

**Il consenso del contribuente supera le garanzie dello Statuto in tema di verifica fiscale?**

***Does the consent of the taxpayer exceed the guarantees of the Statute of Taxpayers' Rights?***

di Anna Rita Ciarcia - 19 maggio 2022

(commento a/notes to Cass., SS.UU., 2 febbraio 2022, n. 3182)

**Abstract**

Le Sezioni Unite della Cassazione, sollecitate dalla sezione tributaria, sono intervenute sulla tematica dei diritti riconosciuti al contribuente sottoposto ad una verifica fiscale; in particolare, sulla possibilità che il consenso (o meglio il non dissenso) del contribuente renda non necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica richiesta, per le aperture coattive, dall'art. 52, comma 3, D.P.R. n. 633/1972. Inoltre, la Corte è intervenuta anche sui diritti che lo Statuto riconosce al contribuente verificato, evidenziando come, però, la L. n. 212/2000 non preveda espressamente ipotesi di nullità degli atti emanati non ottemperando ai diritti dello stesso. Infine, alla luce della valutazioni effettuate, la Corte conclude per l'utilizzabilità degli elementi probatori acquisiti dai verificatori. La pronuncia, tuttavia, perde l'occasione per dare al contribuente le giuste tutele in una fase, quale quella accertativa, in cui lo stesso appare sicuramente come la parte debole del rapporto giuridico d'imposta.

**Parole chiave:** verifica fiscale, consenso del contribuente, Statuto dei diritti del contribuente, utilizzabilità delle prove

**Abstract**

*The Unified Sections of the Court of Cassation, requested by the tax section, intervened on the issue of the rights recognized to the taxpayer subjected to a tax investigations; in particular, on the possibility that the consent (or rather the non-dissent) of the taxpayer makes the Public Prosecutor's authorization unnecessary, required by art. 52, paragraph 3, of the D.P.R. n. 633/1972. Furthermore, the Court also intervened on the rights that the Statute recognizes to the verified taxpayer, highlighting how, however, L. n. 212/2000 does not expressly provide for the hypothesis of nullity of the acts issued by not complying with the rights of the same. Finally, in light of the assessments made, the Court concludes that the evidence acquired by the inspectors is usable. The ruling, however, misses the opportunity to*

*give the taxpayer the right protections in a phase, such as the assessment one, in which he certainly appears to be the weak part of the legal tax relationship.*

**Keywords:** *tax investigations, consent of taxpayer, The Statute of Taxpayers' Rights, usability of the proofs*

**SOMMARIO:** 1. Premessa. - 2. L'apertura della borsa ed il consenso informato. - 3. Obblighi e diritti del contribuente (art. 12 dello Statuto). - 4. L'utilizzabilità degli elementi acquisiti. - 5. Conclusioni.

1. Le Sezioni Unite della Cassazione sono intervenute, a seguito del rinvio, con l'ordinanza n. 10664/2021, della sezione tributaria, sulla possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di utilizzare elementi probatori acquisiti, a seguito dell'apertura di una valigetta durante una verifica fiscale, senza l'autorizzazione *ex art. 52, comma 3, D.P.R. n. 633/1972*, ma con il consenso del contribuente all'apertura.

In merito ai poteri istruttori dell'Ufficio, l'art. 52 D.P.R. n. 633/1972, al comma 1 dispone che i verificatori dell'Agenzia delle Entrate per accedere ai locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistico professionali devono essere muniti dell'autorizzazione rilasciata dal capo dell'ufficio e che per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica; il comma 2, poi dispone che l'accesso in locali diversi da quelli indicati nel comma 1 può essere eseguito, previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del decreto citato, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.

Il comma 3 dell'art. 52 citato, stabilisce, infine che è in ogni caso necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina, nel caso in cui, nel corso dell'accesso, sia necessario procedere a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale.

Nel caso in esame la richiesta autorizzazione del Procuratore per poter aprire la valigetta non vi era; si poteva, quindi, configurare un'ipotesi di acquisizione probatoria illegittima con conseguente inutilizzabilità, per l'Amministrazione, degli elementi documentali.

