

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10664 Anno 2021

Presidente: BISOGNI GIACINTO

Relatore: TRISCARI GIANCARLO

Data pubblicazione: 22/04/2021

**ORDINANZA INTERLOCUTORIA**

3748/01  
2020

sul ricorso iscritto al n. 29321 del ruolo generale dell'anno 2015  
proposto da:

Centro Mescole Sud s.p.a., in persona del legale rappresentante,  
rappresentato e difeso dall'Avv. Giovanni Girelli per procura speciale  
a margine del ricorso, presso il cui studio in Roma, Corso del  
Rinascimento, n. 19, è elettivamente domiciliata;

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura dello Stato, presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

- *controricorrente* -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Calabria, n. 2085/1/2014, depositata in data 10 novembre 2014;

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 26 ottobre 2020 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Umberto De Augustinis, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;

udito per la ricorrente l'Avv. Giovanni Girelli e per l'Agenzia delle entrate l'Avvocato dello Stato Alfonso Peluso.

Rilevato che:

dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate, a seguito di processo verbale di constatazione, aveva notificato a Centro Mescole Sud s.p.a. un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno di imposta 2000, aveva proceduto ad accertamento analitico-induttivo, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/1973, sulla scorta della documentale extracontabile rinvenuta in sede di accesso (nella quale erano state annotate operazioni di vendita senza fatturazione o con fatturazione sottostimata) contestando l'omessa dichiarazione di ricavi, l'indebita deduzione di costi non inerenti e costi non deducibili; avverso il suddetto atto impositivo la società aveva proposto ricorso; la Commissione tributaria provinciale di Cosenza aveva accolto il ricorso per nullità della notifica dell'avviso di accertamento, ritenute assorbite le altre questioni; avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello principale e la contribuente appello incidentale condizionato;

la Commissione tributaria regionale della Calabria ha accolto l'appello principale dell'Agenzia delle entrate, in particolare ha ritenuto che: la notifica dell'avviso di accertamento, eseguita a mezzo posta, era da considerarsi valida ed efficace, non essendo in questo caso prevista la compilazione della relata di notifica; non sussisteva alcuna decadenza del potere impositivo dell'amministrazione finanziaria, sia in quanto la contribuente non poteva usufruire del condono di cui agli artt. 7 e 9, legge n. 289/2002, avendo ricevuto la notifica del processo verbale di constatazione, sia in quanto si applicava la proroga biennale di cui all'art. 10, della medesima legge; atteso che la domanda di condono non era valida, perché non proposta ai sensi dell'art. 15, legge n. 289/2002, ma ai sensi dell'art. 7 e 9, erano infondate le argomentazioni difensive relative alla doppia imposizione per l'anno 2000; con riferimento ai costi non riconosciuti, il relativo importo era stato inserito nella dichiarazione Unico 2001, ma non vi era prova che la relativa imposta fosse stata versata; per quanto riguardava, poi, la questione della illegittima acquisizione della documentazione extracontabile, in quanto rinvenuta in una valigetta dell'amministratore delegato della società senza autorizzazione dell'autorità giudiziaria, non poteva ragionarsi in termini di apertura coattiva secondo il presupposto di cui all'art.52, d.P.R. n. 633/1972, poichè lo stesso risultava averla consegnata spontaneamente e senza coercizione e, d'altro lato, la mancata informazione, al momento dell'accesso, della facoltà di farsi assistere da un professionista di fiducia, non poteva essere sanzionata, in mancanza di specifica previsione normativa, con la nullità del processo verbale di constatazione; non era, infine, applicabile il principio di non contestazione, avendo l'Agenzia delle entrate proposto appello; avverso la suddetta pronuncia la società ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a quattordici motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso;

Considerato che:

