Legittime le perquisizioni in assenza di uno specifico dissenso del contribuente

(Cass., Sez. Un., del 2 febbraio 2022, n. 3182)

di Maurizio Villani e Lucia Morciano

1. **Il principio di diritto**
2. **L'ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite**
3. **L'iter motivazionale della sentenza delle Sezioni Unite**
4. **Conclusioni**

1. Il principio di diritto

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la rilevante **sentenza n. 3182 del 2 febbraio 2022**, in materia di accessi e ispezioni, ha enucleato il seguente principio di diritto: "*In tema di accertamento delle imposte,* ***l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti e mobili in genere****, prescritta in materia di IVA dall'art. 52, comma 3 del D.P.R. n. 633 del 1972, necessaria anche in tema di imposte dirette, in virtù del richiamo contenuto nell'art. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973, è* ***richiesta soltanto nel caso di apertura coattiva e non anche ove l'attività di ricerca si svolga con il libero consenso del contribuente****, senza che ai fini della valida espressione di tale consenso sia necessario che il contribuente sia stato informato della sussistenza di una previsione di legge che, in caso di sua opposizione, consente l'apertura coattiva solo previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, non rinvenendosi un obbligo in tal senso né nell'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, né nell'art. 12, comma 2, della l. n. 212 del 2000".*

2. L'ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite

La vicenda alla base dell'ordinanza di rimessione riguardava l'accesso fiscale presso un'azienda da parte degli agenti verificatori che procedevano all'apertura di una valigetta dell'amministratore delegato al cui interno veniva rinvenuta la documentazione extracontabile.

Nei vari gradi di giudizio la società rappresentava **che non era stata chiesta alcuna autorizzazione all'autorità giudiziaria**, ritenuta necessaria a prescindere dalla collaborazione del contribuente, che ad ogni modo non c'era stata, atteso che l'imprenditore aveva eseguito l'ordine di consegnarla da parte dei finanzieri. Inoltre, secondo la tesi difensiva, in violazione dell'articolo 12, L. n.

212/2000, non era stata data alcuna informazione all'interessato della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa tributaria.

Con l'ordinanza interlocutoria n.10664, i giudici di legittimità, rilevando un contrasto sul punto, hanno rimesso la questione al Primo presidente per l'assegnazione alle Sezioni Unite.

In particolare, con la citata ordinanza, il Supremo Consesso è stato chiamato a chiarire se la mancanza di autorizzazione dell'autorità giudiziaria possa essere superata dal consenso del titolare del diritto e, in caso positivo, se tale consenso possa considerarsi libero e informato qualora l'amministrazione non abbia comunicato la possibilità dell'assistenza del professionista.

In ultimo, se l'eventuale inosservanza dell'obbligo comporti l'inutilizzabilità della documentazione acquisita senza l'autorizzazione.

3. L'iter motivazionale della sentenza delle Sezioni Unite

Le questioni rimesse alle Sezioni Unite, correlate a difformità interpretative e alla natura di massima di particolare importanza delle stesse, ruotano **attorno alla validità o meno dell'acquisizione di documenti contenuti in una valigetta chiusa, rinvenuta all'interno dei locali del soggetto sottoposto a verifica fiscale e messa a disposizione dei verificatori dall'amministratore della società, in assenza di autorizzazione del Pubblico Ministero o dell'autorità giudiziaria più vicina**.

A tal proposito, l'ordinanza interlocutoria ha osservato che "*la giurisprudenza della Corte ha assunto una posizione non concorde in ordine alla questione se il consenso manifestato dal contribuente o da soggetti in vario modo collegati allo stesso 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".*

Le Sezioni Unite, prima di enucleare i principi di diritto di risoluzione dei contrasti interpretativi in materia, ha preliminarmente ricostruito il quadro normativo e giurisprudenziale relativamente ai quesiti sottoposti al loro esame.

- **Quadro normativo di riferimento**

Per un compiuto esame delle questioni sottoposte all'esame delle Sezioni Unite, giova ripercorrere le fonti normative rilevanti.

