



6486-.19

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

*TRIBUTI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. GIUSEPPE LOCATELLI

- Presidente - Cron. 6486

Dott. LUIGI GIOVANNI LOMBARDO

- Consigliere - Rep.

Dott. LUCIO NAPOLITANO

- Rel. Consigliere Ud. 21/12/2018

- CC

PASQUALINA ANNA

Dott.

- Consigliere -

PIERA CONDELLO

Dott. FRANCESCO FEDERICI

- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso ~~PIERLUIGI~~ proposto da:

~~PIERLUIGI~~, domiciliato in ROMA P.ZZA CAVOUR
presso la cancelleria della CORTE DI CASSAZIONE,
rappresentato e difeso dall'Avvocato ~~PIERLUIGI~~
~~PIERLUIGI~~

- ricorrente -

contro

2018

5061

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. [REDACTED] della COMM.TRIB.REG. di
AOSTA, depositata il 20/12/2011;
udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 21/12/2018 dal Consigliere Dott. LUCIO
NAPOLITANO.

201

Rilevato che:

Con sentenza n. 19/01/2011, depositata il 20 dicembre 2011, non notificata, la CTR della Valle d'Aosta accolse l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti del dott. [REDACTED] avverso la sentenza della CTP di Aosta, che aveva invece accolto i ricorsi del contribuente, separatamente proposti e quindi riuniti, avverso quattro avvisi di accertamento per gli anni d'imposta 2002, 2003, 2004 e 2005 per IRPEF, addizionale regionale all'IRPEF, IVA ed IRAP, scaturenti da attività di verifica compiuta dalla Guardia di Finanza, trasfusa nel relativo processo verbale di constatazione, svolta a seguito di accesso presso il domicilio abitazione in Italia del dott. [REDACTED] sede anche del suo studio professionale di odontoiatra. Avverso la sentenza della CTR il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a sette motivi, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Considerato che:

1. Con il primo motivo il ricorrente denuncia violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. e dell'art. 24 del d. lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), cod. proc. civ., nella parte in cui la decisione impugnata ha affermato che la questione relativa all'eccezione, dal contribuente, illegittima acquisizione di dati estratti dall'*hard disk* del *computer* ivi rinvenuto, riguardanti radiografie effettuate nei confronti dei clienti, costituiva ulteriore motivo d'impugnazione formulato con memoria aggiunta, senza che ciò potesse considerarsi reso necessario dal deposito di documenti che non fossero conosciuti dal contribuente.
2. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 52, comma 3, del d.P.R. n. 633/1972, con

riferimento all'art. 360, comma 1, n.3), cod. proc. civ., nella parte in cui la decisione impugnata aveva ritenuto sufficiente a giustificare l'acquisizione e l'esame di documenti per i quali fosse eccepito il segreto professionale l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica di cui al primo comma dell'art. 52 del citato decreto IVA, occorrendo invece la specifica (ulteriore) autorizzazione di cui al comma 3 dell'art. 52 in oggetto.

3. Con il terzo motivo il contribuente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 52, comma 6, del d.P.R. n. 633/1972, in relazione all'art. 360, comma 1, n.3), cod. proc. civ., lamentando l'erroneità della pronuncia impugnata, laddove non aveva considerato che il segreto professionale non era stato eccepito in quanto il professionista, assente al momento delle operazioni di verifica del 24 aprile 2007, aveva avuto notizia solo il 13 giugno 2007, cioè al momento della notifica del processo verbale di constatazione, che era stata acquisita dai verificatori copia dell'*hard disk* del suo *computer*.

4. Con il quarto motivo il ricorrente denuncia violazione dell'art. 70 del d.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 191 cod. proc. pen., con riferimento all'art. 360, comma 1, n. 3), cod. proc. civ., nella parte in cui la decisione impugnata ha ritenuto utilizzabili ai fini dell'accertamento documenti acquisiti in violazione di norme poste a garanzia del contribuente, come l'art. 52, in relazione alle distinte previsioni dei commi 2, 3 e 6.

5. Con il quinto motivo il ricorrente censura la sentenza impugnata per difetto di motivazione e violazione degli artt. 115, 116 e 132, n. 4, cod. proc. civ. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) e n. 5), cod. proc. civ., nella parte in cui la CTR ha affermato che l'acquisizione, eventualmente illegittima, dei documenti dell'*hard disk* è del tutto marginale ai fini della ricostruzione dei ricavi attribuiti al contribuente, non potendo delegittimare l'intera attività ispettiva



fondata anche su prove diverse, tra le quali l'acquisizione delle schede clienti archiviate.

