



PROCURA GENERALE
della Corte di cassazione

Sezioni Unite civili

Udienza pubblica del 12 ottobre 2021

Ricorso R.G. n. 29321/15; n. 2 del Ruolo

Relatore, Cons. Roberto Conti

Ricorrente: CMS spa

Controricorrente: Agenzia delle Entrate

Conclusioni del P.M.

IL PROCURATORE GENERALE

Letti gli atti;

premessi che per la compiuta esposizione del fatto e della vicenda processuale l'Ufficio rinvia alla pronuncia e al contenuto dei documenti di parte in atti, limitandosi qui al rilievo dei soli elementi del fatto e del processo e agli argomenti di diritto che la Procura generale ritiene necessari per formulare le proprie conclusioni;

l'Agenzia delle entrate, a seguito di processo verbale di constatazione, aveva notificato a CMS s.p.a. un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno di imposta 2000, aveva proceduto ad accertamento analitico-induttivo, ai sensi del [D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39](#), comma 1, lett. d), 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.

CMS s.p.a propone ricorso in cassazione affidato a quattordici motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso.

Con ordinanza interlocutoria 10664/2021 la corte assumeva che nel caso di specie avesse un 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 deduceva che la previsione di cui al [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52](#), comma 3, 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 della [L. n. 212 del 2000, art. 12](#), comma 2, 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.

La corte rilevato che 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 di questioni di diritto per le quali le sezioni semplici si sono pronunciate in senso difforme o che appaiono di massima di particolare importanza, ai sensi dell'[art. 374 c.p.c.](#), comma 2, ha rimesso al Primo Presidente, che ha disposto di conseguenza, per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite della decisione in ordine alle seguenti questioni: se, in caso di apertura della valigetta reperita in sede di accesso, la mancanza di autorizzazione di cui al [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52](#), comma 3, 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 alla [L. n. 212 del 2000, art. 12](#), comma 2, 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.

Preliminarmente, in conformità con l'indirizzo espresso da questo Ufficio, si auspica che, decisa la questione rimessa alle S.U., per la decisione dei restanti motivi, la causa sia rimessa, ai sensi dell'art. 142, primo comma, disp. att. c.p.c., alla V Sezione civile, che l'ha sollevata.

Non si ignora che detta disposizione, stabilendo che le S.U., «se non ritengono opportuno decidere l'intero ricorso [...], rimettono, con ordinanza, alla sezione semplice la causa per la decisione» attribuisce alle stesse una discrezionalità così ampia da rendere difficile (in realtà, impossibile) la sicura identificazione dei criteri orientativi della scelta, neanche desumibili dai precedenti.

Peraltro, è significativo che, anche di recente, le S.U.: in un caso, investite di una questione di massima di particolare importanza, dopo averla decisa, hanno rimesso la causa (sia permesso di sottolineare, opportunamente) alla Sezione che l'aveva sollevata, per la decisione degli altri motivi (S.U. 12 febbraio 2019, n. 4135), senza esplicitare le ragioni della scelta (ciò che non è necessario, ma comunque rende arduo identificare i parametri della formulazione della richiesta in tal senso); in un altro caso, investite di un ricorso che, con un motivo poneva una questione di giurisdizione, deciso detto motivo, hanno convincentemente affermato: «i restanti tre motivi di ricorso attengono a questioni di diritto sostanziale, che non formano oggetto di contrasto interpretativo (o di massima di particolare importanza: art. 374, 2° co., cod. proc. civ.) e vanno rimesse - per ripartizione tabellare- all'esame della Terza sezione civile» (S.U. 26 febbraio 2019, n. 5640; analogamente, S.U. 26 febbraio 2019, n. 5643, con riguardo alla decisione del solo motivo che poneva una questione di giurisdizione), così dimostrando di privilegiare una esegesi incline a riservare alle S.U. la decisione delle sole questioni a queste specificamente attribuite.