1. con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 60, d.P.R. n. 600/1973, e degli artt. 137 e ss., cod. proc. civ., per avere ritenuto legittima la notifica dell'avviso di accertamento, nonostante il fatto che l'atto era stato inviato a mezzo posta senza la compilazione della relata di notifica;

con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 43, d.P.R. n. 600/1973, e dell'art. 57, d.P.R. n. 633/1972, per avere erroneamente ritenuto che l'amministrazione finanziaria non era incorsa nella decadenza del potere impositivo stante la applicabilità al caso di specie della proroga biennale dei termini di accertamento di cui all'art. 10, legge n. 289/2002;

con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 43, d.P.R. n. 600/1973, e dell'art. 57, d.P.R. n. 633/1972, per non avere ritenuto tardiva la pretesa impositiva dell'amministrazione finanziaria, avendo ritenuto, non correttamente, che la eventuale nullità della notifica dell'avviso di accertamento avrebbe potuto essere sanata a seguito del comportamento del destinatario, posto che, eventualmente, il suddetto effetto avrebbe potuto prodursi solo se la proposizione del ricorso e la conseguente costituzione in giudizio si fossero svolte in un momento antecedente allo spirare del termine decadenziale per la notifica dell'avviso di accertamento;

con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo comma, cod. proc. civ., per violazione dell'art. 9, legge n. 289/2002, per avere ritenuto che la domanda di definizione agevolata presentata per l'anno 2000 non fosse valida;

con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 52, comma 3, d.P.R. n. 633/1972, per avere erroneamente ritenuto che nella fattispecie non era necessaria l'autorizzazione dell'autorità

giudiziaria per l'apertura della valigetta dell'amministratore delegato in sede di accesso, atteso che la stessa era stata aperta, su richiesta della Guardia di Finanza, spontaneamente e senza coercizione;

con il sesto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 12, comma 2, legge n. 212/2000, per avere ritenuto che l'inosservanza dell'obbligo di informazione, in sede di verifica fiscale, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, non comporta alcun effetto sulla regolarità del procedimento di accertamento;

con il settimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione del principio di non contestazione di cui all'art. 115, cod. proc. civ., per non avere considerato che l'amministrazione finanziaria non aveva mai contestato le argomentazioni sostenute dalla ricorrente circa la illegittima acquisizione e, quindi, l'inutilizzabilità del materiale istruttorio in sede di verifica della Guardia di finanza per violazione dell'art. 52, comma 3, d.P.R. n. 633/1972, nonché circa la violazione degli obblighi informativi, di cui all'art. 12, comma 2, legge n. 212/2000;

con l'ottavo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per non avere pronunciato sulle questioni di merito della pretesa erariale con l'appello incidentale dalla stessa proposto;

con il nono motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, consistente nella mancanza della valenza di prova presuntiva della documentazione extracontabile rinvenuta;

con il decimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per ultrapetizione, per non avere correttamente pronunciato nel rispetto del principio della corrispondenza tra chiesto (la pretesa dell'amministrazione fondata

sulla presenza nella dichiarazione di costi non deducibili) e pronunciato (la fondatezza della pretesa per mancato versamento del tributo, nonostante sia stato accertato che, in sede di dichiarazione, i costi non erano stati dedotti);

con l'undicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per falsa applicazione dell'art. 40, d.P.R. n. 600/1973, per avere ritenuto erroneamente legittima la rettifica della dichiarazione presentata dalla contribuente nonostante il fatto, già evidenziato con il decimo motivo di ricorso, che la contribuente si era adeguata al rilievo della Guardia di finanza in sede di dichiarazione dei redditi per l'anno 2000;

con il dodicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 163, d.P.R. n. 917/1986, e dell'art. 67, d.P.R. n. 600/1973, in quanto, avendo ritenuto legittima la rettifica della dichiarazione presentata dalla contribuente, nonostante il fatto, già evidenziato con il decimo motivo di ricorso, che la contribuente si era adeguata al rilievo della Guardia di finanza in sede di dichiarazione dei redditi per l'anno 2000, ha violato il principio del divieto di doppia imposizione;

con il tredicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per non avere pronunciato sulla domanda avanzata dalla contribuente di illegittima applicazione delle sanzioni irrogate con l'avviso di accertamento;

con il quattordicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 67, d.P.R. n. 600/1973, e dell'art. 163, d.P.R. n. 617/1986, per avere ritenuto, con riferimento al rilievo di maggiori dimensioni economiche relativo alla "vendita in nero" di materie prime basata sul rinvenimento della documentazione extracontabile, che non sussisteva alcuna violazione del divieto di doppia imposizione, in quanto l'istanza di condono non era valida poiché non

era stata proposta ai sensi dell'art. 15, legge n. 289/2002, ma ai sensi dell'art. 7 e 9 della stessa legge;