6. Con il sesto motivo il ricorrente denuncia violazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600/1973, dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto del Contribuente), in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto infondata l'eccezione del contribuente che lamentava il difetto di motivazione degli atti impositivi che non avevano distinto le risultanze di diverse tipologie di accertamento (analitico e analitico - induttivo) sfociate nell'emanazione dei quattro atti impositivi impugnati dal contribuente.

7. Con il settimo motivo, infine, il ricorrente lamenta ancora violazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600/1973, dell'art. 2697 cod. civ., dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 e dell'art. 24 Cost., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), per non avere la sentenza impugnata rilevato il difetto di chiarezza degli atti sul presupposto che il contribuente avrebbe partecipato alle operazioni senza muovere contestazioni, con ciò accettando i contenuti del processo verbale di constatazione, senza considerare che la parte era stata assente alla verifica del 24 aprile 2007 e non aveva potuto quindi contestare l'acquisizione illegittima della copia dell'*hard disk*.

8. Il primo motivo è infondato.

Dal tenore degli atti di causa, quali riportati dal ricorrente in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, si evince che, negli originari ricorsi avverso gli atti impositivi, la doglianza di illegittima acquisizione di dati e notizie nel corso dell'accesso domiciliare era limitata all'insufficienza dell'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica ai sensi dell'art. 52, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972, trattandosi di accesso in luogo costituente anche domicilio abitazione del contribuente in Italia, a giustificare anche l'estrazione di copia dell'*hard disk* contenente dati sensibili, in

relazione alla quale i verbalizzanti avrebbero dovuto munirsi della diversa autorizzazione di cui al comma 3 dello stesso art. 52.

8.1. Non è dato cogliere, negli originari ricorsi, invece, l'ulteriore questione relativa alla violazione dell'art. 52, comma 6, del citato d.P.R. n. 633/1972 relativa all'omissione di verbale di accesso nel giorno 24 aprile 2007 in cui, come da verbale di verifica, fu acquisita dalla Guardia di Finanza, in assenza del contribuente, la copia dell'*hard disk* contenente le radiografie dei clienti e la documentazione, avente natura di contabilità parallela a quella ufficiale, ad essi inerente.

8.2. Ciò comporta che è corretta in diritto la statuizione impugnata, laddove ha ritenuto inammissibile detto motivo aggiunto in relazione al disposto dell'art. 24 del d. lgs. n. 546/1992, atteso che l'integrazione dei motivi addotti in ricorso è consentita con memoria aggiuntiva esclusivamente in caso di "deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione" (cfr. Cass. sez. 6-5, ord. 12 settembre 2018, n. 22223; Cass. sez. 6-5, ord. 13 aprile 2017, n. 9637; Cass. sez. 5, 2 luglio 2014, n. 15051; Cass. sez. 5, 15 ottobre 2013, n. 23326), circostanza non ricorrente nella fattispecie in esame.

9. Ugualmente è infondato il secondo motivo.

Non è contestata in fatto la statuizione della CTR secondo cui il segreto professionale non fu opposto dal contribuente e ciò, di per sé, induce a ritenere legittima l'estrazione della copia dell'*hard disk* del computer del contribuente pur in assenza della specifica autorizzazione di cui al comma 3 dell'art. 52 del d.P.R. n. 633/1972.

Parte ricorrente assume di non essere stata posta in condizione di opporre il segreto perché assente in occasione del nuovo accesso del 24 aprile 2007 in cui i verbalizzanti misero in atto detta operazione.

In proposito giova osservare che le garanzie difensive, anche in relazione al disposto dell'art. 12 della l. n. 212/2000, non richiedono

la necessaria presenza della parte e che, in ogni caso, anche quando il contribuente, in occasione della notifica del processo verbale di constatazione assume di avere avuto conoscenza di detta acquisizione, alcuna contestazione fu in quella sede sollevata.

Lo stesso ricorrente ha d'altronde implicitamente ammesso che, nel procedere a detta operazione di *back up* dei dati archiviati nell'*hard disk* del computer di studio, i militari della Guardia di Finanza si siano avvalsi della collaborazione del personale di studio presente, sicché anche sotto questo profilo è da escludere che detta operazione sia equiparabile ad apertura coattiva dei contenitori indicati nel comma 3 dell'art. 52 del d.P.R. n. 633/1972, che necessita dell'autorizzazione ivi prescritta (si vedano Cass. sez. 5, ord. 4 ottobre 2018, n. 24306; Cass. sez. 5, 18 febbraio 2015, n. 3204; Cass. sez. 5, 23 aprile 2007, n. 9565).

10. Il terzo motivo, col quale il ricorrente censura la violazione e falsa applicazione dell'art. 52, comma 6, del d.P.R. n. 633/1972 è inammissibile, in conseguenza di quanto già osservato a fondamento del rigetto del primo motivo, non potendo dedursi come motivo di ricorso per cassazione questione già preclusa all'esame del giudice di merito, trattandosi di questione introdotta solo con memoria senza che si fosse in presenza delle condizioni legittimanti la proposizione di motivi aggiunti in relazione al disposto dell'art. 24 del d.P.R. n. 633/1972.

