongono che le limitazioni ai diritti inviolabili della persona non possano essere predisposte dall'autorità giudiziaria «se non per atto motivato»⁽²⁸⁰⁾.

Pertanto, indipendentemente da quanto disposto dall'art. 7 l. 212/2000, si può ritenere che l'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica debba comunque presentare l'iter argomentativo seguito nel controllo dei presupposti dell'accesso⁽²⁸¹⁾.

4.3. La tutela del segreto professionale

Nell'ambito delle garanzie previste dall'ordinamento tributario, rilevante è certamente anche la disciplina apprestata dal legislatore relativamente alla tutela del segreto professionale, il quale rappresenta un dovere, a carico di chi esercita un'attività professionale, di riserbo relativamente a dati e notizie relative a propri clienti e ap-

(279) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., pp. 298-299.

(280) V., in particolare, gli artt. 13, 14 e 15 Cost., ma anche l'art. 111, co. 6, Cost., il quale prevede che «tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati».

(281) Cfr. I. Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., pp. 251-252, e G. Falsitta, *Accessi, ispezioni e verifiche dell'amministrazione finanziaria negli studi professionali*, cit., p. 336. Vd. anche Cass., SS.UU. civ., 8062/1990, la quale ha individuato il contenuto della motivazione nel «controllo di carattere sostanziale» diretto a valutare la «esistenza in concreto degli indizi di violazione delle leggi tributarie segnalati dall'Autorità competente per stabilire se essi sussistano effettivamente e siano o meno gravi».

prese nell'espletamento della propria attività professionale.

Il riconoscimento di tale dovere, in particolare, avviene in diverse disposizioni presenti in vari ambiti dell'ordinamento, le quali sono accomunate dall'intento di tutelare la riservatezza del cliente cui le informazioni si riferiscono. Per alcune professioni, infatti, tale dovere viene espressamente previsto dai relativi ordinamenti professionali ⁽²⁸²⁾.

La tutela di tale segreto viene, inoltre, prevista nell'ambito dei procedimenti penali, dove viene disposto, ad esempio, che i professionisti non possano essere obbligati a deporre su quanto conosciuto in ragione della propria professione, così come non possono essere obbligati a consegnare, all'autorità giudiziaria che ne faccia richiesta, atti, documenti e ogni altra cosa che dichiarino essere coperta dal segreto professionale ⁽²⁸³⁾. Nell'ambito dei processi civili, invece, è prevista la facoltà, per il professionista, di astenersi dal testimoniare ⁽²⁸⁴⁾.

È da riconoscere, anzi, che l'ordinamento prevede che la divulgazione senza giusta causa, operata da chiunque eserciti un'arte o una professione, di quanto conosciuto per tale attività, è penalmente punibile ⁽²⁸⁵⁾.

Infine, come visto al capitolo precedente, anche il legislatore tributario riconosce espressa tutela al segreto professionale ⁽²⁸⁶⁾. In particolare, viene previsto che il professionista debba essere presente durante lo svolgimento di un accesso da parte dell'amministrazione finanziaria presso il proprio studio al fine di eccepire tale segreto in

(282) Viene previsto, ad esempio, per gli avvocati dall'art. 13 r.d.l. 27 novembre 1935, n. 1578 e per i dottori commercialisti dall'art. 5 d.P.R. 27 ottobre 1955, n. 1067.

(283) Cfr. artt. 200 e 256 c.p.p.

(284) Cfr. art. 249 c.p.c.

(285) Cfr. art. 622 c.p.

(286) Cfr. art. 52, co. 1 e 3, d.P.R. 633/1972. V. i precedenti paragrafi 3.2.2. e 3.3.4.

ragione del contenuto e della natura dei documenti e delle notizie richiesti dai funzionari che procedono all'accertamento: eccezione che può essere superata previo l'ottenimento di un'apposita autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina.

Relativamente a tale autorizzazione, però, non risulta chiaro se questa possa essere emessa al fine di consentire di superare l'opposizione del segreto professionale, seppur legittimamente eccepito, e inibendolo, quindi, nei confronti dell'amministrazione finanziaria; ovvero richieda una valutazione, da parte dell'autorità giudiziaria relativamente alla fondatezza di tale eccezione.

A tal riguardo, si potrebbe ritenere che il legislatore tributario abbia voluto discostarsi dalla normativa processuale penale – la quale, stante il disposto degli artt. 75 d.P.R. 633/1975 e 70 d.P.R. 600/1973, risulterebbe applicabile in assenza di una espressa previsione in campo tributario – consentendo all'amministrazione di superare l'opposizione del segreto anche qualora sia legittimamente opposto. Tale tesi potrebbe, tra l'altro, essere supportata grazie al richiamo, effettuato dall'art. 52, co. 3, d.P.R. 633/1972, all'art. 103 c.p.p., la cui norma risulta, in ogni caso, «ferma»: tale previsione, infatti, potrebbe far ritenere che l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria consentirebbe una deroga al segreto professionale anche al di fuori di quanto previsto dal codice di rito, ma mai derogando a quanto disposto dall'art. 103.

Seguendo questa tesi, pertanto, l'autorità giudiziaria sarebbe chiamata a valutare la necessità del superamento di tale segreto, comparandolo con le esigenze dell'indagine tributaria. Si tratterebbe, allora, di un bilanciamento tra valori costituzionali, in quanto si

vedono contrapposti la tutela della riservatezza con l'interesse tributario dello Stato.

Ma un'impostazione del genere non può che creare qualche perplessità, in quanto, affermando ciò, si riterrebbe che il legislatore abbia voluto inserire, in materia tributaria, una disciplina certamente più permissiva e meno garantista rispetto a quella processual-penalistica.

È certamente da considerare la diversità dei fini e, soprattutto, delle conseguenze degli accertamenti svolti in ambito amministrativo-tributario rispetto a quelli svolti in ambito penale. Ma questi non sempre risultano l'uno indipendente dall'altro: infatti, è ben possibile che atti e risultanze istruttori effettuati in campo tributario possano entrare in sede penale, stante il dovere dell'amministrazione finanziaria e della Guardia di Finanza di segnalare alla Procura eventuali notizie di reato. Pertanto, consentendo il superamento del segreto professionale, anche qualora legittimamente eccepito, in ambito tributario, si può correre il rischio di consentire l'entrata, in un procedimento penale, di informazioni che, altrimenti, non sarebbe stato possibile acquisire.

È, quindi, preferibile ritenere che l'autorità giudiziaria, anche in ambito tributario, non possa derogare al segreto professionale: pertanto, qualora tale segreto venga legittimamente opposto in sede di accesso, non potrà essere emessa alcuna autorizzazione a favore dell'amministrazione finanziaria.

È da rilevare, infine, che la normativa tributaria non indica espressamente quali documenti e notizie possano essere coperti da segreto: è da ritenere, pertanto, che l'opposizione del segreto debba essere conseguenziale a valutazioni personali del professionista,

basate sul rispetto delle regole dell'etica professionale. Inoltre, tale valutazione dipenderà, certamente, dal tipo di attività esercitata in concreto dal professionista, nonché dal legame che esiste tra questa e le informazioni detenute dal professionista.

È, infatti, da ritenere che ciò che rileva ai fini dell'opposizione del segreto professionale è l'obbligo di non divulgazione delle notizie e dei documenti che sono strettamente legati all'esercizio dell'attività professionale, non potendosi far rientrare in tale copertura tutte le notizie e i documenti di cui il professionista venga a conoscenza in occasione dello svolgimento della propria attività, anche se riguardanti i propri clienti ⁽²⁸⁷⁾.