Con ordinanza di rinvio vengono, quindi, sottoposti all'attenzione delle Sezioni Unite diversi quesiti: la mancanza di autorizzazione può ritenersi superata dal comportamento del contribuente che, spontaneamente, abbia aperto la valigetta?; se sì, il consenso del contribuente è correttamente prestato in assenza delle tutele *ex art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente*?; infine, se, tale assenza di tutela possa comportare l'inutilizzabilità delle prove acquisite.

2. Laddove sia necessario, in sede di controllo sostanziale, procedere all'apertura "di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili", l'art. 52 prevede, espressamente, la necessità dell'autorizzazione solo, però, nel caso di apertura "coattiva" (MARCHESELLI A., *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 1, 3).

La Corte di Cassazione, in più occasioni, ha precisato che occorre l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica solo per procedere, appunto, ad "apertura coattiva", quindi non è necessaria ove l'acquisizione di documenti contenuti in borse o altri depositi sia avvenuta con la collaborazione del contribuente o con la continua presenza del figlio e della moglie del contribuente (Cass., sez. trib., sent. 23 aprile 2007, n. 9565) e, comunque, senza la manifestazione di alcuna contraria volontà (in senso conforme Cass., sez. V, sentt. 4 ottobre 2018, n. 24306 e 18 febbraio 2015, n. 3204). Tuttavia, affinché possa parlarsi di informazioni acquisite col consenso del contribuente, la richiesta dell'Autorità fiscale deve essere però davvero "bonaria" e la collaborazione del contribuente davvero spontanea, non estorta con la minaccia di conseguenze negative inesistenti (LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario - Principi generali e questioni di diritto positivo*, Milano, 2001, 415).

Con riguardo al consenso, si sono succeduti diversi orientamenti: un primo orientamento giurisprudenziale, alquanto datato, si era sviluppato intorno all'idea che il consenso del contribuente potesse considerarsi addirittura implicito ogni qualvolta dal verbale dell'ispezione non risultasse che l'accesso si era compiuto nonostante l'opposizione del contribuente (CTC, sez. VII, sent. 1° ottobre 1992, n. 5030, ove si afferma che «*il rifiuto all'accesso deve essere fatto constatare nel processo verbale di verifica, dandosi atto che l'accesso stesso è stato effettuato nonostante l'opposizione*»), sicché, in caso contrario, l'accesso deve considerarsi effettuato con il consenso del contribuente, conseguendone l'automatico superamento di ogni questione sulla legittimità dell'accesso stesso; nello stesso senso, CT di I grado Fermo, sent. 6 dicembre 1978, n. 268, in cui si afferma ancor più radicalmente che «*è ben vero che a norma dell'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 per accedere a locali adibiti anche ad abitazione è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, ma è altrettanto incontestabile la superfluità di siffatto atto autorizzativo tutte le volte che l'interessato non avanzi opposizione di sorta all'accesso degli incaricati dell'ispezione, risultando manifesto come il consenso dell'avente diritto valga a costituire una legittimazione ancora più ampia dell'atto impositivo dell'autorità, ovviamente allorché si verta di diritti disponibili, quale appunto quello dell'inviolabilità del domicilio*»).

La Corte di Cassazione (sez. I civ., sent. 27 luglio 1998, n. 7368), ha modificato tale orientamento ritenendo che la mancata opposizione del contribuente all'accesso non potesse essere equivalente al consenso. In tal caso, infatti, il comportamento dell'interessato non poteva qualificarsi se non come meramente adempitivo degli oneri a lui facenti carico in sede di operazioni di accesso, di guisa che l'adempimento degli obblighi di legge da parte del contribuente che subisce un accesso non può essere

confuso con un tacito consenso all'accesso medesimo e non valeva, quindi, a sanare l'illegittimità dell'atto, determinata dall'assenza del provvedimento di autorizzazione del Procuratore della Repubblica (FERRAÙ G., *Illegittimi gli avvisi fondati su dati acquisiti durante accessi senza autorizzazione*, in *Corr. trib.*, 1998, 47, 3490).

