

Cassazione civile sez. un., 21/11/2002, n. 16424

Svolgimento del processo

L'Ufficio delle imposte dirette di Macerata, in esito a verifica fiscale effettuata dalla Guardia di finanza, e sulla base dei risultati di perquisizione domiciliare eseguita nell'abitazione di (*omissis*), socio ed amministratore della S.r.l. (*omissis*) & (*omissis*), ha contestato a detta Società di non aver operato le prescritte ritenute su versamenti in favore di personale dipendente del complessivo importo di lire 5.510.000 nel 1986 e 145.759.100 nel 1987.

La Società, impugnando tale atto, ha fra l'altro dedotto l'illegittimità della perquisizione, in quanto autorizzata dal Procuratore della Repubblica di Macerata senza che sussistessero i gravi indizi all'uopo richiesti dall'art. 52 secondo comma del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633.

Aderendo a questa deduzione, la Commissione tributaria di primo grado di Macerata ha annullato l'avviso di accertamento.

L'appello proposto dall'Ufficio è stato respinto, con sentenza n. 326/6 depositata il 5 febbraio 1998, dalla Commissione tributaria regionale delle Marche, la quale ha considerato;

che l'accesso domiciliare era stato richiesto dalla Polizia tributaria, sul rilievo che una fonte confidenziale, mantenuta anonima, aveva dato notizia della commissione di violazioni in materia d'iva e della detenzione di documentazione extracontabile;

che il Procuratore della Repubblica di Macerata, accogliendo tale richiesta, laconicamente aveva enunciato l'esigenza di sottoporre la Società a controllo fiscale e di entrare nell'abitazione dei soci;

che detta fonte anonima non poteva offrire i gravi indizi di cui al citato art. 52;

che l'illegittimità dell'accesso, in carenza di valida autorizzazione, privava di valore probatorio i documenti rinvenuti.

L'Amministrazione delle finanze, con ricorso notificato il 29 aprile 1998, ha chiesto la cassazione della sentenza della Commissione regionale.

Denunciando, con tre censure connesse, la violazione degli artt. 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, 5 della legge 20 marzo 1865 n. 2248 all. E, 23 e 33 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, 115 cod. proc. civ. e 191 cod. proc. pen., nonché l'insufficienza e l'illogicità della motivazione, la ricorrente torna a sostenere, in via principale, che il decreto del procuratore della Repubblica di autorizzazione dell'accesso domiciliare, quale atto giurisdizionale rivolto a

tutelare la personalità del contribuente, non la correttezza del rapporto tributario, non Ã" sindacabile dal giudice di tale rapporto.

Con deduzioni subordinate, lâ?Amministrazione assume che il carattere anonimo della fonte informativa comunque non tocca il potere di rilasciare lâ?autorizzazione, a seguito di un apprezzamento discrezionale ed incensurabile circa la serietÃ e lâ?attendibilitÃ della notizia, ed aggiunge che lâ?eventuale illegittimitÃ del decreto autorizzativo in ogni caso non determinerebbe lâ?inutilizzabilitÃ in causa delle prove acquisite per il tramite della perquisizione, in carenza di unâ?espressa previsione.

La SocietÃ ha replicato con controricorso ed ha depositato memoria illustrativa.

Il ricorso, inizialmente affidato alla Sezione tributaria, Ã" stato dalla medesima rimesso al Primo presidente, con ordinanza del 25 settembre â?? 20 novembre 2001 n.14614, per la particolare importanza delle questioni dibattute, e poi Ã" stato assegnato a queste Sezioni unite.

Motivi della decisione

Lâ?art. 52 secondo comma del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, in tema dâ?imposta sul valore aggiunto, consente la perquisizione dellâ?abitazione, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove di violazioni tributarie, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica e soltanto in presenza di gravi indizi delle violazioni medesime.

Lâ?art. 33 primo comma del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 rende applicabile detto art. 52 anche ai fini dellâ?accertamento in materia di imposte sui redditi.