È da ritenere, inoltre, che si possano certamente escludere dalla copertura del segreto professionale gli atti pubblici, data – appunto – la loro natura pubblica. Parimenti, si possono escludere le scritture contabili – in quanto documenti che la legge stessa impone di redigere ai fini tributari – nonché le fatture e le ricevute fiscali – la cui conservazione viene imposta, sempre per legge, in vista dell'effettuazione di controlli fiscali ⁽²⁸⁸⁾.

Pertanto, si possono esemplificativamente ritenere coperte da segreto professionale: le cartelle cliniche dei pazienti di un medico; gli appunti redatti dal professionista in occasione di incontri con i propri clienti o, comunque, formulati nell'esecuzione del proprio incarico professionale, qualora questi contengano informazioni attinenti agli incarichi medesimi; i fascicoli dei difensori e specificamente gli atti di istruzione delle pratiche. In genere, quindi, tutti quei documenti

(287) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 367.

(288) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., pp. 367-368. Parimenti si è, più di recente, espressa la Corte di Cassazione con la sent. 29 ottobre 2020, n. 34020 della III Sezione penale.

e quelle notizie che, pur in qualche misura connessi con operazioni aventi un risvolto tributario, rientrano in quell'area di riserbo che l'esercizio di una certa professione normalmente richiede.

4.4. Il processo verbale di chiusura delle operazioni e l'instaurazione del contraddittorio preaccertativo

Di tutte le operazioni che vengono svolte dai funzionari dell'amministrazione finanziaria, l'art. 52, co. 6, d.P.R. 633/1972 prescrive che sia redatto processo verbale, il quale indichi, nello specifico, «le ispezioni e le rilevazioni eseguite», nonché «le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute». Prevede, inoltre, l'art. 12, co. 4, l. 212/2000, che all'interno del verbale venga dato atto di tutte le osservazioni e dei rilievi che il contribuente – o chi lo assista – abbiano sollevato nel corso delle operazioni di accertamento.

Tale verbale, predisposto dagli stessi verificatori intervenuti all'accesso, deve, poi, essere sottoscritto dal contribuente – o da chi lo rappresenta – ovvero, in caso di mancata sottoscrizione, deve indicare il motivo.

Di tale verbale, infine, l'art. 52 richiede che ne venga rilasciata copia allo stesso contribuente, riconoscendo, anzi, tale rilascio quale suo diritto.

Tale prescrizione acquista particolare rilievo in relazione alle garanzie predisposte dal legislatore a tutela dei diritti del contribuente: infatti, così come il sistema di autorizzazioni prodromiche all'accesso consente, al contribuente che vi è sottoposto, di effettuare un controllo sulla loro legittimità e, quindi, sul rispetto delle garanzie predisposte nei confronti dei suoi diritti, la redazione del verbale e il

suo rilascio gli consente, invece, di effettuare un controllo a posteriori sulle operazioni di accertamento a cui è stato sottoposto, garantendogli, anzi, la possibilità di instaurare un contraddittorio con l'amministrazione finanziaria.

Predisporre, infatti, l'art. 12, co. 7, l. 212/2000 che, a seguito del rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni, «il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori». Tale disposizione, quindi, riconosce un diritto, spettante al contribuente, di presentare osservazioni e richieste agli uffici dell'amministrazione relativamente a quanto emerso nel corso delle indagini, obbligando, anzi, l'ufficio accertatore a valutare quanto comunicato dal contribuente stesso.

In più occasioni la Corte di Cassazione è dovuta intervenire per chiarire il legame intercorrente tra il verbale previsto dall'art. 52, co. 6, d.P.R. 633/1972 e quello previsto dall'art. 12, co. 7, l. 212/2000. Tali interventi, in particolare, si sono resi necessari in quanto l'Agenzia delle Entrate – in alcuni casi supportata dalla giurisprudenza di merito – sosteneva la non coincidenza tra i due processi verbali qualora l'accesso si fosse svolto all'unico fine di reperire documenti facenti capo al contribuente, svolgendosi il loro controllo successivamente presso gli uffici dell'amministrazione stessa (e non presso il contribuente). Ma la Suprema Corte ha più volte ribadito che «la l. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non prevede alcuna distinzione, nemmeno in via interpretativa, tra verbale di chiusura di operazioni di controllo o di mero accesso istantaneo finalizzato ad acquisire documentazione», riconoscendo, anzi, che «la redazione di un verbale è sempre necessaria, anche in caso di mera acquisizione di

documentazione, alla luce del chiaro disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 6»⁽²⁸⁹⁾.

In ogni caso, rilevante dal punto di vista delle garanzie del contribuente è quanto disposto sempre dall'art. 12, co. 7, l. 212/2000, in quanto tale norma crea, a seguito del rilascio del verbale di chiusura delle operazioni, un arco temporale all'interno del quale gli uffici accertatori non possono emettere alcun avviso di accertamento nei confronti del contribuente. Solo allo scadere dei sessanta giorni l'amministrazione finanziaria, valutate le risultanze dell'istruttoria e le eventuali comunicazioni del contribuente, potrà emettere tale avviso, «salvo casi di particolare e motivata urgenza»⁽²⁹⁰⁾.

È in queste circostanze, inoltre, che si inserisce quanto disposto dal medesimo art. 12 al quinto comma, il quale prevede la possibilità per l'amministrazione finanziaria di disporre un nuovo accesso «per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica», sempre che non venga ritenuto sufficiente esercitare gli altri poteri istruttori di cui è dotata dalla legge.

Importa qui sottolineare che, relativamente alle comunicazioni e osservazioni presentate dal contribuente, l'amministrazione finanziaria è tenuta a darne conto nella motivazione dell'atto impositivo, in quanto si può ritenere che «gli elementi adottati dal contribuente nelle proprie deduzioni integrano i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione di emettere l'avviso di

(289) Cass., sez. VI civ., ord. 11 gennaio 2019, n. 582; v. anche: Cass., sez. V civ., ord. 16 maggio 2019, n. 13176; Cass., sez. V civ., ord. 12 luglio 2018, n. 18290; Cass., sez. V civ., sent. 9 luglio 2014, n. 15624; Cass., sez. V civ., sent. 11 settembre 2013, n. 20770.

(290) Art. 12, co. 7, secondo periodo, l. 212/2000.

accertamento»⁽²⁹¹⁾.

La previsione di tale possibilità di instaurazione di un contraddittorio precedentemente all'emanazione dell'atto accertativo, quindi, pone certamente delle forti tutele a garanzia del contribuente. Infatti, tramite tale contraddittorio, il contribuente ha la possibilità di intervenire attivamente all'interno del procedimento accertativo, facendovi entrare le proprie ragioni e i propri rilievi e anticipando, così, le sue difese nei confronti dell'amministrazione finanziaria. L'anticipazione del diritto di difesa, infatti, consente al contribuente di evitare lesioni ai propri diritti e alle proprie posizioni giuridiche, finalizzandosi, anzi, a scongiurare la necessità di porvi rimedio successivamente tramite azioni giudiziarie⁽²⁹²⁾.

Non si può, inoltre, negare come tale contraddittorio non può che giovare anche all'amministrazione finanziaria stessa, in quanto l'interlocuzione con il contribuente accertato può certamente comportare una maggiore efficacia dell'accertamento stesso, ampliando gli elementi di cognizione che andranno a fondare il successivo – ed eventuale – avviso di accertamento.

4.5. L'accesso illegittimo e la tutela giurisdizionale

Esaminato il significato e la valenza garantista della disciplina esposta al capitolo precedente, risulta ora necessario comprendere le conseguenze che l'ordinamento riconosce qualora tale disciplina non venga rispettata dall'amministrazione finanziaria, in particolare

(291) A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 303.

(292) Cfr. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 310, e L. Tosi, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, cit., p. 386.

vedendo le modalità di tutela che il contribuente può azionare in sede giudiziale contro atti istruttori illegittimamente compiuti.