Infine, si ritiene non inopportuno richiamare l'attenzione sulla pregnante efficacia assunta dalle pronunce delle Sezioni Unite, a seguito della novellazione del codice di rito civile realizzata nel 2006, che concorre a far ritenere che sia preferibile evitare un intervento delle stesse in ordine a questioni che non involgono contrasti, non appaiono di 'massima importanza', né riguardano il tema della giurisdizione. Il principio costituzionale della ragionevole durata del giudizio non fonda una differente conclusione, poiché il ragionevole bilanciamento dei valori in gioco esclude che possa darsi a detto principio esclusiva prevalenza, ancora più considerando che la rimessione ad altra Sezione del ricorso ne permette comunque la definizione nell'arco di pochi mesi.

Il primo quesito attiene, sostanzialmente, alla corretta interpretazione della norma di cui all'art. 52 comma 3 del D.P.R. 633 del 1972 secondo cui "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, cassaforti, 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'art. 103 del codice di procedura penale."

Con riferimento a tale profilo l'ordinanza n. 10664/21 sottolinea 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.

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, la 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, la 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 della 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 sarebbe 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 la 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".

Cass. 10664/2021, a fondamento dell'esigenza di rimessione alle sezioni unite, evoca quindi un contrasto giurisprudenziale sulla base delle diverse linee interpretative della Corte: secondo un primo orientamento, sarebbe irrilevante il consenso del contribuente, in quanto l'acquisizione della documentazione senza le necessarie garanzie di cui all'art. 52, comma 3, cit., comporterebbe 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, consentirebbero di superare la mancanza dello strumento di garanzia (il controllo dell'autorità giudiziaria) specificamente previsto dalla previsione normativa in esame.

A ben vedere il primo orientamento secondo cui, sia il consenso espresso che la mancata manifestazione di un dissenso del contribuente o di terzi rispetto all'esercizio di un'attività ispettiva eseguita al di fuori delle garanzie predisposte dal legislatore a tutela del contribuente non hanno efficacia sanante, si riferisce a fattispecie diverse, non assimilabili al caso di specie.

Il primo precedente richiamato, Cass. 19689/2004, fa riferimento ad un accesso domiciliare eseguito senza autorizzazione e ritenuto illegittimo sull'assunto che la mancata opposizione del contribuente non equivale a consenso né rende legittimo un accesso al di fuori delle previsioni legittime e, comunque, l'eventuale consenso è privo di rilievo non essendo richiesto da nessuna legge.

Ancora, a sostegno del primo orientamento, si richiama una pronuncia della Corte di Cassazione del 19 ottobre 2005, n. 20253 che ha ad oggetto la diversa questione della perquisizione di un soggetto terzo, la cui inerzia non può riverberarsi in danno del contribuente.

Da ultimo, la sentenza 6 giugno 2018, n. 14701, richiamata ancora a sostegno del primo orientamento, ritiene inutilizzabili i documenti acquisiti nei locali adibiti promiscuamente ad abitazione e a sede dell'attività imprenditoriale, in assenza di autorizzazione della procura della repubblica. Lo stesso stralcio riportato in sede di ordinanza di rimessione per cui *“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, perché l'eventuale consenso o dissenso dello stesso contribuente all'accesso, legittimo o*

illegittimo che sia è del tutto privo di rilievo giuridico non essendo richiesto e/o preso in considerazione da nessuna norma di legge” è ripreso da due ulteriori decisioni, rispettivamente 19689 e 19690 del 2004, anch’esse afferenti ad un accesso domiciliare.

In sostanza nessuna delle decisioni richiamate a supporto del primo orientamento si riferisce alla specifica ipotesi regolata dall’art. 52 comma 3 del D.P.R. 633/72 che disciplina il caso di specie, afferente all’apertura “coattiva” di una borsa.

La questione della legittimità delle acquisizioni probatorie dell’ambito delle ispezioni e delle verifiche tributarie è incentrata sull’esigenza di rinvenire un giusto equilibrio tra due esigenze contrapposte: da una parte, quella dell’amministrazione di esercitare i poteri ispettivi necessari a garantire la tutela degli interessi tributari, dall’altra, quella del contribuente, volta ad evitare che un potere di indagine incontrollato ed eccessivo possa qualificarsi come lesivo della libertà personale e di altri diritti costituzionalmente garantiti.