2. ai fini della definizione della presente controversia assume rilievo centrale la questione delle modalità di acquisizione della documentazione extracontabile rinvenuta in sede di accesso presso la società e della sua utilizzabilità mediante accertamento analitico-induttivo per la contestazione alla contribuente di maggiori ricavi non dichiarati;

in particolare, come illustrato, con il quinto motivo di ricorso parte ricorrente deduce che la previsione di cui all'art. 52, comma 3, d.P.R. n. 633/1972 richiede la necessaria autorizzazione dell'autorità giudiziaria "in ogni caso", il che postula che devesi prescindere dal fatto che sussista o meno collaborazione del contribuente; in ogni caso, anche ove si voglia ritenere che l'autorizzazione non sia necessaria ove sussista un comportamento collaborativo del contribuente, nella fattispecie il suddetto comportamento non vi era stato, posto che l'amministratore delegato si era limitato a eseguire l'ordine dei militi di consegna della valigetta rinvenuta nel suo ufficio; inoltre, con il successivo sesto motivo di ricorso parte ricorrente deduce la violazione dell'art. 12, comma 2, legge n. 212/2000, in quanto il giudice del gravame avrebbe erroneamente ritenuto che l'inosservanza dell'obbligo di informazione, in sede di accesso fiscale, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, non comporti alcun effetto sulla regolarità del procedimento di accertamento;

3. si evince dalla sentenza censurata che la documentazione extracontabile, poi utilizzata dall'amministrazione finanziaria per l'accertamento di maggiori utili non dichiarati, era stata rinvenuta dalla Guardia di Finanza, in sede di accesso presso i locali della società, all'interno di una valigetta di proprietà dell'amministratore delegato posta sulla scrivania del medesimo e che la stessa era stata aperta su richiesta dei militari;

la società contribuente aveva prospettato, quindi, la questione della illegittima acquisizione della suddetta documentazione, sia in quanto non era stata data alcuna autorizzazione da parte del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria, ai sensi dell'art. 52, d.P.R. n. 633/1972, sia in quanto non era stata data alcuna informazione preventiva, ai sensi dell'art. 12, comma 2, legge n. 212/2000, della facoltà, in sede di accesso, di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria;

il giudice del gravame, con specifico riferimento alla questione prospettata, ha ritenuto prive di rilevanza le ragioni difensive della contribuente in quanto: da un lato, la valigetta era stata *«aperta su richiesta della G. di F., ma spontaneamente e senza coercizione. In tal caso non era necessaria l'autorizzazione del giudice che l'art. 52, d.P.R. n. 633/1972, prevede solo per l'apertura "coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti mobili, ecc.»*; d'altro lato, con riferimento all'omessa informazione della facoltà di farsi assistere da un professionista, atteso che, sebbene era *«vero che dal p.v.c. non risulta tale informazione, tuttavia l'amministratore delegato di una s.p.a. non è uno sprovveduto e, se lo avesse ritenuto, avrebbe chiesto l'assistenza di un esperto. Comunque le norme che disciplina(no) gli accessi, non prevedono la pena della nullità del PVC in caso di tale omessa informazione»*;

4. ciò precisato, al fine di valutare la correttezza della statuizione del giudice del gravame, va esaminato il quadro normativo di riferimento, in particolare la disciplina di cui all'art. 52, comma 3, d.P.R. n. 633/1972, richiamato dall'art. 33, comma settimo, d.P.R. n. 600/1973, e quella contenuta nell'art. 12, comma 2, legge n. 212/2000;

l'art. 52, comma 3, d.P.R. n. 633/1972, prevede che, in sede di accesso, ispezioni e verifiche: *«E' in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti,*



*mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale»;*

*l'art. 12, comma 2, della legge n. 212/2000, prevede, inoltre, nel quadro delineato ai fini della individuazione della garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, che: «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»;*