Da questo punto di vista, è da rilevare, innanzitutto, che l'ordinamento tributario non prevede alcuna espressa disposizione in relazione agli effetti dell'esercizio illegittimo dei poteri istruttori, ma a riguardo è, in più occasioni, intervenuta la giurisprudenza di Cassazione.

La Corte Suprema ha, infatti, ormai riconosciuto come l'esercizio illegittimo dei poteri istruttori può comportare la caducazione del provvedimento accertativo finale, applicando il principio amministrativistico dell'invalidità derivata ⁽²⁹³⁾.

È, infatti, giurisprudenza consolidata l'impugnabilità degli atti istruttori – e in particolare, degli atti autorizzativi – in sede di impugnazione del provvedimento accertativo, ovvero la rilevabilità dell'illegittimità degli atti autorizzativi in sede di impugnazione del provvedimento accertativo davanti al giudice tributario ⁽²⁹⁴⁾.

È, però, da sottolineare che la Corte di Cassazione, in diverse occasioni, ha riconosciuto la non diretta ed autonoma impugnabilità degli atti autorizzativi davanti al giudice tributario. Infatti, tali atti non vengono riconosciuti come compresi tra gli atti tributari impugnabili in base all'art. 19 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ⁽²⁹⁵⁾, in quanto, tale articolo «pur suscettibile di interpretazione estensiva [...] si riferisce, in ogni caso, sempre ad atti dell'Amministrazione finanziaria che, pur

(293) V. Cass., SS.UU. civ., sent. 16 marzo 2009, n. 6315; sent. 4 marzo 2008, n. 5791; sent. 25 luglio 2007, n. 16412.

(294) V., più recentemente, Cass., SS.UU civ., sent. 2 maggio 2016, n. 8587 e sent. 7 maggio 2010, n. 11082.

(295) Tale articolo, in particolare, contiene un'elencazione degli atti verso cui può essere proposto ricorso davanti al giudice tributario, prevedendo espressamente, inoltre, al co. 3, che «*gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente*».

non rivestendo l'aspetto formale proprio di uno di quelli dichiarati espressamente impugnabili, portino comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, suscitando l'interesse a chiedere il controllo di legittimità giurisdizionale»⁽²⁹⁶⁾: pertanto, non viene riconosciuta la loro autonoma impugnabilità in quanto atti infraprocedimentali.

Pur non riconoscendone l'impugnabilità davanti al giudice tributario, la Corte ha, però, allo stesso tempo affermato come l'illegittimità degli atti autorizzatori integri, in ogni caso, una lesione di un diritto soggettivo del contribuente a non subire verifiche fiscali fuori dei casi previsti dalla legge. Infatti, essendo tali autorizzazioni finalizzate a legittimare l'esercizio, da parte dell'amministrazione finanziaria, dei poteri istruttori di cui è dotata e, quindi, del conseguente accertamento, il loro illegittimo rilascio comporterà l'illegittimo esercizio di tali poteri, causando, quindi, una ingiustificata compressione dei diritti del contribuente (di domicilio, di corrispondenza, ma anche di libera iniziativa economica, ecc.).

Pertanto, riconosce la Cassazione, è possibile, per il contribuente, impugnare tali atti davanti all'autorità giudiziaria ordinaria, per far valere, appunto, la lesione di propri diritti. Tale impostazione, inoltre, assume particolare rilievo nei casi in cui, a seguito di un accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria, non venga emesso alcun provvedimento accertativo: infatti, non essendo possibile l'impugnazione degli atti istruttori separatamente da quest'ultimo, qualora questo manchi, non sarebbe possibile far valere alcuna pretesa davanti al giudice tributario.

(296) Cass., SS.UU. civ., sent. 2 maggio 2016, n. 8587.

La Corte, inoltre, ha riconosciuto la possibilità di ricorrere al giudice ordinario non solo nei casi in cui all'accertamento non faccia seguito alcun provvedimento da parte dell'amministrazione finanziaria, ma anche qualora l'adozione del provvedimento impositivo sia completamente estranea ai risultati dell'attività istruttoria illegittimamente eseguita, nonché nel caso in cui, pur essendoci un provvedimento impositivo, questo non venga impugnato dal contribuente.

4.6. La tutela del contribuente nella giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo

Dal punto di vista delle garanzie del contribuente, è interessante, ora, vedere le tutele che, a livello europeo – e in particolare, in rapporto con la CEDU e l'interpretazione che ne viene fornita dalla Corte di Strasburgo –, vengono riconosciute in sede di accertamento fiscale.

Si è già avuto modo di vedere come, in maniera non molto distante da quanto previsto dagli artt. 13, 14 e 15 Cost., la CEDU riconosca piena tutela alla vita privata e familiare, al domicilio e alla corrispondenza di ogni persona ⁽²⁹⁷⁾, consentendo la possibilità, per la pubblica autorità, di mettere in atto interferenze con tali diritti con modalità espressamente previste da precise disposizioni normative; modalità che, «in uno stato di diritto», devono risultare necessarie al perseguimento di specifici finalità di interesse pubblico, tra le quali può certamente farsi rientrare l'interesse fiscale dello stato ⁽²⁹⁸⁾.

A questo proposito, è rilevante sottolineare come la Corte EDU ha avuto modo di pronunciarsi in materia tributaria, rimarcando la

(297) V. il precedente paragrafo 2.2.9. relativamente all'art. 8 CEDU.

(298) Nello specifico, tale interesse viene ritenuto compreso nelle finalità di tutela del «benessere economico» e della «prevenzione dei reati», di cui al par. 2 dell'art. 8 CEDU.

necessità che gli atti istruttori tributari rispettino tale previsione, essendo, quindi, in maniera chiara e facilmente conoscibile, espressamente previsti dalla legge, al fine di consentire al contribuente di poter prevedere la loro applicazione, ponendosi nelle condizione di conformarsi a quanto dalla legge stessa previsto e, soprattutto, consentendogli di controllare e valutare il loro legittimo utilizzo ⁽²⁹⁹⁾.

Strettamente legato a quanto previsto dall'art. 8 CEDU risulta, inoltre, quanto previsto dalla stessa Convenzione all'art. 6 ⁽³⁰⁰⁾, il quale riconosce il diritto di ogni individuo ad accedere a forme di tutela giudiziaria concreta ed effettiva.

Occorre dire che, per lungo tempo, la Corte EDU è stata restia a ritenere applicabile quest'ultima disposizione alla materia tributaria ⁽³⁰¹⁾, facendo perno, soprattutto, sul difficile inquadramento di tale materia all'interno sia dell'ambito civile che di quello penale – espressamente richiamati dallo stesso art. 6.

Ma nonostante le iniziali resistenze, i giudici di Strasburgo hanno riconosciuto l'applicabilità di tale disposizione a specifici ambiti della materia tributaria ⁽³⁰²⁾ ed in particolare, con la sentenza *Ravon*, all'istruttoria tributaria, dove l'applicabilità di tale articolo è stata riconosciuta unanimemente dal collegio giudicante. È, infatti, da

(299) V. Corte EDU, sent. *Bernh Larsen Holding A.S. e altri c. Norvegia*, n. 24117/08, 14 marzo 2013.

(300) Tale articolo riconosce il diritto di ogni individuo ad un equo processo, statuendo che ognuno a diritto «*a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti*».

(301) V. Corte EDU, sent. *Ferrazzini c. Italia*, n. 44759/98, 12 luglio 2001.

