



Diritto Tributario

Apertura di borse senza autorizzazione della Procura della Repubblica, ma con il consenso del contribuente? La questione al vaglio delle Sezioni unite

di [Ginevra Iacobelli](#)

27 maggio 2021

Apertura di borse senza autorizzazione della Procura della Repubblica, ma con il consenso del contribuente?

La questione al vaglio delle Sezioni unite

di Ginevra Iacobelli

La Corte di Cassazione, con ordinanza n. 10664 del 2021, ha rimesso al Primo Presidente, per eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, la questione sulla legittima acquisizione di documentazione extracontabile rinvenuta in una valigetta, aperta senza previa autorizzazione della procura della repubblica, ma con il consenso del contribuente.

L'ordinanza richiama quelli che, almeno apparentemente, sono due orientamenti contrapposti, per poi affrontare la distinta questione della modalità di estrinsecazione del consenso e della sua rilevanza in caso di mancata informazione, da parte dei verificatori, della facoltà di farsi assistere da un difensore.

Sommario: 1. Inquadramento delle questioni – 2. L'art. 52 del D.P.R. n. 633 del'72 – 3. Le (apparenti) questioni poste dall'ordinanza di rimessione.

1. Inquadramento delle questioni

L'ambito delle ispezioni e delle verifiche tributarie è denso di tensioni tra diritti costituzionalmente garantiti: da una parte, i diritti inviolabili dell'individuo, massimamente espressi dagli articoli 13, 14 e 15 della Costituzione, dall'altra, il principio di capacità contributiva e di buon andamento e imparzialità dell'azione amministrativa, rispettivamente disciplinati dagli articoli 53 e 97 della Costituzione.

I poteri di ispezione e verifica trovano, senza dubbio, un fondamento costituzionale nel principio di capacità contributiva, il cui rispetto è legato a doppio filo all'attività di controllo, irrinunciabile e unica a garantire il corretto assolvimento dell'obbligazione tributaria e un'adeguata repressione dell'evasione fiscale.

D'altra parte, è indubbio che i poteri richiamati interferiscono con i diritti di libertà, in particolare con i diritti di libertà personale, inviolabilità del domicilio e segretezza della corrispondenza.

Più chiaramente, durante le verifiche e gli accessi tributari, si assiste ad una contrapposizione di due esigenze: da una parte, quella dell'amministrazione di esercitare i poteri ispettivi necessari a garantire la tutela degli interessi tributari, dall'altra, quella del contribuente, volta ad evitare che un potere di indagine incontrollato ed eccessivo possa qualificarsi come lesivo della libertà personale e di altri diritti costituzionalmente garantiti.

È in un'ottica di bilanciamento tra le opposte esigenze richiamate che il legislatore prevede il rispetto di determinate garanzie nell'esercizio delle funzioni amministrative in esame, individuando tassativamente le ipotesi tollerate di limitazione delle libertà e la necessità di munirsi, in taluni casi, di un provvedimento motivato dell'autorità giudiziaria che autorizzi siffatte limitazioni.

In tal senso, taluna dottrina^[1] pone la disciplina costituzionale delle ispezioni e delle verifiche tributarie a cavallo tra libertà personale e libertà domiciliare, entrambe assistite dalla doppia riserva di legge e di giurisdizione, quale elemento di effettiva tutela.

La previsione della riserva di legge tutela tali libertà, per cui nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge, ex art. 23 Cost.; la riserva giurisdizionale, inoltre, implica che ogni provvedimento restrittivo sia adottato con atto dell'autorità giudiziaria.

È chiaro, però, che il perseguimento del fine fiscale costituisce il presupposto di un'attività ispettiva che, in certi limiti, può realizzarsi anche in assenza di un provvedimento motivato dell'autorità giudiziaria. In tal senso può essere letto, in senso esemplificativo, l'ultimo comma dell'art. 14 Cost. per cui “gli accertamenti, le ispezioni e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali”.

Occorre, allora, chiedersi in quali casi l'autorizzazione debba intendersi come atto presupposto del potere ispettivo, a sua volta funzionale all'acquisizione di prove utilizzabili per l'atto finale, per cui dalla invalidità dell'autorizzazione (o dalla sua assenza) deriva l'invalidità di tutti gli atti e del provvedimento conclusivo.

Il riferimento è, altresì, alla questione della utilizzabilità/inutilizzabilità della prova.

