

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORI
ANTONIO E VICTOR UCKMAR

DIRETTORE
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

ALBERTO COMELLI
UNIVERSITÀ DI PARMA

CLAUDIO CONSOLO
UNIVERSITÀ LA SAPIENZA DI ROMA

GIUSEPPE CORASANITI
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BRESCIA

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**SEBASTIANO MAURIZIO
MESSINA**
UNIVERSITÀ DI VERONA

FRANCO RANDAZZO
UNIVERSITÀ DI CATANIA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

**Maggio-Giugno
2021**

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

CORTE DI CASSAZIONE, sez. trib., 28 giugno 2019, n. 17525

Pres. Cirillo – Rel. Saieva

S.V. Costruzioni s.r.l. in liquidazione c. Agenzia delle entrate

Ai sensi dell'art. 35 della l. 7 gennaio 1929, n. 4, la Guardia di finanza, in quanto polizia tributaria, può sempre accedere negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche, per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi e dai regolamenti in materia finanziaria, non necessitando, a tal fine, di autorizzazione scritta, richiesta per il diverso caso di accesso effettuato dai dipendenti civili dell'Amministrazione finanziaria.

(Omissis). Motivi della decisione.

1. Con il primo motivo la società ricorrente deduce “violazione e falsa applicazione dell'art. 52 DPR n. 633/1972 e dell'art. 33 del DPR n. 600/1973, nonché degli artt. 14, 24 e 97 Cost. (art. 360, co. 1 n. 3 c.p.c.)”, lamentando che la verifica della G.d.F. era stata effettuata mediante accesso presso la sede legale della società ricorrente, che è anche l'abitazione dell'amministratore, senza il previo rilascio dell'autorizzazione del Comandante di zona che per espressa disposizione di legge (art. 52 citato), si aggiunge a quella del Procuratore della Repubblica.

1.2. Detta censura appare priva di fondamento.

1.3. Per giurisprudenza ormai pacifica di questa Corte (Cass. n. 16017 dell'8 luglio 2009; Cass. n. 16661 del 29 luglio 2011; e Cass. n. 1444 del 22 gennaio 2013), ai sensi dell'art. 35 della L. 7 gennaio 1929 n. 4, la Guardia di finanza, in quanto polizia tributaria, può sempre accedere negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche, per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi e dai regolamenti in materia finanziaria, non necessitando, a tal fine, di autorizzazione scritta, richiesta per il diverso caso di accesso effettuato dai dipendenti civili dell'Amministrazione finanziaria.

1.4. Nessun obbligo incombeva pertanto sui militari che hanno proceduto alla ispezione nei confronti della ricorrente di munirsi di specifica autorizzazione scritta del comandante territoriale del corpo, cui, in base al principio gerarchico interno, è interamente riferibile l'intera attività del personale dipendente.

1.5. Va quindi disattesa la pretesa inutilizzabilità di tutti gli atti acquisiti dalla G.d.F. ai fini dell'accertamento *de quo*.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce “violazione e falsa applicazione dell'art. 52 DPR n. 633/1972, dell'art. 33 del DPR n. 600/1973 e dell'art. 2697 c.c., nonché degli artt. 14, 24 e 97 Cost. (art. 360, co. 1 n. 3 c.p.c.)”, lamentando che i Giudici di appello in violazione dell'art. 2697 c.c. non avrebbero proceduto alla acquisizione della documentazione idonea a verificare la legittimità degli atti su cui si fondava in concreto l'accertamento tributario impugnato.

2.1. Anche tale censura è inammissibile e comunque infondata.

2.2. L'estrema genericità con la quale la ricorrente omette di denunciare specificamente quali singoli atti siano inutilizzabili per la pretesa illiceità della loro acquisizione rende inammissibile la doglianza (cfr. anche nel proc. penale Cass. pen. 27 giugno 2018 n. 35659).

Ai sensi dell'art. 2697, co. 2, c.c., gravava comunque sulla ricorrente medesima, l'oneri di fornire la prova della eccezione formulata in ordine alla (asserita) illegittima acquisi-

zione di atti da parte della G.d.F., talché nessuna inversione dell'onere della prova risulta nella specie effettuata.

3. Il ricorso va pertanto rigettato. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo. Sussistono i presupposti per il versamento da parte della società ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato.

P.Q.M. – La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese di giudizio in favore dell'Agenzia delle Entrate che liquida in 5.300,00 euro, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 co. 1-*quater* del DPR n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13.

(Omissis).

CORTE DI CASSAZIONE, sez. trib., 22 gennaio 2020, n. 1299

Pres. Cirillo – Rel. Fracanzani

C.V. c. Agenzia delle entrate

L'inosservanza del 1° e 3° comma dell'art. 12 della l. 20 luglio 2000, n. 212, funzionali ad assicurare un'equilibrata composizione delle contrapposte esigenze delle parti nell'espletamento della verifica, garantendo, da un lato, la necessaria efficacia all'attività ispettiva dell'ufficio, e assicurando, dall'altro, la tutela dei diritti del contribuente sia come persona sia come soggetto economico, determina, pur in assenza di espressa previsione, la nullità del provvedimento impositivo qualora i verbalizzanti abbiano eseguito un accesso nei locali dell'impresa in difetto delle indicate esigenze di ricerca e rilevazione in loco.

(Omissis). Ragioni della decisione.

Sono proposti quattro motivi di ricorso.

1. Con il primo motivo si lamenta violazione dell'art. 12 L. n. 212/2000 in parametro all'art. 360, primo comma, n. 3 codice di rito civile per mancata comunicazione preventiva delle ragioni che giustificavano la verifica con ispezione presso lo studio professionale. Trattasi di violazione procedimentale che si ripercuote sull'atto impositivo finale, già debitamente censurata, su cui la CTR non avrebbe motivato, dalla quale scaturisce l'inutilizzabilità delle prove ricavate e la nullità dell'avviso di accertamento impugnato.

Non di meno, dagli atti risulta che sia stata notificata l'autorizzazione all'accesso, su conforme provvedimento della Procura della Repubblica, adottata dal Comandante di Reparto e che l'attività ispettiva sia stata motivata come verifica sostanziale a carattere generale; e di un tanto dà atto anche il contribuente (pag. 18 del ricorso).