- **L'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 *"Accessi, ispezioni e verifiche"*** sull'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche ai fini IVA - richiamato dall'art. 33 D.P.R.n.600/1973 ai fini delle II.DD. nonché, ai fini dell'accertamento del valore venale delle aziende, dall'art. 51, comma

4 D.P.R. n. 131/1986, (in tema di imposta di registro) e dall'art. 34, comma 4 D.lgs n. 346/1990 (in tema di imposta sulle successioni e donazioni) - prevede che *"Gli uffici possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al Decreto Legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni. Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. Tuttavia, per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato. 2. L'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni. 3. È in ogni caso necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità Giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 c.p.p."*.

- **L'art.12, comma 2, della L. n. 212/200**, così dispone: *"Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche"*.

Premesse tali disposizioni normative, il Supremo Consesso ha iniziato il suo *iter* motivazionale, esprimendo delle considerazioni generali sull'**art. 52 del D.P.R. n. 633/1972**.

Nello specifico, il citato articolo 52 contiene una disciplina composita che riguarda gli accessi, ispezioni e verifiche dell'amministrazione fiscale (con disposizione corrispondente a quelle previste per altri tributi).

Il sistema prevede diverse ipotesi che, **nei primi due commi**, riguardano la possibilità stessa dell'ufficio di "accedere" nei locali destinati all'esercizio dell'attività o dell'abitazione promiscuamente adibita anche a tale attività o presso l'abitazione stessa del contribuente.

Tali disposizioni normative, pur offrendo garanzie diverse in relazione alle specifiche ipotesi ivi prese in considerazione, sono accomunate dal richiedere, per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e a ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento, un'autorizzazione preventiva dell'Ufficio che ne indica lo scopo per consentire l'accesso, ovvero un provvedimento autorizzatorio del P.M. (cfr. Cass. n. 23824/2017, Cass. n. 15230/2001, Cass. S.U. n. 16424/2002, Cass. n. 21974/2009) nelle ipotesi di compimento di tali attività all'interno di abitazione a uso promiscuo del contribuente, con l'ulteriore necessaria specificazione, nell'autorizzazione anzidetta, dei gravi indizi di violazione delle norme fiscali per il caso di accesso in locali diversi da quelli indicati nell'articolo 52, comma 1 cit.

Di converso, le ipotesi disciplinate dall'**articolo 52, comma 3**, riguardano l'autorizzazione del P.M. o dell'autorità giurisdizionale più vicina per il compimento di particolari atti istruttori, tra loro non sempre omogenei - perquisizioni personali, apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, esame di documenti per i quali è eccepito il segreto professionale - da richiedere "in ogni caso" quando ne emerga la necessità "durante l'accesso".

I giudici di legittimità hanno sottolineato che, il quadro normativo così delineato, offre all'interprete le scelte adottate dal legislatore fiscale, volte a contemperare l'esigenza dell'amministrazione fiscale di esercitare proficuamente i poteri ispettivi necessari a garantire la pretesa impositiva con quella del contribuente di evitare che un potere di indagine incontrollato, immotivato ed eccessivo possa cagionare un pregiudizio alle libertà costituzionali che vengono volta per volta in rilievo.

Pertanto, tale esigenza viene realizzata attraverso un articolato sistema di autorizzazioni.

- **Esame primo quesito ordinanza di rimessione**

Nel caso *de quo*, l'apertura di borsa rinvenuta all'interno dei locali della parte contribuente è avvenuta sulla base di una richiesta dei verificatori alla quale è seguita la spontanea consegna dell'amministratore della società.

Ebbene, secondo i giudici di legittimità, per rispondere al **primo quesito** posto dall'ordinanza interlocutoria rivolto a delineare se, **in caso di apertura della valigetta, la mancanza di autorizzazione di cui all'art. 52, comma 3, del D.P.R. n.633/1972, possa esser superata dal consenso prestato dal titolare del diritto**, occorre anzitutto indagare su quali ambiti di rilievo costituzionale il potere istruttorio qui in esame vada ad incidere.

