

Il bilanciamento tra interesse fiscale e tutela del contribuente nel caso di aperture coattive di borse, plichi sigillati e simili in carenza di autorizzazione

Balancing fiscal interest and taxpayer protection in case of unauthorized, coactive inspection of bags, sealed envelopes similar

di Edoardo Caminale – 27 ottobre 2021

(commento a/notes to Cass. ord. 22 aprile 2021, n. 10664)

Abstract

In caso di apertura coattiva di plichi sigillati, borse e simili (art. 52, comma 3, D.P.R. 633/1972) è necessaria l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria, in mancanza della quale il materiale acquisito deve considerarsi inutilizzabile. Solo il consenso espresso del contribuente può sanare la carenza di autorizzazione. Per essere valido, tuttavia, il consenso deve essere libero ed informato: è possibile sostenere che l'Amministrazione possa avvantaggiarsi ai fini dell'informativa della preparazione tecnica del contribuente, a condizione che comunichi espressamente l'effettiva carenza in concreto dell'autorizzazione, elemento fattuale che può essere preventivamente conosciuto solo dall'Amministrazione stessa. L'avviso di cui all'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente non esonera l'Amministrazione dall'assolvimento di tale onere di comunicazione, per cui l'omissione dell'avviso di per sé non può determinare l'invalidità del consenso per difetto di informazione. L'ordinanza 10664 del 2021 della Corte di Cassazione rimette alle Sezioni Unite le questioni controverse relative a questi temi.

Parole chiave: indagini tributarie, prove ottenute illegalmente, consenso contribuente, utilizzabilità della prova

Abstract

In case of forced opening of sealed packages, bags and the equivalent (art. 52, paragraph 3 of d.P.R. 633/1972), the authorization of the judicial Authority is required, in the absence of which the material acquired must be considered unusable. Only the express consent of the taxpayer can remedy the lack of authorization. In order to be valid, however, the consent must be free and informed: it is possible to argue that the Administration may take advantage of the technical preparation of the taxpayer for the purposes of information, provided that it expressly communicates the actual lack of authorization, a factual element which can be known in advance only by the Administration itself. The notice referred to in Article 12 of the Statute of Taxpayers' Rights does not exempt the Administration from fulfilling that duty of communication, so that the omission of the notice per se cannot lead to the invalidity

of the consent on the ground of lack of information. The Supreme Court's Order 10664 of 2021 remands to the Unified Sections the disputed issues related to these topics.

Keywords: *tax investigations, illegally obtained evidence, taxpayer's permission, usability of the proof*

SOMMARIO: **1.** L'utilizzabilità del materiale assunto irritalmente: in particolare, la carenza di autorizzazione - **2.** La configurabilità in astratto del consenso sanante del contribuente - **3.** Gli elementi dell'informazione ai fini del consenso - **4.** Segue: la rilevanza ai fini dell'informazione dell'avviso di cui all'art. 12, comma 2 dello Statuto dei diritti del contribuente - **5.** Il requisito della libertà e le modalità di espressione del consenso. Conclusioni.

1. L'ordinanza in commento merita di essere segnalata per un rinnovato e più esaustivo approccio su alcune dibattute questioni in tema di istruttoria procedimentale. La conseguente pronuncia delle Sezioni Unite permetterà verosimilmente di mettere la parola fine su reiterati contrasti in sede di legittimità e scriverà, in ogni caso, un nuovo capitolo sul tema delle garanzie procedurali da accordare al contribuente. Lo sviluppo descrittivo del provvedimento coglie nel segno, rendendo agevole una ricostruzione accurata delle evoluzioni giurisprudenziali sui punti controversi e consente lo sviluppo di alcune considerazioni più generali in parallelo con il testo. Riassumendo i fatti in causa e coordinandoli con le questioni rimesse al *plenum*, si possono così riordinare i temi maggiormente degni di nota:

- vi è stata una (pacifica) violazione dell'art. 52, comma 3, D.P.R. n. 633/1972, laddove si è proceduto ad acquisizione documentale, durante un accesso, in assenza dell'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria. Sono previste conseguenze sull'utilizzabilità del materiale illegittimamente reperito durante un'attività istruttoria?
- l'amministratore della società, conseguentemente ad un ordine dei militi, ha provveduto "spontaneamente" all'apertura della valigetta. Il consenso prestato dal rappresentante del contribuente in assenza della citata autorizzazione ha efficacia sanante? In caso di risposta affermativa, in che misura può dirsi valido?
- vi è stata l'omissione, da parte della Guardia di Finanza, dell'avviso di cui dall'art. 12, comma 2 dello Statuto del contribuente circa la facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria. Questa violazione può aver invalidato il citato consenso del contribuente in quanto non adeguatamente informato?