La circostanza assolve il dovere di cui all'art. 12 precitato ed è menzionata in sentenza come autorizzazione dell'Autorità giudiziaria all'ispezione. Peraltro, il dovere informativo non deve pregiudicare l'attività ispettiva e di indagine successiva, qual è stata, nel caso di specie, la sottoposizione di questionari ai clienti del professionista, dovendosi trovare un equilibrio fra le opposte esigenze a tutela del contribuente ed al prosieguo dell'attività ispettiva. Né incorre in omissione di motivazione la CTR che ricordi come il potere/dovere istituzionale di verifica a carattere generale non debba essere ulteriormente giustificato.

Al riguardo già questa Suprema Corte ha statuito come in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'inosservanza del primo e terzo comma del-

l'art. 12 della legge 20 luglio 2000, n. 212, funzionali ad assicurare un'equilibrata composizione delle contrapposte esigenze delle parti nell'espletamento della verifica, garantendo, da un lato, la necessaria efficacia all'attività ispettiva dell'ufficio, e assicurando, dall'altro, la tutela dei diritti del contribuente sia come persona sia come soggetto economico, possa determinare, pur in assenza di espressa previsione, la nullità del provvedimento impositivo solo qualora i verbalizzanti abbiano eseguito un accesso nei locali della impresa in difetto delle indicate esigenze di ricerca e rilevazione in loco e, dunque, non anche nell'ipotesi di verifica condotta in luoghi diversi (cfr. Cass., V, n. 28390/2013).

Altresì, si è precisato che in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'inosservanza degli obblighi informativi determina la nullità degli atti della procedura nei casi in cui l'effetto invalidante sia espressamente previsto dalla legge, mentre, negli altri casi, occorre valutare, anche alla luce dell'interpretazione offerta dalla giurisprudenza europea che impone di verificare se la prescrizione normativa si riferisca ad una formalità o circostanza essenziale per il raggiungimento dello scopo cui l'atto è preordinato, se la violazione di legge abbia comportato la mera irregolarità dell'atto (o della procedura) ovvero sia idonea a determinare l'invalidità dello stesso. (Nella specie si è escluso che l'imprecisa indicazione fornita al contribuente circa l'estensione temporale della verifica comportasse l'automata invalidità dell'atto, tanto più che l'atto impositivo si fondava sulla documentazione offerta dal contribuente e nel processo verbale di rilevamento della giacenza era previsto il compimento di una contestuale verifica generale) (cfr. Cass., V, n. 992/2015).

Più in generale, si è affermato come in tema di verifiche tributarie, il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente sia meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, né la nullità di tali atti può ricavarsi dalla "ratio" delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione (cfr. Cass., V, n. 17002/2012).

Il motivo è quindi infondato e va disatteso.

2. Con il secondo motivo si denuncia illogicità della motivazione in parametro all'art. 360 n. 5 c.p.c. per aver ritenuto non ostensibile il programma annuale di ispezioni della G.d.F., in quanto atto non impugnabile, che il contribuente invece richiedeva di vedere a fini di spiegare le proprie difese. La censura non indica il punto di cui sarebbe stato omesso l'esame, vertendo piuttosto sulla logicità della motivazione e non è quindi aderente al dettato dell'invocato art. 360 n. 5 codice di rito nel testo vigente *ratione temporis*.

Peraltro, nell'esposizione del motivo, manca l'illustrazione della decisività del documento richiesto e non ottenuto. Infatti, questa Suprema Corte ha ritenuto che il mancato esame di un documento possa essere denunciato per cassazione solo nel caso in cui determini l'omissione di motivazione su un punto decisivo della controversia e, segnatamente, quando il documento non esaminato offra la prova di circostanze di tale portata da invalidare, con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, l'efficacia delle altre risultanze istruttorie che hanno determinato il convincimento del giudice di merito, di modo che la *ratio decidendi* venga a trovarsi priva di fondamento. Ne consegue che la denuncia in sede di legittimità deve contenere, a pena di inammissibilità, l'indicazione delle ragioni per le quali il documento trascurato avrebbe senza dubbio dato luogo a una decisione diversa (cfr. Cass., VI-5, n. 19150/2016).

Il motivo è dunque inammissibile.

3. In parametro all'art. 360 n. 4 codice di rito civile, con il terzo motivo si eccipisce omessa motivazione su motivi dell'appello incidentale relativi alla valutazione delle prove indiziarie consistenti nelle annotazioni contabili rinvenute sulle cartelle delle pratiche di vari clienti. La motivazione è contenuta dalla fine di pag. 3 e all'inizio di pag. 4 della sentenza impugnata, ove tratta del valore probatorio delle annotazioni, seppur nell'ambito del ricorso principale poi accolto. Al proposito, questa Corte in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la "contabilità in nero", costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'art. 39 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 e ss. c.c. tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa, ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta. Ne consegue che detta "contabilità in nero", per il suo valore probatorio, legittima di per sé, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo di cui al citato art. 39, incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria, al fine di contestare l'atto impositivo notificatogli (cfr. Cass., V, n. 24051/2011).

Il motivo è quindi infondato e va disatteso.

4. Con il quarto motivo si lamenta violazione dell'art. 360 n. 5 c.p.c. in ordine all'illogicità della motivazione ove riforma la riduzione del 30% dell'accertato, ritenuto in primo grado come spese ed anticipazione non imponibili, che la CTR ha invece ritenuto non motivate.

La censura non è aderente al dettato dell'art. 360 n. 5 c.p.c. come vigente al momento del ricorso.

Peraltro, sul punto, questa Suprema Corte ha infatti statuito che in tema di imposte sui redditi, l'accertamento induttivo di maggiori ricavi derivanti da un'attività di impresa non comporta l'automatico e forfettario riconoscimento degli elementi negativi del reddito, incombendo sul contribuente l'onere di provare la certezza dei costi e la loro inerenza all'attività. (cfr. Cass., VI-5 n. 9888/2017), sicché in tema di accertamento delle imposte sui redditi, in virtù dell'art. 2, comma 6-bis, del DL n. 90 del 1990 (conv., con modif., dalla L. n. 165 del 1990), avente, come norma interpretativa, efficacia retroattiva, sia l'art. 74 del DPR n. 597 del 1973 che l'art. 75 (ora 109, comma 5) del DPR n. 917 del 1986 devono intendersi nel senso che le spese e i componenti negativi sono deducibili anche se non risultino dal conto dei profitti e delle perdite, purché siano almeno desumibili dalle scritture contabili (così Cass., VI-5, n. 23457/2017).

