GIUSTIZIA INSIEME

Diritto Tributario

Aspettando le Sezioni Unite sull'apertura di borse senza autorizzazione del P.M. in ambito fiscale

Intervista ad Alberto Marcheselli e Francesco Pistolesi

di Enrico ManzonAlberto MarcheselliFrancesco Pistolesi

17 settembre 2021

Aspettando le Sezioni Unite sull'apertura di borse senza autorizzazione del P.M. in ambito fiscale

Intervista di Enrico Manzon ad Alberto Marcheselli e Francesco Pistolesi

Con l'ordinanza interlocutoria n. 10664 del 22 aprile 2021 la Sezione tributaria della Corte di Cassazione ne interroga le Sezioni Unite su di una questione, molto delicata, inerente ai diritti del contribuente in fase di istruttoria amministrativa ed alla relativa disciplina di principio costituzionale, unionale e convenzionale. Nel caso di specie risultano in particolare implicati gli obblighi informativi dell'agenzia fiscale in ordine a tali diritti, l'efficacia del consenso del contribuente e le conseguenze giuridiche di eventuali vizi del consenso stesso causati dalla violazione di detti obblighi.

In vista della pronuncia del Supremo Collegio, anche in un'ottica di servizio, la *Rivista*, che già si è occupata dell'argomento – cfr. G.Iacobelli, ***Apertura di borse senza autorizzazione della Procura della Repubblica, ma con il consenso del contribuente? La questione al vaglio delle Sezioni unite*** – ha interpellato due autorevoli tributaristi accademici, il prof. Alberto Marcheselli ed il prof. Francesco Pistolesi, i cui apprezzati interventi abbiamo già avuto modo di

ospitare.

Specificamente, seguendo la traccia della pronuncia in commento, a loro è stato chiesto di analizzare i punti seguenti: *Il rilievo giuridico del consenso del contribuente, anche in forma di contegno passivo, nel caso di illegittima compressione di un suo diritto di matrice costituzionale, unionale e convenzionale verificatosi in sede di verifica fiscale; gli oneri informativi facenti carico all'Amministrazione finanziaria affinché il comportamento collaborativo del soggetto verificato sia valido: determinazione del concetto giuridico di "consenso libero e informato"; la sorte delle prove acquisite illegittimamente e la possibilità di discriminarle in ragione del diverso livello di lesività dei diritti del contribuente ravvisabile nell'azione svolta dall'Amministrazione finanziaria.*

Queste le loro interessanti risposte.

§§§

Prof.Alberto Marcheselli

Ordinario diritto tributario Università di Genova

Le conseguenze delle violazioni istruttorie tributarie e gli effetti della condotta del contribuente durante la verifica fiscale, tra buona fede, proporzionalità e diritti fondamentali

Sommario: 1. La natura e l'interesse tutelato dalle norme sulle indagini tributarie. – 2. Il consenso del contribuente: funzione, limiti, caratteristiche ed efficacia. Il consenso libero e informato – 3. Atteggiamento passivo, silenzio e condotta inerte: quale spazio per un consenso tacito? I doveri informativi della PA e gli obblighi di diligenza, prudenza e perizia del contribuente e del suo difensore – 4.Una diversa prospettiva per la condotta inerte del contribuente durante la verifica: sono possibili effetti probatori o sulla attribuzione della successive spese processuali?

1. La natura e l'interesse tutelato dalle norme sulle indagini tributarie

La premessa che la violazione delle regole sulle indagini tributarie *possa* determinare la caducazione dell'avviso di accertamento tributario può essere data per solida e robusta (in tal senso convergono, nel loro dialogo, le varie giurisdizioni: *ex plurimis* Cass. SS.UU. 16424/02, CGUE, 17 dicembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punto 89).

Sul piano più teoretico che pratico si può, in effetti, discutere se la conseguenza sia una *invalidità derivata* o, come a me pare più corretto, una *inutilizzabilità* del risultato della indagine illegittima, ma la scelta che si fa quanto a questa opzione non appare praticamente rilevante

quanto al tema da affrontare. Per convenzione terminologica, allora, di qui in poi mi riferirò indifferentemente a inutilizzabilità o illegittimità, come se fossero sinonimi, nulla mutando in pratica.

Ciò posto, appare altrettanto pacifico che *non tutte le violazioni* sono suscettibili di produrre tale effetto. In termini generali, è intuitivo che anche la "sanzione" per la violazione istruttoria deve essere *giustificata da e proporzionata alla violazione*.

Tale giustificazione e proporzione non sussiste quando o si tratti di violazioni di norme che non riguardano la *proiezione esterna* dell'attività amministrativa (norme di organizzazione interna) o, comunque, di violazione di insufficiente *gravità*.

In termini generali e a questi fini, le norme sull'istruttoria possono allora distinguersi, tenendo presente una premessa: appaiono poter inficiare l'accertamento o le violazioni di norme che esprimano la *congruità* della procedura seguita al suo *scopo* (accertare con sufficiente precisione e plausibilità l'entità del presupposto), ovvero le norme che segnino i *limiti esterni del potere* della Amministrazione Finanziaria e dello Stato rispetto ad *interessi altrui*. Tra gli interessi con cui l'accertamento tributario può venire in conflitto non pare infatti che il contribuente possa pretendere di azionare quelli spettanti al soggetto pubblico.

Alla luce di ciò, le norme sull'istruttoria sembrano così potersi classificare: *a*) norme interne di organizzazione dell'attività degli uffici; *b*) norme finalizzate a garantire l'accuratezza dell'accertamento; *c*) norme di garanzia di diritti e interessi privati, del contribuente e di terzi; *d*) norme di garanzia di interessi pubblici diversi da quelli relativi all'attuazione dei tributi.

Tenendo ferma la premessa posta poco sopra, la violazione di norme dei tipi *sub a*) e *d*) non pare allora poter determinare l'illegittimità dell'accertamento. Si tratta di norme che non servono a garantire la realizzazione della funzione (un accertamento che misuri con ragionevole plausibilità la ricchezza) e/o tutelano interessi dello Stato (e quindi non possono configurare *limiti esterni* del potere).

L'illegittimità sembra invece poter colpire le violazioni delle norme degli altri due generi, sempre che si tratti di violazione di sufficiente gravità.

A questo proposito, ben può essere un criterio di supporto la ricerca di un valore costituzionale sottostante.