Esigenze che trovano, entrambe, il loro fondamento in diritti costituzionalmente garantiti: da una parte, i diritti inviolabili dell’individuo, massimamente espressi dagli articoli 13, 14 e 15 della Costituzione, dall’altra, il principio di capacità contributiva e di buon andamento e imparzialità dell’azione amministrativa, rispettivamente disciplinati dagli articoli 53 e 97 della Costituzione.

I poteri di ispezione e verifica, che trovano un fondamento costituzionale nel principio di capacità contributiva, il cui rispetto ha come presupposto irrinunciabile l’attività di controllo, volta a garantire il corretto assolvimento dell’obbligazione tributaria e un’adeguata repressione dell’evasione fiscale, interferiscono con i diritti di libertà, in particolare con i diritti di libertà personale, inviolabilità del domicilio e segretezza della corrispondenza.

La previsione della riserva di legge tutela tali libertà, per cui nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge, ex art. 23 Cost.; la riserva giurisdizionale, inoltre, implica che ogni provvedimento restrittivo sia adottato con atto dell’autorità giudiziaria.

Il perseguimento del fine fiscale costituisce il presupposto di un’attività ispettiva che, in certi limiti, può realizzarsi anche in assenza di un provvedimento motivato dell’autorità giudiziaria. In tal senso può essere letto, in senso esemplificativo, l’ultimo comma dell’art. 14 Cost. per cui “gli accertamenti, le ispezioni e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali”.

In questo quadro va letto l’art. 52 del D.P.R. 633/72, disposizione che, nella ricerca di un corretto bilanciamento dei valori in gioco, prevede alcune significative differenze con riferimento alla tutela dei diritti inviolabili dell’individuo.

L’art. 52 comma 1, immediatamente dopo l’attribuzione del potere ispettivo agli organi amministrativi, detta la regola generale per cui gli impiegati che eseguono

L'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo ufficio da cui dipendono.

La disciplina generale è quella della necessaria autorizzazione del capo ufficio, a cui, in taluni casi, si aggiunge la necessaria autorizzazione del procuratore della Repubblica.

L'art. 52, co. 1 poi specifica che, per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica, attribuendo piena tutela alla inviolabilità del domicilio. In tal senso, la previsione è rafforzata al secondo comma per cui l'accesso nei locali adibiti esclusivamente a domicilio (diversi dai locali promiscui di cui al primo comma) è consentito solo in caso di gravi indizi di violazione delle norme tributarie.

Da tali disposizioni si ricava che mentre per l'accesso ai locali adibiti «anche ad abitazione» del contribuente da parte dei funzionari dell'Amministrazione Finanziaria dello Stato (o dei militari della Guardia di Finanza) è sufficiente l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, per l'accesso «in locali diversi» da quelli indicati nel primo comma (quindi, per l'accesso in locali destinati esclusivamente ad abitazione) l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica può essere richiesta e rilasciata «soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme» fiscali ed «allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni».

Il terzo comma dell'art. 52 del decreto attribuisce stessa massima tutela alla libertà personale, prevedendo che è “in ogni caso” necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria per procedere, durante l'accesso, a perquisizioni personali.

Lo stesso terzo comma si occupa, poi, del possibile contrasto tra l'esercizio dei poteri di accesso ed il diritto alla segretezza della corrispondenza, richiedendo, altresì, l'autorizzazione del pubblico ministero anche in caso di apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e per l'esame di documenti coperti dal segreto professionale.

L'art. 52 nell'esigenza di bilanciamento con i più alti diritti costituzionali della libertà personale, libertà domiciliare e segretezza della corrispondenza, declina in misura variabile il potere attribuito all'amministrazione.

Con la conseguenza che diversa è la tutela prevista dal legislatore nell'ambito dell'esercizio di poteri istruttori, a seconda che tali poteri incidano su posizioni soggettive del contribuente attinenti alla libertà personale, alla inviolabilità del domicilio o alla segretezza della corrispondenza.

A fronte della libertà personale e della inviolabilità del domicilio è sempre richiesta la preventiva autorizzazione da parte del pubblico ministero, mentre più attenuata appare l'esigenza di tutela della segretezza della corrispondenza, richiedendosi una preventiva autorizzazione solo a fronte di una condotta di apertura coattiva da parte dell'amministrazione.