5. il quadro normativo sopra indicato va dunque tenuto in considerazione e valutato al fine di definirne la concreta portata applicativa al caso di specie, il che richiede una attività esegetica delle previsioni normative indicate al fine di definire: quale sia la rilevanza del comportamento tenuto dal contribuente; quali siano gli strumenti di garanzia che devono essere riconosciuti al contribuente in sede di accesso e verifica da parte dell'amministrazione finanziaria e, in particolare, quale rilevanza abbia l'effettivo ricevimento della informazione circa la facoltà di farsi assistere da un professionista; se vi siano conseguenze, sotto il profilo della utilizzabilità della documentazione acquisita, nel caso di inosservanza degli obblighi di garanzia predisposte dalla disciplina in esame a tutela del contribuente;

5.1. con riferimento al primo profilo, va evidenziato che la giurisprudenza di questa 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;

secondo un primo orientamento, sia il consenso espresso che la 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 a tutela del contribuente non hanno efficacia sanante del vizio procedimentale;

in particolare, con pronuncia 1 ottobre 2004, n. 19689, questa Corte ha ritenuto, in caso di accesso domiciliare senza autorizzazione, che:

*«1) la mancata opposizione del contribuente non equivale a consenso all'accesso nè rende legittimo un accesso operato al di fuori delle previsioni legislative e, comunque, 2) perchè 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»;*

analogamente si è espressa la Corte con pronuncia 19 ottobre 2005, n. 20253, che, oltre a ribadire il suddetto principio, ha espresso il convincimento che, in ogni caso: *«la contestabilità in giudizio va affermata in favore del contribuente quando, come nel caso, il perquisito è un terzo (e non già o lo stesso contribuente od altri a questi legato da un rapporto fiscalmente rilevante e del quale esso contribuente debba rispondere) non essendo concepibile che l'eventuale atteggiamento inattivo e/o di rinuncia del terzo perquisito possa riverberarsi in danno del contribuente il quale non ha nessun potere neppure di concorrere alla formazione di detto atteggiamento»;*

inoltre, con sentenza 6 giugno 2018, n. 14701, questa Corte ha ripreso il suddetto orientamento, precisando che: *«D'altra parte, i superiori principi non possono essere derogati per effetto della consegna spontanea della documentazione da parte del contribuente, ove si consideri che secondo questa Corte essa non può "...rendere legittimo un accesso operato al di fuori delle previsioni legislative e, comunque, perchè l'eventuale consenso o*

*dissenso dello stesso contribuente alle 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»; a questo orientamento di questa Suprema Corte, sostanzialmente diretto ad escludere che il comportamento del contribuente, nei cui confronti è eseguito un accesso senza la necessaria autorizzazione dell'autorità giudiziaria, quindi il suo consenso al compimento di attività ispettive prive della necessaria garanzia, possa avere rilevanza al fine di escludere la inutilizzabilità delle prove acquisite, si è contrapposto un diverso orientamento, teso, invece, a valorizzare il comportamento del contribuente e, quindi, l'eventuale consenso prestato, puntando l'attenzione, a tal proposito, sull'espressione "apertura coattiva", contenuta nell'art. 52, comma 3, cit., per evidenziare che la stessa sussiste solo quando non via consenso del contribuente;*

*in particolare, con la pronuncia 18 maggio 2015, n. 3204, si è affermato che: «l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ecc., prescritta in materia di IVA dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 3, (e necessaria anche in tema di imposte dirette, in virtù del richiamo contenuto nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33), è richiesta soltanto nel caso di "apertura coattiva" - come testualmente prescrive la norma succitata - e non anche quando l'attività di ricerca si svolga con la collaborazione del contribuente»;*

*già in precedenza, analogo orientamento era stato espresso da questa Corte (Cass. civ., 23 aprile 2007, n. 9565; Cass. civ., 5 febbraio 2011, n. 2804);*

*successivamente, questa Corte, con pronuncia 4 ottobre 2018, n. 24306, ha ribadito il suddetto principio e, peraltro, ha, altresì, ampliata la prospettiva relativa al soggetto che può esprimere il consenso, avendo ritenuta «legittima l'acquisizione di documentazione custodita all'interno di una borsa rinvenuta in sede di verifica fiscale laddove, come nel caso in esame, l'apertura della*