Come criterio interpretativo, laddove manchi una prescrizione espressa di nullità/inutilizzabilità, può certamente essere utile interrogarsi sul fatto se la regola intenda presidiare *valori*

costituzionali che entrino in tensione rispetto agli atti di indagine. In tali casi, in effetti, la norma esprime, effettivamente e certamente, un *limite del potere*, e il criterio del valore costituzionale risulta congruente con il criterio appena enunciato.

Naturalmente, la decisività di tale criterio non può neppure eccessivamente enfatizzarsi, in un duplice senso. Da un lato, molte delle iniziative di indagine impattano con libertà costituzionali (ed è quindi sostenibile che le relative regole li ponderino e tutelino, per cui il criterio non è particolarmente selettivo, se applicato in senso proprio), dall'altro, il criterio della individuazione del valore costituzionale sottostante può valere solo come criterio interpretativo di selezione dei casi rilevanti (cioè: determinano sicuramente inutilizzabilità le regole legislative che tutelino tali valori), non come possibilità di sostituzione, alla valutazione e disciplina legislativa, di un controllo diffuso di costituzionalità.

Detto più chiaramente: a fronte di una regola sull'istruttoria e in mancanza di una sanzione espressa di inutilizzabilità, in caso di violazione della regola, è corretto chiedersi se quella norma limitasse il potere di indagine (ed è corretto affermare che lo fa sempre e sicuramente quando pondera tra valori costituzionali).

Ma non sarebbe corretto invertire il ragionamento e confondere tra *condizione sufficiente e condizione necessaria*: se una regola limita il potere non è che questa possa essere ritenuta irrilevante, quanto alla inutilizzabilità, rifacendosi e sostituendosi, *tout court* e sempre, da parte del giudice la verifica sulla correttezza della ponderazione legislativa. Salvi gli spazi di interpretazioni costituzionalmente orientate, ove si ritenesse che la regola che limita il potere non fosse assisa su una proporzionata ponderazione dei valori costituzionali, la via sarebbe o quella di elevarne questione di legittimità costituzionale o, nelle materie armonizzate, porsi un delicato problema di disapplicazione, per contrasto con il principio di proporzionalità.

Ne consegue che determina la inutilizzabilità dei dati probatori acquisiti solo: *i*) la violazione di norme che disciplinano il potere di acquisizione, sufficientemente gravi e corrispondenti a un interesse privato, del contribuente o di terzi; *ii*) la violazione di norme che definiscono gli *standard* di affidabilità del materiale probatorio (categoria fondamentale di norme di questo ultimo tipo è dato da quelle sul contraddittorio procedimentale come strumento di adeguamento dell'accertamento fondato su dati standard alla realtà del contribuente – Cass., sez. un., 26635/2009 o più in generale come complemento istruttorio).

2. Il consenso del contribuente: funzione, limiti, caratteristiche ed efficacia. Il consenso libero e informato

Il secondo profilo rilevante è quello del *consenso*.

In senso proprio, si tratta del problema della efficacia delle manifestazioni di volontà del contribuente, che accetti che si verifichino nei suoi confronti determinate conseguenze giuridiche. In senso lato, si tratta dell'espressa accettazione del compimento da parte degli operanti di determinate attività.

Un primo ostacolo di ordine generale sembrerebbe opporsi al ritenere che tale consenso possa avere degli effetti in materia tributaria, e si tratta della – pacifica – *indisponibilità* del diritto tributario. Sul punto però occorre fare subito una precisazione, che appare sostanzialmente svuotare di rilevanza l'argomento. Che il diritto tributario sia materia indisponibile significa solo una cosa: che la fonte degli obblighi tributari non è volontaristica e, pertanto, essi non possono essere modificati per effetto della volontà: non ci si può obbligare né liberare volontariamente, né i debiti possono essere in tutto o in parte rimessi.

Ma ciò non significa affatto che, per quanto attiene la *attuazione* del tributo, le scelte delle parti non possano essere prive di effetti. Per esempio, l'imputato nel processo penale ...non può decidere di andare in prigione, perché la libertà personale non è disponibile, ma può ammettere il reato, non contestare le accuse del pubblico ministero, non appellare le sentenze, non chiedere la sospensione dell'ordine di esecuzione, ecc. Simmetricamente, nello stesso processo, il P.M., ancorché il diritto penale sia l'apoteosi della materia indisponibile, può certamente, effettuare tutte le scelte procedimentali. È appena il caso di notare che, persino la negligenza nella gestione del procedimento non sarebbe rimediabile per un intervento sostitutivo del giudice: se l'imputato o il Pubblico Ministero non presentano appello nei termini, non ostante la delicatezza estrema della materia, non vi è alcun correttivo.

Ma vi è di più.

Quando si tratta della materia delle indagini, tale conclusione esce confermata e rafforzata dal fatto che il consenso della cui ammissibilità ed efficacia si discute *non ha affatto ad oggetto l'obbligo di pagare,* ma consentire deroghe al sacrificio di posizioni giuridiche *diverse*. Si tratta, ad esempio, di discutere se il contribuente possa validamente rinunciare alle regole previste, ad esempio, a tutela della sua vita privata, e simili.

La distinzione tra *diritti economici* oggetto della pretesa tributaria e *diritti fondamentali* intersecantisi con le indagini tributarie, è perfettamente colta in sede eurounitaria (si vedano ad esempio le Conclusioni dell'Avvocato generale Kokott del 2 luglio 2020, procedimenti riuniti C-245/2019 e C-246/2019, caso *État luxemburgeois*, in particolare al § 71), mentre stenta a farsi

strada nel diritto interno.

La soluzione, per la verità, appare molto semplice e lineare: il consenso è valido se esprime un atto di disposizione di diritti suscettibili di gestione e disposizione (e nei limiti in cui lo siano): si tratta di *concetti puramente civilistici* che nulla hanno a che vedere con la materia tributaria, che è solo l'*occasione* in cui la frizione con il diritto personale avviene. Così come il soggetto non può fare, se non entro certi limiti, validi atti di gestione della propria integrità fisica, ma può ad esempio, far entrare nel proprio domicilio chi vuole (e la cosa coerentemente esclude anche il delitto di violazione di domicilio), non si vede perché non potrebbe consentire a iniziative di indagine tributaria anche al di fuori dei limiti della legge tributaria, se si rimane nei limiti del consentito esercizio civilistico del diritto.