Occorre innanzi tutto porsi il tema delle conseguenze derivanti da un'irrituale acquisizione in sede istruttoria. L'esistenza di una sanzione in caso di attività illegittime è infatti questione necessariamente preliminare rispetto all'esame dell'effettività della violazione: al netto di eventuali ripercussioni sul piano disciplinare, in assenza di una regola generale sull'inutilizzabilità, l'asserita

violazione (anche se conclamata) rimarrebbe *de facto* irrilevante ai fini del procedimento.

Se si ammette la risposta affermativa, in via generale si possono prospettare due differenti soluzioni, peraltro in specifici casi entrambe seguite nel corso del tempo dalla giurisprudenza. Da un lato, l'illegittimità dell'avviso di accertamento, ricavato dal principio di illegittimità derivata degli atti amministrativi (in questo senso Cass. 1° ottobre 2004, n. 19689); dall'altro, l'inutilizzabilità delle prove irrualmente acquisite (*ex multis* Cass. 6 giugno 2018, n. 14701). Sembra preferibile, e oramai preferita dai giudici e dalla dottrina, la seconda opzione: si è sottolineato infatti (MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 256), come non vi sia necessariamente una vera e propria presupposizione, tipica appunto degli atti amministrativi, tra attività istruttoria e provvedimento finale, con il rischio che un siffatto automatismo possa determinare conseguenze sproporzionate rispetto alla concreta gravità della violazione. La tesi dell'inutilizzabilità sarebbe invece una soluzione più elastica: l'illegittimità del provvedimento finale si verificherebbe allora soltanto quando lo stesso non si possa reggere in assenza delle prove irrualmente acquisite.

È noto, tuttavia, il consolidato orientamento giurisprudenziale per cui non esista nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite in mancanza di una specifica previsione normativa (Cass. 19 giugno 2001, n. 8344 come sentenza "capofila", ma l'orientamento è richiamato, tra le tante, anche dall'ordinanza in commento). Il richiamo operato dall'art. 75 D.P.R. n. 633/1972 e dall'art. 70 D.P.R. n. 600/1973 alla disciplina processualpenalistica (l'art. 191 c.p.p., comma 1 per cui: "*Le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate*") sarebbe pertanto applicabile nei soli casi in cui la Guardia di Finanza conduca indagini penali nelle vesti di polizia giudiziaria.

La tesi così espressa è nella sua assolutezza a nostro avviso non condivisibile. Qualora infatti vi siano norme che prescrivano determinati adempimenti necessari per l'acquisizione sarebbe logicamente assurdo che, in violazione dei divieti stessi, ne fosse invece consentita l'utilizzazione. Né pare corretta l'argomentazione della stessa sentenza del 2001 per cui "*non significa che la violazione sia priva di conseguenze e che, quindi, la norma sia tamquam non esset*", per la contestuale presenza di ripercussioni che incidono "*direttamente sull'autore dell'illecito, sul piano disciplinare e, se del caso, sul piano della responsabilità civile e penale*". Risulta evidente in questi casi la differenza tra l'oggetto della tutela dei vari piani sanzionatori (procedimentale, civile, disciplinare ecc.), non potendo le une essere considerate assimilabili o comunque alternative rispetto alle altre. Tesi peraltro avallata dalla giurisprudenza internazionale che è ferma nel garantire una tutela giurisdizionale effettiva all'individuo in caso di acquisizioni probatorie illegittime e nel richiedere una valutazione sull'adeguatezza della riparazione offerta rispetto all'infrazione commessa, di modo che questa sia correttamente orientata a incidere sull'area in cui tale infrazione riverbera direttamente i propri effetti (cfr. tra le tante Corte EDU 27

settembre 2018, *Brazzi c. Italia*, par. 44-45; 10 aprile 2007, *Panarisi c. Italia*, par. 76-77; CGUE, 16 ottobre 2019, *Glencore*, punti 65-68; 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*, punto 89; 26 marzo 1987, C 46/87, *Hoechst c. Commissione*, punti 31-34; 28 ottobre 1987, C 85/87, *Dow Chemical Nederland c. Commissione*, punto 17).