Il rilievo della coattività della condotta, assente nella disciplina degli accessi domiciliari e della perquisizione personale, compare infatti, nel terzo comma dell'art. 52 D.P.R. 633/72, con esclusivo riferimento all'apertura di borse, plichi e documenti.

Massima tutela è attribuita all'inviolabilità del domicilio e alla libertà personale, mentre la segretezza della corrispondenza è circondata da cautele solo con riguardo al rifiuto espresso da parte del contribuente.

Ricostruzione che evidenzia la coerenza sistematica di tutti i precedenti di legittimità evocati nell'ordinanza di rimessione in quanto Cass. 19689/2004, Cass. 19690/2004 e Cass. 14701/2018 poggiano sull'analisi dell'art. 52, co. 1, D.P.R. 633/72 che, come evidenziato, attribuisce tutela decisamente diversa e più ampia alla inviolabilità del domicilio, rispetto a quanto invece previsto dall'art. 52, co. 3, più propriamente afferente al caso dell'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse....etc.

Medesime considerazioni valgono per Cass. 20253/2005 dato che anche in questo caso, l'ambito applicativo è chiaramente diverso e poggia sulla corretta interpretazione di una norma (art. 52, co.3, prima parte) che non pare applicabile al caso di specie, essendo maggiormente afferente alla libertà personale e di autodeterminazione del contribuente stesso.

Anche in quest'ultimo caso, infatti, il principio del necessario controllo giurisdizionale è significativamente affermato in tema di inviolabilità ex [art. 13 Cost.](#) della libertà personale, principio che per la sua preponderante forza logica non può non valere anche per la perquisizione personale di chi non è soggetto a restrizione della libertà, per cui la relativa attività autoritativa non può mai ritenersi sottratta al controllo giudiziario.

In definitiva, secondo la corretta interpretazione dell'art. 52 D.P.R. 633/72 fornita dai precedenti della Corte, l'accesso in locali adibiti a domicilio, in tutto o in parte, ovvero la perquisizione personale sono caratterizzate da tutele di ampio raggio, in cui non rileva l'eventuale consenso o dissenso espresso dal soggetto verificato; mentre diverso è il caso dell'apertura di borse ove l'autorizzazione della procura giustifica e legittima la sola condotta coattiva.

Più chiaramente, l'autorizzazione è necessaria per procedere durante l'accesso all'apertura coattiva di borse, cioè per poter procedere anche contro il volere del soggetto indagato. Diversamente, se questi vi consente spontaneamente, l'autorizzazione non ha più ragione d'essere.

Ne deriva che, in caso di apertura della valigetta reperita in sede di accesso, la mancanza di autorizzazione di cui al [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52](#), comma 3, può essere superata dal consenso prestato dal titolare del diritto.

Il riferimento alla coattività della condotta pare escludere la necessità di autorizzazione non solo di fronte a spontaneità del contribuente, ma altresì dinanzi a comportamenti volontari, e non spontanei, anche eseguiti su richiesta dei verificatori.

Purchè si tratti di consenso spontaneo, espresso in piena libertà senza costrizioni e senza inganno.

Si tratta, naturalmente, di questioni di fatto da valutare caso per caso, rimesse al prudente apprezzamento del giudice di merito, quel che si può dire è che nel caso di specie non vi è alcun elemento da cui poter ritenere che il consenso non sia stato validamente prestato posto che, come si legge nel pvc: “ a richiesta dei militari operanti l'amministratore delegato...., ha messo a disposizione il contenuto della stessa valigetta ed in particolare...”.

Con riferimento agli ulteriori quesiti l'ordinanza di rimessione sottolinea come l'assenso può, però, assumere significati differenti ed è pertanto necessario esaminare, nei casi concreti, il valore dello stesso, se cioè in che misura il consenso del contribuente non solo debba esistere ma anche essere adeguatamente informato.

Ed ancora occorre, allora, chiedersi in quali casi il consenso debba intendersi validamente prestato come atto presupposto del potere ispettivo, a sua volta funzionale all'acquisizione di prove utilizzabili per l'atto finale, per cui dalla invalidità del consenso potrebbe derivare l'invalidità di tutti gli atti e del provvedimento conclusivo.