Le regole tributarie stabiliscono il punto di equilibrio tra potere pubblico tributario e diritti individuali: si può dire che strutturalmente presuppongano il dissenso e la necessità di costrizione. Ove il dissenso non vi sia, vi è solo l'ostacolo della indisponibilità (o superamento dei limiti di disponibilità), che non dipende affatto dalle regole tributarie, ma da quelle civilistiche. Tale indisponibilità, attese le posizioni coinvolte nella istruttoria tributaria (domicilio, riservatezza e simili) risulta di non probabile configurazione. Le ipotesi di indisponibilità concernono diritti rinunciare ai quali, sostanzialmente, sarebbe contrario al *buon costume* e all' *ordine pubblico* (integrità fisica, personalità, libertà morale, ecc.), ma non si tratta di norma di diritti su cui la indagine tributaria possa incidere. Una possibile eccezione, tuttavia, vi è, ed è quella della protezione dei dati personali, se la si intende, come pare si debba, non quale proiezione di un diritto individuale, ma interesse della collettività, correlato con la libertà e democrazia collettiva (*ex multis*, A. Mantelero, *Personal data for decisional purposes in the age of analytics: from an individual perspective to a collective dimension of data protection*, in Computer Law & Security Review, 2016, 238 ss.).

Insomma, il consenso vale come fatto che, escludendo costrizione, implica il venir meno delle necessarie cautele previste per l'esercizio di poteri.

Da tale premessa derivano alcuni corollari.

Innanzitutto, il fatto che il consenso ha un ruolo solo rispetto alle situazioni e alle regole che concernano *l'esercizio di poteri o l'attivazione di obblighi*. Il consenso è irrilevante (non è né richiesto, né sanante) per attività di indagine che non implichino soggezione o costrizione.

E, soprattutto, il fatto che il consenso rilevante è solo quello che *significhi* che il *soggetto al potere accetta* il sacrificio del suo interesse compresso dall'indagine, senza che sia necessario attivare

alcun potere o costrizione: detto in altre parole, il consenso 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 (in formule sibilline quali "con le conseguenze di legge").

Anzi, considerato che l'attività degli operanti l'indagine è *naturalmente e normalmente autoritativa,* l'unica soluzione idonea a sgombrare il campo da equivoci è *l'espressa informazione* del fatto che dalla scelta del soggetto all'indagine non potranno scaturire conseguenze sanzionatorie, in senso lato (ovviamente restano escluse le valutazioni strategiche di convenienza). Tale ultimo aspetto transita già nel concetto di consenso *informato:* il consenso efficace è solo quello che viene manifestato sapendo di poterlo adottare senza conseguenze sanzionatorie, da un lato, e nella consapevolezza del suo effetto giuridico: rendere non necessarie garanzie che altrimenti paralizzerebbero le indagini.

Il consenso non riguarda solo lo svolgimento materiale delle operazioni (il non opporsi, come purtroppo spesso in maniera non sufficientemente avvertita si ritiene) ma anche – necessariamente – il fatto che, in tal modo, non sono più necessarie le garanzie procedimentali. Ciò comporta che gli operanti che vogliano valersi del consenso devono giocare a *carte scoperte:* informare del fatto che il consenso è libero e che, in sua assenza non sarebbe possibile procedere.

In difetto, non si vede come possa, in rigorosi termini giuridici, ipotizzare un consenso efficace.

3. Atteggiamento passivo, silenzio e condotta inerte: quale spazio per un consenso tacito? I doveri informativi della PA e gli obblighi di diligenza, prudenza e perizia del contribuente e del suo difensore

Il terzo problema è se il consenso debba essere espresso o possa essere tacito, manifestato con la inerzia o attraverso comportamenti concludenti.

La soluzione del problema deve essere espressa in modo articolato, sia perché vengono in gioco diversi aspetti, sia perché le fattispecie ipotizzabili solo alquanto diverse.

Una prima ipotesi, coerentemente a quanto fin qui espresso, è quella in cui gli operanti informino l'interessato in modo trasparente del fatto che nella fattispecie è necessario il consenso, che questo è libero e domandino se egli lo esprima. In questo caso il problema del

silenzio è sostanzialmente di scuola, in termini pratici. Viene difficile ipotizzare in concreto che il contribuente, sollecitato, rimanga inerte come una Sfinge. Ove si dia questo – invero bislacco – caso, non sembra, di per sé, espresso un consenso, diventando semmai rilevante la somma di silenzio e comportamento successivo. Sempre ragionando in termini puramente astratti non sarebbe sproporzionato, sempre in questa ipotesi fantasiosa, ritenere che al contribuente non costerebbe alcun sacrificio esprimere un sì e un no, ma resta comunque il fatto che, se anche il silenzio si potesse interpretare come assenso, dovrebbe valutarsi la condotta successiva: il contribuente collabora (per esempio: apre la porta? Si scansa e fa entrare gli operanti?). In questo caso, un silenzio successivo a una trasparente informazione, seguito da una condotta collaborativa potrebbe effettivamente esprimere per fatti concludenti un assenso: pretendere successivamente di qualificarlo come opposizione appare contrario a buona fede.

Ma fuori da questa ipotesi, di fantasia, la costruzione di un valido consenso sembra normalmente da escludere.

In particolare, tutte le volte che il contribuente *non venga informato* (o non vi sia certezza che sia a conoscenza altrimenti) del carattere decisivo del consenso (cioè del fatto che manca la necessaria autorizzazione) non si vede come il silenzio e il comportamento del contribuente potrebbero valere come valida rinuncia alle garanzie procedurali.

Non è sostenibile, perché *non è proporzionato e conforme a buona fede* né ipotizzare che il contribuente dovrebbe ...sapere da solo se l'autorizzazione esiste, né che sia egli a dover chiedere e pretendere di sapere se l'autorizzazione esiste: non si vede perché, in base ai principi di *buona fede e proporzionalità,* la Pubblica Amministrazione potrebbe agire in modo non trasparente e contrario a buona fede senza andare incontro a conseguenze, se non quando il contribuente solleciti il rispetto del suo diritto, quasi che le regole siano da applicarsi a richiesta.

Tale soluzione è particolarmente abnorme perché il comportamento trasparente della P.A., oltre che doveroso, è anche di semplice adempimento: si tratta semplicemente di *rispettare la legge e adempiere semplicissimi oneri* (o premunendosi di autorizzazione, che si può ottenere anche in forme semplificate e urgenti, o, in difetto di questo primo adempimento dovuto, almeno informare il contribuente). Sanare l'inadempimento, grave, di due semplici doveri ribaltando l'onere sul contribuente appare particolarmente sbilanciato e ingiustificato (oltre che incentivante di condotte negligenti).

Idem, di regola, quando la condotta non sia libera.