(302) V. Corte EDU, sent. *Jussila c. Finlandia*, n. 73053/01, 23 novembre 2006; sent. *Ravon e altri c. Francia*, n. C-18497/03, 21 febbraio 2008; sent. *Bernh Larsen Holding A.S. e altri c. Norvegia*, n. 24117/08, 14 marzo 2013. V., inoltre, per un approfondimento sulle decisioni che hanno aperto la strada alla sentenza *Ravon*, S. Muleo, *L'applicazione dell'art. 6 Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sul vigente schema processuale*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 7-8, IV, 2008, pp. 200 ss.

rilevare come, già nella precedente sentenza *Ferrazzini*, vi fosse una parte minoritaria del collegio giudicante che dubitava della non applicabilità dell'art. 6 alla materia tributaria: in particolare, veniva espressa una diversa interpretazione relativamente alle posizioni giuridiche «di carattere civile» richiamate da tale articolo, le quali, nello specifico, si possono intendere qualificabili come «non penali»⁽³⁰³⁾.

In ogni caso, nella decisione dei giudici sul caso *Ravon*, è stato ritenuto necessario che, qualora venga prevista dalla legge la possibilità, per una pubblica autorità, di mettere in atto compressioni della libertà della persona, del domicilio e della corrispondenza in base a quanto previsto dal par. 2 dell'art. 8 CEDU, l'ordinamento preveda a favore del soggetto interessato il diritto ad una tutela, da parte di un organo giurisdizionale che fornisca garanzie di indipendenza, che sia effettiva e completa secondo i dettami dell'art. 6.

La necessità di una tutela giurisdizionale avverso gli atti limitativi delle libertà inviolabili è stata rimarcata anche, più di recente, dalla stessa Corte EDU nella sentenza *Brazzi*, dove, giudicando sul rispetto delle disposizioni dell'art. 8 in sede di indagini tributarie penali, è stato, inoltre, ritenuto che «nei casi in cui la legislazione nazionale non prevede un controllo giurisdizionale *ex ante factum* [...] dovrebbero esistere altre garanzie» e che «l'assenza di un controllo giurisdizionale *ex ante* può essere compensata dalla realizzazione di un controllo giurisdizionale *ex post facto*»⁽³⁰⁴⁾.

(303) V. la *dissenting opinion* del Giudice Lorenzin nella sentenza *Ferrazzini*. V. anche, in dottrina, S. Muleo, *L'applicazione dell'art. 6 Cedu anche all'istruttoria tributaria*, cit., p. 210. V. anche, A. Viotto, *Il diritto al rispetto della vita privata e familiare nell'ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte EDU*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, n. 1, 2019, pp. 173-174.

(304) Corte EDU, sent. *Brazzi c. Italia*, n. 57278/11, 27 settembre 2018.

Ma mentre, secondo quanto ritenuto dalla Corte, l'art. 8 sembra ritenere sufficiente l'alternativa previsione o di un controllo *ex ante* o *ex post*, l'art. 6 sembra richiedere come necessario garantire la possibilità, per il contribuente interessato, di adire l'autorità giudiziaria al fine di prevenire l'esercizio delle operazioni istruttorie lesive dei suoi diritti e, allo stesso tempo, garantire il diritto di agire, qualora le operazioni si siano già svolte, al fine di ottenere una riparazione adeguata alla lesione sopportata.

Questa apparente contraddizione tra l'interpretazione delle due disposizioni in esame, però, non può che risultare erronea. È da considerare, infatti, come l'art. 6, norma deputata a garantire la pienezza del diritto di difesa, «entri in gioco [...] in un momento logicamente successivo rispetto a quello in cui, in ossequio all'art. 8, la Convenzione si preoccupa che gli stati debbano fissare i parametri normativi per la salvaguardia del diritto fondamentale e per evitare che lo stesso possa essere esposto a misure arbitrarie e sproporzionate»⁽³⁰⁵⁾. È da ritenere, infatti, che il diritto all'equo processo tutelato dall'art. 6 trovi applicazione unicamente nei casi in cui un ordinamento abbia previsto, avverso misure limitative di diritti fondamentali, la loro sottoposizione ad un controllo giurisdizionale: controllo che, in base all'art. 8, può collocarsi, in una prospettiva inibitoria, in un momento anteriore all'esecuzione della misura, ovvero, in una prospettiva unicamente risarcitoria, in un momento successivo a tale esecuzione.

Infatti, è da ritenere che l'art. 6 abbia rilevanza primariamente processuale, garantendo certamente il diritto di ogni soggetto ad adire l'autorità giudiziaria per tutelare i propri diritti, come anche

(305) A. Viotto, *Il diritto al rispetto della vita privata e familiare nell'ambito delle indagini tributarie*, cit., p. 171.

sottolineato dai giudici di Strasburgo nella sentenza *Ravon*, tramite un giudizio pieno ed effettivo, il quale valuti la legittimità delle restrizioni operate nei suoi confronti sia in fatto che in diritto; ma non è possibile ravvisare «elementi univoci per affermare che il diritto ad un controllo giurisdizionale effettivo sulla regolarità delle decisioni che dispongono interferenze con la sfera domiciliare dovrebbe postulare [...] anche il riconoscimento del diritto di agire in giudizio per prevenire la realizzazione dell'interferenza considerata illegittima»⁽³⁰⁶⁾.

(306) A. Viotto, *Il diritto al rispetto della vita privata e familiare nell'ambito delle indagini tributarie*, cit., p. 172.

CAPITOLO V

Considerazioni finali

5.1. La tutela dei diritti inviolabili

È, a questo punto, ormai chiaro come la disciplina predisposta dal legislatore per l'esercizio, in sede di accertamenti tributari, del potere di accesso e dei conseguenti poteri di ricerca, ispezione e verifica, permetta all'amministrazione finanziaria di far fronte a diverse situazioni, tramite l'istituzione di un sistema variegato e diversamente modulato in relazione all'ingerenza che l'accertamento può avere nei confronti del contribuente.

Punto centrale è, quindi, la tutela del contribuente e, primariamente dei suoi diritti inviolabili. A fronte, infatti, dell'innegabile potere statale di eseguire tali accertamenti al fine di prevenire e reprimere eventuali violazioni delle norme tributarie, la legge è tenuta a disciplinare tale sistema al fine di evitare l'esercizio arbitrario di poteri ispettivi da parte dell'amministrazione finanziaria, ponendo una particolare attenzione ai diritti fondamentali del contribuente per come riconosciuti e tutelati dagli artt. 13, 14 e 15 Cost.

La Costituzione italiana, infatti, pur riconoscendo tali diritti quali inviolabili, non ne riconosce tale intangibilità come assoluta davanti al potere pubblico, ma ne consente, anzi, in maniera eccezionale e mai completamente e definitivamente annullante, la loro limitazione, richiedendo, a tal fine, la previsione normativa di tali limitazioni, tramite una riserva assoluta di legge, e l'ineliminabile intervento di un'autorità giurisdizionale.

Unicamente in ipotesi determinate la normativa costituzionale consente l'esecuzione di accertamenti e ispezioni senza richiedere l'intervento giurisdizionale: viene, infatti, prevista dall'art. 14, co. 3, Cost. la possibilità di eseguire accertamenti ed ispezioni per fini fiscali ed economici senza il previo intervento giurisdizionale, richiedendo solo che tali limitazioni siano «regolate da leggi speciali».

5.1.1. Il rispetto della riserva di giurisdizione

Si può, però, rilevare come la disciplina scaturita dalla riforma degli anni '70 e da essa sviluppatasi, ha previsto tutele maggiori rispetto a quanto richiesto dall'art. 14, co. 3. Si è, infatti, visto come l'art. 52 d.P.R. 633/1972 – applicabile agli accertamenti relativi all'IVA, nonché, stante l'esplicito richiamo operato dall'art. 33 d.P.R. 600/1973, anche agli accertamenti relativi alle imposte dirette – antepone all'esercizio dei poteri ispettivi *in loco* il previo ottenimento di un'apposita autorizzazione, la quale viene modulata in relazione ai locali verso cui tale potere viene in concreto esercitato, arrivando fino a richiedere, per l'esercizio dell'accesso presso private abitazioni e «locali diversi da quelli previsti al comma 1» dello stesso art. 52, l'intervento dell'autorità giurisdizionale, ovvero, nello specifico, del Procuratore della Repubblica.