Si dovrebbe, pertanto, mantenere ferma la differenza fra l'assenso e la "non opposizione" (FRANSONI G., *Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, in *Rass. trib.*, 2019, 3, 496); pertanto, il consenso dell'avente diritto non sana i vizi dell'illegittima effettuazione dell'accesso, riportando nel suo giusto alveo la funzione svolta dal contribuente nel corso dello svolgimento delle attività di controllo e negando conseguentemente che essa potesse avere un effetto sanante incompatibile con la natura indisponibile delle posizioni soggettive interessate da tale svolgimento (SALVINI L., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 1, 13).

D'altronde, trattandosi di diritti e libertà fondamentali della persona, un eventuale consenso del relativo titolare richiede una manifestazione libera oltre che espressa, e ciò mal si concilia con la intrinseca natura coercitiva del potere di accesso. Ne deriva che il consenso del contribuente all'accesso, per avere effetto sanante, deve essere espressamente prestato e deve essere spontaneo e consapevole, in base alla conoscenza dei vizi che rendono illegittima l'ispezione.

Questo orientamento della Corte è stato confermato anche in seguito con due sentenze; nella prima (sent. 8 novembre 1997, n. 11036, in *Rass. trib.*, 1998, 520, con nota di PORCARO G., *Vizi oggettivi dell'attività istruttoria e spontaneità nella esibizione di documenti*) la Corte ha ritenuto illegittimo l'avviso di rettifica della dichiarazione del contribuente fondato su documentazione contabile rinvenuta all'interno dell'autovettura di un suo dipendente, sottoposta a controllo da una pattuglia della Guardia di Finanza senza autorizzazione del Procuratore della Repubblica; infatti, sebbene tale documentazione fosse stata consegnata spontaneamente dal dipendente e i verbalizzanti fossero stati da questo accompagnati nei locali del contribuente (una società in nome collettivo) per la compilazione del processo verbale di constatazione, il successivo accesso in detti locali non rendeva utilizzabili le risultanze di un'acquisizione documentale illegittima fin dalla sua origine; con la seconda sentenza (sent. 2 febbraio 1998, n. 1036, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1998, 7, 635, con nota di FANELLI R., *La corretta procedura per i controlli su auto private*), i giudici hanno confermato che, in mancanza dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica (ovvero dell'Autorità giudiziaria più vicina), è illegittima l'acquisizione da parte della Guardia di Finanza di documenti contenuti in una borsa posta all'interno dell'autovettura del contribuente, ancorché, portata la borsa in caserma e chiusa in un plico sigillato, l'apertura del plico sia avvenuto con il consenso del contribuente.

Successivamente (sez. trib., sent. 3 luglio 2003, n. 10489) la Corte ha apparentemente modificato tale orientamento attribuendo una sorta di efficacia sanante, nel caso di irregolare autorizzazione, per l'esistenza del consenso (si legge nella sentenza: nessuna opposizione risulta effettuata dal N. in ordine alla suddetta acquisizione, onde



la Commissione tributaria regionale parla di “acquiescenza”) del contribuente che avrebbe consegnato la documentazione extracontabile e non si sarebbe doluto della sua acquisizione da parte delle forze investigatrici.

Tuttavia, essa è poi, però, tornata ad affermare che l’eventuale consenso o dissenso dello stesso contribuente all’accesso è del tutto privo di rilievo giuridico non essendo richiesti e/o preso in considerazione da nessuna norma di legge. In particolare, la Corte (sez. trib., sent. 1° ottobre 2004, n. 19689) ha riconosciuto che in caso di accesso domiciliare senza autorizzazione la mancata opposizione del contribuente non equivale a consenso all’accesso né rende legittimo un accesso operato al di fuori delle previsioni legislative in ragione del fatto che l’eventuale consenso o dissenso dello stesso contribuente all’accesso, legittimo od illegittimo che sia, è del tutto privo di rilievo giuridico non essendo richiesto e/o preso in considerazione da nessuna norma di legge. Invero, per i giudici la contestabilità in giudizio va affermata in favore del contribuente quando il perquisito è un terzo (e non già o lo stesso contribuente od altri a questi legato da un rapporto fiscalmente rilevante e del quale esso contribuente debba rispondere) non essendo concepibile che l’eventuale atteggiamento inattivo e/o di rinuncia del terzo perquisito possa riverberarsi in danno del contribuente il quale non ha nessun potere neppure di concorrere alla formazione di detto atteggiamento (sent. 19 ottobre 2005, n. 20253).