Va, in effetti, tenuto presente che quando degli esponenti della pubblica autorità si presentano in modo ufficiale e non viene esplicitato che l'attività di indagine non può esperirsi in modo autoritativo, risulta pressoché impossibile ipotizzare che il contribuente sia consapevole del fatto di potersi legittimamente opporre. Anche senza evocare il *metus* rispetto alla autorità, è evidente che l'Autorità agisce in modo ... naturalmente e ordinariamente autoritativo. Lo spazio per ritenere un implicito consenso nelle situazioni ambigue appare pertanto assai ristretto, salvo quanto si dirà subito oltre.

Residua un solo profilo, nuovamente sostanzialmente di scuola.

Quello in cui gli operanti informino trasparentemente della mancanza di autorizzazione, ma tacciano sul fatto che un libero consenso potrebbe essere sanante.

In questa ipotesi, e solo in questa ipotesi, ci si può effettivamente domandare se non si possa fare qualche distinzione soggettiva, considerando le *qualità del soggetto* che subisce materialmente l'indagine. È diverso, per esemplificare, il caso dell'accesso presso un pensionato delle poste, o presso un commercialista che eserciti professionalmente l'assistenza tributaria. Ovvero, appare diversa la condizione del soggetto ad indagine che sia assistito da un professionista da quello che non lo sia assistito. Un professionista, ragionevolmente, *sa* che senza l'autorizzazione che manca nella fattispecie la sua collaborazione è decisiva, e in questo caso, e solo in questo caso, il silenzio unito a una condotta collaborativa potrebbe essere significativo di un consenso implicito.

Non così, però, nel caso in cui *manchi l'informazione* degli operanti, perché nel bilanciamento tra una pubblica amministrazione che agisca in modo *non trasparente e doppiamente negligente* resta comunque *sproporzionato* ritenere che sia il soggetto passivo della indagine, anche se tecnicamente preparato, a chiedere di verificare la legittimità del potere. La legge va rispettata nei confronti di tutti, non solo di chi non la conosca.

Si potrebbe, inoltre, ritenere che, se il contribuente, che è stato informato della illegittimità istruttoria, non è assistito da un professionista dopo essere stato avvertito della possibilità di farsi assistere, la sua situazione equivalga a quella di chi fruisce di assistenza: tutto sommato egli, per sua scelta, affronta l'indagine senza curarsi di integrare la sua difesa con le necessarie competenze tecniche, così rispondendo degli effetti della sua *negligenza e imprudenza*. Nel particolare caso in cui invece egli non sia assistito *ma non fosse neanche stato informato*, ai sensi dell'art. 12, del diritto di assistenza del difensore, la situazione si ribalterebbe: il contribuente aveva il diritto di essere informato della sua facoltà di assistenza tecnica: mancando questa doverosa informazione può ritenersi che egli non sia stato né negligente né imprudente e torna

pertanto esclusa la possibilità di un implicito consenso sanante, nei limitati casi in cui questo potrebbe sussistere. In tal senso si potrebbe sciogliere il nodo evidenziato da Cass. ord. 10664/2021, nella rimessione alle SS.UU.

Tale consenso resta tuttavia radicalmente precluso, salvo questo caso di scuola, a nostro avviso, se chi subisce l'indagine non è almeno informato sul presupposto che rende il consenso decisivo (manca l'autorizzazione) o non è libero. Se colui che subisce l'indagine non sa che essa non potrebbe essere legalmente svolta, come può il suo non opporsi equivalere ad accettarla anche se non può essere legalmente svolta? Mancherebbe il presupposto decisivo del consenso sanante.

4. Una diversa prospettiva per la condotta inerte del contribuente durante la verifica: sono possibili effetti probatori o sulla attribuzione della successive spese processuali?

Da ultimo, va considerato se il silenzio e l'inerzia del contribuente durante le indagini non possano avere, comunque, effetti giuridici diversi, e congrui con il principio di *buona fede e proporzionalità.*

Un primo aspetto concerne il versante probatorio e in particolare se non contestare dei rilievi non implichi comunque una condotta di ammissione, ovvero una *non contestazione* tale da ingenerare effetti giuridici.

Come noto, ammissione e non contestazione operano a due livelli diversi. Il primo è se la condotta possa essere una *prova* del fatto affermato dall'Agenzia. La non contestazione invece avrebbe l'effetto di esonerare l'Agenzia dell'onere della prova, secondo il principio di cui, per il processo civile, all'art. 115, comma 1. Nel primo caso dal comportamento del soggetto si trarrebbe una prova contro di lui, nel secondo, dal suo comportamento deriverebbe l'esonero dall'onere della prova dell'Agenzia.

Entrambe le configurazioni sono a nostro avviso deboli, salvo che nel senso che si dirà. Sul piano, per così dire, semantico il silenzio è sicuramente del tutto ambiguo: il tacere può tranquillamente equivalere al riservarsi le contestazioni ad altra sede, magari per meglio articolarle e specificarle. Sul piano giuridico, dovrebbe individuarsi la *fonte,* per un dovere di contestare.

Essa non si trova nelle norme espresse (che prevedono il dovere di rispondere alle domande ma non di contestare le affermazioni), e può porsi il dubbio se non derivi dal dovere di *buona fede.*

La questione è delicata: da un lato il prendere posizione sui fatti affermati dalla controparte, limitandosi a negarli, può apparire un onere di modesta incisività, dall'altro va detto che l'onere di contestazione è previsto dalla legge nel processo e ciò potrebbe parere tutt'altro che casuale:

in quel caso ci si trova davanti a un soggetto *terzo e imparziale* e si sta giocando la partita nell'area protetta dalla presenza di un arbitro. Ritenere che, per effetto di un atteggiamento passivo durante le indagini, il soggetto si veda privato della possibilità di provare la propria ragione successivamente davanti al giudice appare decisamente sproporzionato. Più ponderato appare invece ritenere che tale condotta debba essere valutata insieme a tutto il materiale probatorio, quale argomento di prova (art. 116 c.p.c. applicato analogicamente), senza derivarne automatismi e regole rigide.

In effetti, il silenzio durante le indagini può essere indicativo di cose diverse ed opposte (da un estremo all'altro: timore riverenziale, difficoltà temporanea a organizzare la difesa, scelta strategica attendista, malizioso silenzio nel tentativo di predisporre prove false nelle more, ecc....).

In sintesi, il silenzio è un elemento da valutare, ma sulla base di un giudizio di fatto caso per caso, non suscettibile di ipostatizzazioni in regole (o massime giurisprudenziali) rigide.