Il motivo è quindi inammissibile. In definitiva, il ricorso è infondato e dev'essere rigettato.

Le spese seguono la regola della soccombenza sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M. – La Corte rigetta il ricorso, condanna la parte ricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità che liquida in € tremila/00 oltre a spese prenotate a debito. (*Omissis*).

Note sull'obbligatorietà dell'autorizzazione per l'accesso nei locali aziendali

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La tesi della Cassazione secondo cui l'accesso nei locali aziendali da parte della Guardia di finanza non necessiterebbe dell'autorizzazione del Comandante. – 3. Critiche, dal punto di vista letterale e sistematico, alla tesi della Cassazione. – 4. Aperture della Cassazione all'inserimento dei locali aziendali nel perimetro della libertà domiciliare, in linea con la giurisprudenza delle Corti europee. – 5. Il principio di proporzionalità delle interferenze nella giurisprudenza delle Corti europee e sua rilevanza rispetto al tema dell'obbligatorietà dell'autorizzazione all'accesso nei locali aziendali.

1. – *Introduzione*

Le sentenze in commento affrontano un tema particolarmente sensibile e delicato, connesso alla legittimità degli accessi effettuati in locali destinati (anche) all'esercizio di attività commerciali e professionali ed alla necessità della relativa autorizzazione.

Come è noto, il legislatore tributario subordina l'esecuzione degli accessi presso i locali dei contribuenti ad una serie di autorizzazioni, strutturata in modo tale che il vaglio richiesto sia sempre più stringente, mano a mano che ci si avvicina al nucleo più sensibile del diritto alla libertà domiciliare⁽¹⁾. E così, per l'accesso presso i locali destinati all'esercizio

⁽¹⁾ Sul tema dei poteri di accesso presso i locali del contribuente e delle relative autorizzazioni rinvio, senza pretesa di esaustività, a A. Viotto, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, part. 185 ss.; G. Vanz, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, part. 72 ss.; R. Schiavolin, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Digesto*, Sez. Comm., XI, Torino 1995, 193 ss.; A.M. Gaffuri, *Appunti sul potere di accesso degli uffici finanziari*, in *Rass. trib.*, 2000, 523 ss.; C. Buccico, *Gli accessi nell'abitazione e negli studi professionali: la rilevanza delle autorizzazioni*, in *Rass. trib.*, 2006, 1485 ss.; G. Zizzo, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, in *Corr. trib.*, 2009, 3565 ss.; G. Fransoni, *Le indagini tributarie*, Torino, 2020, 55-56; F.A. Cimino, *Il potere di accesso dell'amministrazione finanziaria presso il contribuente, retro*, 2008, 391. Anche la giurisprudenza si è ripetutamente occupata del tema: cfr. Cass., sez. un., 21 novembre 2011, n. 16424, la quale osserva che "l'autorizzazione del procuratore della Repubblica è un provvedimento amministrativo il quale si inserisce nella fase preliminare del procedimento di formazione dell'atto impositivo, ed ha lo scopo di verificare che gli elementi offerti dall'ufficio tributario (o dalla guardia di finanza nell'espletamento dei suoi compiti di collaborazione con detto ufficio) siano consistenti ed idonei ad integrare gravi indizi" (nello stesso senso si vedano Cass., 12 dicembre 2018, n. 32101 e Cass., ord. 15 gennaio 2020, n. 612); Cass., 20 marzo 2009, n. 6836, secondo cui «l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare, prescritta in materia di iva dal d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, (e necessaria anche in tema di imposte dirette, in virtù del richiamo contenuto nel d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33) mira a conciliare la rilevanza che la Carta Costituzionale attribuisce alla tutela del domicilio di ogni cittadino

di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, a quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al codice del Terzo settore⁽²⁾, l'art. 52 del d.p.r. n. 600 del 1973 prescrive la necessità dell'autorizzazione del "capo dell'ufficio"; per l'accesso nei locali adibiti anche ad abitazione, è necessaria "anche" l'autorizzazione del procuratore della Repubblica⁽³⁾; ed infine, per l'accesso nei locali diversi da quelli testé indicati, in primis quelli destinati esclusivamente ad abitazione, è prescritta l'autorizzazione del procuratore della Repubblica, qualificata dalla presenza di "gravi indizi di violazioni" delle norme tributarie⁽⁴⁾.

Inoltre, tale disciplina deve essere integrata con quanto dispone l'art. 12 dello Statuto del contribuente, in forza del quale nell'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche, l'amministrazione deve attenersi ai criteri della "effettiva esigenza di indagini e controlli sul luogo" e della "minimizzazione della turbativa" allo svolgimento delle attività commerciali e professionali del contribuente⁽⁵⁾.

della Repubblica, la cui inviolabilità è espressamente riconosciuta dall'art. 14 Cost., comma 1, con l'esigenza dell'acquisizione degli elementi di riscontro di una supposta evasione fiscale, al fine di evitarne l'occultamento o la distruzione".

(2) Il riferimento agli enti di cui al Codice del Terzo Settore è stato inserito dall'art. 89, 6° comma, del medesimo Codice (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117).

(3) Ricordo che, secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, "l'uso promiscuo dei locali (richiedente la sola autorizzazione, non anche i gravi indizi) si verifica non solo nella ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta la agevole possibilità di comunicazione interna consente il trasferimento dei documenti propri della attività commerciale nei locali abitativi (v. Cass., n. 10664 del 1998)": cfr. Cass., 5 febbraio 2007, n. 2444, nonché Cass., 28 marzo 2018, n. 7723; Cass., ord. 15 gennaio 2020, n. 612 e Cass., 6 ottobre 2020, n. 21411.