Risulta, quindi, altamente garantista la previsione, da parte del legislatore di subordinare all'intervento di un organo terzo e imparziale – quale è la magistratura – l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche in tali luoghi i quali, diversamente dai locali in cui vengono esercitate attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, rappresentano il luogo di massima intimità e riservatezza in cui ogni

persona ha il potere – e soprattutto il diritto – di sviluppare ed estrinsecare la propria personalità.

È da notare, poi, che lo stesso intervento giurisdizionale viene richiesto anche per l'esecuzione di perquisizioni personali e per l'apertura coattiva di «pieghi sigillati, borse, casseforti, ripostigli e simili» dal co. 3 del medesimo articolo 52. Ma in questo caso, diversamente dall'accesso, tale previsione esula da quanto previsto dall'art. 14, co. 3, Cost., trattandosi di misure coercitive diverse dalle ispezioni e dagli accertamenti: infatti, la fonte di tali poteri ispettivi va ricercata nelle altre eccezioni poste ai diritti inviolabili della persona, in particolare nei commi 2 degli artt. 13, 14 e 15 Cost., i quali prevedono, appunto, oltre ad una riserva assoluta di legge, anche la riserva di giurisdizione e, quindi, l'imprescindibile previo intervento autorizzativo dell'autorità giudiziaria.

Problematica, però, è tale previsione in relazione alla tutela riconosciuta alla libertà e alla segretezza della corrispondenza. Accogliendo, infatti, l'ormai consolidato orientamento interpretativo dell'art. 15 Cost., la riserva di giurisdizione risulta applicabile unicamente al caso di corrispondenza “chiusa”, perdendo, la comunicazione, i suoi caratteri di riservatezza e le sue susseguenti esigenze di tutela nel momento in cui entra nella sfera di conoscenza del destinatario. È chiaro, quindi, come la disciplina predisposta dall'art. 52, co. 2, d.P.R. 633/1972 risponda all'interpretazione che, in base all'art. 15 Cost. viene data alla corrispondenza.

Ma è da sottolineare come, in ambito internazionale, l'art. 8 CEDU – il quale allo stesso modo riconosce l'invulnerabilità della corrispondenza e la possibilità, per la pubblica autorità, di esercitarvi delle ingerenze in casi espressamente predisposti dalla legge e per

finalità considerate meritevoli ed espressamente individuate dallo stesso art. 8 – venga dalla Corte di Strasburgo interpretato come tutelante le comunicazioni, oltre che in ogni loro forma, anche nel caso in cui queste siano considerabile come corrispondenza “aperta”, trattandosi, comunque, di comunicazioni che possono risultare personali e riservate.

Invece, in base all’interpretazione data a livello nazionale all’art. 15 Cost., la corrispondenza aperta perde quel suo connotato di riservatezza, rendendola accostabile al semplice “documento” o “dato” e consentendo, quindi, la sua libera acquisizione da parte dell’amministrazione finanziaria senza alcun previo intervento giurisdizionale.

Similmente problematica, sempre dal punto di vista della necessità o meno dell’intervento giurisdizionale, è la previsione di cui all’art. 52, co. 7, d.P.R. 633/1972, la quale consente il sequestro della documentazione contabile del soggetto sottoposto ad accesso. Tale previsione, innegabilmente, rappresenta una misura coercitiva nei confronti della persona: motivo per cui, in questi casi, sarebbe auspicabile l’intervento dell’autorità giudiziaria; ma l’art. 52 non dispone nulla in relazione ai requisiti per effettuale tale operazione.

Risulta dubbia l’applicabilità, in questo caso dell’art. 253 c.p.p., il quale prevede che il sequestro possa essere disposto unicamente con decreto motivato dall’autorità giudiziaria. Infatti, nonostante le disposizioni di cui agli artt. 75 d.P.R. 633/1972 e 70 d.P.R. 600/1973 – in base ai quali, «per quanto non è diversamente disposto dal presente decreto si applicano [...] le norme del codice di procedura penale» – è da ritenere che il legislatore, se avesse voluto subordinare il sequestro dei documenti ad un atto autorizzatorio, lo avrebbe

espressamente previsto al pari di quanto disposto dall'art. 52, co. 3, d.P.R. 633/1972.

5.1.2. Il rispetto della riserva di legge

Dal punto di vista, invece, della riserva di legge, prevista per la tutela dei diritti inviolabili – sia dagli artt. 13, 14 e 15 Cost. che dall'art. 8 CEDU – in qualunque caso sia necessaria una loro limitazione, è da notare come la disciplina predisposta dai d.P.R. 633/1972 e 600/1973 non risulta particolarmente dettagliata, predisponendo questa, unicamente che, in sede di accesso, i funzionari dell'amministrazione finanziaria possono procedere ad ispezioni, verificazioni e «ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento».

Ciò è certamente giustificabile guardando all'esigenza di non costruire limiti troppo stringenti per l'esercizio dei poteri istruttori da parte dell'amministrazione finanziaria, potendo tale limitazione risultare lesiva dell'efficacia dell'attività istruttoria stessa. La decisione in merito ai casi ed alle modalità di esecuzione dei poteri istruttori in esame, pertanto, risulta completamente lasciata alla discrezionalità dell'amministrazione finanziaria stessa. L'unica disposizione che si può ritenere assistita da un certo grado di vincolatività è – come si è visto – quella dettata dall'art. 52, co. 2, d.P.R. 633/1972, la quale subordina l'autorizzazione giudiziale all'esercizio dell'accesso alla sussistenza di «gravi indizi di violazione».

Nemmeno il sistema delle autorizzazioni predisposto dallo stesso art. 52 può considerarsi utile a colmare tale mancanza, in quanto, sebbene l'emissione dell'autorizzazione richieda certamente un controllo da parte del soggetto autorizzante sulla legittimità dell'atto, al fine di evitare azioni arbitrarie da parte dell'amministra-

zione finanziaria, tale controllo non avviene secondo parametri normativamente previsti, lasciando tale valutazione alla, ulteriore, discrezionalità dell'autorizzante.

Mancano, inoltre, disposizioni che disciplinino, in maniera chiara, situazioni che ora risultano particolarmente rilevanti in sede di accertamento, ovvero i casi in cui sia necessario procedere ad accertamenti su materiale informatico. A riguardo – si è visto – l'unica disposizione che riguarda tale eventualità è l'art. 52, co. 5 d.P.R. 633/1972, il quale estende l'ispezione documentale anche ai documenti conservati su supporti informatici. Ma le concrete modalità di esecuzione di tali ispezioni sono completamente lasciate alla discrezionalità dei funzionari intervenuti, i quali, in via interpretativa, sono chiamati ad applicare – o, meglio, a ricercare la possibile applicazione – delle altre norme previste dall'ordinamento a queste particolari ipotesi.

Si può considerare, però, che a seguito dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente (l. 212/2000), le modalità di esercizio di tali poteri sono state, in parte, dettagliate. In particolare, ciò si può vedere in relazione all'art. 12 dello Statuto, il quale, al suo primo comma, limita l'esercizio del potere di accesso – e quindi anche dei successivi poteri istruttori – all'esistenza di «effettive esigenze di indagini e controllo sul luogo», al fine di evitare azioni inutilmente arbitrarie e lesive dei diritti del contribuente.

Lo stesso art. 12, inoltre, prevede ulteriori misure volte a limitare l'operato dell'amministrazione finanziaria, quali: la necessità che le operazioni si svolgano in orari tali da non arrecare disturbo all'attività svolta dal soggetto presso cui l'accesso viene eseguito; l'istituzione di un termine massimo per la permanenza presso i locali

del soggetto sottoposto ad accesso, seppur prorogabile in particolari casi; nonché la facoltà di eseguire, qualora il soggetto sottoposto ad accesso lo richieda, le ispezioni fuori dai locali di sua pertinenza.