La risposta a tale interrogativo è fondamentale per individuare il livello e il grado di tutela apprestato dal sistema ai diritti che entrano in gioco in caso di acquisizione coattiva di borse durante l'accesso eseguito in sede di verifica fiscale ed anche la compatibilità del detto sistema con i canoni costituzionali.

E invero, la segretezza delle comunicazioni presuppone l'esistenza di uno scambio della corrispondenza che non viene in rilievo nel caso oggetto dell'ordinanza di rimessione, in cui si discute invece di apertura di borsa del cui contenuto, peraltro, nulla è dato sapere all'atto del rinvenimento della stessa da parte dei verificatori; l'art. 52, comma 3 citato, prende in considerazione il rinvenimento, disinteressandosi di ciò che si trovi dentro alla borsa.

Di converso, a parere delle Sezioni Unite, viene in gioco in tal caso un'esigenza di "segretezza" - che pure opportunamente accennata nell'ordinanza interlocutoria, non è sottesa alla guarentigia costituzionale prevista in tema di corrispondenza, quanto, piuttosto, a quelle insite nella libertà della persona e/o del domicilio.

A tal proposito, il Supremo Consesso ha attuato **una distinzione tra l'ipotesi in cui la borsa costituisca elemento intrinsecamente collegato ed a stretto contatto con l'individuo, che appunto dovesse indossarla, in modo da costituire parte della persona stessa, da quella della borsa rinvenuta nei locali oggetto di accesso e, dunque, all'interno di essi.**

Nel primo caso, le Sezioni Unite hanno ritenuto applicabile la garanzia apprestata dall'articolo 13 Cost. (cfr. C. Cost. n. 88/1987, ove si chiarisce che *"D'altra parte, i contenitori portatili che "come mezzi di trasporto", ai sensi dell'articolo 6, comma 2 Legge in esame, trovano diretta copertura nelle garanzie dell'articolo 13 Cost., sono soltanto quelli che attengono alla sfera della libertà personale, e perciò quelli che abitualmente sono portati sulla persona (come portafogli, portamonete etc.) o ad immediato contatto di essa (come borse, borselli e borsette); mentre dalle garanzie dell'articolo 14 Cost. sono poi esclusi i mezzi di trasporto diversi da autovetture, roulotte etc. che non possono rientrare nel concetto costituzionalistico di "domicilio"*).

Difatti, nel secondo caso viene in gioco la protezione che l'ordinamento appresta al domicilio, nel senso ampio del termine che appunto si desume dal ricordato **articolo 14 Cost., comma 3**, costituendo qui la tutela apprestata dall'ordinamento alla borsa, diretta espressione e proiezione di quella riconosciuta al domicilio.

Pertanto, in riferimento alla tematica relativa ai poteri istruttori in materia di acquisizione coattiva di borse i parametri costituzionali di riferimento sono costituiti dagli articoli 13 e 14 Cost.; nel caso *de quo*, viene in rilievo l'articolo 14, proprio in ragione delle modalità di rinvenimento della borsa: non addosso alla persona (per la quale varrebbe la tutela rafforzata prevista dall'articolo 13 Cost.) ma all'interno dei locali adibiti a sede dell'attività, ossia all'interno della protezione del domicilio garantita, appunto, dall'articolo 14 Cost., comma 3.

Ciò trova conferma, altresì, nel concetto di "vita privata", al quale l'articolo 8 CEDU riconduce la tutela dello spazio privato circostante la persona in relazione a intercettazioni, perquisizioni

domiciliari e sequestri (v. Corte Edu, Mc Lead c. R. Unito, 23.9.1998, § 36; Corte Edu, Funke, 25.2.1993, § 48).

A tal punto, le Sezioni Unite hanno ritenuto opportuno rammentare che, al fine della risoluzione del primo quesito, l'articolo 14 Cost., dopo avere dichiarato, al comma 1, "inviolabile" il domicilio, nei commi successivi dispone che *"non vi si possono eseguire ispezioni o perquisizioni o sequestri, se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale" e che "gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali*" (articolo 14 Cost., comma 3).