Va detto, tuttavia, che non tutte le norme violate debbano necessariamente essere suscettibili di produrre come conseguenza l'inutilizzabilità, pena l'emersione di sanzioni sproporzionate in relazione ai vizi censurati e una sostanziale ed altrettanto lesiva paralisi dell'attività istruttoria. Rileverebbero piuttosto solo violazioni che determinino lesioni all'accuratezza e alla regolarità dell'accertamento e gravi menomazioni alle garanzie di diritti ed interessi privati, del contribuente e dei terzi (su questa classificazione cfr. MARCHESELLI A., *Indagini tributarie "a trabocchetto" e buona fede, diritto di assistenza del difensore, illegittimità istruttorie e utilizzabilità della prova*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 29 giugno 2020; SCARLATA G. - LUPI R., *Prove illecite e altri vizi procedurali come motivo di invalidità dell'atto di accertamento*, in *Dialoghi trib.*, 2006, 41 ss.). La sanzione, pertanto, deve sempre essere improntata al rispetto del principio di proporzionalità: in più occasioni è stata ancora la giurisprudenza di matrice convenzionale ed eurounitaria ad evidenziare come il livello delle conseguenze procedurali e processuali a seguito dell'operato illegittimo dell'Autorità debba essere proporzionato al diritto leso e alla presenza e all'efficacia degli strumenti, preventivi e successivi, che l'ordinamento fornisce in tutela di questo. (*ex multis*, Corte EDU 2 settembre 2010, *Uzun c. Germania*, par. 71-72; CGUE 26 marzo 1987, C 46/87, *Hoechst c. Commissione delle Comunità europee*, punti 31-34). Ad ogni modo, l'orientamento del 2001 poc'anzi esposto non è mai stato realmente superato nella sua struttura dalla giurisprudenza di legittimità, nonostante isolate pronunce in aperto dissenso per le quali l'estensione anche al procedimento tributario dell'operatività dell'art. 191 c.p.p. sarebbe auspicabile in quanto "*norma generale di civiltà*" (Cass. 1° ottobre 2004, n. 19689). Avvertendo però l'esigenza di temperare un principio di diritto particolarmente condizionante, negli anni la Corte ha implementato casi di inutilizzabilità non espressamente previsti, motivando a partire dalla Costituzione, con particolare riguardo proprio all'art. 52 D.P.R. n. 633/1972.

Come noto, in caso di accesso la disciplina nazionale in tema di accesso contenuta in questo articolo (contrariamente a quanto previsto in campo eurounitario) riconosce una tutela differenziata, a tre "livelli", a seconda dell'invasività dell'intrusione nella sfera privata del contribuente. Pertanto, le norme interne operano una distinzione tra luoghi adibiti ad uso commerciale, luoghi adibiti ad uso promiscuo e luoghi adibiti esclusivamente ad abitazione, richiedendo per ciascuno di essi una distinta tipologia di autorizzazione che legittimi il compimento dell'attività. Solo negli ultimi due casi questo provvedimento deve provenire dal Procuratore della Repubblica, il quale nell'ultima ipotesi potrà concederla solo in presenza di gravi motivi. A completamento del quadro, il comma 3, oggetto dell'ordinanza in esame, richiede la presenza dell'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria anche nel caso in cui si proceda ad una perquisizione personale o all'apertura coattiva di borse, plichi e simili. In tutti

questi casi dunque l'autorizzazione sembra assolvere a funzioni di garanzia per gli interessi dei privati, offrendo forme di tutela variamente modulate verso immotivate intrusioni nella sfera individuale.

Fin da subito allora è stato considerato inutilizzabile il materiale probatorio acquisito durante l'accesso domiciliare in carenza di autorizzazione. La sanzione in questo caso è stata ricondotta alla disciplina dell'art. 14 Cost., laddove l'ordinamento garantisce e tutela l'inviolabilità del domicilio (Cass. 3 dicembre 2001, n. 15230; Cass. 22 settembre 2010, n. 20028). Successivamente, si è affermato il principio di diritto per cui si verificherebbe inutilizzabilità in tutti quei casi in cui vengano lesi diritti costituzionali fondamentali di qualsivoglia natura (Cass. 16 dicembre 2011, n. 27149; Cass. 26 maggio 2015, n. 13421), tra cui dunque anche la libertà personale nel suo complesso: la casistica si è allora estesa esplicitamente anche all'accesso in luoghi promiscui (Cass. 27 febbraio 2015, n. 4066). Un ampliamento reso peraltro necessario alla luce di una consolidata giurisprudenza, peraltro vincolante per i giudici interni, della Corte EDU sull'articolo 8 della Convenzione e della Corte di Giustizia UE sull'effettività e la portata della tutela del domicilio e della sfera privata nel suo complesso (cfr. Corte EDU 30 maggio 2017, *Trabajo Rueda c. Spagna*, par. 35; Corte Giust. UE 22 ottobre 2002, C-94/00, *Roquette Freres SA c. Francia*, punto 49).