(4) Rileva in proposito la Cassazione che, dall'esame delle disposizioni contenute nel citato art. 52, "la specifica previsione dello 'scopo, di reperire... prove delle violazioni' contenuta (soltanto) nel secondo comma trova la sua giustificazione logica e giuridica nella necessità di delimitare l'ambito operativo dell'accesso ai 'locali diversi' di cui al secondo comma onde limitare al massimo l'indubbio vulnus (pur consentito dai costituenti al legislatore) al principio di inviolabilità del domicilio comunque derivante dalla previsione dell'accesso. Tanto però non significa che lo stesso scopo non debba informare gli altri accessi, in particolare quello ai locali adibiti anche ad abitazione del contribuente, atteso che la promiscuità dell'uso considerata nella norma regolante tale peculiare accesso suppone come normale la 'promiscuità' dell'uso dei locali pure nella conservazione della documentazione contabile utile a fini fiscali" (cfr. Cass., 1° ottobre 2004, n. 19689). Nello stesso senso v. altresì Cass., 20 ottobre 2011, n. 21799, secondo la quale "anche per limitare al massimo l'indubbio '*vulnus*' al principio costituzionale di inviolabilità del domicilio comunque derivante dalla previsione dell'accesso", "l'autorizzazione all'accesso data dal procuratore della Repubblica, ai sensi del primo (in locali adibiti 'anche' ad abitazione) ovvero del comma 2 (in locali diversi, come quelli adibiti 'solo' ad abitazione) del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, legittima solo lo specifico accesso autorizzato e l'autorizzazione data in base all'una previsione normativa non è sostituibile con quella data in forza dell'altra previsione normativa".

(5) Sulla tematica dei limiti previsti dall'art. 12, 1° comma, dello Statuto del contri-

Il sistema che ne risulta è, dunque, articolato in modo tale da individuare un punto di equilibrio variabile tra le istanze di protezione del domicilio e quelle legate alla repressione dell'evasione, con un'accentuazione dei profili di garanzia – rappresentati dalla terzietà del soggetto autorizzante e dalla qualificazione del contenuto dell'autorizzazione – tanto maggiore quanto più l'interferenza riguarda i locali destinati allo svolgimento della vita privata e familiare. Con una spinta di garanzia che, per certi versi, sembra andare anche oltre quanto richiesto dall'art. 14 Cost., il quale, al 3° comma, sembra legittimare la compressione della libertà domiciliare per esigenze fiscali anche in assenza dell'atto motivato dell'autorità giudiziaria, richiesto in via generale dal 2° comma per l'esecuzione di ispezioni, perquisizioni o sequestri.

2. – La tesi della Cassazione secondo cui l'accesso nei locali aziendali da parte della Guardia di finanza non necessiterebbe dell'autorizzazione del Comandante

Ebbene, in questo quadro normativo si colloca la prima pronuncia della cassazione in esame, la quale è stata chiamata a giudicare della legittimità di un accesso effettuato dalla Guardia di finanza presso locali costituenti sede legale di una società (in quanto tali, destinati all'esercizio di attività commerciali), ma al tempo stesso destinati ad abitazione dell'amministratore unico: dunque quei locali che, nel paradigma sopra indicato, vengono considerati dal legislatore – condivisibilmente – comunque meritevoli di particolare "protezione", in ragione della loro non esclusiva destinazione allo svolgimento di attività economiche, per definizione aperte ai rapporti con i terzi, ma caratterizzati dalla compresenza di tratti legati all'intimità della vita personale e familiare.

Forse l'esistenza dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica è alla base dell'atteggiamento della Cassazione rispetto al problema giuridico prospettato⁽⁶⁾, legato alla mancanza dell'autorizzazione del coman-

biente v., tra gli altri, A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente, poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, 16; F. Tundo, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Milano, 2013, 94; S. Sammartino, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in G. Marongiu (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, 125 ss.; I. Susanna, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in A. Fantozzi - A. Fedele (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 648; A. Viotto, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 435 ss.

⁽⁶⁾ Anche se, a ben vedere, la Cassazione non arriva a sostenere che la mancanza dell'autorizzazione del comandante sia assorbita e compensata dall'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. A tale conclusione si potrebbe giungere seguendo l'impostazione

dante territoriale, un atteggiamento che appare piuttosto sbrigativo nel giungere alla conclusione che, in caso di accesso effettuato dalla Guardia di finanza, non sarebbe necessaria “anche” l’autorizzazione del comandante del reparto.

Il ragionamento esposto dalla Corte è molto semplice e apodittico, tutto incentrato sul tenore letterale dell’art. 35 della l. n. 4 del 1929, il quale non richiede l’autorizzazione del comandante territoriale o del comandante del reparto per l’esecuzione degli accessi nei locali adibiti “ad un’azienda industriale o commerciale”.

In modo parimenti sbrigativo, la sentenza richiama una serie di precedenti che costituirebbero “giurisprudenza ormai pacifica di questa Corte”.

Cominciamo da qui, perché tale affermazione, come pure tutto l’impianto argomentativo, lascia perplessi e sembra aver condizionato l’esito del giudizio espresso dalla Cassazione.

È vero che in due delle tre pronunce citate dalla sentenza in esame (la n. 16661 del 2011 e la n. 16017 del 2009) la Corte afferma che “ai sensi dell’art. 35 l. n. 4 del 1929, la Guardia di Finanza, in quanto ‘polizia tributaria’, può sempre accedere negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche, per assicurarsi dell’adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi e dai regolamenti in materia finanziaria, non necessitando, a tal fine, di autorizzazione scritta, richiesta per il diverso caso di accesso effettuato dai dipendenti civili dell’amministrazione finanziaria”.

Tuttavia, si tratta di affermazioni riportate senza alcuna argomentazione, le quali, nell’economia della motivazione di quelle pronunce, svolgono una funzione meramente ancillare rispetto al deciso: in quella del 2009, infatti, la Corte aveva già pronunciato l’inammissibilità della censura perché il ricorrente non aveva detto quando e come era stata sequestrata la documentazione (nei locali commerciali o nell’abitazione) e perché l’ecce-

di chi ritiene che, nei casi di accessi nelle abitazioni, il procuratore della Repubblica non si limiti ad autorizzare l’accesso, ma lo disponga (lo ordini) (in tal senso v. G. Fransoni, *Le indagini tributarie*, cit., 56). Si tratterebbe, però, di un’affermazione non condivisibile, giacché le due autorizzazioni (quella del capo dell’ufficio e quella del Procuratore della Repubblica) sono poste dalla legge su due piani chiaramente diversi: l’una rappresenta, invero, l’atto di esercizio del potere da parte dell’organo che ne è titolare (“Gli Uffici ... possono disporre l’accesso”, recita l’art. 52 del d.p.r. n. 633), l’altra costituisce, invece, un momento di vaglio, ulteriore rispetto a quello dell’Ufficio (“anche l’autorizzazione del procuratore della Repubblica”, precisa lo stesso art. 52, 1° comma), demandato ad un soggetto che è terzo rispetto all’indagine, concernente la necessità di arrecare una compressione al nucleo più intimo della libertà domiciliare, quale è la casa di abitazione.

zione non era stata sollevata in sede di impugnazione dell'atto; in quella del 2011, poi, si controverteva in una situazione in cui il Comandante del reparto era esso stesso il direttore della verifica.