Inoltre, la collocazione di tale disposizione fra gli articoli 13 e 15 Cost., e la tutela differenziata prescelta dal costituente in tema di libertà di domicilio, per un verso, sono ispirate ad intenti garantistici, visto che la previsione di una autonoma disposizione per la libertà di domicilio rende possibile la sua tutela anche per ciò che riguarda i luoghi non destinati all'abitazione, come risulta dal ricordato articolo 14 Cost., comma 3.

In particolare, il Collegio di legittimità ha rilevato che ***"La specifica sussunzione del settore relativo ai poteri istruttori in materia fiscale all'interno dell'articolo 14 Cost. e, specificamente, del comma 3, è sintomo certo della scelta costituzionale di realizzare un corretto bilanciamento fra i valori in gioco - articoli 3, 23, 53, 13, 14, 15 Cost. - devolvendo alla legislazione di settore l'individuazione del punto di equilibrio fra di essi. Legislazione alla quale si affidano, dunque, il ruolo principale di attuatore della Costituzione e la scelta delle modalità concrete di attuazione dei poteri di accesso, ispezione e verifica".***

Alla luce di tanto, l'art. 52, comma 3, come innanzi detto, richiede l'autorizzazione del P.M. o del giudice per i soli casi di "apertura coattiva" di borse, plichi e documenti.

A parere della Suprema Corte, inoltre, a tale articolo deve affiancarsi la disposizione dell'art.12 L. n. 212 del 2000, contenente *"Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente"*, in essa risultando contemplata una specifica regolamentazione su "*Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali".*

Tanto premesso, le Sezioni Unite, per risolvere i dubbi espressi dall'ordinanza interlocutoria circa la controversa rilevanza del consenso ai fini della legittimità dell'apertura di borse, rinvenute in sede di accesso, hanno ritenuto che la disciplina normativa introdotta dall'art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 - nel prevedere che l'autorizzazione del P.M. del giudice sia richiesta solo per i casi di apertura coattiva - **vada risolta nel senso secondo cui il consenso libero, reso in assenza di alcuna costrizione, né diretta né indiretta perché correlata alla prospettazione di conseguenze sfavorevoli, del contribuente alla consegna della borsa sia idoneo a soddisfare le ragioni che il legislatore ha inteso tutelare nel richiedere il provvedimento.**

In effetti, in tale direzione si orienta anzitutto il canone esegetico letterale di cui all'articolo 12 delle preleggi: **il significato del termine coattivo** implica che l'azione dell'autorità procedente sia resistita dal soggetto nei confronti del quale l'azione stessa si rivolge, ossia, in altri termini, che sussista una coercizione rispetto alla volontà contraria del contribuente. In tal caso, il legislatore ha inteso introdurre una peculiare misura protettiva nei confronti del contribuente stesso, laddove questi, con il suo contegno, mostri di opporsi alla richiesta di apertura di uno dei beni indicati nell'articolo 52, comma 3, che sia stata avanzata dai verificatori.

Ebbene, in costanza di opposizione, l'accesso al contenuto della borsa è, dunque, precluso, salva previa autorizzazione del P.M. o dell'autorità giudiziaria più vicina. Se, viceversa, questa opposizione non si verifica, ne deriva la non necessità dell'autorizzazione, mancando in radice la coattività che ne costituisce il presupposto, a norma dell'articolo 52, comma 3, in esame.

A parere della Suprema Corte, pertanto, l'assenza di opposizione si desume certamente dal consenso - al quale è appunto il legislatore a dare rilievo, nel momento in cui limita le ipotesi di autorizzazione a quelle in cui vi sia coattività -, in qualunque forma manifestato dal contribuente, e che spetta al giudice individuare (v. Cass. n. 20253/2005; Cass. n. 14701/2018; Cass. n. 3204/2015; Cass. n. 24306/2018; Cass. n. 737/2021).

A tal proposito, le Sezioni Unite hanno precisato che il consenso dovrà ritenersi mancante non soltanto nelle ipotesi di costrizione materiale, eventualmente posta in essere dai verificatori, ma anche in quelle di apertura operata dal contribuente sotto minaccia, o solo determinata da coazioni implicite e ambientali, indotte cioè dalle modalità, utilizzate dai verificatori per la richiesta di apertura (che una dottrina indica, significativamente, come coazioni ambientali).