La questione presuppone quindi, innanzitutto, una corretta ricostruzione della questione relativa alla utilizzabilità/inutilizzabilità delle prove nell'ordinamento tributario.

La Corte ha ritenuto non esistere nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, lo stesso valendo all'interno del [codice di procedura penale \(v. art. 191 c.p.p.\)](#)", 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 processualpenalistica, avendo carattere amministrativo - con conseguente inapplicabilità dell'[art. 24 Cost.](#), in materia di inviolabilità del diritto di difesa. Tale affermazione viene tuttavia completata dalla precisazione che "... non siano violate le dette disposizioni del [D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33](#) e del [D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 52 e 63](#) - sul potere degli uffici finanziari e del giudice tributario di avvalersene a fini meramente fiscali" (cfr. [Cass. n. 8990/2007](#); [Cass. n.18077/ 2010](#); [Cass. n. 958/2018](#); [Cass. n. 14701/2018](#)).

Quanto al diritto eurounionale la Corte di Strasburgo è ferma nel ritenere che l'utilizzazione di una prova illegalmente acquisita non determina ex se la lesione della CEDU, trattandosi di materia non disciplinata dall'art. 6 ma rimessa alla legge nazionale.

Secondo Cass. 10664/21 l'analisi della normativa di cui al D.P.R. 600/1973 e 633/1972 deve però essere completata con l'art. 12, L. 212 del 2000 (cd. Statuto del

Contribuente), rubricato “diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali”.

È noto che le norme dello Statuto del contribuente, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, immanenti ad esso, in alcuni casi idonei a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria.

Per quel che qui rileva la [L. n. 212 del 2000, art. 12](#), comma 2, 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".

La previsione normativa richiamata rafforza l'esigenza di contraddittorio preventivo tra fisco e contribuente, ma nessuna sanzione espressa è prevista in caso di violazione della stessa.

La questione è quindi incentrata sulla valenza delle prescrizioni contenute nello Statuto - in particolare dell'art. 12 – e su quali siano gli effetti della eventuale inosservanza degli obblighi previsti a carico dell'amministrazione finanziaria.

Costituisce *ius receptum* che l'elemento fondante il diritto del contribuente al contraddittorio preventivo di derivazione statutaria è incentrato fondamentalmente proprio sull'articolo 12, comma 7, laddove impone all'amministrazione il rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni, dalla notifica del processo verbale di constatazione - che sia redatto a seguito di accesso (ispezione o verifica) nei locali dell'impresa - prima di emettere l'atto impositivo; in mancanza di motivi d'urgenza, l'inosservanza del termine dilatorio comporta la nullità dell'avviso di accertamento secondo il principio di diritto enunciato dalle sezioni unite della Corte (sent. n. 18184 del 2013).

Secondo le sezioni unite a tale conclusione deve giungersi “nonostante la mancanza di una espressa previsione in tal senso, derivando l'invalidità “ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nel quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo (...) di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione..” (Cass., Sezioni Unite 29 luglio 2013 n. 18184).

Nel caso esaminato dalle sezioni unite della Corte la violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto e l'emissione di un avviso di accertamento prima della scadenza dei 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione hanno determinato la nullità del provvedimento per violazione del principio del contraddittorio e lesione del diritto di difesa.

La successiva giurisprudenza, richiamando i principi comunitari in materia di diritto di difesa e quello di ogni individuo ad essere ascoltato prima dell'adozione nei propri

confronti di un provvedimento lesivo (articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea), afferma che il contraddittorio endoprocedimentale “costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa” (Cass. s.u.19667/2014).

L'amministrazione verificante – concludono le SSUU – è tenuta ad osservare detto principio “indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva e la cui violazione determina la nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario”.

Di conseguenza, il diritto al contraddittorio endoprocedimentale deve esser rispettato non soltanto in caso di avviso di accertamento scaturente da accessi, ispezioni e verifiche presso la sede del contribuente, ma prima dell'emissione di qualsivoglia atto impositivo e dunque anche in caso di controlli a tavolino.