Tale orientamento è stato ripreso più di recente (sent. 6 giugno 2018, n. 14701) nella considerazione che i superiori principi non possono essere derogati per effetto della consegna spontanea della documentazione da parte del contribuente, ove si consideri che essa non può rendere legittimo un accesso operato al di fuori delle previsioni legislative in assenza dei rilievi giuridici necessari.

Infine (ord. 15 settembre 2020, n. 737, in *il fisco*, 2021, 9, 870), la Corte ha ritenuto legittima l’acquisizione di documentazione custodita all’interno di una borsa rinvenuta in sede di verifica fiscale laddove l’apertura della stessa è avvenuta sia pur non spontaneamente, comunque volontariamente; nel concreto infatti, essa si è perfezionata a seguito di richiesta dei verificatori alla quale si è dato corso, senza che sia stato opposto il rifiuto di rimuovere ostacoli all’accesso ai documenti e non risultando in atti e nella sentenza che sia stato necessario per i verificatori forzare alcun meccanismo di chiusura della borsa stessa; pertanto, non si ricade in alcun caso di apertura “coattiva”, o contro la volontà del contribuente, per l’esecuzione della quale operazione è necessaria l’autorizzazione del Pubblico Ministero (così Cass., sez. V, ord. 4 ottobre 2018, n. 24306, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 5, 2108 con nota di MANIGRASSO T.C., *La rilevanza del consenso dell’avente diritto nelle attività d’indagine irritualmente esercitate*).

Nella sentenza delle SS.UU. che si annota, infine, la Corte smentisce le conclusioni dell’ordinanza interlocutoria secondo cui la necessità di un consenso preventivo ed informato da parte di colui che sia legittimato ad esprimerlo (cioè il titolare del diritto) debba dirsi sussistente come necessario bilanciamento tra i valori costituzionali che entrano in gioco nella vicenda e cioè: da un lato, l’interesse fiscale dello Stato ad acquisire in modo concreto ed efficace le risorse tributarie essenziali per garantire la

sussistenza e lo sviluppo della comunità; d'altro lato, la tutela delle posizioni soggettive del contribuente nei cui confronti i poteri istruttori di cui dispone l'Amministrazione finanziaria è destinata ad incidere, in particolare la libertà personale, l'inviolabilità del domicilio e la segretezza della corrispondenza.

In conclusione, quanto al primo quesito posto alle Sezioni Unite, può concludersi che l'autorizzazione, così come previsto dalla legge, è necessaria solo nei casi di "coattività"; pertanto, in caso di apertura volontaria da parte del contribuente l'autorizzazione non risulta obbligatoria.

**3.** Come correttamente osservato, il consenso del contribuente deve essere libero e informato: libero significa che non deve sussistere alcuna costrizione, né diretta né indiretta (diretta sarebbe ove il consenso fosse ottenuto attraverso la prospettazione di conseguenze sfavorevoli: non sarebbe libero il consenso ottenuto prospettando sanzioni, proprie o improprie, specifiche o vaghe, sia che tali conseguenze esistano, sia che siano soltanto minacciate, o anche solo oggetto di vaga allusione); informato implica, appunto, comunicare al contribuente le conseguenze del suo comportamento (MARCHESELLI A., *Aspettando le Sezioni Unite sull'apertura di borse senza autorizzazione del P.M. in ambito fiscale*, in *Giustiziainsieme*, 17 settembre 2021).

Le Sezioni Unite, tuttavia, hanno precisato che le specifiche norme tributarie nulla prevedono al riguardo sull'onere di informazione e hanno, quindi, ritenuto che, ai fini della valida espressione del consenso alla apertura della borsa, non è necessario che il contribuente sia stato informato della sussistenza di una previsione di legge che, in caso di sua opposizione, consente l'apertura coattiva solo previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, non rinvenendosi un obbligo in tal senso nell'art. 52 cit. e neanche nell'art. 12, comma 2, L. n. 212/2000.