Dunque, da due affermazioni indimostrate, inserite quasi *ad abundantiam* nel percorso motivazionale, si pretenderebbe di ricavare un orientamento "pacifico", quando, in realtà, mai la questione è stata affrontata *funditus* dalla Cassazione.

Ciò è aggravato dal fatto che l'altro precedente citato per accreditare il carattere "pacifico" dell'orientamento, va addirittura nella direzione opposta rispetto a quella indicata dalla sentenza in commento. Ed invero, nella sentenza n. 1444 del 2013, in una situazione in cui in forza di uno stesso ordine di servizio la Gdf aveva operato più accessi, la Corte ha affermato che "il d.p.r. n. 633 del 1972, art. 52 prevede per l'accesso dei verbalizzanti nella sede della impresa la necessità di una autorizzazione rilasciata dal capo dell'Ufficio da cui dipendono, ma non richiede che l'atto sia reiterato per ogni singolo accesso ispettivo, ben potendo essere la autorizzazione rilasciata in via preventiva per una pluralità di accessi ispettivi, quindi, come nella fattispecie, l'effettuazione della verifica per la sua complessità richieda più di un atto di questo tipo, non venendo per questo meno la unitarietà complessiva della operazione, né potendosi ravvisare una lesione dei diritti di difesa del contribuente". Dunque, a ben vedere, nel precedente citato, la Cassazione, lungi dal negare la necessità dell'autorizzazione da parte del comandante del reparto della Guardia di finanza, si limita a sancire la sufficienza di un'unica autorizzazione (che comunque deve esserci), anche nel caso in cui la verifica richieda una pluralità di accessi ispettivi nella sede dell'impresa.

Infine, il carattere asseritamente "pacifico" dell'orientamento invocato dalla sentenza in esame è incrinato dalla presenza di precedenti di ordine diametralmente opposto, come, ad esempio, la pronuncia n. 15209 del 29 novembre 2001, laddove, proprio con riferimento ad un accesso nei locali dell'impresa da parte della Guardia di Finanza, la Corte ha inequivocabilmente – e condivisibilmente – sostenuto che "è necessario interpretare il 1° comma dell'art. 52 del d.p.r. 633 del 1972 nel senso che non sembra sussista alcun dubbio che esso prescriva un intervento preventivo della Autorità che deve disporre l'accesso (non si vede come possa sussistere una 'disposizione' successiva al fatto); ed altrettanto ovvio che tale disposizione debba essere data per iscritto essendo eccezionali le ipotesi in cui la Amministrazione agisce, con rilevanza verso terzi, con atti meramente verbali".

3. – *Critiche, dal punto di vista letterale e sistematico, alla tesi della Cassazione*

La prima sentenza in commento sembra pertanto fondata su un equivoco o, quanto meno, su una valutazione superficiale dei precedenti dalla stessa valorizzati (al punto di essere testualmente riportati come parte integrante della motivazione).

Ma non è tutto, perché – come anticipato – la pronuncia riflette una ponderazione inadeguata delle norme che governano l'attività di indagine dell'Amministrazione finanziaria.

Vero è, infatti, che l'art. 35 della l. n. 4 del 1929 afferma laconicamente che “per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi o dai regolamenti in materia finanziaria, gli ufficiali o gli agenti della polizia tributaria hanno facoltà di accedere in qualunque ora negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad un'azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche”. Esso, testualmente, non richiede l'autorizzazione del comandante, ma nemmeno la esclude e, soprattutto, non esclude che l'obbligo di tale autorizzazione possa essere ricavato *aliunde*.

In particolare, mi sembra che in tale senso depongano le disposizioni introdotte dalla riforma degli anni '70 (del secolo scorso).

Sappiamo che la disciplina in materia di accessi, con riferimento alle imposte sui redditi e all'iva, è piuttosto articolata perché l'art. 32 del d.p.r. n. 600 rinvia all'art. 33, il quale a sua volta rinvia all'art. 52 del d.p.r. n. 633. Ebbene, l'art. 33 del d.p.r. n. 600 prevede la cooperazione della Guardia di finanza nell'effettuazione delle indagini “secondo le norme e con le facoltà di cui all'art. 32”, vale a dire, per l'appunto, quelle dell'art. 52. Dunque, dal punto di vista testuale, il gioco dei “rinvii” e dei “rimpalii” dovrebbe condurre a dire che anche alla Guardia di finanza – la quale coopera nelle indagini – si applichino le stesse prescrizioni previste per gli uffici dall'art. 52 del d.p.r. n. 633, tra le quali, per l'appunto, quella che subordina l'accesso nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali all'autorizzazione del capo dell'ufficio, che, nel caso della Guardia di finanza, non può che essere il Comandante del reparto.

Per giungere a tale conclusione non mi pare sia neppure necessario valorizzare il carattere speciale dei decreti di riforma rispetto alla legge n. 4 del 1929, quanto meno con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione dei tributi cui i decreti si riferiscono, cui si potrebbe comunque contrapporre un profilo di specialità della l. n. 4 del 1929, quanto all'aspetto soggettivo legato all'organo la cui attività viene disciplinata.

Piuttosto, la soluzione va ricercata sul piano dell'esegesi sistematica ed evolutiva delle norme, attraverso una lettura della "vecchia" legge del 1929, pensata e concepita per un ambiente economico e per un sistema fiscale totalmente diversi, alla luce delle modifiche normative ed economico-sociali successivamente intervenute, nella prospettiva di giungere ad un risultato interpretativo dotato di coerenza e logicità.