È, pertanto, da rilevare come lo Statuto dei diritti del contribuente abbia il merito di coprire particolari lacune lasciate dal legislatore, rendendo più dettagliata la disciplina dei poteri ispettivi, ovvero soddisfacendo maggiormente i requisiti imposti dalla Costituzione – e parimenti dalla CEDU – senza sacrificare eccessivamente le esigenze di indagine.

Ma, nonostante tale legge arricchisca i confini delle modalità di esercizio dei poteri istruttori, l'identificazione dei poteri in concreto esercitabili da parte dei funzionari dell'amministrazione finanziaria rimane alquanto limitata.

5.2. La partecipazione del contribuente al procedimento e l'instaurazione del contraddittorio preaccertativo

È ora da considerare un'ulteriore importante introduzione, apportata sempre dallo Statuto dei diritti del contribuente, ovvero la disposizione di cui all'art. 12, co.7, la quale garantisce al contribuente la facoltà di instaurare, con l'amministrazione finanziaria, un contraddittorio a seguito della conclusione delle operazioni di istruzione, in modo da esporre le proprie osservazioni e le proprie richieste susseguenti all'istruttoria, imponendo, poi, all'amministrazione stessa il dovere di valutarle e tenerne conto nell'emissione dell'eventuale successivo provvedimento impositivo.

Tale facoltà del contribuente, infatti, consente innanzitutto un'anticipazione delle proprie difese, controbilanciando le constatazioni unilaterali effettuate dall'amministrazione finanziaria; con-

sente, inoltre, un ampliamento del materiale istruttorio a disposizione dell'amministrazione stessa, garantendo quindi una più ampia e completa cognizione della situazione tributaria del contribuente e, quindi, una migliore correttezza dell'accertamento stesso.

È da considerare, però, che tale previsione comporta una capacità difensiva solo posteriore a favore del contribuente, inserendosi, all'interno del procedimento di accertamento, solo alla conclusione delle operazioni istruttorie *in loco*.

Si può, però, riconoscere una previsione in parte simile nell'art. 12, co. 4, il quale prevede che vengano verbalizzate «[le] osservazioni e [i] rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista». È, quindi, consentito al contribuente di intervenire all'interno del procedimento, interloquendo con i funzionari intervenuti all'accertamento, ma diversamente da quanto predisposto dal successivo co. 7, la norma non dispone nulla relativamente alla valenza che tali osservazioni debbano avere all'interno dell'accertamento.

Prevede espressamente, infatti, il co. 7 che delle osservazioni mosse dal contribuente a seguito della conclusione delle operazioni, l'amministrazione finanziaria debba tenerne conto, imponendo, quindi, a quest'ultima di farne menzione nell'eventuale successivo provvedimento impositivo, argomentando, eventualmente, i motivi che hanno portato a disattendere tali indicazioni del contribuente.

L'anticipazione di una simile previsione, la quale dia peso a quanto osservato dal contribuente già durante l'esecuzione delle operazioni istruttorie, non può che essere auspicata. Infatti, così come la possibilità di contraddittorio *ex co. 7* implica particolari vantaggi, sia per il contribuente, che per la stessa amministrazione procedente, un

dovere di piena valutazione di quanto osservato dal contribuente durante l'accesso anticiperebbe tale utilità.

Inoltre, garantendo una più completa e corretta istruttoria, costituirebbe uno strumento utile per evitare una reiterazione dell'accesso, la quale è consentita, dall'art. 12, co. 5, «per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente *dopo* la conclusione delle operazioni di verifica», evitando, quindi, una nuova compressione dei diritti del contribuente.

Si può, per ora, sperare che un simile ampliamento avvenga con la riforma fiscale ora sottoposta al vaglio del Parlamento.

5.3. Le conseguenze dell'accesso illegittimo

Problematica è, infine, la mancata previsione normativa delle conseguenze che l'ordinamento ricollega all'illegittimo esercizio dell'accesso e dei conseguenti poteri istruttori. Tale lacuna, infatti, è stata variamente riempita in via giurisprudenziale dalla Corte di Cassazione, la quale, con orientamenti altalenanti, ha in diverse occasioni statuito applicando i diversi principi di inutilizzabilità – derivante dal diritto processual-penalista – o, in alternativa, di invalidità derivata – il quale discende dal diritto amministrativo.

È da considerare che tale ondivaga giurisprudenza affonda le sue radici nel complicato inquadramento della funzione accertativa tributaria. Infatti, seppur inquadrata all'interno dei procedimenti di natura amministrativa, essa persegue un interesse statale, il quale presenta un alto grado di autoritatività, che lo avvicina, in particolare, all'ordinamento penale.

Ora, sebbene siano ammirevoli i tentativi di soluzione interpretativa portati avanti dalla Suprema Corte, sarebbe auspicabile un

intervento legislativo per risolvere, in maniera definitiva e certa, la questione.

È da notare, infine, che sempre in via giurisprudenziale si è giunti a chiarire le possibilità di far valere, in via giudiziale, l'invalidità di tali atti da parte del contribuente. Infatti, risulta ormai assodata, secondo la Corte di Cassazione, l'assoluta non impugnabilità diretta ed autonoma degli atti istruttori illegittimi, in quanto atti strettamente endo-procedimentali, la cui illegittimità può essere fatta valere unicamente in sede di impugnazione dell'atto impositivo.

Parimenti, è da considerare come la Corte abbia riconosciuto l'impugnabilità di tali provvedimenti, in questo caso in maniera autonoma, davanti all'autorità giudiziaria ordinaria, al fine di far constatare sì l'illegittimo esercizio dei poteri istruttori, ma soprattutto la conseguente lesione dei diritti del contribuente, in modo da ottenere un ristoro per tale lesione.

Anche tali traguardi processuali, però, non possono che causare qualche incertezza: nulla impedisce, infatti, che tali orientamenti possano, nel tempo, mutare. Motivo per cui, soprattutto dal punto di vista della certezza del diritto e considerando che, in questi casi, si sta trattando di interferenze con diritti fondamentali dell'uomo, sarebbe auspicabile una chiara e definitiva previsione legislativa, la quale riconosce una tutela giurisdizionale certa e completa al contribuente.

5.4. Conclusioni

In conclusione, in base a quanto brevemente riassunto in questi ultimi paragrafi, si può ora affermare come la disciplina esaminata si muova, visti gli alti interessi in gioco, in una logica di garantire i diritti fondamentali del contribuente al fine di evitare ingerenze

dell'amministrazione finanziaria le quali risultino arbitrarie e lesive per il contribuente stesso.

La disciplina apprestata dal legislatore, però, forse anche a causa del trascorrere del tempo e, quindi, anche dell'evoluzione che il diritto – nonché la società – ha avuto nel corso di questi cinquant'anni trascorsi dall'emanazione dei d.P.R. 633/1972 e 600/1973, presenta particolari lacune, le quali, si può auspicare, vengano dal legislatore riempite.

Certo, la Costituzione stessa impone, anche in assenza di specifiche previsioni legislative, a tutti – e, quindi, anche all'amministrazione finanziaria – il rispetto dei diritti dalla stessa riconosciuti. Ma, in un'ottica di certezza del diritto e di legalità, sarebbe preferibile un ampliamento della normativa relativa ad accessi, ispezioni e verifiche, la quale tenga conto anche dell'evolversi dei tempi.

Soddisfacenti, infatti, sono certamente i traguardi raggiunti tramite l'interpretazione giurisprudenziale, ma non possono essere considerati sufficienti a garantire una tutela piena dei diritti dei contribuenti, stante la loro non vincolatività e, soprattutto, la loro instabilità.