Non ogni violazione delle norme istruttorie porta alla inutilizzabilità della prova raccolta, ma solo la violazione delle norme poste a tutela di interessi del singolo.

Al fine di affrontare compiutamente le questioni sollevate dall'ordinanza, occorre, allora, esaminare il momento procedimentale di assunzione delle prove, per verificare la giustificazione delle varie norme sull'attività istruttoria in punto di interesse tutelato.

Le norme costituzionali rilevanti in materia sono quelle che disciplinano la libertà personale (art. 13 Cost.), l'inviolabilità del domicilio (art. 14 Cost.) e la libertà e la segretezza della comunicazione (art. 15 Cost.).

Occorre, poi, nella comparazione tra norma istruttoria e norma costituzionale, concentrare l'attenzione sulle condizioni procedimentali per il suo esercizio. Per poter argomentare di prova illegittimamente acquisita occorre, infatti, l'esistenza di una grave irregolarità nel *modus operandi* del potere ispettivo.

2. L'art. 52 del D.P.R. n. 633 del '72

L'ordinanza di rimessione in commento muove da un ricorso per Cassazione proposto dal contribuente avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale che, accogliendo le

motivazioni dell'Agenzia delle Entrate, tra le altre, ha dichiarato legittima l'acquisizione di documentazione extracontabile rinvenuta in una valigetta senza autorizzazione dell'autorità giudiziaria, ma con consegna spontanea e senza coercizione da parte del contribuente, rilevando, in aggiunta, che la mancata informazione, al momento dell'accesso, della facoltà di farsi assistere da un professionista di fiducia non è sanzionabile, in mancanza di specifica previsione normativa, *“con la nullità del processo verbale di constatazione”* (i.e. nullità dell'avviso di accertamento).

Assume, cioè, rilievo centrale la questione della modalità di acquisizione della documentazione extracontabile rinvenuta in sede di accesso.

Gli aspetti procedurali dell'attività di controllo esterna ai fini dell'Imposta del valore aggiunto e delle Imposte dirette sono disciplinati dal combinato disposto degli articoli 33 del D.P.R. 600/1973 e 52 del D.P.R. 633/72.

In particolare, l'articolo 33 del D.P.R. 600/73 prevede i controlli ai fini delle imposte dirette con espresso rinvio all'articolo 52 del D.P.R. 633/72 che regola gli aspetti procedurali per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche ai fini dell'imposta del valore aggiunto, così disciplinando i poteri degli uffici.

Rubricata *“Accessi, ispezioni e verifiche”*, la norma prevede che gli uffici possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni, ricerche e ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e la repressione dell'evasione.

Nel dettaglio, è previsto che *..“Gli uffici possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni. Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. Tuttavia, per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica. In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.*

L'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.

È in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso 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 ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale”.

Come richiamato, al primo comma, immediatamente dopo l'attribuzione del potere ispettivo agli organi amministrativi, il legislatore detta la regola generale per cui gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo ufficio da cui dipendono.

L'ampio potere attribuito all'amministrazione è, poi, diversamente declinato nell'esigenza di bilanciamento con i più alti diritti costituzionali della libertà personale, libertà domiciliare e segretezza della corrispondenza.

Un'analisi attenta della disposizione permette, però, di rilevare talune differenze in punto di tutela di tali diritti.

Se norma di disciplina generale è quella della necessaria autorizzazione del capo ufficio, è previsto che a questa, in taluni casi, si aggiunga la necessaria autorizzazione del procuratore della Repubblica.

L'art. 52, co. 1, in tal senso, specifica che, per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica, attribuendo piena tutela alla inviolabilità del domicilio. In tal senso, la previsione è rafforzata al secondo comma per cui l'accesso nei locali adibiti esclusivamente a domicilio (diversi dai locali promiscui di cui al primo comma) è consentito solo in caso di gravi indizi di violazione delle norme tributarie.

Il terzo comma dell'art. 52 del decreto attribuisce stessa massima tutela alla libertà personale, prevedendo che è “in ogni caso” necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria per procedere, durante l'accesso, a perquisizioni personali.

Lo stesso terzo comma si occupa, poi, del possibile contrasto dei poteri di accesso con il diritto alla segretezza della corrispondenza, richiedendo, altresì, l'autorizzazione del pubblico ministero

anche in caso di apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e per l'esame di documenti coperti dal segreto professionale.