*stessa è avvenuta con l'autorizzazione di un dipendente dell'impresa in verifica e, comunque, senza che sia stata sollevata alcuna contestazione specifica in sede di dichiarazione resa a chiusura della verifica medesima (circostanza quest'ultima non contestata)»;*

in senso analogo si è espressa questa Corte, con pronuncia 19 gennaio 2021, n. 737, che ha ritenuto: *«legittima l'acquisizione di documentazione custodita all'interno di una borsa rinvenuta in sede di verifica fiscale laddove, come nel caso in esame, l'apertura della stessa è avvenuta sia pur non spontaneamente, comunque volontariamente»;*

5.2. sulla base delle diverse linee interpretative di questa Corte, sopra illustrate: secondo un primo orientamento, è irrilevante il consenso del contribuente, in quanto l'acquisizione della documentazione senza le necessarie garanzie di cui all'art. 52, comma 3, cit., comporta comunque l'inutilizzabilità; invece, seguendo il secondo orientamento, la "collaborazione del contribuente", ovvero il suo consenso o di un suo collaboratore (quindi di un soggetto diverso dal contribuente), ovvero ancora la mancata contestazione da parte del contribuente in sede di chiusura del processo verbale di constatazione, consentono di superare la mancanza dello strumento di garanzia (il controllo dell'autorità giudiziaria) specificamente previsto dalla previsione normativa in esame;

in questo ambito, ove si accedesse alla prima linea interpretativa, la violazione della previsione contenuta nell'art. 52, comma 3, cit., comporterebbe di per sé la illegittimità dell'acquisizione documentale in quanto compiuta senza l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria; qualora si accedesse, invece, alla linea interpretativa secondo cui ha rilevanza il consenso del contribuente al fine di escludere la inutilizzabilità della documentazione acquisita senza l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, si dovrà esaminare la conseguente questione della rilevanza dell'obbligo di informazione della facoltà di

*28*  
Corte di Cassazione - copia non ufficiale

farsi assistere da un professionista, di cui all'art. 12, comma 3, legge n. 212/2000;

5.3. l'adesione all'una o all'altra linea interpretativa presuppone una più compiuta analisi della posizione nella quale si viene a trovare il contribuente quando è sottoposto ad accesso, ispezione e verifica e, soprattutto, quando l'esercizio dei poteri istruttori è destinato ad incidere su posizioni soggettive dello stesso attinenti alla libertà personale, all'inviolabilità del domicilio e alla segretezza della corrispondenza, posizioni soggettive costituzionalmente garantite; ciò in quanto la peculiarità della fattispecie in esame deriva dal convergere di due profili strettamente connessi: da un lato, va considerato il fatto che l'apertura della valigetta è avvenuta *"spontaneamente e senza coercizione"*, il che, seguendo la seconda linea interpretativa sopra indicata, dovrebbe portare ad escludere che l'acquisizione della documentazione, pur in assenza di autorizzazione dell'autorità giudiziaria, sia stata illegittima; d'altro lato, si innesta l'ulteriore circostanza che la contribuente, o meglio il titolare della valigetta, non aveva ricevuto, prima di procedere all'apertura, alcuna informazione in ordine alla facoltà di farsi assistere da un professionista, come invece previsto dall'art. 12, comma 2, legge n. 212/2000;

è proprio questo ulteriore profilo che occorre, quindi, approfondire, in quanto strettamente correlato alla natura del consenso, ed ai presupposti per la sua valida manifestazione, che può essere prestato dal contribuente quando viene sottoposto, in sede di verifica, a perquisizione personale o richiesto di aprire pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili;

5.4. l'approfondimento del profilo in esame è di duplice ordine: da un lato, si impone la necessità di verificare se e in che misura il consenso del contribuente alla perquisizione personale ovvero all'apertura di oggetti rientranti nella propria sfera di possesso personale debba non solo esistere ma anche essere adeguatamente informato; d'altro lato, si rende necessario esaminare quale sia la

portata della previsione contenuta nell'art. 12, comma 2, legge n. 212/2000, in particolare quale sia la conseguenza della sua eventuale violazione;