In riferimento a ciò, le Sezioni Unite hanno chiarito che le ipotesi di **consenso forzato o coartato**, perché, ad esempio, indotto dalla minaccia di conseguenze sfavorevoli in caso di mancata consegna eventualmente accertate dal giudice, escludono in radice ogni valenza al consenso.

Ciò trova conferma nel fatto che, in mancanza dell'autorizzazione del P.M., l'acquisizione della borsa trova la propria causa legittimante non nell'esercizio, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di poteri autoritativi di natura pubblicistica, ma direttamente nell'atto di autonoma collaborazione del privato interpellato, che abbia la disponibilità della borsa. Pertanto, tale atto è inquadrabile nella categoria dell'atto giuridico in senso stretto, per il quale rileva la volontarietà e la consapevolezza dell'atto stesso, e non la volontà produttiva di effetti giuridici.

Il Collegio di legittimità ha messo in rilievo che il legislatore ha inteso prendere in esame e salvaguardare la non coattività dell'acquisizione che, per essere tale, richiede ineludibilmente una

condotta del contribuente consapevolmente e liberamente orientata a consentire l'acquisizione della borsa rinvenuta nei locali di esercizio dell'attività.

Inoltre, il Supremo Consesso ha aggiunto che tutte le volte che la disponibilità all'apertura del soggetto interessato dalle attività, svolte in occasione dell'accesso, si affermi esser viziata da comportamenti indebitamente destinati a condizionarne il processo formativo e connessi alle modalità (ipotizzate intimidatorie e/o vessatorie) di svolgimento dell'azione accertativa o comunque collegate ad una illegittima attività di accesso (in tesi eseguita, a monte, senza l'autorizzazione del Capo dell'ufficio ai sensi dell'articolo 52, comma 1 cit.), spetterà al giudice di merito, all'interno dei poteri valutativi allo stesso demandati, accertare la sussistenza o meno di uno spontaneo e non coartato consenso all'apertura della borsa, con le ovvie conseguenze in tema di utilizzabilità del materiale probatorio in caso di esito negativo di siffatto accertamento(v. in tal senso anche Cass. n. 7368/1998 che ha richiamato, in motivazione, Corte Cost. n. 34/1978).

In definitiva, quando vi è il consenso richiesto dai verificatori all'apertura delle borse rinvenute nel corso dell'accesso, il legislatore fiscale, muovendosi all'interno delle coordinate fissate dall'articolo 14 Cost., comma 3 ha ritenuto condizione necessaria e sufficiente l'esistenza originaria dell'autorizzazione del capo dell'ufficio concessa per l'accesso ai locali. Per converso, la preventiva autorizzazione del P.M. o dell'Autorità Giudiziaria si renderà necessaria per procedere all'apertura "coattiva" di "pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili", il cui contenuto non sia stato volontariamente consegnato dal contribuente ai verificatori (in senso conforme Cass. 23 aprile 2007, n. 9565).

Di talchè, a parere delle Sezioni Unite, se con l'autorizzazione si realizza il corretto bilanciamento fra l'interesse fiscale all'acquisizione della borsa e del suo contenuto (articolo 53 Cost.) e il diritto alla inviolabilità del domicilio (articolo 14 Cost.), il medesimo equilibrio il legislatore fiscale ha inteso realizzare tutte le volte in cui sia lo stesso contribuente a dimostrare, con il suo contegno, una volontà adesiva alla richiesta di consegna della borsa da parte dei verificatori, dato che in tali ipotesi l'autorizzazione risulta non necessaria in conseguenza dell'atto volontario e consapevole del titolare del diritto.

Da ciò non può che discendere la piena idoneità del consenso del contribuente - o di chi ha la disponibilità della borsa - a rendere possibile l'apertura dei beni indicati nell'articolo 52, comma 3.