L'esercizio di poteri istruttori è destinato ad incidere, inevitabilmente, su posizioni soggettive del contribuente attinenti alla libertà personale, alla inviolabilità del domicilio, e alla segretezza della corrispondenza, ma, a ben vedere, diversa è la tutela prevista dal legislatore.

Se a fronte della libertà personale e della inviolabilità del domicilio è sempre richiesta la preventiva autorizzazione da parte del pubblico ministero, più attenuata, almeno nelle intenzioni del legislatore, appare l'esigenza di tutela della segretezza della corrispondenza, richiedendosi una preventiva autorizzazione solo a fronte di una condotta di apertura coattiva da parte dell'amministrazione.

Non sfuggirà all'interprete che il rilievo della coattività della condotta, assente nella disciplina degli accessi domiciliari e della perquisizione personale, compare nel terzo comma dell'art. 52, esclusivamente con riferimento all'apertura di borse, plichi e documenti.

Tirando le fila, la previsione appare impostata secondo un climax discendente: massima tutela è attribuita all'inviolabilità del domicilio e alla libertà personale. Diversamente, la segretezza della corrispondenza è circondata da cautele solo con riguardo al rifiuto espresso da parte del contribuente.

3. Le (apparenti) questioni poste dall'ordinanza di rimessione

Chiarito il quadro legislativo di riferimento, è, allora possibile affrontare nel dettaglio la questione posta dall'ordinanza in commento per verificare se, effettivamente, sussistono orientamenti contrapposti nella giurisprudenza di legittimità.

L'ordinanza muove dal presupposto per cui la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha assunto una posizione non concorde in ordine alla questione se il consenso manifestato dal contribuente o da soggetti a questo in vari modi collegati possa sanare le acquisizioni probatorie eseguite senza autorizzazione dell'autorità giudiziaria, specificando, a sostegno della questione, che "non vi è una specifica previsione normativa circa il rilievo da attribuire al comportamento del contribuente".

Quanto sopra riportato necessità però, quanto meno, di un chiarimento.

A fondamento dell'esigenza di rimessione, si richiama un primo orientamento secondo cui, sia il consenso espresso che la mancata manifestazione di un dissenso del contribuente o di terzi rispetto all'esercizio di un'attività ispettiva eseguita al di fuori delle garanzie predisposte dal legislatore a tutela del contribuente non hanno efficacia sanante, espresso, in particolare, dalla richiamata pronuncia del 1 ottobre 2004 n. 19689.

Tuttavia, la pronuncia richiamata muove, evidentemente, da una fattispecie diversa e non assimilabile. È la stessa ordinanza di rimessione che, nel richiamare testualmente il provvedimento del 2004, fa riferimento ad un accesso domiciliare eseguito senza autorizzazione e ritenuto illegittimo sull'assunto che la mancata opposizione del contribuente non equivale a consenso né rende legittimo un accesso al di fuori delle previsioni legittime e, comunque, l'eventuale consenso è privo di rilievo non essendo richiesto da nessuna legge.

Evidentemente, però, la decisione poggia sull'analisi dell'art. 52, co. 1, D.P.R. 633/72 che, come innanzi evidenziato, attribuisce tutela decisamente più ampia alla inviolabilità del domicilio, rispetto a quanto invece previsto dall'art. 52, co.3, più propriamente afferente al caso dell'apertura di borse.

Ancora, a sostegno del primo orientamento, si richiama una pronuncia della Corte di Cassazione del 19 ottobre 2005, n. 20253 che, anche dallo stralcio riportato nell'ordinanza di rimessione, ha ad oggetto la diversa questione della perquisizione di un soggetto terzo, la cui inerzia non può riverberarsi in danno del contribuente.

Anche in tal caso, l'ambito applicativo è *ictu oculi* diverso e poggia, ancora una volta, sulla corretta interpretazione di una norma (art. 52, co.3, prima parte) che non pare applicabile al caso di specie, maggiormente afferente alla libertà personale e di autodeterminazione del contribuente stesso.

Da ultimo, la sentenza 6 giugno 2018, n. 14701, richiamata ancora a sostegno del primo orientamento, ritiene inutilizzabili i documenti acquisiti nei locali adibiti promiscuamente ad abitazione e a sede dell'attività imprenditoriale, in assenza di autorizzazione della procura della repubblica. Lo stesso stralcio riportato in sede di ordinanza di rimessione per cui *“i superiori principi non possono essere derogati per effetto della consegna spontanea della documentazione da parte del contribuente, ove si consideri che secondo questa Corte essa non può .. rendere legittimo un accesso operato al di fuori delle previsioni legislative e, comunque, perché l'eventuale consenso o dissenso dello stesso contribuente all'accesso, legittimo o illegittimo che sia è del tutto privo di rilievo giuridico non essendo richiesto e/o preso in considerazione da nessuna norma di legge”* è

ripreso da due ulteriori decisioni, rispettivamente 19689 e 19690 del 2004, anch'esse afferenti ad un accesso domiciliare.