5.4.1. con riferimento alla prima questione, va osservato che la necessità di un consenso preventivo ed informato da parte di colui che sia legittimato ad esprimerlo (cioè il titolare del diritto) debba dirsi sussistente come necessario bilanciamento tra i valori costituzionali che entrano in gioco nella vicenda e cioè: da un lato, l'interesse fiscale dello Stato ad acquisire in modo concreto ed efficace le risorse tributarie essenziali per garantire la sussistenza e lo sviluppo della comunità; d'altro lato, la tutela delle posizioni soggettive del contribuente nei cui confronti i poteri istruttori di cui dispone l'amministrazione finanziaria è destinata ad incidere, in particolare la libertà personale, l'inviolabilità del domicilio e la segretezza della corrispondenza;

è dalla necessità di comporre adeguatamente le contrapposte esigenze di tutela di valori costituzionalmente rilevanti che derivano le garanzie predisposte dall'ordinamento a favore del soggetto sottoposto a controllo e in particolare, per quel che rileva, la necessità della previa autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria nel caso di controllo invasivo della sfera personale dell'interessato, il che postula, in generale, che l'esistenza di detta autorizzazione sia condizione necessaria per la legittimità dell'attività di controllo e del successivo avviso di accertamento;

si introduce in questo ambito il tema della rilevanza del consenso, già esaminata: qui preme evidenziare che, ove si dovesse seguire la linea interpretativa della rilevanza del consenso al fine di escludere la illegittimità dell'acquisizione quando non attuata previa autorizzazione, si dovrebbe comunque ritenere che 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;

la possibilità che il soggetto titolare del diritto possa esprimere il proprio consenso all'apertura della valigetta e, in tal modo, far venire meno gli effetti della mancanza della autorizzazione postula il superamento della tesi secondo cui le disposizioni dettate dal legislatore per disciplinare l'esercizio dei poteri istruttori invasivi della sfera personale del contribuente non rientrano nella disponibilità del soggetto cui è rivolta l'azione dell'amministrazione finanziaria, poiché rispondono, oltre che agli interessi individuale dello stesso, a finalità generali, quali l'imparzialità e la trasparenza e, più in generale, la legalità dell'azione amministrativa, che trascendono le esigenze di tutela del singolo;

in realtà, potrebbe prospettarsi una diversa opzione interpretativa secondo cui il diritto alla segretezza, quale declinazione del diritto alla libertà personale, abbia natura di diritto disponibile, sicché se l'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili e simili, avvenga con il valido consenso del titolare del diritto di libertà oggetto di compressione, pur in assenza di autorizzazione dell'autorità giudiziaria, non dovrebbe derivare alcuna sanzione di inutilizzabilità dei documenti;

e tuttavia, come evidenziato, il superamento della violazione dell'obbligo di premunirsi della necessaria autorizzazione dell'autorità giudiziaria a seguito del consenso postula che questo sia stato validamente espresso, il che comporta che sia stato adeguatamente informato, cioè che sia reso in piena libertà di giudizio;

le conseguenze di tale postulazione sono plurime e diversificate e possono essere diversamente modulate soprattutto sotto il profilo degli obblighi di informazione che l'amministrazione finanziaria deve assicurare al contribuente prima di richiedere il consenso all'apertura di oggetti rientranti nella sfera personale del soggetto titolare del

possesso: ai nostri fini, e con specifico riferimento alla questione in esame, si inserisce in pieno la questione della necessità che il contribuente, come espressamente richiesto dall'art. 12, comma 2, legge n. 212/2000, sia informato della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria;

6. è questo, in sostanza, il nodo centrale della questione: quello, cioè, di definire se e in che misura la mancanza della suddetta informazione possa dirsi incidente sulla stessa validità dell'eventuale consenso prestato dal contribuente nei cui confronti si attui una attività che interferisca sul suo diritto, costituzionalmente rilevante, della tutela del diritto alla riservatezza;