Tale ultimo articolo stabilisce una serie di obblighi, a carico dell'Amministrazione finanziaria, durante la verifica fiscale, al fine di tutelare il contribuente, soggetto "debole", in tale delicata fase accertativa, in particolare «*il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche*».

Nonostante l'intervento risolutivo delle SS.UU., a parere di chi scrive non appare così certo che il contribuente non debba essere previamente e correttamente informato delle proprie facoltà e, di conseguenza, dei vari gradi di tutela che gli sono garantiti dal legislatore.

In ogni PVC viene sempre riportata la circostanza che «*i verbalizzanti, all'atto di Accesso, hanno reso edotta la parte di quanto disposto dall'art. 52, comma 5, D.P.R. n. 633/1972*», ovvero delle preclusioni probatorie a suo carico.

La giurisprudenza ha, a tal proposito, precisato che la preclusione trova applicazione solo in presenza di un invito specifico e puntuale all'esibizione da parte dell'Amministrazione finanziaria purché accompagnato da un espresso avvertimento

circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza (Cass., sez. V, sent. 26 febbraio 2016, n. 3791).

Epperò, per usare le parole della Suprema Corte, non si rinviene alcun obbligo informativo in tal senso a carico dei verificatori e a favore del contribuente.

Nonostante tale silenzio, si ritiene che, proprio ai sensi dell'art. 12, comma 2, dello Statuto, il contribuente debba essere espressamente informato di tale obbligo di esibizione a suo carico.

E' risaputo che le disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente siano ritenute attuative delle norme costituzionali, e dunque caratterizzate come «*principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento tributario*». Pertanto, tali norme dovrebbero essere interpretate in senso garantistico, imponendo sempre agli accertatori di informare il contribuente dei suoi diritti.

A maggior ragione, si deve ritenere sussistente un obbligo informativo, in capo al contribuente, circa la facoltà di essere informato che possa farsi assistere da un professionista che potrebbe previamente informare che, ai sensi dell'art. 52, commi 1, 2 e 3, sussistono una serie di autorizzazioni diverse e graduate a tutela del contribuente sottoposto a verifica e che talune autorizzazioni, per decisione del legislatore (comma 1, ultima parte, e comma 3) sono ritenute espressamente "necessarie".

L'esigenza di informare il contribuente di tale facoltà risiede, soprattutto, nella circostanza che spesso il soggetto sottoposto a controllo non ha le competenze necessarie per riconoscere se la richiesta di apertura sia regolare o meno, e potrebbe ritenere che quel consenso dia dovuto a richiesta del verificatore (MULEO S., *Il consenso nell'attività di indagine amministrativa*, in LA ROSA S., a cura di, *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 99).

Infatti, la mancata opposizione del contribuente non equivale a consenso per l'equivocità del comportamento omissivo (dovuto, ad esempio, a *metus reverentialis*; ad inconsapevolezza della illegalità del comportamento degli uffici finanziari; ad ignoranza dei rimedi legali consentiti al contribuente) (CORSO P., *E' consentita la contestazione differita della legittimità della verifica?*, in *Corr. trib.*, 2004, 48, 3780) e perché, tecnicamente, si può parlare di consenso solo laddove colui che consente sia perfettamente a conoscenza della normativa a sua tutela e possa validamente disporre del diritto, da escludersi nel caso *de quo*.

Infatti, come osservato, sarebbe necessario che il contribuente, destinatario della richiesta dei verificatori, sia debitamente informato del fatto che non esiste a suo carico alcun obbligo di rispondere o di accondiscendere, anche perché il contribuente potrebbe fare affidamento sulla legittimità del comportamento dell'Amministrazione, in virtù delle norme statutarie; pertanto, nel caso mancasse tale avvertimento, si potrebbe presumere che il contribuente abbia agito in buona fede al fine di ottemperare ad un obbligo previsto, col timore di subire sanzioni in caso di inadempimento (VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, 426).