E sotto questo profilo, accanto alla sistematizzazione del dato letterale – che chiaramente spinge verso l'equiparazione delle funzioni ispettive, e delle relative regole procedimentali, dei soggetti chiamati ad agire per assicurare l'adempimento dell'obbligazione tributaria – v'è la considerazione logica legata alla palese irragionevolezza della differenza che si verrebbe a creare tra il caso di utilizzo di certi poteri di indagine da parte dell'Agenzia e l'utilizzo degli stessi poteri da parte della Guardia di finanza. Si tratterebbe, invero, di una differenza di trattamento di situazioni tra loro uguali, quanto ai poteri da utilizzare, tra organi che la legge ha posto sullo stesso piano nel momento in cui ha concepito il ruolo della Guardia di finanza in termini di cooperazione e supporto rispetto all'attività d'indagine dell'Agenzia.

Ma di tali fondamentali aspetti si disinteressa la Corte, che nella superficialità del ragionamento sviluppato non sembra neppure avvedersi della differenza e della manifesta asistematicità cui conduce la sentenza frettolosamente pronunciata.

Senza contare che l'arresto della cassazione finisce con lo svilire la funzione dell'autorizzazione all'accesso, la quale, lungi dall'essere una mera formalità, rappresenta l'atto con il quale il soggetto titolare del potere di indagine decide e ordina di utilizzarlo nei confronti di un certo destinatario e viene altresì investita dalla legge di una fondamentale funzione informativa, nel momento in cui il menzionato art. 52 del d.p.r. n. 633 stabilisce che la stessa debba indicare lo "scopo". Una funzione che risponde ad imprescindibili esigenze di trasparenza dell'azione amministrativa – e, dunque, di attuazione del canone costituzionale dell'imparzialità e del buon andamento di cui all'art. 97 della Carta – oltre che di altrettanto imprescindibili istanze difensionali del soggetto sottoposto all'invasivo potere di accesso.

Una funzione che, come vedremo, assume una coloritura ancora più accentuata alla luce della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e della Corte di Giustizia e dell'art. 12 dello Statuto, in forza del quale gli accessi nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche e professionali possono essere effettuati "solo sulla base di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo".

4. – *Aperture della Cassazione all’inserimento dei locali aziendali nel perimetro della libertà domiciliare, in linea con la giurisprudenza delle Corti europee*

Su quest’ultimo profilo si innesta la seconda pronuncia qui presa in esame, la quale, con una motivazione più articolata e coerente della prima, giunge a riconoscere che la violazione del richiamato art. 12, 1° comma, perpetrata con l’esecuzione di un accesso nei locali dell’impresa “in difetto delle indicate esigenze di ricerca e rilevazione *in loco*”, determina la nullità del successivo provvedimento impositivo. E ciò – si badi – “pur in assenza di un’espressa previsione di legge” in tal senso.

V’è, probabilmente, sottesa a questo argomentare, l’idea che l’art. 12, 1° comma, sia concepito come un presidio di garanzia della libertà domiciliare, nella misura in cui la Corte lo considera diretto a contemperare le esigenze di efficacia dell’attività di verifica con la tutela dei diritti di libertà del contribuente.

Ed in effetti, l’art. 12, 1° comma, nel momento in cui subordina l’effettuazione degli accessi nei locali destinati all’esercizio di attività economiche alla sussistenza di “effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo”, rappresenta un contemperamento di opposti interessi, che a mio modo di vedere dovrebbe essere ispirato al criterio della preferenza per il mezzo d’indagine meno invasivo e della sostanziale residualità del potere di accesso, da porre in essere solo nei casi in cui si ritenga – secondo una valutazione prognostica – che l’utilizzo degli altri poteri verosimilmente non consentirebbe di pervenire allo stesso risultato istruttorio.

In questa direzione, del resto depone, oltre al riferimento letterale alle “effettive esigenze” (7), anche l’interpretazione sistematica della disposizione alla luce della giurisprudenza della Corte EDU e della Corte di Giustizia.

Ricordo preliminarmente, infatti, che, con riferimento al concetto di “domicilio”, incluso nella tutela prevista dall’art. 8 della CEDU (8) (e dall’art. 7 della CDFUE (9)), la Corte EDU ha stabilito che esso si riferisce,

(7) Da valutare sia in termini di concretezza delle esigenze (in contrapposizione alla astrattezza e genericità), sia di rilevanza delle stesse, si da rendere l’accesso non surrogabile da un invito, una richiesta scritta o un questionario: in tal senso v. A. Viotto, *Il “diritto al rispetto della vita privata e familiare” nell’ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 181 s.; S. Sammartino, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, cit., 138-139; I. Susanna, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, cit., 650-655.

(8) A mente del quale “Ogni persona ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza”.

(9) L’art. 7 della Carta Dei Diritti Fondamentali Dell’Unione Europea sancisce che

oltre alle abitazioni, anche agli studi professionali⁽¹⁰⁾, ai locali destinati all'esercizio di attività commerciali, nonché alle sedi legali delle società, siano esse di persone o di capitali⁽¹¹⁾.

Ed anche la Corte di Giustizia si è adeguata a questo orientamento⁽¹²⁾, superando il precedente arresto nel quale – prima che si consolidasse la citata giurisprudenza della Corte EDU – aveva affermato che la tutela prevista dall'art. 8 CEDU non si sarebbe estesa ai locali commerciali⁽¹³⁾.

Dunque, anche la Corte di Cassazione sembra (implicitamente) allinearsi all'impostazione delle Corti europee nel momento in cui riconosce che l'esecuzione di accessi in difetto delle esigenze di ricerca e rilevazione *in loco* determini la nullità del successivo provvedimento impositivo⁽¹⁴⁾, “pur in assenza di espressa previsione”, verosimilmente riconoscendo la particolare rilevanza anche dei locali destinati all'esercizio di attività eco-

“Ogni persona ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle proprie comunicazioni”.

⁽¹⁰⁾ V. sent. Niemietz c. Germania, 16 dicembre 1992.

⁽¹¹⁾ V. sentt. Société Colas Est e altri c. Francia, 16 luglio 2002; Buck c. Germania, 28 luglio 2005; Petri Sallinen e a. c. Finlandia, 27 dicembre 2005; Bernh Larsen Holding AS e a. c. Norvegia, 8 luglio 2013. Per approfondimenti sulla portata delle pronunce, mi sia consentito rinviare al mio *Il “diritto al rispetto della vita privata e familiare” nell'ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*, cit. 157 s.; nonché S. Marchese, *Attività istruttorie dell'amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti, retro*, 2013, 493 In argomento v. altresì F. Sudre, *Les grands arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme*, Paris, 2017, 499 s.