A prescindere dall'ambito applicativo di tali decisioni (se, cioè, l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale sussista soltanto in caso di tributi c.d. “*armonizzati*”, ovvero sia rientranti nella sfera di competenza dell'Unione Europea e così direttamente soggetti ad applicazione dell'art. 41 della Carta dei Diritti fondamentali, tra questi, il principale tributo è costituito dall'IVA, in questi termini Cass. s.u. 2483/2015), l'ordinanza di rimessione avalla l'idea che Cass. s.u. 18184/2013 e la successiva giurisprudenza siano espressione di un principio generale, per cui le nullità non sono tassative, ma legate alla funzione che assolve la prescrizione normativa ed alla gravità del pregiudizio arrecato dalla condotta difforme dal modello legale.

Nell'ordinanza di rimessione si sottolinea come le norme che disciplinano gli accessi non prevedono “la nullità del processo verbale di constatazione” in caso di omessa informazione, anche se la mancata previsione della nullità dell'atto non sembra, idonea ad escludere, per la corte, la rilevanza delle violazioni, e quindi, con riferimento al caso di specie, all'utilizzabilità della prova acquisita.

Nella giurisprudenza tributaria si rinvencono alcune rare decisioni di merito (C.T.R. Milano, n. 126/2010; C.T.P. Reggio Emilia nn. 199/200/2010 C.T.P. Treviso n. 160/2007) che, sempre in riferimento alla violazione degli obblighi informativi di cui all'art. 12, hanno concluso per la nullità dell'accertamento ritenendo che esso non necessiti di una previsione espressa, essendo la naturale conseguenza della violazione di diritti del contribuente previsti per legge.

Nel caso deciso dalla Commissione tributaria provinciale di Milano 10 maggio 2010, n. 126, l'Ufficio aveva effettuato una verifica attraverso l'acquisizione di informazioni tramite invio di questionari e successivi inviti al contraddittorio. Il contribuente lamentava la violazione dell'art. 12, comma 2, non essendo stati indicati, né nel questionario, né nell'invito a comparire presso l'Agenzia, le ragioni e l'oggetto della verifica e non essendo stato riportato l'avvertimento sulla facoltà di farsi assistere da un professionista.

I giudici tributari hanno dapprima osservato che l'invito alla produzione di documenti e di registri aziendali e, in particolare, l'invito a comparire rivolto al legale rappresentante della società ricorrente presso la sede dell'Agenzia e a rispondere a specifiche domande sui prezzi correlati ai costi e, comunque, sull'attività svolta dall'azienda sociale nell'anno 2003, integrasse la fattispecie riconducibile al processo verbale di constatazione, ancorché questo sia stato denominato "verbale di contraddittorio".

Con la conseguenza che l'assenza dell'informazione, che avrebbe dovuto essere espressa nell'invito, del diritto del contribuente di "essere informato delle ragioni che hanno giustificata la verifica e l'oggetto che la riguarda", nonché "della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato" in occasione della comparizione del legale rappresentante della società, violava la lettera e la ratio dell'art. 12 co. 2 della legge 212/2000 perché pregiudicava i diritti e le garanzie del contribuente, incidendo sulla validità del procedimento amministrativo, quale atto presupposto dell'emanato avviso di accertamento pregiudicandone, di conseguenza, la legittimità ed efficacia

Nel caso invece delle pronunce della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia 25 ottobre 2010, nn. 199 (ivi) e 200, la violazione della norma in questione veniva invocata perché l'Ufficio, dopo aver proceduto a eseguire una verifica per un periodo di imposta, successivamente, attraverso l'acquisizione di dati, relativi ad altri anni, tramite questionari, emanava accertamenti anche per questi ultimi periodi. Il contribuente lamentava dunque che era stato eseguito un controllo senza spiegare le ragioni e l'oggetto del medesimo.

Principi interpretativi che, però, non trovano riscontri nella giurisprudenza di legittimità dato che tutte le decisioni edite limitano la previsione di nullità alla specifica ipotesi relativa alla violazione del termine dilatorio dettato dall'art. 12 comma 7.