Nel caso di specie, infatti, il consenso prestato consisteva nella libera scelta di lasciar compiere un'attività altrimenti illegittima, nonostante potesse essere impedita dal

contribuente senza alcuna conseguenza sfavorevole a suo carico (CAMINALE E., *Il bilanciamento tra interesse fiscale e tutela del contribuente nel caso di aperture coattive di borse, plichi sigillati e simili in carenza di autorizzazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, 730).

La stessa Corte (sez. V, ord. 8 marzo 2022, n. 7448) ha precisato che, per il caso di omessa informazione del contribuente sulla facoltà esercitabile, quand'anche da tale omissione voglia desumersi l'illegittimità degli atti di verifica successivi, occorre comunque che il contribuente dimostri la concreta lesione del proprio diritto alla difesa e al contraddittorio.

Ebbene, nel caso in esame, dalla lettura dell'ordinanza di rimessione, risulta che in ogni grado di giudizio il contribuente abbia espressamente contestato il difetto di informazione e come, tale difetto, abbia inciso sui propri diritti, sia in fase procedimentale che processuale.

Infine, la statuizione della Corte, secondo cui la mancata informazione circa la facoltà di farsi assistere da un professionista in sede di accesso non comporti la nullità dell'atto per la carenza di una espressa previsione di nullità, deve ritenersi non fondata.

Ci si vuole soffermare sull'affermazione per cui, nel caso di specie, vi è, per l'appunto, la "carenza di una espressa previsione di nullità".

Ebbene tale carenza non può certo considerarsi un limite invalicabile, anzi, si ritiene che tale intervento poteva essere, per le Sezioni Unite, una buona occasione per riconoscere una maggior tutela, ai sensi delle norme dello Statuto, per il contribuente sottoposto a verifica, ai fini di una corretta individuazione delle facoltà e dei diritti riconosciutigli in sede di accesso.

Infatti, proprie le SS.UU. (ord. 29 luglio 2013, n. 18184), in merito al medesimo art. 12, ma al comma 7, rivedendo gli orientamenti precedenti (secondo cui tale norma non prevedeva espressamente la nullità) hanno statuito che: in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento (termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni) determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus".

Anche nel silenzio della norma, possono trovarsi situazioni di nullità al fine di tutelare i diritti del contribuente.

**4.** L'ultimo quesito posto alla Corte riguarda l'eventuale inutilizzabilità degli elementi acquisiti, senza autorizzazione.

Alla luce delle risposte fornite ai primi due quesiti (la mancanza di autorizzazione può ritenersi superata dal comportamento del contribuente che, spontaneamente, abbia aperto la valigetta; non sono previste tutele specifiche nello Statuto dei diritti del



contribuente), che non vi sia alcun dubbio circa l'utilizzabilità delle prove acquisite nel caso in esame.

Ancorché non manchino opinioni a favore della l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti irritualmente, che si fa discendere dal rinvio che l'art. 70 D.P.R. n. 600/1973 e 75 D.P.R. n. 633/1972 fanno all'art. 191 c.p.p., (v. MULEO S., *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, in *Rass. trib.*, 2016, 1, 147 ss.)

con serrata critica alla giurisprudenza (da ultimo, Cass. n. 10664/2021) secondo cui il richiamo al c.p.c. operato dalla legge fiscale varrebbe, incongruamente, solo nel caso dell'azione di indagine della Guardia di Finanza in sede di polizia giudiziaria (cfr. MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022, 289 ss.), in via generale è ormai di comune accettazione che l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporti la inutilizzabilità degli stessi: in mancanza di una specifica previsione in tal senso, pertanto, gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salva solo l'ipotesi in cui venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio (cfr. Cass. 27 febbraio 2015, n. 4066); ciò in quanto non esiste nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite (si veda, da ultimo Cass., sez. V., ord. 24 giugno 2021, n. 18098).