Analoghe previsioni operano per lâ?imposta di registro e per lâ?imposta sulle successioni e donazioni, sulla scorta e nei limiti dei richiami al medesimo art. 52, effettuati, rispettivamente, dallâ?art. 51 quarto comma del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 e dallâ?art. 34 quarto comma del d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 346.

Lâ?autorizzazione del procuratore della Repubblica Ã" un provvedimento amministrativo, il quale si inserisce nella fase preliminare del procedimento di formazione dellâ?atto impositivo, ed ha lo scopo di verificare che gli elementi offerti dallâ?ufficio tributario (o dalla guardia di finanza nellâ?espletamento dei suoi compiti di collaborazione con detto ufficio) siano consistenti ed idonei ad integrare gravi indizi.

Da tale natura e da tale funzione dellâ?autorizzazione discende che il giudice tributario, davanti al quale sia in contestazione la pretesa impositiva avanzata sui risultati dellâ?accesso domiciliare, puÃ² essere chiamato a controllare lâ?esistenza del decreto del pubblico ministero e la presenza in esso degli indispensabili requisiti, tenendo conto, quanto al requisito motivazionale,

che l'apprazzamento della gravità degli indizi è esternabile anche in modo sintetico, oppure indiretto, tramite il riferimento ai dati allegati dall'autorità richiedente.

A sostegno del principio, che è in linea con l'indirizzo già espresso da queste Sezioni unite con la sentenza 8 agosto 1990 n. 8062 (poi univocamente condiviso dalla successiva giurisprudenza di legittimità), e che implica la reiezione della tesi principale dell'Amministrazione finanziaria, va osservato:

che il provvedimento in discorso appartiene ad un procedimento amministrativo e necessariamente ne assume la natura;

che il provvedimento stesso, prodromico all'accertamento ed alla connessa pretesa impositiva, incide sui diritti del contribuente, di modo che deve essere controllabile, quanto alla rispondenza formale e sostanziale al paradigma legale, dal giudice preposto alla tutela di quei diritti;

che l'autorizzazione dell'accesso nell'abitazione trova base logica nelle disposizioni dell'art. 14 della Costituzione, secondo cui la perquisizione è eccezione al canone dell'inviolabilità del domicilio da fissarsi con espressa disposizione di legge, e, quindi, non può non avere quel minimum di contenuto indispensabile per il riscontro delle condizioni poste dalla norma che prevede l'eccezione medesima, sia pure attraverso espressioni succinte o di significato implicito (in coerenza con la sua veste e con le caratteristiche di celerità e segretezza proprie della fase in cui è adottata).

Soluzioni divergenti, con sentenze rese nell'ambito di rapporti simili riguardanti sempre il Cantiere (*omissis*) (ed in corso di pubblicazione alla data del deposito della citata ordinanza di rimessione ex art. 374 cod. proc. civ.), ha invece ricevuto il quesito dell'estensione o meno del sindacato del giudice tributario alla legittimità dei criteri seguiti dal procuratore della Repubblica per l'apprazzamento affermativo dell'attitudine degli elementi addotti dall'ufficio tributario (o dalla polizia tributaria) a tradursi in gravi indizi di violazione fiscale, nonché l'ulteriore quesito, influente in caso di risposta positiva a quello precedente, della qualificabilità come indizio della notizia fornita (a voce, per telefono o per iscritto) da fonte confidenziale non identificata.

La Sezione tributaria, con le sentenze 3 dicembre 2001 n. 15230 e 17 dicembre 2001 n. 15913, ha ritenuto che il giudice deve rilevare l'invalidità del provvedimento autorizzativo, e l'invalidità derivata dell'avviso di accertamento incentrato sugli elementi raccolti mediante la perquisizione domiciliare, non solo quando il provvedimento stesso difetti di motivazione, ma anche quando offra una motivazione incongrua, come nel caso in cui ravvisi gravi indizi esclusivamente sulla base di una o più fonti confidenziali, in ragione della totale inettitudine indiziante di notizie anonime, non controllabili.