Ora, concettualmente pochi dubbi che quanto previsto nello specifico dal comma 3 dell'art. 52 (apertura coattiva di plichi, borse e simili) rientri a piano titolo nel perimetro di tutela dell'art. 14 Cost. e che quindi possa essere assoggettato alla medesima disciplina. Nonostante questo, la giurisprudenza pronunciata sulla disposizione si è dimostrata più incerta e la stessa ordinanza è cauta sul punto, chiedendo l'intervento delle Sezioni Unite anche per la determinazione delle conseguenze a livello di utilizzabilità (si veda nel testo: *“potrebbe ragionarsi in termini di violazione della libertà personale del medesimo contribuente”*).

In alcune pronunce si è infatti affermato che l'autorizzazione richiesta sarebbe ricompresa in quella più ampia prevista in caso di accesso domiciliare, secondo il principio *“plus semper in se continet quod est minus”*. Di conseguenza, nel caso questa manchi non vi sarebbero conseguenze a livello procedimentale (Cass. 16 giugno 2006, n. 14058; Cass. 16 dicembre 2011, n. 27149). Questa tesi tuttavia non è, ad avviso di chi scrive, da condividere. È stabilito infatti che gli inquirenti debbano essere muniti *in ogni caso* dell'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria. Il dato letterale è inequivocabile e richiede l'emissione di un provvedimento autorizzativo ulteriore sia nei casi in cui la lesione sia valutata di minor gravità (accesso nei luoghi adibiti ad uso commerciale), sia nei casi in cui la tutela è massima (accesso in luoghi di privata dimora), a dimostrazione della reciproca indipendenza degli interessi coinvolti. Emerge un legame tra apertura coattiva e tipologie di accesso dalla duplice natura: sono attività *strutturalmente* legate, posto che il legislatore sembra ritenere più che probabile che in sede fiscale la prima si verifichi contestualmente ad un accesso; sono *funzionalmente* autonome, in quanto i vari commi dell'art. 52 tutelano ciascuno una specifica e diversa porzione della libertà personale e della riservatezza. È proprio la diversità delle posizioni soggettive tutelate allora a non consentire che vi sia alcuna

riconduzione di un caso all'interno dell'altro per quanto riguarda l'autorizzazione prescritta.

In altri casi invece la Corte si è dimostrata apertamente favorevole alla conseguenza dell'inutilizzabilità (Cass. 1° ottobre 2004, n. 19689; Cass. 17 gennaio 2018, n. 959; Cass. 6 giugno 2018, n. 14701). Altre pronunce specificatamente riguardanti la carenza di autorizzazione (e in particolar modo il comma 3) non contengono, invece, riferimenti espressi, poiché si è ritenuto che possa essere facoltà del contribuente sanare tale vizio.

2. Il fulcro dell'ordinanza in commento è dunque costituito dal tema del consenso del contribuente, finalizzato a rendere legittimo il compimento di attività istruttorie che non sarebbero altrimenti consentite. Ciò implica la necessità di individuare le coordinate concettuali del consenso e i conseguenti riflessi pratici, per poi verificare a quali condizioni e con quali modalità di espressione esso possa dirsi valido.

In via preliminare, tuttavia, va segnalato come non vi sia convergenza di vedute sull'effettiva configurabilità in astratto del consenso sanante del contribuente, tant'è vero che è la stessa Corte a chiedere alle Sezioni Unite di pronunciarsi sul tema, alla luce di un perdurante contrasto, ben accertato nel testo in esame, in seno alla giurisprudenza di legittimità.