Non è in dubbio che l'accesso in locali adibiti a domicilio, in tutto o in parte, sia circondato da tutele di ampio raggio, in cui non rileva l'eventuale consenso o dissenso espresso dal soggetto verificato.

Diverso pare, però, il caso dell'apertura di borse ove l'autorizzazione della procura giustifica e legittima la sola condotta coattiva.

Il riferimento alla coattività, nella seconda parte dell'art. 52, co. 3, del decreto non può ritenersi vano o casuale, ma, piuttosto, pare avallare una diversa soluzione interpretativa, prospettata anch'essa dall'ordinanza di rimessione, per cui "il diritto alla segretezza ha natura di diritto disponibile, sicché se l'apertura di pieghi sigillati, borse, mobili.. avvenga con il consenso del titolare del diritto di libertà, oggetto di compressione, pur in assenza di autorizzazione dell'autorità giudiziaria, non dovrebbe derivare alcuna sanzione di inutilizzabilità dei documenti".

Lo stesso rilievo per cui il consenso è privo di rilevanza giuridica, non essendo richiesto e/o preso in considerazione da nessuna norma di legge, se ha senso per il primo comma dell'art. 52 e per la prima parte del comma 3 dello stesso articolo, perde rilievo con riferimento al comma 3, oggetto di analisi, ove, se è vero che non è richiesto espressamente un consenso, esso può dedursi *a contrario* dal rilievo della coattività dell'apertura, che, evidentemente, viene meno in presenza di consenso.

Per tutto quanto detto, non pare che le perplessità sollevate nell'ordinanza di rimessione siano mosse da due filoni contrapposti, poiché le pronunce intese a sostegno dell'orientamento "negazionista" sono tutte riferibili ai diversi diritti dell'inviolabilità del domicilio e della libertà personale (art. 52, comma 1 e comma 3, parte prima).

Del resto, numerosi sono i provvedimenti, anche recenti, richiamati a sostegno del secondo orientamento, per il quale è da valorizzare il comportamento del contribuente, attenzionando l'espressione "apertura coattiva" contenuta nell'art. 52, comma 3, per evidenziare che la stessa sussiste solo quando non vi sia il consenso del contribuente (*ex multis* Cass. 18 maggio 2015, n. 3294; Cass. 4 ottobre 2018, n. 24306; Cass. 19 gennaio 2021 n. 727).

Così inteso, nemmeno può accogliersi l'affermazione dell'ordinanza per cui "*il superamento della violazione dell'obbligo di premunirsi della necessaria autorizzazione dell'autorità giudiziaria a seguito del consenso postula che questo sia validamente espresso, il che comporta che sia stato*

adeguatamente informato, cioè che sia reso in piena libertà di giudizio”, poiché un vero obbligo non sussiste se non in caso di condotta coattiva.

Più chiaramente, l'autorizzazione è necessaria per procedere durante l'accesso all'apertura coattiva di borse, cioè per poter procedere anche contro il volere del soggetto indagato. Diversamente, se questi vi consente spontaneamente, l'autorizzazione non ha più ragione d'essere.

Anzi, il riferimento alla coattività della condotta pare escludere la necessità di autorizzazione non solo di fronte a spontaneità del contribuente, ma altresì dinanzi a comportamenti volontari, e non spontanei, anche eseguiti su richiesta dei verificatori, finanche a ricomprendere i casi di mancato rifiuto espresso all'apertura.

L'assenso può, però, assumere significati differenti ed è pertanto necessario esaminare, nei casi concreti, il valore dello stesso.

L'analisi della normativa di cui al D.P.R. 600/1973 e 633/1972 deve essere completata con l'art. 12, L. 212 del 2000 (cd. Statuto del Contribuente), rubricato “diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali”.

È noto che le norme dello Statuto del contribuente, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, immanenti ad esso, in alcuni casi idonei a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria.

Per quanto qui di rilievo, l'art. 12, co. 2, dello Statuto prescrive il diritto del contribuente, al principio di una verifica tributaria, di essere informato delle ragioni che abbiano giustificato la verifica e della facoltà di farsi assistere da un difensore abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria.