Per altro verso, sembra di dover ritenere che l'unico silenzio rilevante sia quello che si protrae fino a dopo la conclusione delle indagini ed è mantenuto anche dopo il rilascio del processo verbale e l'offerta di un termine per le osservazioni (non potendosi valorizzare in assenza di tale possibilità). Ritenere che sia rilevante anche il mero tacere "in diretta" durante le indagini è palesemente sproporzionato e creerebbe una notevole *impasse* anche alla stessa attività di indagine. Il discorso dovrebbe infatti simmetricamente rovesciarsi. Ove il contribuente si opponesse sollevando eccezioni, qualora i verificatori non le contrastassero immediatamente ne deriverebbe un pregiudizio ad una successiva contro-argomentazione da parte degli enti impositori. Ne conseguirebbe una rigidità per le attività di indagine che *non ha alcuna proporzionata giustificazione*, da un lato, e si presterebbe ad *abusi e strumentalizzazioni* assai gravi, da entrambe le parti.

Infine, non sembrano esservi ostacoli a valutare il silenzio e la sua corrispondenza alla buona fede nel momento della determinazione e attribuzione delle spese dell'eventuale successivo giudizio. La tendenza della giurisprudenza sembra, infatti, espansiva nel riconoscere sempre maggiore spazio, accanto alla regola della soccombenza, alla regola della valorizzazione della "responsabilità" per aver determinato l'insorgenza di una lite che sarebbe stata evitabile. Si tende sempre più a valorizzare la condotta delle parti anche prima del processo, verificando quale di esse non abbia fatto quanto di ragionevole per evitare la lite, anche in adempimento dei doveri di buona fede. Così si afferma che paga le spese, tra l'altro, la parte che, con il comportamento tenuto fuori dal processo, ovvero dandovi inizio o resistendo con modi e forme

non previste dal diritto, abbia dato causa al processo ovvero abbia contribuito al suo protrarsi [Cass. 13.1.2015, n. 373]. Lungo questa via potrebbero allora valorizzarsi non solo condotte procedimentali quali l'omessa partecipazione al contraddittorio ma più in generale sottrarsi alla dialettica procedimentale e si tratterebbe probabilmente di una conclusione ragionevole e proporzionata, attuativa, in modo ponderato, del principio di buona fede.

Prof. Francesco Pistolesi

Università degli Studi di Siena

Le Sezioni Unite chiamate a pronunciarsi sul rilievo del consenso del contribuente a fronte di attività istruttorie fiscali che ne ledano diritti fondamentali

Sommario: 1. La rilevanza del consenso del contribuente – 2. Il consenso libero e informato – 3. La sorte dei mezzi istruttori acquisiti illegittimamente – 4. Conclusioni.

1. La rilevanza del consenso del contribuente

Con l'ordinanza interlocutoria n. 10664 del 22 aprile 2021, la Sezione V della Corte di Cassazione ha rimesso al Primo Presidente l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite della decisione su tre importanti questioni:

- se, in caso di apertura di una valigetta reperita nel corso di un accesso presso il luogo di svolgimento dell'attività del contribuente, la mancanza di autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina, prevista dall'art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972**[1]**, possa essere superata dal consenso prestato dal titolare del diritto alla segretezza della corrispondenza ivi presumibilmente contenuta;

- se, qualora si dia una risposta positiva alla questione che precede, il consenso possa considerarsi "*libero e informato*" anche qualora l'Amministrazione finanziaria non abbia reso edotto il titolare del diritto alla segretezza della corrispondenza della facoltà, contemplata dall'art. 12, comma 2, della L. n. 212/2000, di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi della giustizia tributaria**[2]**;

- se, infine, l'eventuale inosservanza di detto obbligo di informazione e il conseguente vizio del consenso del titolare del diritto alla segretezza della corrispondenza comporti la non utilizzabilità della documentazione acquisita in mancanza della prescritta autorizzazione.

Il primo profilo è quello, forse, più agevole da affrontare.

La mancanza di autorizzazione *ex* art. 52, comma 3, cit. può essere sopperita dal consenso dell'interessato all'apertura di "*pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e rispostigli*".

Infatti, non è frutto del caso che la norma in esame si riferisca all'apertura "*coattiva*", ossia eseguita senza la condivisione (o, quanto meno, "*non opposizione*") del titolare del diritto tutelato dallo stesso precetto.

Se il soggetto garantito acconsente – o non esprime dissenso – all'apertura, viene meno la "*coattività*" e con essa l'esigenza dell'autorizzazione, richiesta dall'art. 52, comma 3 cit., quest'ultima occorrendo solo quando faccia difetto la disponibilità dell'interessato a che l'Amministrazione finanziaria entri in possesso del contenuto "*di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e rispostigli*".

La natura del diritto tutelato giustifica la soluzione esposta. Si tratta del diritto alla segretezza della corrispondenza e di ogni altra forma di comunicazione, qualificato come inviolabile dall'art. 15, comma 1, Cost., e soggetto a "*limitazione*" solo "*per atto motivato dell'Autorità giudiziaria con le garanzie stabilite dalla legge*", stando al successivo comma 2. Ossia un diritto che, in difetto dell'opposizione del titolare, è ritenuto dal legislatore – con valutazione discrezionale che non appare irragionevole – suscettibile di "*limitazione*" pur in difetto dell'autorizzazione dell'Autorità competente. A quest'ultima è dato ricorrere soltanto quando tale titolare neghi l'apprensione di quanto trovasi nei "*pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e rispostigli*".

Diversamente, per l'accesso nel domicilio e per la perquisizione personale**[3]**, è – a mio avviso – meritevole di condivisione l'indirizzo interpretativo della Cassazione, ricordato dall'ordinanza n. 10664/2021, per cui il consenso – o il mancato dissenso – non sopperisce alla mancanza dell'autorizzazione.

Difatti, in tali evenienze, la "*coattività*" dell'attività istruttoria, e quindi il consenso – o l'omessa opposizione – non rileva. In ogni caso, è indispensabile l'autorizzazione, in quanto i valori tutelati – l'inviolabilità del domicilio, dall'art. 14 Cost., e della libertà personale, dall'art. 13 Cost. – sono talmente essenziali da postulare sempre il preventivo vaglio del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria, oltre alla sussistenza – nel caso dell'accesso in locali adibiti a esclusivo uso abitativo – di "*gravi indizi*" di violazioni delle norme tributarie, come stabilito dall'art. 52, comma 2, cit.