Da un lato, si registra un primo orientamento (Cass. 1° ottobre 2004, n. 19689; Cass. 19 ottobre 2005, n. 20253; Cass. 6 giugno 2018, n. 14701) che offre al quesito una soluzione negativa: la documentazione acquisita in carenza di autorizzazione sarebbe inutilizzabile a prescindere dal fatto che il contribuente abbia prestato il proprio consenso allo svolgimento dell'attività, non avendo alcun rilievo giuridico alla luce del dettato normativo. Dall'altro lato si pone invece un secondo orientamento (Cass. 18 febbraio 2015, n. 3204; Cass. 4 ottobre 2018, n. 24306; Cass. 19 gennaio 2021, n. 737) che propende invece per la risposta positiva, purché tale consenso sia espresso “*spontaneamente*” o perlomeno “*volontariamente*”: l'utilizzo di questi termini peraltro suscita alcune perplessità sulle quali sia concesso di tornare in coda al testo.

Il ragionamento sotteso alla soluzione che nega l'efficacia sanante del consenso (il primo orientamento, dunque) è basato sulla considerazione che il principio di indisponibilità del tributo non permetta al contribuente di incidere sullo svolgimento dell'attività amministrativa finalizzata alla riscossione stante la doverosità dell'adempimento impositivo. Le norme atte a disciplinare i poteri istruttori dell'Amministrazione non sarebbero dunque poste soltanto a garanzia della sfera individuale, quanto piuttosto tutelerebbero differenti finalità generali, quali la legalità e la correttezza dell'attività nel suo complesso.

Ad avviso di chi scrive, non è una soluzione condivisibile. Il principio di indisponibilità non può essere messo in relazione alla natura procedimentale dell'istruttoria: il diritto su cui il contribuente è chiamato ad esprimere il proprio consenso non ha legami con il rapporto sostanziale, che è sì a monte del procedimento, ma indipendente da esso, poiché i diritti che vengono coinvolti in questa sede non originano dal dovere contributivo, ma appartengono alla sfera privata del

contribuente. Spesso la giurisprudenza italiana confonde il *fine* della indagine con i suoi *strumenti* e finisce per affievolire la tutela di diritti fondamentali e personali (direttamente lesi *in occasione* delle indagini), riconducendoli, con un errore di prospettiva, alla sfera patrimoniale (che invece concerne il *fine* delle indagini). Tale confusione è ben presente e lucidamente individuata in sede internazionale. Questa distinzione tra tali due tipi di ‘ingerenze’ nei diritti fondamentali del contribuente è esposta in modo cristallino, infatti e ad esempio, nelle Conclusioni dell’Avvocato generale Kokott del 2 luglio 2020, procedimenti riuniti C-245/2019 e C-246/2019, caso *État luxemburgeois*, in particolare al par. 71, in cui l’Avvocato generale osserva che “*sussistono, tuttavia, due ingerenze distinte e indipendenti nei diritti fondamentali di un soggetto, le quali devono essere separate sul piano giuridico. Da un lato, vengono richiesti dati personali ad un terzo, il che implica un’interferenza nella vita privata del contribuente, tutelata a livello dell’Unione dagli articoli 7 e 8 della Carta. Dall’altro, al contribuente viene imposto un obbligo di corrispondere una somma di denaro. Ciò non pregiudica normalmente il diritto fondamentale al rispetto della vita privata, bensì eventualmente i diritti fondamentali di cui all’articolo 20 (uguaglianza davanti alla legge) e agli articoli 16 e 17 della Carta (libertà d’impresa e diritto di proprietà)*”.

Ciò che infatti è oggetto della tutela offerta dalle norme, come si è già avuto modo di sottolineare, è il diritto libertà personale e alla segretezza, un diritto per sua natura individuale e di conseguenza pienamente nella disponibilità del privato. Non vi sono ragioni allora, tantomeno desumibili dalle norme, per affermare che non sia possibile rinunciare, seppur alle condizioni che verranno specificate in seguito, alla propria riservatezza: sarebbe una conseguenza irragionevole, anche alla luce delle esigenze di bilanciamento tra interesse fiscale e garanzie individuali a cui il procedimento tributario deve necessariamente essere informato, per cui il consenso ben si presta ad assolvere la funzione di strumento di compensazione tra interessi differenti parimenti tutelati dall’ordinamento.

La configurabilità in astratto del consenso, tuttavia, non esonera l’interprete dalla verifica *in concreto* che questo possa dirsi idoneo ad assolvere alla sua funzione. In un caso come quello di specie, il consenso consiste specificatamente nella libera scelta del contribuente di lasciar compiere un’attività altrimenti illegittima, nonostante possa impedirlo senza patire alcuna conseguenza sfavorevole.