La medesima Sezione, con sentenza 1^a febbraio 2002 n. 1344, dopo aver premesso che il riscontro di gravi indizi Ã" espressione di prudente apprezzamento, con largo margine di discrezionalità da esercitarsi con riferimento alla situazione del momento dell'atto autorizzativo, ha affermato che detto apprezzamento puÃ² avvalersi anche di fonti confidenziali rimaste â??coperteâ?•, ed ha aggiunto che il giudice del rapporto tributario non puÃ² negare validitÃ e efficacia all'â??autorizzazione sostituendosi al procuratore della Repubblica nel vagliare lâ??attendibilitÃ di quelle fonti.

Il contrasto giurisprudenziale deve essere composto con adesione al primo dei riportati indirizzi, enunciandosi il principio secondo cui il giudice tributario, in sede d'â??impugnazione dell'atto impositivo basato su libri, registri, documenti ed altre prove reperite mediante accesso domiciliare autorizzato dal procuratore della Repubblica, ha il potere â?? dovere, oltre che di verificare la presenza nel decreto autorizzativo, di motivazione (sia pure concisa, o per relationem mediante recepimento dei rilievi dell'organo richiedente), circa il concorso di gravi indizi del verificarsi d'â??illecito fiscale, anche di controllare la correttezza in diritto del relativo apprezzamento, nel senso che faccia riferimento ad elementi cui lâ??ordinamento attribuisca valenza indiziaria, e, nell'esercizio di tale compito, deve negare la legittimitÃ dell'â??autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime, conseguenzialmente valutando il fondamento della pretesa fiscale senza tenere conto di quelle prove.

Detto principio Ã" desumibile dalla lettera della norma in esame, dalle ragioni cui risponde, dalla giÃ rilevata sua natura di eccezione al canone dell'â??inviolabilitÃ del domicilio.

Sotto il primo profilo, va ricordato che lâ??art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, con il primo comma, inerente all'â??accesso nei locali adibiti all'â??esercizio di attivitÃ commerciale, agricola, artistica o professionale, ovvero ad uso promiscuo, si limita a richiedere, rispettivamente nei due casi, lâ??autorizzazione del capo dell'ufficio e del procuratore della Repubblica, senza perÃ fissarne presupposti, e cosÃ stabilendo un mero adempimento procedimentale, per lâ??opportunitÃ che la perquisizione trovi lâ??avallo di autoritÃ gerarchicamente o funzionalmente sovraordinata.

Il secondo comma di detto art. 52, attinente all'â??accesso in locali diversi da quelli indicati nel primo comma, cioÃ in locali ad uso esclusivamente abitativo, richiede invece non solo lâ??autorizzazione del procuratore della Repubblica, ma anche la sussistenza di gravi indizi di violazione tributaria, e, pertanto, esige un quid pluris, rispetto alle situazioni disciplinate dal comma precedente, conferendo all'â??autorizzazione medesima la portata di provvedimento valutativo della ricorrenza nella concreta vicenda di specifici presupposti giustificativi dell'â??ingresso nell'abitazione (non di semplice nulla â?? osta da parte di un organo superiore).

I gravi indizi di violazione tributaria, nelle ipotesi contemplate dal secondo comma dell'art. 52, costituiscono dunque requisito dell'â??autorizzazione della perquisizione domiciliare, direttamente

fissato dalla legge.

La presenza di detto requisito di legge, che condiziona la validit  dell'accesso nell'abitazione e dei connessi atti di acquisizione di documenti ed altre prove, non pu  sfuggire alla verifica del giudice deputato al sindacato della legittimit  formale e sostanziale della pretesa impositiva, in quanto coinvolge la regolarit  del procedimento accertativo su cui si fonda tale pretesa.