In conclusione, dell'autorizzazione non può mai prescindersi per le indagini fiscali consistenti nell'accesso nel domicilio e nella perquisizione personale, mentre per quelle volte ad acquisire il

contenuto di "*pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e rispostigli*" il consenso – o la mancata manifestazione del dissenso – del titolare del diritto alla segretezza della corrispondenza elide la necessità di detta autorizzazione, essa rendendosi necessaria solo qualora l'Organo procedente ricorra all'apertura "*coattiva*"**[4]**. Ciò poiché tale diritto alla segretezza ha natura "*disponibile*", volendo riprendere l'espressione impiegata nell'ordinanza di cui trattasi**[5]**.

Poi, nell'ordinanza in esame il consenso espresso viene accomunato alla "*mancata manifestazione di un dissenso del contribuente o di terzi rispetto all'esercizio di una attività ispettiva eseguita al di fuori delle garanzie predisposte dal legislatore*"**[6]**.

In particolare, tale equiparazione viene in rilievo allorché la Cassazione illustra le proprie precedenti prese di posizione in ordine all'inefficacia sanante del consenso e, appunto, del mancato dissenso in presenza di accesso domiciliare non autorizzato.

Nell'argomentare siffatta inefficacia, la Corte Suprema ha anche evidenziato 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*"**[7]**.

Questa corretta osservazione riveste duplice interesse ai nostri fini.

Per un verso, conferma quanto osservato poc'anzi sulla rilevanza sanante del consenso quando l'autorizzazione sia richiesta per l'apertura "*coattiva*" di "*pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e rispostigli*". Non solo, la "*coattività*" non può che sottendere, oltre alla mancanza del consenso, anche il contegno passivo del contribuente o la "*mancata manifestazione di un dissenso*", per usare l'espressione impiegata dall'ordinanza n. 10664/2021. Quindi, se l'interessato acconsente esplicitamente o comunque non si oppone – non dissentendo, appunto – a siffatta apertura, non ci si trova al cospetto di un'attività contrassegnata dalla "*coattività*", di modo che si può fare a meno dell'autorizzazione.

Per l'altro verso, laddove tale "*coattività*" non viene in giuoco poiché il legislatore – nei ricordati casi dell'accesso domiciliare e della perquisizione personale – non ne fa menzione, il consenso o il contegno inerte del soggetto investito dall'attività istruttoria è irrilevante e, dunque, non vale a sollevare l'Amministrazione finanziaria dalla necessità di munirsi della prescritta autorizzazione.

Ciò, oltretutto, trova conforto anche in un'altra considerazione, fondata sul buon senso. Se il consenso rileva, è fondato attribuire la stessa valenza pure all'atteggiamento passivo o al non dissenso, che dir si voglia. Ove invece il consenso sia privo di incidenza, lo stesso deve dirsi per la

"*mancata manifestazione di un dissenso*".

2. Il consenso libero e informato

Nell'ordinanza n. 10664/2021 si legge che il consenso preventivo e informato del titolare del diritto alla segretezza della corrispondenza rappresenta il "*necessario bilanciamento tra i valori costituzionali che entrano in gioco nella vicenda*", ossia l'interesse pubblico – che trova il proprio fondamento nell'art. 53 Cost. – alla corretta acquisizione dei tributi (indispensabili per far fronte alle esigenze della collettività), da un lato, e, dall'altro, la tutela della riservatezza delle comunicazioni personali**[8]**.

Trattasi di affermazione del tutto condivisibile, cui può aggiungersi la considerazione che, insieme al rispetto del diritto alla segretezza della corrispondenza, viene in rilievo pure l'interesse pubblico al corretto svolgimento dell'azione amministrativa volta a verificare gli adempimenti fiscali dei contribuenti.

Parimenti apprezzabile è l'ulteriore convincimento enunciato dalla Suprema Corte in tale ordinanza, secondo cui "*solo il consenso validamente prestato, cioè espresso dal soggetto titolare del diritto di libertà oggetto di compressione ed effettivo, possa consentire di ritenere che siano venute meno le esigenze di garanzia poste a tutela dei valori costituzionalmente tutelati della libertà della persona, al cui presidio è prevista dal legislatore la necessità della previa autorizzazione*"**[9]**.

Quindi, se il diritto alla segretezza della corrispondenza è – come credo – "*disponibile*", ossia suscettibile di limitazione con la condivisione – o la non opposizione – dell'avente diritto, il consenso deve risultare "*validamente espresso, il che comporta che sia stato adeguatamente informato, cioè che sia reso in piena libertà di giudizio*", come sempre correttamente evidenzia l'ordinanza oggetto di attenzione**[10]**.

Detto consenso libero e informato dev'essere enunciato dal titolare del diritto tutelato, che può non coincidere con il contribuente interessato dall'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria. Per intendersi, può accadere che, nel corso – per esempio – di un accesso presso la sede di una società di capitali, sia chiesto di aprire una borsa a un dipendente, a un amministratore o a un collaboratore esterno, ossia a un soggetto diverso dal contribuente destinatario della verifica fiscale. È tale soggetto "*diverso*" che deve acconsentire all'apertura e che deve, perciò, essere adeguatamente informato del fatto che quanto reperito all'interno della borsa potrebbe essere utilizzato come elemento di prova per avanzare una pretesa impositiva e/o sanzionatoria nei suoi riguardi, oltre che del contribuente per cui è stata avviata l'indagine

fiscale.

Pertanto, perché l'acquisizione istruttoria sia legittima, è necessario che il titolare del diritto alla segretezza della corrispondenza acconsenta espressamente – o comunque non si opponga – all'apertura della borsa, avendo piena e preventiva consapevolezza che quanto ivi contenuto potrà essere impiegato dall'Ente impositore per muovere un addebito nei suoi confronti e/o del distinto soggetto investito dall'azione istruttoria.

Sono convinto che tale consapevolezza difetti quando il contribuente su cui si appunta la verifica non sia stato informato della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, secondo quanto previsto dall'art. 12, comma 2, della L. n. 212/2000, come avvenuto nel caso affrontato dall'ordinanza n. 10664/2021.

L'omissione di tale informazione impedisce la presenza di un professionista avente la capacità di verificare la correttezza dello svolgimento dell'indagine fiscale e di rappresentare al contribuente o al "*diverso*" soggetto titolare del diritto alla segretezza della corrispondenza le conseguenze discendenti dall'apertura di "*pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e rispostigli*".