Il contribuente che ha il potere di inibire l’attività che l’Amministrazione intende svolgere nei suoi confronti e decide altrimenti deve necessariamente essere consapevole della portata e delle implicazioni di questa scelta e deve poterla compiere in autonomia, di modo che sia tutelato da sé stesso (dal rischio, cioè, di danneggiarsi inconsapevolmente) e da possibili abusi dell’Autorità, che, di contro, è in una posizione di chiara soggezione. Ciò implica allora che, come noto, possa considerarsi valido ed efficace solo un consenso che sia informato e libero.

3. Ritenere che il consenso espresso dal contribuente debba essere informato, implica una riflessione sul reale contenuto di tale informazione. Questa potrà dirsi completa

solo se idonea a renderlo edotto delle cause e delle conseguenze legate a questa sua facoltà, che nel caso di apertura coattiva di borse, plichi e simili in carenza di autorizzazione, coincidono indefettibilmente con:

- a) la mancanza dell'autorizzazione;
- b) la necessità dell'autorizzazione per il compimento dell'attività;
- c) l'assenza di conseguenze in caso di mancato consenso.

Se dunque il contribuente ha il diritto di conoscere questi dati prima di decidere se prestare o meno il proprio consenso, specularmente sull'Amministrazione procedente, in quanto destinataria ed eventualmente beneficiaria della scelta, ricade l'onere di accertare secondo buona fede e correttezza l'effettiva conoscenza. Tuttavia, si pone il tema di capire quali siano i confini di questo dovere, alla luce delle peculiarità intrinseche del procedimento tributario: l'Amministrazione è infatti comunque portatrice di un interesse proprio (l'interesse fiscale) che, seppur giustamente limitato dalla contingenza, non per questo deve necessariamente essere *in toto* sacrificato. Si tratta, in altre parole, di capire se sull'Amministrazione ricada, e in quali limiti, anche un dovere di *comunicazione* dei dati suesposti o se, al contrario, sia accettabile che in taluni casi operino presunzioni di conoscenza, di modo che la stessa Amministrazione possa avvantaggiarsi del fatto che il contribuente sia verosimilmente in possesso di tutti o alcuni degli elementi *sub a), b) e c)*.

Va da sé che questa conoscenza, ancorché presupposta, per essere in qualche modo valida debba necessariamente essere preventiva all'espressione del consenso. Si potrebbe allora ipotizzare, come del resto fatto dal giudice del gravame (argomento invece rigettato dalla Corte), che la preparazione del soggetto nei cui confronti si vorrebbe procedere all'attività possa costituire un criterio utile a questi fini. Ciò consentirebbe di differenziare l'intensità della tutela in base a determinate qualifiche soggettive, accordando un livello maggiore nei casi in cui, per ragioni pregresse (anagrafiche, culturali ecc.), vi siano soggetti che si trovino in una condizione di squilibrio intenso nei confronti dell'Autorità. Di contro, persone con un livello alto di preparazione tecnica (ad esempio, l'amministratore di una società come nel caso di specie) meno avrebbero di che dolersi dalla mancata comunicazione di determinati elementi verosimilmente già conosciuti o comunque ipotizzabili applicando la corretta diligenza.

Il criterio della preparazione potrebbe garantire la giusta dose di elasticità pur con la necessità di un attento scrutinio giurisdizionale al fine di evitare abusi ed eccessi. Ciò non vuol dire, tuttavia, che possa essere del tutto soddisfacente ai precipui fini del consenso informato. Da un lato, a volerne ammettere la validità, ben potrebbero esserne oggetto gli aspetti "*in diritto*" dell'informazione rilevante, vale a dire i punti b) e c): qui la presunzione opererebbe correttamente, in quanto elementi potenzialmente conoscibili *ex ante* dal contribuente.

In nessun caso, tuttavia, questa presunzione potrebbe intervenire per quanto previsto *sub a)*. Il fatto che l'autorizzazione effettivamente manchi è un elemento fattuale e legato alla specifica situazione concreta, che rientra solo ed esclusivamente nel bagaglio conoscitivo dell'Amministrazione procedente. Escludere in questo caso uno

specifico onere di comunicazione equivarrebbe a ritenere che non sia solamente diritto, ma anche *dovere* del contribuente controllare la legittimità dell'operato dell'Amministrazione stessa, negando dunque qualunque rilevanza a principi quali la buona fede e la correttezza dell'attività amministrativa. Una simile affermazione sarebbe quantomeno eccessiva e porterebbe a conseguenze rilevanti difficilmente accettabili in un contesto civile: si sosterebbe, in altre parole, che al contribuente sia assegnato il compito, filosoficamente destabilizzante e concretamente insostenibile, di controllare i controllori.