⁽¹²⁾ V. sent. 22 ottobre 2002, causa C-94/00, Roquette Frères, punto 29.

⁽¹³⁾ V. sent. 17 ottobre 1989, cause riunite C-97/87, C-98/87, C-99/87, Dow Chemical Ibérica SA.

⁽¹⁴⁾ È orientamento giurisprudenziale consolidato quello secondo cui l'illegittimità dell'attività d'indagine, condotta in violazione delle norme poste a garanzia dei diritti fondamentali, conduce all'inutilizzabilità degli elementi raccolti e alla conseguente illegittimità dell'atto impositivo che su detti elementi si fonda: cfr., tra le tante, Cass., sez. un., n. 16424 del 2002, cit.; Cass., sez. trib., 30 luglio 2018, n. 20096; Cass., sez. VI – T, ord. 25 febbraio 2020, n. 5105. In dottrina sul punto, tra gli altri, v. L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 327 s.; I. Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'iva*, Milano, 1993, 213 s.; S. La Rosa, *L'amministrazione finanziaria*, 1995, 75-76; G. Vanz, *Indagini fiscali irrituali e caratteri della “spontanea” collaborazione del contribuente o di terzi ai fini dell'inutilizzabilità del materiale probatorio acquisito*, in *Rass. trib.*, 1998, 1394; A. Marcheselli, *Solo il pregiudizio concreto derivante da vizi dell'istruttoria invalida l'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, 3343; R. Lupi, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. trib.*, 2002, 658; S. Muleo, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, 122 s.; S. Muleo, *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, in *Rass. trib.*, 2016, 147 s.; A. Viotto, *Le violazioni commesse nel corso dell'attività d'indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, II, 7 s.

nomiche, rispetto al concetto di domicilio. Ciò in considerazione del fatto che, nella giurisprudenza consolidata della Cassazione, la sanzione della nullità del provvedimento impositivo, o comunque dell'inutilizzabilità degli elementi raccolti, viene costantemente ricondotta, in mancanza di un'espressa previsione normativa, alla rilevanza costituzionale del diritto leso nel corso dell'attività d'indagine⁽¹⁵⁾.

5. – *Il principio di proporzionalità delle interferenze nella giurisprudenza delle Corti europee e sua rilevanza rispetto al tema dell'obbligatorietà dell'autorizzazione all'accesso nei locali aziendali*

Senonché, una volta riconosciuta la rilevanza dei locali destinati all'esercizio di attività economiche rispetto al fondamentale diritto alla libertà domiciliare, si tratta di capire dove debba collocarsi il punto di equilibrio tra le opposte esigenze che vengono in gioco nel momento dell'ingerenza dell'Amministrazione finanziaria.

Da questo punto di vista, l'art. 8, par. 2, della CEDU riconosce, in via eccezionale⁽¹⁶⁾, la possibilità che il diritto alla libertà domiciliare subisca delle interferenze da parte delle pubbliche autorità, ma subordina la legittimità di tali ingerenze alla presenza di finalità di carattere generale⁽¹⁷⁾, all'esistenza e al rispetto delle norme dello Stato coinvolto⁽¹⁸⁾ e, soprattutto, per quanto interessa in questa sede, al fatto che l'intervento delle autorità sia stato necessario⁽¹⁹⁾.

Ebbene, nella valutazione del requisito della necessarietà la Corte EDU tende ad adottare una prospettiva che valorizza la proporzionalità della misura adottata rispetto all'obiettivo perseguito⁽²⁰⁾, attraverso una

⁽¹⁵⁾ V. ord. 6 marzo 2019, n. 6486, secondo cui “le irritalità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento non comportano, di per sé in assenza di una specifica previsione, la loro inutilizzabilità, salva solo l'ipotesi in cui venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale” (nello stesso senso v. ord. 15 gennaio 2019, n. 673 e sent. 12 aprile 2019, n. 10275).

⁽¹⁶⁾ Il carattere eccezionale – e, dunque, di stretta interpretazione – delle interferenze viene sostenuto in diverse pronunce della Corte: tra le altre v. André et autres c. France, 24 luglio 2008, § 40; nonché *Crémieux c. France*, 25 febbraio 1993, § 38.

⁽¹⁷⁾ Quelle che l'art. 8 ravvisa nella sicurezza nazionale, nella pubblica sicurezza, nel benessere economico del paese, nella difesa dell'ordine e nella prevenzione dei reati, nella protezione della salute o della morale, o nella protezione dei diritti e delle libertà altrui e che la Corte EDU racchiude nella locuzione “*legitimate aim*”.

⁽¹⁸⁾ Onde appurare che l'ingerenza sia stata svolta “*in accordance with the law*”.

⁽¹⁹⁾ Secondo il criterio “*necessary in a democratic society*”.

⁽²⁰⁾ Sul rapporto tra i principi di necessarietà e di proporzionalità v., tra le altre, Chappel c. The United Kingdom, 30 marzo 1989, § 62; Bernh Larsen Holding AS e altri c. Norvegia, cit., § 158; Wainwright c. The United Kingdom, 26 settembre 2006.

ponderazione della natura degli interessi in gioco e dell'entità dell'interferenza.

Ed anche la Corte di Giustizia tende a focalizzare l'attenzione sulla proporzionalità della misura⁽²¹⁾, nel momento in cui è chiamata a vagliare la legittimità delle "limitazioni" all'esercizio dei diritti e delle libertà sanciti dalla Carta, in ragione di quanto stabilito dall'art. 52, par. 1, della Carta medesima, il quale, allineandosi e quanto sancito dalla CEDU, stabilisce che le limitazioni possono essere adottate "solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o dall'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui", e prescrive che dette limitazioni debbano essere contemplate dalla legge e debbano "rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà".