Come già precisato ante, l'utilizzazione a fini fiscali di dati e documenti acquisiti nel corso di una verifica fiscale è subordinata al rispetto delle disposizioni dettate dalle norme tributarie (ovvero gli artt. 52 e 63 D.P.R. n. 633/1972 e art. 33 D.P.R. n. 600/1973) fatti salvi, in ogni caso, i limiti derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico, come ad esempio la necessità di preventiva autorizzazione del Procuratore della Repubblica, prevista dalle citate disposizioni tributarie, per procedere a determinate attività quali l'accesso presso locali diversi da quelli di esercizio dell'attività del contribuente o l'apertura coattiva di borse, plichi, ecc. (Cass. sez. VI - 5, ord. 15 gennaio 2019, n. 673 in *il fisco*, 2019, 6, 578, con nota di ANTICO G., *Per l'accesso nei locali a uso promiscuo è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica*; nello stesso senso: sez. V, sent. 12 aprile 2019, n. 10275, in *il fisco* 2019, 19, 1878, con nota di BORGOGGIO A., *L'ispezione in casa comporta la nullità dell'accertamento se manca l'autorizzazione*).

Nel caso in esame, l'acquisizione dei documenti all'interno della valigetta del verificato, si è perfezionata a seguito di richiesta dei verificatori alla quale si è dato corso, senza che sia stato opposto rifiuto di rimuovere ostacoli all'accesso ai documenti.

Pertanto, secondo quanto concluso dalle SS. UU., non ricadendosi in alcun caso di attività "coattiva", o contro la volontà del contribuente, per l'esecuzione della quale operazione è necessaria l'autorizzazione specifica del Pubblico Ministero, ne consegue la piena utilizzabilità dei documenti probatori acquisiti.

Con riguardo ai profili di utilizzabilità degli elementi di prova adottati senza le prescrizioni di legge (in particolare della facoltà del contribuente di essere informato che può farsi assistere da un professionista), si vuole, da ultimo, sottolineare le incongruenze del presente sistema.

In particolare, nel caso in cui, nel corso di una verifica fiscale, vengano riscontrate ipotesi di reato ai sensi del D.Lgs. n. 74/2000 e il contribuente, quindi, si converte in contribuente/indagato, ebbene in tale situazione egli è più tutelato.

Infatti, la Cassazione penale ha evidenziato che vi è l'obbligo da parte della polizia giudiziaria di dare avviso al soggetto nei cui confronti sono svolte le indagini da parte della Guardia di Finanza della facoltà di avvalersi di assistenza legale fiduciaria che è prevista dall'art. 114 disp. att. c.p.p. (Cass. pen., SS. UU., sent. 13 aprile 2016, n. 15453).

La violazione di siffatto obbligo, incidendo in modo assai rilevante sul concreto esercizio da parte dell'indagato del diritto di difesa, costituisce una ipotesi di vizio dell'atto che ne comporta la insuperabile inutilizzabilità patologica (sulla nozione di inutilizzabilità patologica e sulla sua riscontrabilità in ipotesi di vizi dell'atto istruttorio ridondanti in termini gravemente pregiudizievoli sull'esercizio del diritto di difesa: Cass. pen, sez. III, sentt. 12 gennaio 2018, n. 882 e 22 giugno 2006, n. 6757). Appare evidente, in proposito, che il mancato compimento della prescritta formalità, dotata di una chiara pregnanza sostanziale in quanto si tratta di atto finalizzato ad assicurare all'indagato la possibilità di un'assistenza tecnica, strumentale alla garanzia dell'effettività del diritto alla difesa, in occasione della acquisizione di elementi istruttori sui quali potrebbe essere successivamente fondato il giudizio sulla sussistenza e sulla rilevanza penale della condotta a lui attribuita, non può non riverberarsi in senso negativo sulla legittimità della affermazione della sussistenza del *fumus commissi delicti*.

Per la Corte, laddove gli elementi sui quali si fonda il giudizio, avente ad oggetto la sussistenza del *fumus delicti* siano stati illegittimamente acquisiti, ne risulti minata la stessa valutazione sulla sussistenza di tale elemento di giudizio e, pertanto, di conseguenza anche gli atti la cui validità risulti essere condizionata dalla sussistenza di esso.