L'indicata estensione del controllo giudiziale non si traduce, come invece ritenuto dalla citata sentenza n. 1344 del 2002, in un'arbitraria sostituzione del giudice all'autorit  amministrativa in valutazioni ad essa riservate, dato che il convincimento del pubblico ministero, circa la ricorrenza di gravi indizi giustificativi di deroga all'inviolabilit  del domicilio, esprime non esercizio di discrezionalit  amministrativa in senso proprio, a protezione di interessi trascendenti il rapporto tra fisco e contribuente, ma apprezzamento tecnico â giuridico, all'interno di quel rapporto, secondo regole di contemperamento delle contrapposte posizioni soggettive direttamente stabilite dalla legge.

Una diversa lettura della norma in esame, ove fosse in via alternativa consentita dal dato testuale e dalla ratio sopra indicata, aprirebbe dubbi di costituzionalit , e dovrebbe di conseguenza essere scartata, in applicazione del canone ermeneutico secondo cui, fra due o pi  interpretazioni astrattamente possibili, va privilegiata quella conforme ai precetti costituzionali.

L'evidenziata natura dell'autorizzazione dell'accesso domiciliare, quale rilevante compressione del diritto all'inviolabilit  del domicilio subordinata alla ricorrenza di ipotesi predeterminate, comporterebbe infatti, seguendo la tesi dell'insindacabilit  dell'apprezzamento del procuratore della Repubblica sul verificarsi in concreto di dette ipotesi, possibile violazione dell'art. 113 della Costituzione, in tema di tutela giurisdizionale dei diritti contro gli atti della pubblica amministrazione.

Acclaratasi l'inclusione nelle attribuzioni del giudice tributario del controllo sulla conformit  dell'autorizzazione ai canoni di legge in tema d'individuazione degli indizi, resta da stabilire se sia legittimo il provvedimento che ravvisi indizi (e poi li valuti gravi) in notizie anonime, provenienti da persone non identificate.

La risposta deve essere negativa, alla luce delle osservazioni che seguono.

Nella disciplina civilistica delle prove, operante anche nei rapporti e nel processo tributario in difetto di esplicite od implicite deroghe, la nozione d'indizio   ricavabile dagli artt. 2727 e segg. cod. civ., ove contemplano la prova per presunzioni, purch  gravi, precise e concordanti.

L'indizio non   prova, nemmeno presuntiva, in quanto si esaurisce nella cognizione di un accadimento diverso da quello da dimostrare, in s  non sufficiente per desumere il verificarsi di

tale fatto da dimostrare secondo parametri di rilevante probabilità logica (id quod plerumque accidit).

Più¹ indizi possono però² divenire componenti o tasselli di prova presuntiva, quando i fatti diversi cui si riferiscono presentino consistenza e modalità tali da giustificare detta valutazione di rilevante probabilità.

La notizia (verbale o scritta) di fonte non individuata e non individuabile non può² assurgere a dignità di indizio.

Una dichiarazione senza paternità, infatti, non rende noto alcun fatto, su cui poi innestare un giudizio di verosimile accadimento di un altro fatto, e può² lasciare spazio soltanto a congetture od illazioni.

Non si disconosce che la denuncia anonima, quando sia articolata e dettagliata nell'indicazione di circostanze potenzialmente riferibili al contribuente denunciato, possa elevare la semplice ipotesi del verificarsi di violazione tributaria a consistente sospetto.

Ma il sospetto non è ancora indizio, e tantomeno prova, anche se può² assumere influenza in relazione agli ampi poteri ispettivi degli uffici tributari, nel senso di consigliarne l'esercizio, se del caso, anche tramite accesso nei luoghi in cui si svolge attività tassabile (non abbisognante, come si è detto, della presenza di gravi indizi).