Ora, nella giurisprudenza delle Corti europee, in particolare della Corte EDU, la valutazione circa la proporzionalità di un'interferenza è fortemente condizionata dalle specificità dei casi esaminati, sicché risulta difficile riuscire a predeterminare oggettivamente dove debba collocarsi il punto di equilibrio della ponderazione tra i diversi elementi che la Corte ritiene debbano essere considerati, quali l'esistenza di indizi di violazioni, la gravità dell'illecito perseguito, il contenuto e lo scopo del mandato, l'individuazione delle modalità di svolgimento delle ricerche, le ripercussioni che possono derivare sull'attività lavorativa e sulla reputazione delle persone sottoposte alla ricerca⁽²²⁾. Così come non è chiaro se, secondo la Corte, il concetto di proporzionalità possa essere declinato in termini di imprescindibilità di una misura rispetto alla realizzazione delle finalità per le quali è adottata.

A me pare, comunque, che, se si muove dall'idea che la proporzionalità si sostanzia, a sua volta, in un giudizio di adeguatezza del mezzo rispetto al fine, essa non dovrebbe ridursi ad un giudizio di mera ragionevolezza della misura, ma dovrebbe spingersi quanto meno fino a postulare il

(21) Si vedano, ad esempio, le sentt. 21 dicembre 2016, causa C-201/15, § 70, e 30 giugno 2016, causa T-545/13, § 130.

(22) V., ad esempio, la sentenza André e a. c. Francia, 24 ottobre 2008, nella quale, con riferimento ad un accesso effettuato dalle autorità fiscali presso il locale di esercizio dell'attività al fine di reperire qualsiasi documento che supportasse determinate dichiarazioni concernenti sospette attività fraudolente, la Corte è giunta a ritenere la ricerca ed il sequestro sproporzionati rispetto all'obiettivo perseguito. V. altresì le sentt. Smirnov c. Russia, 12 novembre 2007, § 44; Wieser e Bicos Beteiligungen GmbH c. Austria, 16 gennaio 2008, § 57; Kolesnichenko c. Russia, 9 aprile 2009, § 31, laddove i giudici hanno censurato le perquisizioni effettuate in termini ampi, con riferimento indiscriminato ad ogni oggetto o documento.

criterio della preferenza per il mezzo meno invasivo, a parità di risultati prevedibilmente ottenibili⁽²³⁾.

Con questa dimensione del problema non si confronta la Cassazione, nella sentenza n. 1299 del 2020, la quale – pur avendo lodevolmente riconosciuto che l'esecuzione di un accesso “in difetto delle indicate esigenze di ricerca e rilevazione *in loco*” possa condurre alla nullità del provvedimento impositivo, “pur in assenza di un'espressa previsione” – non chiarisce se – come mi sembra dovrebbe essere, declinando il principio di proporzionalità nel senso sopra proposto – le “effettive esigenze” difettino ogniqualvolta si possa ragionevolmente ritenere, sulla scorta di una valutazione *ex ante*, che gli stessi risultati in termini istruttori si sarebbero potuti ottenere adottando un mezzo meno invasivo dell'accesso.

In ogni caso, mi sembra difficile negare che – anche nella prospettiva seguita dalla sentenza n. 1299 del 2020⁽²⁴⁾ – il provvedimento che autorizza l'accesso assuma una funzione fondamentale nell'economia dell'attività d'indagine⁽²⁵⁾, in quanto rappresenta il momento in cui il soggetto che ha la responsabilità dell'esercizio del potere è chiamato ad effettuare

(23) Ricordo in proposito le teorizzazioni della dottrina tedesca dei c.d. “tre gradini”, nella quale la proporzionalità viene idealmente scomposta in tre elementi (idoneità, necessità e adeguatezza), tra loro inscindibili, ancorché distinguibili. Utili riferimenti ricostruttivi sul punto si rinvencono, per quanto concerne la materia tributaria, in: G. Vanz, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, retro, 2017, I, 1921 s.; A. Mondini, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'iva europea*, Ospedaletto (PI), 2012, 11-67; G. Moschetti, *Il principio di proporzionalità come “giusta misura” del potere nel diritto tributario*, Milano, 2017, part. 49 s.; V. Petrillo, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Roma, 2015, 73-86. Più in generale, sul principio di proporzionalità e sulle sue declinazioni nei diversi rami dell'ordinamento, v. senza pretesa di esauritività, A. Sandulli, *Proporzionalità*, in S. Cassese (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, V, Milano, 2006, 4643 s.; D.U. Galetta, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998; P.M. Vipiana, *Introduzione allo studio della ragionevolezza nel diritto pubblico*, Padova, 1993, part. 79-86; S. Cognetti, *Principio di proporzionalità, profili di teoria generale e analisi sistematica*, Torino, 2011.

(24) La quale riconosce all'art. 12, 1° comma, dello Statuto la funzione di bilanciamento fra l'interesse all'efficacia dell'attività ispettiva e il diritto del contribuente alla tutela del diritto alla libertà domiciliare.

(25) Ed in effetti, la stessa Corte di Cassazione, in altre occasioni non ha mancato di riconoscere, con riferimento al menzionato art. 52 del d.p.r. n. 633 (nella parte in cui stabilisce che “gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indichi lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono”), che: “Di fronte al chiaro tenore letterale della disposizione non è ragionevole sostenere che al difetto di autorizzazione possa supplirsi con una autorizzazione in sanatoria rilasciata successivamente, il che priverebbe di ogni valenza la prescrizione della autorizzazione preventiva. In tale linea, questa corte ha ritenuto che l'effettuazione di un accesso senza autorizzazione del capo dell'ufficio comporta l'annullamento dell'atto impositivo, ove fondato

quella ponderazione di interessi che la Corte EDU e la Corte di Giustizia ritengono debba essere fatta prima di adottare una misura che va ad interferire con il diritto alla libertà del domicilio, a maggior ragione se si conviene sul fatto che il requisito della proporzionalità possa essere spinto sino a postulare il criterio della preferenza del mezzo meno invasivo, come sembrerebbe richiedere l'art. 12 dello Statuto.

Sicché l'autorizzazione all'accesso diventa viepiù un elemento imprescindibile per la legittimità dell'azione, a prescindere da quale sia il soggetto (Agenzia delle entrate o Guardia di finanza) deputato ad esercitare un tale potere e a realizzare l'interferenza con il diritto fondamentale alla libertà del domicilio.

ANTONIO VIOTTO

solo su elementi appresi nel corso delle indagini illegittime (Cass., sez. trib., 29 novembre 2001, n. 15209)”: cfr. Cass., 7 agosto 2009, n. 18155.