In relazione all'ampliamento delle tutele riconosciute al contribuente, un importante ruolo ha certamente rivestito l'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente, stante soprattutto la sua emanazione quale legge esplicativa di ben determinati principi costituzionali. Ma è da considerare come tale legge si sia sviluppata a seguito di infruttuosi tentativi di creare – come già è avvenuto in altri paesi del continente europeo – un “codice tributario”, il quale ponga delle ampie basi generali valide per l'intero ordinamento tributario nazionale – così come a lungo auspicato soprattutto dalla dottrina.

Non resta, quindi, che sperare in una revisione della materia, la quale tenga conto delle esigenze che l'evoluzione del diritto e della società comportano. Revisione che, si può vedere, è alla base del d.d.l. A.C. 1038, attualmente al vaglio del Parlamento, il quale, tra i suoi obiettivi, ha anche – e soprattutto – quello «di semplificare il sistema tributario e accrescere la chiarezza e la conoscibilità delle norme fiscali, la certezza dei rapporti giuridici e l'efficienza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria» (art. 19, co. 2).

BIBLIOGRAFIA

In ordine per autore

- AA.VV.** *Digesto delle discipline privatistiche*
UTET, 1995
- Enciclopedia del diritto*
UTET, 1959
- Studi in onore di Victor Uckmar*
CEDAM, 1997
- Commentario della Costituzione*
(a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti)
UTET, 2006
- Commentario della Costituzione*
(a cura di G. Branca)
Zanichelli editore e Società editrice del Foro italiano, 1975
- Commentario breve alle leggi tributarie*
(a cura di G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti)
CEDAM, 2011
- La capacità contributiva*
(a cura di F. Moschetti)
CEDAM, 1993
- G. Antico** *L'asporto della documentazione senza consenso del contribuente non delegittima l'accertamento*
in *Il Fisco*, n. 46/2018
- L'eventuale opposizione del segreto professionale va verbalizzata in sede di verifica*
in *Il Fisco*, n. 6/2021
- Legittimo l'accesso senza l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica se i locali sono collegati esternamente*
in *Il Fisco*, n. 10/2022
- P. Barile** *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*
Il Mulino, 1995
- A. Borghetti** *Non è necessaria l'autorizzazione preventiva all'accesso se la verifica è operata dalla Guardia di Finanza*
in *Il Fisco*, n. 36/2021
- G. Dell'Anna e L. Gucciardo** *La Guardia di Finanza può ispezionare da remoto la documentazione conservata nel server di una società estera*
in *Il Fisco*, n. 17/2021

- L. Einaudi** *Miti e paradossi della giustizia tributaria*
Giulio Einaudi, 1959
- G. Falsitta** *Accessi, ispezioni e verifiche negli studi professionali*
in *Giurisprudenza commerciale*, n. 2/1976
- Manuale di diritto tributario – Parte Generale*
CEDAM, 2020
- R. Fanelli** *Accesso nei locali promiscuamente destinati ad abitazione e ad attività professionale o commerciale*
in *Corriere tributario*, n. 27/2018
- A. E. Granelli** (a cura di) *Le presunzioni in materia tributaria: atti del convegno nazionale di Rimini del 22-23 febbraio 1985*
Maggioli Editore, 1987
- S. La Rosa** *L'amministrazione finanziaria*
Giappichelli, 1995
- E. Manoni** *Accesso presso il contribuente: inutilizzabili le prove raccolte senza autorizzazione del Procuratore*
in *Il Fisco*, n. 21/2022
- I. Manzoni** *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*
Giuffrè, 1993
- A. Marcheselli** *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: un'importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*
in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 9/2008
- Accertamenti tributari e difesa del contribuente*
Giuffrè, 2018
- G. Marongiu** *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*
Giappichelli, 1995
- M.E.F.** https://www1.finanze.gov.it/finanze/analisi_stat/public/index.php?tree=2021
- S. Muleo** *L'applicazione dell'art. 6 Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*
in *Rivista di diritto tributario*, n. 7-8, IV, 2008
- Corte europea dei diritti dell'uomo e indagini fiscali*
in *Dialoghi tributari*, n. 4/2009
- M. Niccolini** *Proporzionalità e adeguatezza in tema di sequestro probatorio anche informatico*
in *Diritto e Procedura Penale*, n. 4/2023

- A. Pace** *Problematiche delle libertà costituzionali – Parte speciale*
CEDAM, 1992
- L. Paladin** *Diritto costituzionale*
CEDAM, 1998
- A. Pubusa** *Diritti dei cittadini e pubblica amministrazione*
Giappichelli, 1996
- L. Salvini** *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*
CEDAM, 1990
- S. Stufano** *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*
IPSOA, 2015
- L. Tosi** *Le predeterminazioni normative nell'imposizione tributaria*
Giuffrè, 1999
- A. Viotto** *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*
Giuffrè, 2002
- La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*
in *Rivista di diritto tributario*, n. 2/2013
- Il diritto al rispetto della vita privata e familiare nell'ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte EDU*
in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, n. 1/2019

RIFERIMENTI NORMATIVI

In ordine cronologico

R.D.L. 19 gennaio 1923, n. 95

«Che reca provvedimenti per il Corpo della Reale guardia di finanza»

R.D.L. 3 gennaio 1926, n. 63

«Attribuzione di facoltà di indagine e controllo alla polizia tributaria investigativa»

L. 7 gennaio 1929, n. 4

«Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie»

R.D.L. 8 luglio 1937, n. 1290

«Provvedimenti per il Corpo della Regia guardia di finanza»

Delibera dell'Assemblea Costituente 22 dicembre 1947

«Costituzione della Repubblica Italiana»

Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), firmata in Roma il 4 novembre 1950

L. 23 aprile 1959, n. 189

«Ordinamento del Corpo della guardia di finanza»

L. 9 ottobre 1971, n. 825

«Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria»

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

«Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto»

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

«Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi»

D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24

«Disposizioni integrative e correttive del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, anche in attuazione della delega prevista dalla L. 13 novembre 1978, n. 765, riguardante l'adeguamento della disciplina dell'Imposta sul valore aggiunto alla normativa comunitaria»

L. 24 aprile 1980, n. 146

«Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1980)»

D.P.R. 15 luglio 1982, n. 463

«Disposizioni integrative e correttive dei Decreti del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 e 29 settembre 1973 n. 600, e successive modificazioni, concernenti istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto e disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi»

D.M. 15 settembre 1982 del Ministero delle Finanze

«Modalità di esecuzione degli accessi dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria, degli ufficiali della Guardia di Finanza e degli ispettori tributari presso le aziende ed istituti di credito e l'Amministrazione postale»

L. 7 agosto 1990, n. 241

«Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi»

L. 29 ottobre 1991, n. 358

«Norme per la ristrutturazione del Ministero delle finanze»

L. 30 dicembre 1991, n. 413

«Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzione dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale»

D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546

«Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413»

D.l. 10 giugno 1994, n. 357

(Convertito da l. 8 luglio 1994, n. 489)

«Disposizioni tributarie urgenti per accelerare la ripresa dell'economia e dell'occupazione, nonché per ridurre gli adempimenti a carico del contribuente»

D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471

«Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662»

D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322

«Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relativa alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662»

D.lgs. 30 luglio 1999, n. 300

«Riforma dell'organizzazione del Governo, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59»

D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74

«Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205»

L. 27 luglio 2000, n. 212

«Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente»

D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445

«Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa»

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE), proclamata in Nizza il 7 dicembre 2000

D.lgs. 19 marzo 2001, n. 68

«Adeguamento dei compiti del Corpo della Guardia di finanza, a norma dell'articolo 4 della legge 31 marzo 2000, n. 78»

D.lgs. 20 febbraio 2004, n. 52

«Attuazione della direttiva 2001/115/CE che semplifica ed armonizza le modalità di fatturazione in materia di IVA»