Ove gli atti ispettivi approdino all'acquisizione di indizi, cioè alla cognizione di circostanze di fatto astrattamente atte a convertire la mera ipotesi di evasione od elusione fiscale in un apprezzamento di possibile verificarsi di essa, si apre la facoltà di procedere alla perquisizione domiciliare (sempre che il procuratore della Repubblica reputi gravi gli indizi medesimi), così utilizzando uno strumento di indagine particolarmente delicato, per il coinvolgimento della vita privata del contribuente e del suo nucleo familiare, ma certamente più¹ efficace.

In altre parole, l'accesso all'abitazione non può² essere il primo atto ispettivo dopo una denuncia anonima, occorrendo un minimo di indagine e di riscontro, per acquisire la cognizione di fatti, sia pure dotati di semplice valore indiziario (nell'accezione dinanzi specificata).

Conferma della non qualificabilità della denuncia anonima come indizio si desume dalla considerazione che più¹ indizi, se presentino i caratteri di gravità, precisione e concordanza richiesti dalle menzionate norme del codice civile, possono implicare prova presuntiva; tale prova certamente non potrebbe essere frutto di una molteplicità di dichiarazioni di provenienza ignota, per quanto possa essere coincidente o convergente il loro contenuto.

La soluzione non può² mutare se la dichiarazione anonima o confidenziale di fonte non identificata risulti a posteriori attendibile, in ragione del rinvenimento presso il domicilio del

contribuente delle prove della violazione in base ad essa ipotizzata, dato che la legge consente la perquisizione solo se l'inchiesta dell'ufficio tributario (o della guardia di finanza) sia già pervenuta a risultati definibili come gravi indizi (cioè abbia raggiunto un *quid pluris* rispetto alla mera ipotesi dell'infrazione tributaria), e quindi esprime un inequivoco rifiuto per l'ingresso autoritativo nell'abitazione del contribuente a titolo meramente esplorativo, vale a dire allo scopo di accertare fatti al momento totalmente sconosciuti o prospettabili sulla scorta di pura supposizione.

L'inaammissibilità dell'accesso domiciliare, in presenza soltanto di denunce anonime o di informazioni confidenziali di provenienza ignota, ha trovato successivamente indiretta conferma nelle disposizioni sul giusto processo, di cui all'art. 111 della Costituzione, nel testo fissato dalla legge costituzionale 23 novembre 1999 n. 2.

L'accentuazione con dette disposizioni della tutela del contraddittorio e della parità dei contendenti non sarebbe compatibile con il riconoscimento all'amministrazione finanziaria, anche soltanto nella fase delle indagini propedeutiche alla formulazione della pretesa impositiva, del potere di tradurre proprie intuizioni ispettive, sollecitate da notizie anonime, in atti delimitativi delle posizioni soggettive del contribuente, dato che verrebbe meno per quest'ultimo, proprio per effetto delle non conoscenza e non conoscibilità di quelle fonti, la possibilità di reclamare un riscontro giudiziale sulle condizioni di legittimità dell'operato dell'amministrazione medesima.

Ad ulteriore conforto va osservato che, nella disciplina della prova nel processo penale, sono messe al bando, e comunque sono private di qualsiasi valore dimostrativo, anche nelle fasi diverse dal dibattimento, le notizie rese da confidenti non identificati, che restino ignoti, non essendo poi interrogati, né assunti a sommare informazioni, ai sensi degli artt. 203 e 267 cod. proc. pen., come riformulati dagli artt. 7 e 10 della legge 1^a marzo 2001 n. 63.

Il sostrato logico di dette disposizioni, che specificamente disconoscono consistenza anche solo indiziaria a dicerie di fonte non controllata e non controllabile (particolarmente significativo sul punto il primo comma bis del citato art. 267, sull'indoneità di quella fonte ad integrare gravi indizi al fine dell'autorizzazione di intercettazioni), non può essere colto in peculiarità esclusive del processo penale, pur considerandosi lo spessore degli interessi da esso coinvolti, ma va ricondotto a criteri generali dell'ordinamento, anche perché, quantomeno con riferimento alla perquisizione domiciliare, il bene protetto è sempre l'inviolabilità del domicilio (all'infuori dei casi espressamente previsti).