La previsione normativa richiamata rafforza l'esigenza di contraddittorio preventivo tra fisco e contribuente, ma nessuna sanzione espressa è prevista in caso di violazione della stessa.

Puntum dolens è, allora, comprendere la valenza delle prescrizioni contenute nello Statuto – in particolare dell'art. 12 – e quali siano gli effetti della eventuale inosservanza degli obblighi previsti a carico dell'amministrazione finanziaria.

Non può ritenersi risolutiva l'affermazione, pure riportata nell'ordinanza di rimessione, per cui le norme che disciplinano gli accessi non prevedono “la nullità del processo verbale di constatazione” in caso di omessa informazione. La mancata previsione della nullità dell'atto non sembra, infatti, idonea ad escludere, in ogni caso, la rilevanza delle violazioni.

In tal senso, si richiama la decisione della Corte di Cassazione, in tema di violazione dell'art. 12, comma 7 dello Statuto, che ha dichiarato l'invalidità dell'atto di accertamento emanato prematuramente. A tale conclusione, secondo gli Ermellini, deve giungersi “nonostante la mancanza di una espressa previsione in tal senso, derivando l'invalidità “ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nel quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo [...] di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione..” (Corte di Cassazione, Sezioni Unite 29 luglio 2013 n. 18184).

La Corte, pertanto, avalla l'idea per cui le nullità non sono tassative, ma legate alla funzione che assolve la prescrizione normativa e alla gravità del pregiudizio arrecato dalla condotta difforme dal modello legale.

Senza dubbio, secondo quanto richiamato, la violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto e l'emissione di un avviso di accertamento prima della scadenza dei 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione determinano la nullità del provvedimento per violazione del principio del contraddittorio e lesione del diritto di difesa.

Occorre, però, verificare se la gravità del pregiudizio derivante dalla violazione del comma 2 dell'art. 12 per la mancata informazione circa la facoltà di farsi assistere da un professionista sia altrettanto grave e difforme dal modello legale da determinare la inutilizzabilità dell'acquisizione.

In senso contrario, pare muovere la natura amministrativa del procedimento tributario.

Al di là dei numerosi orientamenti per cui l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta l'inutilizzabilità degli stessi^[2], può comunque affermarsi che la procedura di verifica non possa ritenersi illecita poiché, diversamente da quanto avviene in caso di violazione del termine per emissione dell'atto, la mancata informazione è del tutto incapace di intaccare il diritto del contribuente di difendersi di fronte non solo all'atto finale del procedimento che è l'avviso di accertamento, ma anche al processo verbale di constatazione.

Per quanto detto, la mancata informazione sulla possibilità di farsi assistere da un difensore non pare idonea a decretare l'inutilizzabilità delle acquisizioni effettuate e la nullità dell'avviso di accertamento.

L'ordinanza di rimessione, in conclusione, evidenzia la stretta connessione che potrebbe esservi tra la mancata informazione al diritto di farsi assistere da un difensore e il consenso espresso

all'apertura della borsa, prospettando la questione per cui la presenza di un professionista potrebbe assicurare una piena informazione delle ragioni di tutela del contribuente e garantire a quest'ultimo l'espressione valida di un consenso libero in correlazione con un'attività amministrativa che si traduca in una eventuale intromissione della sfera personale.

Invero, le due norme non paiono in tal senso connesse, non dovendosi ritenere che l'assenza di un professionista al momento dell'accesso renda, di per sé, coattiva la condotta dell'amministrazione o inidoneo il consenso espresso dal contribuente alle richieste dei verificatori.

La questione andrà, piuttosto, indagata caso per caso. In particolare, occorrerà verificare se il consenso (i.e. mancato dissenso) sia avvenuto per libera volontà, per timore reverenziale oppure in seguito a inganno, pressioni, minacce o esercizio di poteri al di fuori di quelli consentiti per legge.

Solo in tali casi è evidente che il consenso non assumerà alcun rilievo giuridico.

[1] Victor Uckmar, Francesco Tundo in “Codice delle ispezioni e verifiche tributarie”, LaTribuna, anno 2005, pag. 9 e ss.

[2] Ex multis Cass. Civ. 13 novembre 2018, n. 29131; Cass. civ. 19 giugno 2001, n. 8344; Cass. civ. 23 aprile 2007, n. 9568)