Pertanto, stante la illegittima acquisizione degli elementi fondanti l'apparente ricorrenza del reato, per il quale sono state svolte le indagini, viziata ne è risultata, altresì, l'attività istruttoria che sulla base della acquisizione degli elementi in questione è stata espletata, con la conseguenza che deve affermarsi l'illegittimità derivata, considerata la violazione di legge che ne è alla base, degli atti successivi (Cass. pen., sez. III, sent. 8 novembre 2018, n. 50657; nel caso *de quo* al momento in cui fu compiuta l'attività di indagine da parte della Guardia di Finanza non fu dato alcun avviso agli indagati della facoltà che agli stessi spettava di essere assistiti nel corso dello svolgimento dell'attività in questione dal difensore di fiducia).

**5.** L'assenza di uno specifico dissenso da parte del contribuente sottoposto ad una verifica fiscale all'apertura di borse, armadi, cassaforti e mobili legittima i verificatori

alla loro apertura anche in assenza dell'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria, nella considerazione che il disposto normativo preveda l'autorizzazione solo per i casi di apertura coattiva.

Secondo la Corte, inoltre, non è poi necessario il preventivo avvertimento al contribuente della facoltà di potersi far assistere da un difensore che, quindi, possa illustrargli nello specifico i suoi diritti ed i suoi doveri nel corso dell'accesso dei verificatori.

Lo Statuto dei diritti del contribuente, infatti, nato per tutelare la parte "debole" del rapporto giuridico d'imposta non prevede espressamente obblighi (con relative sanzioni) a carico dei verificatori ma solo generiche facoltà e diritti del contribuente che, però, se non rispettati non inficiano la regolarità del successivo atto impositivo.

Un contribuente verificato, quindi, ignaro delle norme o intimidito dai verificatori non godrà di alcuna tutela e gli elementi probatori addotti potranno ben essere utilizzati dai verificatori a fondamento motivazionale dell'avviso di accertamento.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANTICO G., *Per l'accesso nei locali a uso promiscuo è necessaria l'autorizzazione del Procuratore delle Repubblica*, in *il fisco*, 2019, 6, 578 ss.

BORGOGGIO A., *L'ispezione in casa comporta la nullità dell'accertamento se manca l'autorizzazione*, in *il fisco* 2019, 19, 1880 ss.

CAMINALE E., *Il bilanciamento tra interesse fiscale e tutela del contribuente nel caso di aperture coattive di borse, plichi sigillati e simili in carenza di autorizzazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 2, 730 ss.

CORSO P., *E' consentita la contestazione differita della legittimità della verifica?*, in *Corr. trib.*, 2004, 48, 3780 ss.

FANELLI R., *La corretta procedura per i controlli su auto private*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1998, 7, 635 ss.

FERRAÙ G., *Illegittimi gli avvisi fondati su dati acquisiti durante accessi senza autorizzazione*, in *Corr. trib.*, 1998, 47, 3490 ss.

FRANSONI G., *Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, in *Rass. trib.*, 2019, 3, 484 ss.

GAFFURI A.M., *Appunti sul potere di accesso degli uffici finanziari*, in *Rass. trib.*, 2000, 2, 523 ss.

LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario - Principi generali e questioni di diritto positivo*, Milano 2001, 415 ss.

MANIGRASSO T.C., *La rilevanza del consenso dell'avente diritto nelle attività d'indagine irrualmente esercitate*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 5, 2112 ss.

MARCHESELLI A., *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 1, 1 ss.

MARCHESELLI A., *Aspettando le Sezioni Unite sull'apertura di borse senza autorizzazione del P.M. in ambito fiscale*, in *Giustiziainsieme*, 17 settembre 2021

MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022, 289 ss.

MULEO S., *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, in *Rass. trib.*, 2016, 1, 147 ss.

MULEO S., *Il consenso nell'attività di indagine amministrativa*, in La Rosa S. (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 99 ss.

PORCARO G., *Vizi oggettivi dell'attività istruttoria e spontaneità nella esibizione di documenti*, in *Rass. trib.*, 1998, 524 ss.

SALVINI L., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 1, 13 ss.

SCHIAVOLIN R., *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, Torino, XI, 1995, 201 ss.

VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, 426 ss.