Irrinunciabili ragioni di coerenza del sistema richiedono l'operatività di analoghe regole nel processo civile, quando l'esigenza di ricerca della prova, ancorché correlata a finalità di tipo pubblicistico (quali quelle coinvolte dall'accertamento di debiti d'imposta), debba essere temperata e conciliata con la protezione di un bene di rilevanza costituzionale.

Con riguardo infine agli effetti dell'illegitimità del provvedimento di autorizzazione dell'accesso domiciliare, se adottato senza alcuna motivazione, ovvero con una motivazione giuridicamente erronea (come quella che qualifichi indizio la denuncia anonima), si rileva che la soluzione sopra anticipata, nel senso dell'inutilizzabilità a sostegno dell'accertamento tributario delle prove reperite mediante la perquisizione, trova sostanzialmente concorde la giurisprudenza di questa Corte (anche la menzionata sentenza n. 1344 del 2002 d'atto che l'eventuale illegittimità dell'accesso, esclusa nel caso da essa esaminato, non avrebbe permesso l'uso contro il contribuente dei documenti reperiti presso l'abitazione), e va qui ribadita, osservandosi:

che detta inutilizzabilità non abbisogna di un'espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo, infirma tutti gli atti nei quali si articola;

che il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione;

che l'acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore, che sia l'autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente od indirettamente responsabile.

I principi dinanzi enunciati, rispettivamente in via di conferma dell'indirizzo in passato espresso da queste Sezioni unite con la sentenza n. 8062 del 1990, e poi di composizione del contrasto insorto nella giurisprudenza della Sezione tributaria, evidenziano l'infondatezza di tutte le censure mosse dall'Amministrazione finanziaria alla sentenza impugnata, ed esigono la reiezione del ricorso.

La natura e la complessità dei problemi affrontati, nonché la presenza di divergenti orientamenti giurisprudenziali su alcuni dei quesiti definiti, rendono equa la compensazione delle spese di questa fase processuale.

P.Q.M.

La Corte, a sezioni unite, rigetta il ricorso e compensa le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio delle Sezioni unite civili della Corte di cassazione, il 17 ottobre 2002.

DEPOSITATA IN CANCELLERIA IL 21 NOV. 2002.

Campi meta

Massima : *Il giudice tributario, chiamato a decidere sull'impugnazione di un avviso di accertamento fondato su elementi probatori acquisiti tramite accesso e perquisizione domiciliare, ha il potere-dovere di esercitare il sindacato non solo sulla presenza della motivazione del decreto di autorizzazione rilasciato dal Procuratore della Repubblica ai sensi dell'art. 52, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, ma anche sulla correttezza giuridica dell'apprezzamento dei presupposti.*

Supporto Alla Lettura :

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

L'accertamento tributario (o fiscale) è il complesso degli atti della pubblica amministrazione volti ad assicurare l'attuazione delle norme impositive. L'attività di accertamento delle imposte da parte degli uffici finanziari ha carattere meramente eventuale, essendo prevista nel nostro sistema l'autoliquidazione dei tributi più importanti da parte del contribuente stesso, tramite l'istituto della dichiarazione. Gli uffici intervengono quindi soltanto per rettificare le dichiarazioni risultate irregolari o nel caso di omessa presentazione delle stesse. A seconda del metodo di accertamento utilizzato, questo può essere:

- **analitico:** attraverso l'analisi della documentazione contabile e fiscale;
- **analitico-induttivo:** cioè misto, basato su un esame documentale e presunzioni, di norma fondate su elementi gravi, precisi e concordanti, salvo in caso di omessa dichiarazione o di contabilità inattendibile/omessa;
- **induttivo:** attraverso l'utilizzo esclusivo di presunzioni che possono essere anche esclusivamente semplici;
- **sintetico:** fondato su coefficienti ministeriali.