Tuttavia, anche qualora tale informazione sia stata resa e il contribuente non abbia ritenuto di farsi assistere da un professionista nel corso della verifica fiscale, l'Organo procedente non potrà sottrarsi dal rappresentare al contribuente o al terzo gli effetti derivanti dalla prestazione del consenso – o dalla "*mancata manifestazione di un dissenso*" – all'apertura della borsa. E ciò dovrà risultare da apposita verbalizzazione, atta a dimostrare che il consenso eventualmente reso – o il dissenso non enunciato – è stato, appunto, libero e informato.

In altri termini, le conseguenze derivanti dal rinvenimento della corrispondenza possono essere talmente significative e pregiudizievoli per il soggetto avente la disponibilità della borsa, per restare all'esempio fatto, che l'Amministrazione finanziaria non può esimersi dal segnalarle quando il soggetto verificato non sia assistito da un professionista.

In tal senso depone, oltre che il rispetto dei valori costituzionali del diritto alla segretezza della corrispondenza e del diritto di difesa, quanto sancito dall'art. 10, comma 1, della L. n. 212/2000, in forza del quale i rapporti fra i contribuenti e l'Ente impositore sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

Non solo, la necessità che il consenso sia libero e informato per poter evitare il ricorso all'autorizzazione, in caso di acquisizione del contenuto di "*pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e rispostigli*", trova conferma nei principi del diritto europeo e della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU).

Da un canto, l'art. 7 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE) e l'art. 8 della CEDU, affermando il diritto di ogni individuo al rispetto delle proprie comunicazioni, elevano il diritto alla segretezza della corrispondenza a principio fondamentale del diritto europeo e convenzionale.

Dall'altro canto, la giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo**[11]** – facendo leva sul principio del "*giusto processo*", sancito dall'art. 6 della CEDU – afferma da tempo il "*diritto al silenzio*", inteso come diritto di non cooperare alla propria incolpazione nel contesto di un procedimento amministrativo che potrebbe sfociare nell'irrogazione di sanzioni con carattere punitivo. Non solo, analogo diritto può desumersi dagli artt. 47 e 48 della CDFUE, secondo l'interpretazione offertane dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea**[12]**.

Non v'è dubbio che tale "*diritto al silenzio*" presuppone che la disponibilità a condividere con l'Amministrazione finanziaria elementi di prova emergenti dalla propria corrispondenza sia frutto di una determinazione pienamente consapevole e scevra da condizionamenti.

In sostanza, se il contribuente ha il diritto a non cooperare con l'Organo amministrativo che svolge l'istruttoria, vi può abdicare soltanto esprimendo un consenso libero e informato. Diversamente, solo grazie all'autorizzazione rilasciata dalla competente Autorità giudiziaria, l'Organo suddetto potrà acquisire i dati istruttori contenuti nei "*pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e rispostigli*".

Da ultimo, queste considerazioni sono significativamente confortate dalla Corte Costituzionale, che – con la sentenza n. 81 del 30 aprile 2021 – ha sancito l'illegittimità della norma che sanzionava colui che si rifiutava di fornire alla Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB) risposte che avrebbero potuto far emergere la sua responsabilità per un illecito punibile in via amministrativa o penale.

In particolare, dalla pronuncia della Consulta, che richiama i rammentati principi e la giurisprudenza sovranazionali, si può trarre un'indicazione valevole pure nella materia tributaria: se è indebita ogni forma di pressione sul contribuente o sul terzo volta ad acquisire prove potenzialmente a loro sfavore, la collaborazione da tali soggetti eventualmente prestata non può che essere frutto di un consenso libero e informato.

3. La sorte dei mezzi istruttori acquisiti illegittimamente

Se difetta l'informazione *ex* art. 12, comma 2, della L. n. 212/2000, i mezzi istruttori acquisiti all'interno di "*pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e rispostigli*" in assenza dell'autorizzazione di cui all'art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 non possono essere utilizzati. Ciò non esclude,

peraltro, che l'atto impositivo, sulla scorta di altre prove legittimamente reperite, possa comunque risultare idoneo a perseguire efficacemente l'illecito fiscale eventualmente commesso dal privato.

Questa conclusione si impone avendo riguardo al valore, costituzionalmente garantito, del diritto alla segretezza della corrispondenza.

Vero è che si tratta di un diritto "*disponibile*", come evidenziato in precedenza, ossia suscettibile di compressione in presenza del consenso libero e informato. Ma è altrettanto indiscutibile che, se detto consenso difetta, non può ammettersi l'impiego delle prove reperite violando un principio, al pari dell'inviolabilità della libertà personale e del domicilio, sancito e tutelato dalla Costituzione.

Detto altrimenti, ammettere l'uso degli elementi istruttori ottenuti in spregio del diritto alla segretezza della corrispondenza ne comporterebbe una lesione intollerabile. Lesione che, nel bilanciamento di valori che necessariamente si impone, non può giustificarsi adducendo l'esigenza di assicurare il corretto prelievo impositivo.

Ciò in ragione del fatto che, se l'Organo procedente si fosse premurato di ottenere un effettivo consenso del titolare del diritto al riserbo delle comunicazioni personali, il diritto alla segretezza della corrispondenza ben avrebbe potuto retrocedere dinanzi alla ricordata necessità di acquisire i tributi *ex lege* dovuti.

Si deve pervenire allo stesso esito anche quando l'informazione di cui all'art. 12, comma 2, cit. sia stata resa ma il contribuente non si sia avvalso della facoltà disciplinata da tale norma e l'Amministrazione finanziaria non abbia rappresentato al titolare del diritto alla segretezza della corrispondenza le conseguenze della sua disponibilità a consentire l'apertura della borsa. L'assenza di un professionista unitamente all'omessa verbalizzazione degli effetti discendenti dalla prestazione del consenso rende inefficace il consenso – o la non opposizione – di detto titolare e, quindi, cagiona l'illiceità dell'acquisizione dei mezzi istruttori, determinandone, per l'effetto, la relativa non utilizzabilità.

Per terminare, occorre chiedersi se la mancanza dell'informazione *ex* art. 12, comma 2, cit. infici l'impiego di ulteriori prove reperite durante l'attività di controllo fiscale.

Il consenso libero e informato occorre ogni qual volta il privato è coinvolto in operazioni istruttorie che postulano la sua attiva partecipazione e che possono consentire il reperimento di elementi di prova adducibili contro di esso. Mi riferisco, essenzialmente, al caso (assai frequente nella prassi) in cui vengano richieste informazioni al contribuente o ai suoi dipendenti,

collaboratori, clienti, fornitori e via discorrendo. Tutti costoro, prima di rendere tali informazioni, devono essere pienamente consapevoli che esse potranno poi essere utilizzate come elementi di prova[13] a loro carico. Cosicché l'omissione dell'informazione *ex* art. 12, comma 2, cit. può seriamente pregiudicare questi soggetti.