4. All'interno del contesto appena descritto circa le potenzialità e i limiti del criterio della preparazione si inserisce il suggestivo tema sollevato dall'ordinanza concernente il rapporto tra informazione rilevante ai fini del consenso e l'avviso di cui all'art. 12, comma 2 dello Statuto dei diritti del contribuente, secondo cui in caso di verifiche o accessi questi debba essere informato della facoltà di farsi assistere durante il compimento dell'attività da un professionista abilitato alla difesa dinanzi alle giurisdizioni tributarie.

È noto l'orientamento giurisprudenziale per cui in termini generali non si ritenga applicabile al procedimento tributario la tutela offerta dall'art. 24 Cost. sul diritto di difesa in relazione proprio all'art. 12: in quanto procedimento tipicamente amministrativo, la violazione della norma statutaria non è considerata di una gravità tale da determinare conseguenze impattanti sulla validità dell'avviso di accertamento (si veda ad esempio Cass. 11 giugno 2008, n. 15397).

Questa asserzione può essere condivisibile o meno, ma va evidenziato, al fine di evitare estensioni concettuali troppo ampie, come in questa sede non venga messa in discussione. Anche se si ritenesse infatti che il mancato avviso possa determinare conseguenze sulla legittimità del consenso espresso dal contribuente, questa sarebbe in ogni caso non riconducibile al citato art. 24, ma rientrerebbe pur sempre nell'ambito di operatività dell'art. 14. Il consenso infatti assolve alla funzione di sanatoria rispetto ad irrituali acquisizioni lesive della libertà personale, per cui la mancanza dell'avviso non rilevarebbe *in re ipsa*, ma in necessaria dipendenza dalla carenza di autorizzazione, come condizione posta a presidio della validità del consenso stesso.

In quanto elemento collegato all'informazione rilevante allora l'avviso, per essere valutato come elemento decisivo ai fini del consenso nei termini appena esposti, deve essere idoneo ad integrare la conoscenza (presunta ed effettiva) del contribuente sui citati dati essenziali. L'opinione di chi scrive, tuttavia, è nel senso contrario.

Infatti, nel caso in cui un soggetto sia qualificato come preparato, l'avviso non può sostituire la comunicazione circa l'assenza del provvedimento autorizzativo: valgono le considerazioni svolte in precedenza per cui si ribadisce che tale onere deve essere assolto direttamente dall'Amministrazione, senza che la presenza di un professionista possa in alcun modo incidere su questo dovere. Parzialmente diversa è la posizione del soggetto non preparato: l'avviso in questo caso potrebbe integrare l'informazione per quanto riguarda gli elementi *sub b)* e *c)*, senza che tuttavia il mero assolvimento dell'onere possa però dirsi sufficiente. Infatti, qualora il contribuente rifiutasse

legittimamente per qualsivoglia ragione l'assistenza professionale, allora in nessun modo questi potrebbe essere messo a conoscenza del fatto che l'autorizzazione sarebbe necessaria né del fatto che il rifiuto al consenso non determini conseguenze negative nei suoi confronti. E in ogni caso, ancora una volta, quanto previsto *sub a*) rimarrebbe incolpevolmente al di fuori delle sue conoscenze.

Ricapitolando, ai fini del discorso in esame l'operatività dell'art. 12, comma 2, pur essendo auspicabile l'ampliamento di forme di tutela efficaci e proporzionate agli interessi in gioco in un contesto come quello interno estremamente carente sotto questo punto di vista, è limitata ai soli casi appena previsti. Ne consegue che l'Amministrazione non sarebbe liberata dai suoi doveri per il semplice fatto di avere informato il contribuente di questa sua facoltà.