In conclusione, nel rispondere al primo quesito posto dall'ordinanza interlocutoria, le Sezioni Unite hanno ritenuto che, secondo il consolidato indirizzo giurisprudenziale sopra rammentato, il contegno del contribuente che presta volontariamente il consenso all'apertura della borsa rinvenuta nei locali rende possibile l'acquisizione del suo contenuto da parte dell'Ufficio in assenza dell'autorizzazione di cui all'art. 52 D.P.R.n.633/1972.

Alla luce delle suddette considerazioni, il Supremo Consesso ha enunciato il seguente principio di diritto: ***"In tema di accertamento delle imposte, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti e mobili in genere, prescritta in materia di IVA dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52, comma 3, (e necessaria anche in tema di imposte dirette, in virtu' del richiamo contenuto nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 33), è richiesta soltanto nel caso di "apertura coattiva", e non anche ove l'attività di ricerca si svolga con il libero consenso del contribuente".***

- **Esame secondo requisito ordinanza di rimessione**

Il Collegio di legittimità ha successivamente affrontato l'esame del **secondo quesito** inerente la questione della validità del consenso e rappresentata dalla necessità, o meno, che il consenso stesso sia "informato".

Come è stato precedentemente esposto, il contenuto precettivo di cui all'articolo 52, comma 3 cit., è in sé compiuto, limitandosi a prevedere l'autorizzazione per il solo caso dell'acquisizione coattiva e, dunque, senza il consenso del contribuente, sicchè la condizione, postulata in via generale dall'ordinanza interlocutoria, per la legittimità dell'azione del Fisco, non è fondata.

A parere delle Sezioni Unite, difatti, non esiste, allo stato, alcun indice normativo dal quale desumere che la disciplina in tema di apertura di borse, regolata dall'articolo 52 comma 3, sia condizionata all'adempimento di un obbligo informativo relativo alla necessità dell'autorizzazione del P.M. o del giudice.

In particolare, la circostanza che il consenso prestato in sede di rinvenimento della borsa debba esser preceduto, per poter essere considerato valido, dall'assolvimento dell'obbligo di informazione da parte degli accertatori, vuoi della possibilità di rifiutare la consegna vuoi della necessità dell'autorizzazione del P.M. in caso di assenza di consenso, non è affatto menzionata nel dettato vigente della norma in esame, né può desumersi *aliunde*, attingendo a parametri costituzionali o normativi altri rispetto al ricordato articolo 52, comma 3.

Inoltre, i giudici di legittimità hanno affermato che, in accordo con quanto prospettato dall'ordinanza interlocutoria, non giova al riguardo la disposizione normativa di cui all'art. 12, comma 2, della L. n. 212/2000, come innanzi accennato.

Sul punto, le Sezioni Unite hanno affermato che, in altre pronunce i giudici di legittimità - fondamentale è la sentenza delle S.U. n.18184/2013 - hanno sottolineato che la *L. n. 212 del 2000, articolo 12 "assume una rilevanza del tutto peculiare, in ragione del suo oggetto (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali) e delle finalità perseguite"*, risultando peraltro *"...inserita nello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212 del 2000 cit.), il cui articolo 1, com'è*

noto, stabilisce, al comma 1, che "le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 Cost., costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali".

Anche se è consolidato il principio secondo il quale alle norme statutarie non può essere attribuito, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria (e quindi esse non costituiscono, neppure come norme interposte, parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale) (Corte Cost. ord. n. 112 del 2013; Cass. nn. 8254 del 2009, 8145 del 2011), tuttavia, alla specifica "clausola rafforzativa" di auto qualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come "principi generali dell'ordinamento tributario", non può non essere attribuito un preciso valore normativo: quest'ultima espressione, in particolare, deve essere intesa nel significato di "*principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento tributari"* e si riferisce evidentemente, in primo luogo, a quelle disposizioni statutarie che dettano norme volte ad assicurare la trasparenza e il buon andamento dell'attività amministrativa e ad orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario (Cass. n. 17576 del 2002).