E ciò sul presupposto che "gli obblighi informativi di cui all'articolo 12, comma 2, non sono previsti a pena di nullità. Infatti, è noto che, anche in materia tributaria, vale la regola generale della tassatività delle nullità (cfr. es. Cass. sez. un., n. 3676 del 2010)" (in questi termini Cass. 992/2015).

Un possibile discrimine per l'ammissibilità di nullità legate alla funzione che assolve la prescrizione normativa ed alla gravità del pregiudizio arrecato dalla condotta difforme dal modello legale potrebbe essere rappresentato dal coinvolgimento o meno di diritti costituzionalmente garantiti, consentendo di arrivare a stabilire la regola che solo in presenza di violazioni che aggrediscano "interessi di dignità costituzionale" si può determinare l'inutilizzabilità degli elementi irrualmente acquisiti.

E' necessario quindi verificare se la gravità del pregiudizio derivante dalla violazione del comma 2 dell'art. 12 per la mancata informazione circa la facoltà di farsi assistere da un professionista nel caso di specie sia così grave e difforme dal modello legale da determinare la inutilizzabilità dell'acquisizione pur in assenza di un'espressa previsione di legge.

Se, in altre parole tra la mancata informazione e la lesione del diritto alla difesa, vi sia un rapporto di causa effetto comparabile a quello riconosciuto tra il mancato rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni, dalla notifica del processo verbale di constatazione e la lesione del diritto del contribuente al contraddittorio preventivo.

L'ordinanza di rimessione evidenzia la stretta connessione che potrebbe esservi tra la mancata informazione al diritto di farsi assistere da un difensore e il consenso espresso all'apertura della borsa, prospettando la questione per cui la presenza di un professionista potrebbe assicurare una piena informazione delle ragioni di tutela del contribuente e garantire a quest'ultimo l'espressione valida di un consenso libero in correlazione con un'attività amministrativa che si traduca in una eventuale intromissione della sfera personale.

Nel caso di specie non pare potersi affermare che la specifica violazione dell'art. 12 comma 2 possa determinare l'invalidità della procedura di verifica e quindi l'inutilizzabilità della documentazione rinvenuta all'interno della valigetta in quanto, diversamente da quanto avviene in caso di violazione del termine per emissione dell'atto, non si riscontra un'immediata e consequenziale relazione causale tra la mancata informazione sulla possibile nomina di un professionista e la tutela del diritto di difesa funzionale all'espressione di un valido consenso in deroga alla segretezza della corrispondenza del contribuente.

Invero, le due norme non paiono in tal senso connesse, non potendosi ritenere che l'assenza di un professionista al momento dell'accesso renda, di per sé, coattiva la condotta dell'amministrazione o inidoneo il consenso espresso dal contribuente alle richieste dei verificatori.

Tanto più che lo Statuto assicura al contribuente, nel corso dell'istruttoria o al termine della stessa, una serie di diritti difensivi (art. 12, commi 3, 4, 6 e 7) atti ad elidere i possibili effetti lesivi prodotti dall'eventuale omissione d'informazione, gravando quindi sul contribuente l'onere di dimostrare il concreto irrecuperabile pregiudizio derivato dal vizio procedimentale.

La mancata informazione dell'art. 12 comma 2 costituisce una circostanza che potrà e dovrà essere valutata dal giudice del merito, insieme a tutti gli altri elementi probatori, al fine di verificare se nel caso concreto il contribuente abbia espresso un consenso effettivamente spontaneo.

In definitiva la mancata informazione sulla possibilità di farsi assistere da un difensore non pare idonea, di per se stessa, in assenza di un'espressa previsione di legge in tal senso, a decretare l'invalidità del consenso prestato dal contribuente all'apertura della borsa ed a determinare quindi l'inutilizzabilità delle acquisizioni effettuate e la nullità dell'avviso di accertamento.

Ne deriva l'infondatezza del quinto e del sesto motivo del ricorso.

p.q.m.

Il P.M. chiede

rigettarsi il quinto ed il sesto motivo del ricorso con rimessione della causa alla V Sezione civile per la decisione dei restanti motivi.

Roma, 21 settembre 2021.

**PER IL PROCURATORE GENERALE
IL SOSTITUTO
Giovanni Battista Nardecchia**