5. Sviluppato allora il tema dell'informazione, residua da trattare il requisito della libertà. A livello definitorio, ai fini del tema in esame la libertà coincide essenzialmente con la presenza e la rilevanza di condizionamenti esterni nel momento in cui un individuo è chiamato a decidere se disporre o meno del proprio diritto. Anche in questo caso, i brevi ragionamenti che è possibile sviluppare coinvolgono generalmente (ma non necessariamente) l'operato dell'Amministrazione finanziaria. Va poi sottolineato il fatto che i requisiti del consenso sono strettamente collegati l'uno all'altro, per cui si potranno verificare le seguenti ipotesi alternative:

- i. nel caso in cui al contribuente sia stata fornita un'informazione completa, ciò non implica che il consenso non possa dirsi comunque viziato. L'autonomia decisionale può essere inibita sia da atteggiamenti diretti da parte degli organi inquirenti (i casi tipici, ma meno probabili, di violenza o minaccia) sia soprattutto in conseguenza di indebite pressioni, esplicite o implicite, fondate sul "peso della divisa" e sul legittimo affidamento unito al *timor* verosimilmente provato nei confronti dell'Autorità. Nonostante l'attenzione sempre crescente della giurisprudenza verso la tutela di casi di coazione indiretta, queste situazioni sono comunque le più insidiose per l'interprete. Si pensi, come nel caso di specie, alla situazione per cui l'Amministrazione compia un'attività invasiva legittima (l'accesso) e questa impartisca consapevolmente un ordine illegittimo per procedere ad un'ulteriore attività (l'apertura) strumentalmente connessa alla prima: pare verosimile che questa situazione possa ingenerare la convinzione nel contribuente che anche la seconda attività sia legittima. È per questo che, anche in sede di legittimità, si rende opportuno un inquadramento il più completo possibile di tutti gli elementi in concreto verificatisi, senza che ciò si limiti ad una mera rilevazione del fatto storico;
- ii. nel caso in cui al contribuente non sia stata fornita un'informazione completa in nessun modo sarà possibile parlare di libertà del consenso, a prescindere dal verificarsi o meno degli eventi di cui al punto precedente. La nozione stessa di libertà infatti implica la piena consapevolezza, ne consegue che un consenso prestato in condizioni di ignoranza non potrà mai allora dirsi veramente libero a priori.

In conclusione, il rispetto di entrambi i criteri di informazione e libertà condiziona di conseguenza anche le modalità concrete attraverso le quali si presta il consenso. Non è possibile allora associare, come in alcune occasioni fatto dalla giurisprudenza (per cui si vedano in questo senso le sentenze ricondotte al “secondo orientamento” sulla configurabilità del consenso citate in precedenza) comportamenti del tutto diversi, quali ad esempio l’omessa contestazione dell’ordine di apertura eventualmente impartito dall’Amministrazione (come accade peraltro nel caso di specie) e manifestazioni esplicite della propria volontà. Il consenso idoneo a sanare irregolarità istruttorie prima del compimento dell’attività deve allora essere comunicato in maniera espressa, consapevole, personalmente e autonomamente dal contribuente o da un suo rappresentante. Solo così, allora, sarà possibile perseguire in maniera efficace, proporzionata e aderente ai principi dello stato di diritto l’essenziale bilanciamento che caratterizza l’istruttoria tributaria, espressione di interessi diversi, ma non necessariamente confliggenti: il diritto ad una *buona* istruttoria, effettiva ed allo stesso tempo attenta a prevenire, inibire e riparare gravi lesioni dei diritti dei privati, è sempre nell’interesse di tutte le parti in causa. Il passaggio culturale che qui sommestamente si suggerisce di incentivare è allora una visione di equilibrio per cui la contrapposizione che necessariamente caratterizza determinate patologie non si cristallizzi nel quadro complessivo, a solo detrimento dell’essenziale e troppo spesso sottovalutato rapporto fiduciario che dovrebbe sempre intercorrere, in tutte le fasi del rapporto impositivo, tra contribuenti ed Amministrazione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

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

MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018

MARCHESELLI A., *Indagini tributarie “a trabocchetto” e buona fede, diritto di assistenza del difensore, illegittimità istruttorie e utilizzabilità della prova*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 29 giugno 2020

MARTELLA M., *Orientamenti giurisprudenziali in tema di acquisizione di prove nella fase istruttoria del procedimento di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 11, 1161 ss.

SCARLATA G. - LUPI R., *Prove illecite e altri vizi procedurali come motivo di invalidità dell’atto di accertamento*, in *Dialoghi trib.*, 2006, 41 ss.

SCHIAVOLIN R., *Poteri istruttori dell’amministrazione finanziaria*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, vol. XI, Torino, 1995, 196 ss.