Tanto chiarito, le Sezioni Unite hanno fatto proprio, nella sentenza *de qua* (**Cass. S.U. n. 3182/2022**), quanto affermato nelle precedenti pronunce e, proprio in ragione del fatto che *"nell'ambito delle norme statutarie, l'articolo 12 assume una rilevanza del tutto peculiare, in ragione del suo oggetto (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali) e delle finalità perseguite"* (cfr. Cass. S.U. n. 18184/2013), tuttavia non si può concludere per l'esistenza dell'obbligo informativo prospettato nell'ordinanza interlocutoria.

Alla luce di tanto, a parere del Collegio di legittimità, difatti, non può plausibilmente sostenersi una stretta connessione né, a *fortiori*, un'immediata e consequenziale relazione causale tra l'informazione circa la facoltà di farsi assistere da un professionista in sede di verifica - L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 2 -, da una parte, e la validità del consenso prestato all'apertura della borsa, dall'altra.

Da ciò deriva che la mancata informazione sulla possibilità di farsi assistere da un difensore non può esser valorizzata onde supplire al deficit normativo in atto esistente in tema di obbligo di informazione del contribuente del diritto di non aprire la borsa.

Di converso, le Sezioni Unite hanno evidenziato che: *"le esposte considerazioni non elidono, beninteso, l'eventuale valenza indiziaria della mancata informazione circa i due aspetti presi in considerazione espressamente dalla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 2 al fine della verifica giudiziale in ordine alla condizione di piena libertà del contribuente al momento di esprimere il consenso all'acquisizione non coattiva della borsa sollecitata dai verificatori".*

Per maggior completezza espositiva, il Supremo Consesso ha altresì rilevato che la valenza riconosciuta alla tematica del consenso informato in altri settori dell'ordinamento non può giovare, ai fini della risoluzione dei quesiti dell'ordinanza interlocutoria e, pertanto, ha enucleato il seguente principio di diritto:

"In tema di accertamento delle imposte, con riguardo all'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti e mobili in genere, prevista in materia di IVA dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52, comma 3, ai fini della valida espressione del consenso alla apertura della borsa non è necessario che il contribuente sia stato informato della sussistenza di una previsione di legge che, in caso di sua opposizione, consente l'apertura coattiva solo previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, non rinvenendosi un obbligo in tal senso nell'articolo 52 cit. e neanche nella L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 2".

4. Conclusioni

A seguito di una disamina normativa e giurisprudenziale in materia, le Sezioni Unite hanno concluso che:

- **è necessaria l'autorizzazione del Procuratore all'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti e mobili in genere, solo nel caso di "apertura coattiva", e non anche in presenza del consenso del contribuente, e non necessaria l'informazione al contribuente sulla sussistenza di una previsione di legge che, in caso di opposizione, consente l'apertura coattiva previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, non rinvenendosi un obbligo in tal senso nella normativa;**
- **il consenso è mancante in caso di apertura operata dal contribuente sotto minaccia, o determinata da coazioni implicite e ambientali, indotte cioè dalle modalità, utilizzate dai verificatori per la richiesta di apertura.** In tal caso, spetta al giudice di merito accertare la sussistenza o meno di uno spontaneo e non coartato consenso all'apertura, con le ovvie conseguenze che ne derivano.

A parere degli Scriventi, è di tutta evidenza che tale orientamento sia condivisibile dal punto di vista giuridico ma appare irrealizzabile nella prassi.

E invero, dal punto di vista probatorio si è in presenza di una *probatio diabolica* per il contribuente, che, dinanzi alla differente versione degli agenti verificatori e del pvc (facente fede fino a querela di falso), si troverà nell'impossibilità di provare di essere stato "spinto"ad autorizzare l'apertura della borsa, del mobile o della cassaforte.

Tale difficoltà probatoria, pone, per l'ennesima volta, il contribuente in una posizione non paritaria rispetto all'Amministrazione Finanziaria, risultando così violato l'art. 24 Cost, atteso che il contribuente, in tale posizione, è impossibilitato a esercitare adeguatamente il suo diritto di difesa.

Lecce, 04/04/2022

Avv. Maurizio Villani

Avv. Lucia Morciano

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
PATROCINANTE IN CASSAZIONE

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it