Viceversa, il difetto della ricordata informazione è irrilevante per l'acquisizione di quei dati istruttori in ordine ai quali la menzionata attiva partecipazione del contribuente o dei terzi risulta priva di rilievo. Si pensi, ad esempio, all'acquisizione e all'esame di documenti contabili ed extracontabili liberamente accessibili e disponibili o al controllo di beni e strumenti posti nei locali ove si svolge l'accesso.

Insomma, l'omissione dell'indicazione contemplata dall'art. 12, comma 2, cit. non inficia l'atto finale del procedimento amministrativo volto a contestare l'illecito fiscale. Sarebbe una conseguenza eccessiva, contraria al principio di proporzionalità, del mancato rispetto della regola procedimentale dettata dalla norma in discussione[14]. Detta mancanza, però e come evidenziato, si riverbera – pur in difetto di una previsione normativa *ad hoc* – sulle prove reperite in sede di accesso per le quali è indispensabile la partecipazione attiva e consapevole del contribuente e di eventuali soggetti terzi, rendendole non utilizzabili. Tali prove, difatti, risultano acquisite in violazione di primari valori costituzionali, quali il diritto alla segretezza della corrispondenza, nel caso affrontato dall'ordinanza oggetto di attenzione, o il diritto di difesa, sancito dall'art. 24 Cost., qualora siano acquisite informazioni impiegabili a conforto di pretese impositive e sanzionatorie azionabili nei riguardi di coloro che le rendono.

Infatti, non occorre alcuna puntuale sanzione *ex lege* per affermare – come, del resto, in più occasioni ha fatto la giurisprudenza ricordata nell'ordinanza n. 10664/2021 – che un mezzo istruttorio non è suscettibile di impiego laddove sia stato acquisito in spregio a fondamentali principi costituzionali.

4. Conclusioni

Tirando le fila dei rilievi svolti, sui temi sollevati dall'ordinanza varie volte rammentata possono enunciarsi, secondo chi scrive, le seguenti conclusioni:

- la mancanza di autorizzazione della competente Autorità giudiziaria all'apertura di "*pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e ripostigli*" può essere sanata dal consenso o dalla "*mancata manifestazione di un dissenso*" del titolare del diritto alla segretezza della corrispondenza: in sostanza, l'autorizzazione è indispensabile solo per l'apertura "*coattiva*";

- tuttavia, detto consenso o difetto di dissenso dev'essere "*libero e informato*" e, per essere tale, occorre che l'Amministrazione finanziaria abbia avvertito il contribuente verificato della facoltà di farsi assistere da un professionista; in ogni caso, laddove detto contribuente non si sia avvalso di tale diritto, l'Organo procedente deve rappresentare all'interessato le conseguenze derivanti dal consenso o dalla "*mancata manifestazione di un dissenso*";

- l'inosservanza di siffatti obblighi informativi rende non utilizzabili le prove reperite nei "*pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e ripostigli*" in carenza di autorizzazione e quelle ottenute chiedendo dati e notizie al contribuente o al terzo.

[1] Per i controlli in materia di imposte dirette, l'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 rinvia all'art. 52 cit. Sul tema, v. A. Viotto, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002.

[2] Sull'argomento, v. S. Muleo, *Il consenso nell'attività di indagine amministrativa*, in AA. VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, 2007, p. 99 ss.; G. Vanz, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 2012; M. Pierro, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013.

[3] Nell'ordinanza in esame la perquisizione personale viene equiparata all'apertura di "*pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e ripostigli*". In realtà, come evidenziato nel testo, pare corretto riferire il carattere della "*coattività*" solo alla menzionata apertura e non alla perquisizione personale, di modo che per quest'ultima il consenso risulta, in ogni caso, privo di rilievo.

[4] In questi termini, v. G. Iacobelli, *Apertura di borse senza autorizzazione della Procura della Repubblica, ma con il consenso del contribuente? La questione al vaglio delle Sezioni Unite*, in questa *Rivista*, 27 maggio 2021.

[5] Cfr. paragrafo 5.4.1.

[6] Cfr. paragrafo 5.1.

[7] Cfr. Cass., sez. V, 6 giugno 2018, n. 14701.

[8] Cfr. paragrafo 5.4.1.

[9] Cfr., di nuovo, paragrafo 5.4.1.

[10] Cfr. sempre paragrafo 5.4.1.

[11] V. sentenza "*Chambaz*" del 5 aprile 2012.

[12] Cfr. sentenza "*D.B. contro CONSOB*" del 2 febbraio 2021, C-481/19.

[13] Le dichiarazioni di terzi, secondo la giurisprudenza (v., per esempio, Cass., sez. V, 27 maggio 2020, n. 9903), hanno solo valenza indiziaria. Le dichiarazioni del contribuente, alla stregua di una confessione stragiudiziale, possono invece rappresentare prove dirette dei fatti controversi. Su questi temi, per ulteriori ragguagli, mi permetto di richiamare F. Pistolesi, *Il processo tributario*, Torino, 2021, pp. 127 ss.

[14] Sull'argomento sia consentito rinviare a F. Pistolesi, *La "invalidità" degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, pp. 1135 ss. Cfr. altresì S. Zagà, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012; A. Comelli, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria. Contributo allo studio degli schemi giuridici dell'accertamento*, Padova, 2012; F. Farri, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 2015.

Bibliografia:

R. Schiavolin, *sub* Art. 70, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti, Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo II. Accertamento e sanzioni, a cura di F. Moschetti, 2011;

S. Muleo, Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento, Torino, 2000, pp. 113 ss.;

I. Manzoni, Potere di accertamento e tutela del contribuente, Milano, 1993, 217 e ss.;

G. Melis, Manuale di diritto tributario, Torino, 2019, p. 299 e ss.

G. Vanz, I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria, Padova, 2012

S. La Rosa, Scritti scelti, vol. II, Torino 2011, pp. 697 ss.

R. Miceli, L'attività istruttoria tributaria, in Diritto tributario, a cura di A. Fantozzi, 2013

A. Marcheselli, *L'accertamento tributario, poteri e diritti nei procedimenti fiscali*, in corso di pubblicazione, Giuffré 2021

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