D.lgs. 7 marzo 2005, n. 82

«Codice dell'amministrazione digitale»

Circ. Agenzia delle Entrate 19 ottobre 2005, n. 45/E

«OGGETTO: Decreto legislativo 20 febbraio 2004, n. 52 - attuazione della direttiva 2001/115/CE che semplifica ed armonizza le modalità di fatturazione in materia di IVA»

Circ. 1/2008 del 29 dicembre 2008 della Guardia di Finanza

«Istruzione sull'attività di verifica»

D.l. 13 maggio 2011, n. 70

(Convertito, con modificazioni, da l. 12 luglio 2011, n. 106)

«Semestre europeo – Prime disposizioni urgenti per l'economia»

D.l. 6 luglio 2011, n. 98

(Convertito, con modificazioni, da l. 15 luglio 2011, n. 111)

«Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria»

Circ. 300906 del 13 ottobre 2011 della Guardia di Finanza

«Personale del Corpo qualificato "Computer Forensics e Data Analysis"»

D.l. 6 dicembre 2011, n. 201

(Convertito, con modificazioni, da l. 22 dicembre 2011 n. 214)

«Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici»

D.l. 2 marzo 2012, n. 16

(Convertito, con modificazioni, da l. 26 aprile 2012, n. 44)

«Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento»

L. 11 marzo 2014, n. 23

«Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita»

D.P.C.M. 13 novembre 2014

«Regole tecniche in materia di formazione, trasmissione, copia, duplicazione, riproduzione e validazione temporale dei documenti informatici»

D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117

«Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106»

Circ. 1/2018 del 6 dicembre 2017 della Guardia di Finanza

«Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali»

D.d.l. 16 marzo 2023, A.C. 1038/2023
«Delega al governo per la riforma fiscale»

RIFERIMENTI GIURISPRUDENZIALI
in ordine cronologico

- Corte costituzionale**, sent. 19 giugno 1956, n.12
...”.....”.....sent. 15 luglio 1959, n. 49;
...”.....”.....sent. 23 marzo 1960, n. 12;
...”.....”.....sent. 23 marzo 1962, n. 30;
...”.....”.....sent. 28 gennaio 1965, n. 2;
...”.....”.....sent. 25 marzo 1980, n. 42;
...”.....”.....sent. 19 dicembre 1991, n. 467;
...”.....”.....sent. 18 febbraio 1992, n. 52;
...”.....”.....sent. 11 dicembre 1995, n. 505.
- Corte di Cassazione, Sez. I civ.**, sent. 8 novembre 1997, n. 11036.
- Corte di Cassazione, Sez. V civ.**, sent. 21 aprile 2001, n. 5931;
...”.....”.....”.....sent. 3 luglio 2003, n. 10489;
...”.....”.....”.....sent. 26 ottobre 2005, n. 20824;
...”.....”.....”.....sent. 16 giugno 2006, n. 14056;
...”.....”.....”.....sent. 23 aprile 2007, n. 9565;
...”.....”.....”.....ord. 18 luglio 2008, n. 19875;
...”.....”.....”.....sent. 8 luglio 2009, n. 16017;
...”.....”.....”.....sent. 19 ottobre 2009, n. 21974;
...”.....”.....”.....sent. 28 aprile 2010, n. 10137;
...”.....”.....”.....ord. 5 febbraio 2011, n. 2804;
...”.....”.....”.....sent. 13 maggio 2011, n. 10590;
...”.....”.....”.....sent. 29 luglio 2011, n. 16661;
...”.....”.....”.....sent. 5 ottobre 2012, n. 17002;
...”.....”.....”.....sent. 19 ottobre 2012, n. 17957;
...”.....”.....”.....sent. 22 febbraio 2013, n. 4498;
...”.....”.....”.....sent. 11 settembre 2013, n. 20770;
...”.....”.....”.....sent. 23 ottobre 2013, n. 24007;
...”.....”.....”.....ord. 16 dicembre 2013, n. 28068;
...”.....”.....”.....sent. 9 luglio 2014, n. 15624;
...”.....”.....”.....sent. 3 ottobre 2014, n. 20902;
...”.....”.....”.....sent. 18 febbraio 2015, n. 3204;
...”.....”.....”.....sent. 27 marzo 2015, n. 6232;
...”.....”.....”.....sent. 22 aprile 2015, n. 8206;
...”.....”.....”.....sent. 29 maggio 2015, n. 11228;
...”.....”.....”.....sent. 9 marzo 2016, n. 4600;
...”.....”.....”.....sent. 11 agosto 2016, n. 16960;
...”.....”.....”.....sent. 26 aprile 2017, n. 13421;
...”.....”.....”.....sent. 28 aprile 2017, n. 10527;
...”.....”.....”.....ord. 16 giugno 2017, n. 15021;
...”.....”.....”.....ord. 12 luglio 2018, n. 18290;
...”.....”.....”.....ord. 16 maggio 2019, n. 13176;
...”.....”.....”.....sent. 28 giugno 2019, n. 17526;
...”.....”.....”.....sent. 28 giugno 2019, n. 17527;
...”.....”.....”.....ord. 11 marzo 2021, n. 6861;

...”.....ord. 3 agosto 2021, n. 22116;
...”.....ord. 28 ottobre 2021, n. 1698;
...”.....ord. 6 aprile 2023, n. 9515.

Corte di Cassazione, Sez. VI civ., ord. 30 marzo 2012, n. 5226;
...”.....ord. 26 febbraio 2016, n. 3791;
...”.....ord. 28 marzo 2018, n. 7723;
...”.....ord. 11 gennaio 2019, n. 582;
...”.....ord. 13 ottobre 2022, n. 29923.

Corte di Cassazione, SS.UU. civ., sent. 8 agosto 1990, n. 8062;
...”.....sent. 22 febbraio 2000, n. 45;
...”.....sent. 25 luglio 2007, n. 16412;
...”.....sent. 4 marzo 2008, n. 5791;
...”.....sent. 16 marzo 2009, n. 6315;
...”.....sent. 7 maggio 2010, n. 11082;
...”.....sent. 29 luglio 2013, n. 18184;
...”.....sent. 18 settembre 2014, nn. 19667 e 19668;
...”.....sent. 9 dicembre 2015, n. 24823;
...”.....sent. 9 maggio 2016, n. 8587.

Corte di Cassazione, Sez. III pen., sent. 11 gennaio 2017, n. 1159.
...”.....sent. 29 ottobre 2020, n. 34020;
...”.....sent. 24 marzo 2021, n. 11207.

Corte di Cassazione, Sez. VI pen., sent. 3 ottobre 2022, n. 37349.

Corte Europea dei Diritti dell’Uomo, *Niemietz c. Germania*,
ricorso n. 13710/88, sent. 16 dicembre 1992;
...”.....*Ferrazzini c. Italia*,
ricorso n. 44759/98, sent. 12 luglio 2001;
...”.....*Petri Sallinen e altri c. Finlandia*,
ricorso n. 50882/99, sent. 27 dicembre 2005;
...”.....*Jussila c. Finlandia*,
ricorso n. 73053/01, sent. 23 novembre 2006;
...”.....*Ravon e altri c. Francia*,
ricorso n. C-18497/03, sent. 21 febbraio 2008;
...”.....*André e altri c. Francia*,
ricorso n. 18603/03, sent. 24 luglio 2008;
...”.....*Bernh Larsen Holding A.S. e altri*
c. Norvegia,
ricorso n. 24117/08, sent. 14 marzo 2013;
...”.....*Ivashchenko c. Russia*,
ricorso n. 61064/10, sent. 13 maggio 2018;
...”.....*M.N. e altri c. San Marino*,
ricorso n. 28005/11, sent. 7 agosto 2015.
...”.....*Brazzi c. Italia*,
ricorso n. 57278/11, sent. 27 settembre 2018.