6.1. al fine di affrontare specificamente la questione, si rende necessario esaminare, in generale, la valenza delle prescrizioni contenute nella legge n. 212/2000 e, di conseguenza, quali siano gli effetti della eventuale inosservanza degli obblighi in essa previsti a carico dell'amministrazione finanziaria;

questa Corte (Cass. sez. Un., 29 luglio 2013, n. 18184), con specifico riferimento alla valenza da attribuire alle previsioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente, ha precisato che: *«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) (da ult., Corte cost., ord. n. 112 del 2013; Cass. nn. 8254 del 2009, 8145 del 2011), tuttavia alla specifica "clausola rafforzativa" di autoqualificazione 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, e per quanto qui interessa, 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). A buona parte di dette disposizioni va attribuito il ruolo di espressione di principi immanenti nell'ordinamento tributario, già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, e quindi di criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme, anche anteriormente vigenti (oltre a Cass. n. 17576 del 2002, cit., cfr. Cass. nn. 7080 del 2004, 9407 del 2005, 21513 del 2006, 9308 del 2013)»;*

con la suddetta pronuncia, dunque, si è posto l'accento sulla necessità di interpretare in senso garantistico le specifiche previsioni contenute nello Statuto del contribuente, ed è in base a tale prospettiva di fondo che, con la suddetta decisione, si è pervenuti a ritenere che è nullo l'avviso di accertamento che sia stato emesso prima della decorrenza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000;

sotto tale profilo, può prospettarsi la questione se, la mancanza dell'informazione circa la facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, abbia una valenza specifica proprio al fine di assicurare al contribuente che la stessa presenza del suddetto professionista, in caso di accesso, possa assicurargli una piena informazione delle proprie ragioni di tutela e, correlativamente, porlo nelle condizioni di esprimere validamente il proprio consenso, cioè nel modo più "libero" possibile in stretta correlazione con l'attività dell'amministrazione finanziaria che si traduca in una eventuale intromissione nella propria sfera personale;

in realtà, sembra che lo scopo della previsione di cui all'art. 12, comma 2, legge n. 212/2000, laddove prevede l'obbligo di informazione circa la facoltà di farsi assistere da un professionista, non possa essere limitato alla sola tutela del contribuente di avere presente, in sede di controllo, una persona competente dal quale,

eventualmente, farsi rappresentare durante lo svolgimento delle attività di controllo compiute presso i locali della società;

l'espresso riferimento alla circostanza che il professionista sia abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria accentua l'attenzione sulla specifica competenza del professionista, in quanto tale in condizioni di verificare che l'intera attività svolta nei confronti del contribuente sia eseguita nel rispetto delle regole procedurali e, più specificamente, delle garanzie poste a tutela del medesimo, il che dovrebbe comprendere anche la competenza a fornire al contribuente le adeguate informazioni circa le eventuali proprie ragioni di tutela e la esistenza di previsioni poste a presidio e garanzia della sua sfera di libertà personale;

sicché, proprio la mancata possibilità di esercitare la facoltà di farsi assistere dal professionista, conseguente al difetto di informazione operata al momento dell'accesso, assume una rilevanza particolare nel caso in esame in cui, come detto, l'interferenza nella sfera personale del contribuente (cioè l'apertura della valigetta) era stata compiuta senza la necessaria autorizzazione;

in sostanza, potrebbe prospettarsi la considerazione che il consenso prestato dal contribuente all'apertura della valigetta non sia stato libero perché non adeguatamente informato, posto che il mancato assolvimento dell'onere di informazione della facoltà di farsi assistere da un professionista ha inciso sulla garanzia del contribuente di potere valutare, in piena libertà di giudizio, se e in che misura la mancanza di autorizzazione all'apertura della valigetta non costituiva circostanza rilevante al fine di esprimere il proprio consenso;

7. le considerazioni sopra espresse assumono rilevanza pregnante anche sotto il profilo della eventuale questione della utilizzabilità della documentazione illegittimamente acquisita;

questa Corte ha più volte precisato che l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso. Pertanto, gli organi di controllo possono utilizzare tutti i

documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica della attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico (conforme è l'orientamento sul punto: Cass. civ., 13 novembre 2018, n. 29132; Cass. civ., 19 giugno 2001, n. 8344; Cass. civ., 23 ottobre 2001, n. 13005; Cass. civ., 1 febbraio 2002, n. 1343; Cass. civ., 2 febbraio 2002, n. 1383; Cass. civ., 3 febbraio 2003, n. 1543; Cass. civ., 2 luglio 2003, n. 10442; Cass. civ., 23 aprile 2007, n. 9568; per il caso in cui sono presenti specifiche disposizioni, di guisa che può argomentarsi nel senso che ubi lex voluit, dixit, vedasi Cass. civ., 1 ottobre 2004, n. 19689);

