

ACCERTAMENTO

di **Caterina Bruno**

Seminario di specializzazione

LE PREVISIONI E LA RENDICONTAZIONE PERIODICA COME STRUMENTO GESTIONALE E DI COMPLIANCE CON LA NORMATIVA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Nel corso delle operazioni di **accesso per verifica fiscale** presso i **locali del contribuente** ad opera dei militari della Guardia di Finanza ovvero dei funzionari delle Entrate può accadere che l'autorità procedente richieda l'**apertura di plichi, borse, casseforti e/o** persino **di email non ancora lette**, rinvenute nel luogo di accesso.

Cosa fare in tali occasioni? È possibile **opporsi a tale richiesta** in assenza di apposita autorizzazione ex [articolo 52 D.P.R. 633/1972](#) da parte dell'organo procedente? E in ipotesi di **consenso all'apertura** sarebbe possibile eccepire in seguito **l'inutilizzabilità dei dati irrualmente acquisiti** ed utilizzati ai fini dell'accertamento?

La giurisprudenza offre **un'interessante casistica** utile, al ricorrere di tale fattispecie, all'assunzione da parte del **contribuente o del professionista** da esso delegato di un contegno che sia improntato alla **tutela del diritto di difesa** pur nel rispetto del **principio di collaborazione** con l'ente accertatore.

In merito **all'acquisizione di documenti** in sede di verifica si ricorda che essa può avvenire per **spontanea esibizione** da parte del contribuente e/o di un suo delegato ovvero per **materiale reperimento** da parte **dei verificatori**.

Tuttavia, la normativa prescrive la necessità di una **specificata autorizzazione** per l'assunzione da parte dell'organo procedente **di informazioni e/o documenti** la cui acquisizione renda necessaria la **compressione del diritto alla riservatezza** e/o del **segreto professionale**.

In particolare, l'[articolo 52, comma 3, D.P.R. 633/1972](#) prevede che, in sede di accesso, ispezioni e verifiche: *“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** ...”*.

La norma parla di “**apertura coattiva**” il che porterebbe ad **escludere** che possa dirsi tale l’**ispezione di borse e/o plichi** avvenuta previo **consenso del titolare**.

Lo **Statuto del contribuente**, a sua volta, **all’articolo 12, comma 2 L. 212/2000** individua tra le **garanzie del contribuente** sottoposto a verifiche fiscali, il diritto ad “**essere informato delle ragioni che l’abbiano giustificata e dell’oggetto che la riguarda, la facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché i diritti e gli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche**”.

Secondo il prevalente orientamento della Cassazione, l’**acquisizione irrituale** di elementi rilevanti ai fini **dell’accertamento fiscale**, stante l’assenza nell’ordinamento tributario di un **principio generale di inutilizzabilità** delle prove illegittimamente acquisite, **non comporta**, di per sé e in assenza di specifica previsione, **la loro inutilizzabilità**, salvo il caso in cui venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l’**inviolabilità della libertà personale** o del **domicilio** (cfr.: **Cassazione, n. 29132/2018**).

Ed è proprio sotto questo profilo che potrebbe invocarsi l’**illegittimità dell’acquisizione** di elementi **indiziari e/o probatori** rinvenuti a seguito dell’apertura **non autorizzata** di plichi, borse etc... rinvenute in occasione dell’accesso presso il contribuente ed **in assenza del consenso** di questi.

La **giurisprudenza della Cassazione** ha, infatti, assunto una **posizione non concorde** in ordine al **consenso** manifestato dal contribuente ed in particolar modo al fatto che esso possa sanare le acquisizioni probatorie eseguite **senza la prescritta autorizzazione** dell’autorità giudiziaria, soprattutto in quanto non vi è una specifica **previsione normativa** circa il rilievo da attribuire al **comportamento del contribuente**.

Secondo un primo orientamento (**Cassazione, n. 14701/2018; n. 20253/2005**), è **irrilevante il consenso** del contribuente, in quanto l’acquisizione della documentazione senza le necessarie garanzie di cui all’**articolo 52, comma 3, D.P.R. 633/1972** ne comporterebbe comunque l’inutilizzabilità; invece, seguendo un secondo orientamento **il consenso** del contribuente **escluderebbe l’inutilizzabilità** della documentazione acquisita **senza l’autorizzazione dell’autorità** giudiziaria (**Cassazione, n. 24306/2018; n. 737/2021**).

La questione non è di poco momento atteso che nel primo caso, a prescindere dal contegno assunto dalla parte privata, **sarebbero inutilizzabili** i dati **irritualmente acquisiti** sì da divenire influente la scelta del contribuente di accondiscendere alla richiesta di apertura dei verificatori; nel secondo caso invece, in assenza di autorizzazione, **la “collaborazione del contribuente”** sarebbe determinante nell’eliminazione del vizio, atteso che in presenza di un “**volontario adempimento**” non si verificherebbe “l’**apertura coattiva**” prevista dall’**articolo 52, comma 3, D.P.R. 633/1972**.

Secondo un diverso orientamento la **compressione del diritto alla segretezza**, quale declinazione del **diritto alla libertà personale**, avendo natura di diritto disponibile, non

determinerebbe la sanzione dell'inutilizzabilità, in presenza del **volontario consenso del titolare** alla sua limitazione.

La questione è stata da ultimo rimessa alla valutazione delle **Sezioni Unite** dall'ordinanza della **Cassazione n. 10664/2021** e, in attesa di conoscerne gli esiti, si ritiene che le operazioni di verifica debbano comunque essere improntate al **rispetto dei principi di collaborazione** con l'azione amministrativa e di **tutela dei diritti del contribuente** attuabili tramite la verifica della **sussistenza delle necessarie autorizzazioni** per l'espletamento delle **attività di ispezione**, l'adempimento dell'onere informativo in favore del contribuente ed il ricorso allo **strumento della verbalizzazione** nel corso delle **operazioni di verifica**.