11. Il quarto motivo è infondato.

Questa Corte ha in più occasioni affermato il principio secondo cui «In materia tributaria, le irritalità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento non comportano, di per sé e in assenza di specifica previsione, la loro inutilizzabilità, salva solo l'ipotesi in cui venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale» (cfr., tra le altre, Cass. sez. 5, 27 febbraio 2015, n. 4066; Cass. sez. 5, 16 dicembre 2011, n. 27149), essendosi in

proposito già rilevato che l'accesso domiciliare era stato debitamente autorizzato.

11.1. Ed ancora l'esclusione, in ambito tributario del principio d'inutilizzabilità delle prove acquisite dai militari della Guardia di Finanza, ove anche fossero state acquisite senza il rispetto delle formalità di garanzia difensiva prescritte per il procedimento penale, trova conferma nella giurisprudenza di questa Corte in forza del principio di autonomia del procedimento penale rispetto a quello di accertamento tributario (cfr. Cass. sez. 5, 24 novembre 2017, n. 28060; Cass. sez. 5, 12 novembre 2010, n. 22894), al quale ha fatto, quindi, corretto riferimento la sentenza impugnata.

12. Il quinto motivo è inammissibile.

Invero l'affermazione oggetto sul punto di censura da parte della sentenza impugnata in ordine alla ritenuta marginalità ai fini della prova delle circostanze oggetto di contestazione al contribuente, oltre ad esprimere una valutazione, congruamente motivata, riservata istituzionalmente al giudice di merito, integra peraltro una motivazione ulteriore per la sola ipotesi che l'acquisizione dei contenuti dell'*hard disk* fosse ritenuta derivante «eventualmente» da un irregolare verbale, ciò che in realtà non è stato accertato davanti al giudice di merito.

13. Il sesto ed il settimo motivo che, in relazione a profili diversi, assumono che la sentenza impugnata non abbia rilevato la carenza motivazionale degli atti Impositivi, sono anch'essi infondati.

13.1. Invero, in ordine al primo profilo illustrato nel sesto motivo di ricorso, la sentenza impugnata risulta avere fatto corretta applicazione del principio di diritto affermato da questa Corte secondo cui l'esistenza dei presupposti per l'applicazione del metodo induttivo non esclude che l'Amministrazione possa servirsi, nel corso del medesimo accertamento e per determinate operazioni, del metodo analitico di cui al primo comma dell'art. 39 del d.P.R. n. 600/1973,

oppure, contemporaneamente, di entrambe le metodologie (cfr. Cass. sez. 5, 27 giugno 2008, n. 17626; Cass. sez. 5, 18 dicembre 2006, n. 27608; Cass. sez. 5, 5 agosto 2002, n. 11686).

13.2. Peraltro, atteso che l'utilizzazione delle diverse metodologie converge in maniera indiscussa verso un risultato unitario, è da escludere che debba darsi sotto il profilo espositivo separato rilievo ad entrambe.

14. In relazione alla doglianza di cui al settimo motivo, essa riprende e sviluppa, sotto il profilo del difetto di motivazione dell'atto impositivo, la questione relativa al preteso difetto di contraddittorio in ordine all'acquisizione, nel corso dell'accesso del 24 aprile 2007, dei contenuti dell'*hard disk* del *computer* rinvenuto presso lo studio - abitazione del dott. [REDACTED].

14.1. In proposito è sufficiente osservare che il lamentato omesso rilievo da parte del giudice tributario della carenza motivazionale degli atti impositivi risulta priva di fondamento, stante l'espresso riferimento al processo verbale di constatazione, conosciuto dal contribuente perché da lui sottoscritto, in cui ugualmente alcuna contestazione venne formulata in ordine alla modalità di acquisizione dei dati anzidetti (in ordine al valore presuntivo di documenti informatici estratti legittimamente da *computer* nella disponibilità del contribuente accertato aventi evidenza di contabilità non ufficiale cfr. Cass. sez. 5, 3 ottobre 2014, n. 20902; Cass. sez. 5, 12 febbraio 2010, n. 3388).

In conclusione il ricorso va quindi rigettato.

Le spese del giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 10.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 21 dicembre 2018

Il Presidente

Dott. Giuseppe Locatelli

Locatelli G.

[Handwritten mark]

IL CANCELLIERE
Manuela dr. Marone

[Handwritten signature]

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL **6. MAR. 2019**



IL CANCELLIERE
Manuela dr. Marone

[Handwritten signature]