è, invero, *ius receptum* la considerazione della inesistenza nell'ordinamento tributario di un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, lo stesso valendo all'interno codice di procedura penale (ex art. 191 c.p.p.), sicchè «*l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso*» (cfr. Cass. n. 8344 del 2001; conf. Cass. n. 13005 del 2001, n. 1343 e n. 1383 del 2002, n. 1543 e n. 10442 del 2003), anche con riferimento all'attività della Guardia di Finanza che, cooperando con gli uffici finanziari, proceda ad ispezioni, verifiche, ricerche ed acquisizione di notizie, non osservando la disciplina processual-penalistica;

in linea di principio, dunque, tale attività ha evidente carattere amministrativo con conseguente inapplicabilità dell'art. 24 Cost. in materia di inviolabilità del diritto di difesa;

e tuttavia, si è altresì precisato (Cass. civ., 27 febbraio 2015, n. 4066) che, in materia tributaria, le irritualità dell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento non comportano, di per sè e in assenza di specifica previsione, la loro inutilizzabilità, salva solo l'ipotesi in cui venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di

rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio;

sicchè, con riferimento al caso di specie, in cui la inosservanza dell'obbligo di informazione della facoltà di farsi assistere da un professionista potrebbe avere avuto incidenza sulla validità del consenso, manifestato dal contribuente, all'apertura della valigetta e, quindi, sulla non legittima apertura della valigetta in mancanza della necessaria autorizzazione, potrebbe ragionarsi in termini di violazione della libertà personale del medesimo contribuente, non essendo stato questi posto nelle condizioni di disporre liberamente del proprio diritto;

8. sotto tale profilo, la pronuncia del giudice del gravame, che ha limitato la propria decisione unicamente argomentando sul fatto che il soggetto che ha espresso il proprio consenso, nonostante la mancanza della prescritta autorizzazione, «non è uno sprovveduto», sembra avere introdotto un argomento decisivo non conferente con la corretta interpretazione delle previsioni normative in esame, avendo escluso la garanzia solo sulla base della condizione della qualità del soggetto che ha espresso il consenso, circostanza che non appare rilevante al fine della corretta applicazione delle previsioni normative in esame;

correlativamente, anche l'ulteriore argomento seguito dal giudice del gravame, relativo al fatto che l'omessa informazione non comporterebbe alcuna sanzione di nullità dell'accertamento, potrebbe non essere in linea con la corretta interpretazione delle norme richiamate laddove si faccia riferimento, come illustrato, alla necessità della tutela del contribuente a prestare un consenso libero rispetto a comportamenti dell'amministrazione finanziaria che interferiscono con la propria sfera di libertà personale;

9. in conclusione, la particolarità della vicenda, caratterizzata, da un lato, dalla mancanza della necessaria autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria all'apertura di una valigetta in sede di accesso e, d'altro lato, dal mancato

assolvimento dell'obbligo di informazione della facoltà di farsi assistere da un professionista, implica la necessaria definizione delle seguenti questioni di diritto per le quali le sezioni semplici si sono pronunciate in senso difforme o che appaiono di massima di particolare importanza: se, in caso di apertura della valigetta reperita in sede di accesso, la mancanza di autorizzazione di cui all'art. 52, comma 3, d.P.R. n. 633/1972, possa essere superata dal consenso prestato dal titolare del diritto; se, nel caso in cui si dia risposta positiva alla prima questione, il consenso può dirsi libero ed informato anche qualora l'amministrazione finanziaria non abbia informato il titolare del diritto della facoltà, di cui all'art. 12, comma 2, legge n. 212/2000, di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi della giustizia tributaria; se, infine, l'eventuale inosservanza del suddetto obbligo di informazione ed il conseguente vizio del consenso del titolare del diritto comporti l'inutilizzabilità della documentazione acquisita in mancanza della prescritta autorizzazione;

per tali ragioni, ai sensi dell'art. 374, comma secondo, cod. proc. civ., si rimette al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite della decisione in ordine alle questioni indicate;

**P.Q.M.**

**La Corte:**

rimette al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite.

Così deciso in Roma, il 26 ottobre 2020.     Λ

*CC*  
Corte di Cassazione - copia non ufficiale