

28804:21



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

QUINTA SEZIONE CIVILE

TRIBUTARIA

Oggetto: accesso locali del  
contribuente - necessità  
autorizzazione PM

Composta da:

Giuseppe Fuochi Tinarelli - Presidente -

Paolo Catalozzi - Consigliere -

R.G.N.

27332/2013

Giancarlo Triscari - Consigliere -

Cron. 28804

Roberto Succio - Consigliere Relatore -

AC - 10/06/2021

Giovanni Fanticini - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 27332/2013 R.G. proposto da

(omissis) rappresentato e difeso giusta delega in atti dall'avv.

(omissis) e con domicilio eletto in (omissis) presso l'avv. (omissis)

in (omissis) ;

- ricorrente -

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con  
domicilio in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura  
Generale dello Stato;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della  
Toscana n. 85/14/13 depositata il 17/09/2013, notificata in l'8/10/2013;  
Udita la relazione della causa svolta nell'adunanza camerale del  
10/06/2021 dal Consigliere Roberto Succio;

30966  
2021

**Rilevato che:**

- con la sentenza impugnata la CTR accoglieva l'appello dell'Ufficio e in riforma della sentenza di primo grado dichiarava pertanto legittimo l'atto impugnato, avviso di accertamento e contestazione per IVA ed IRAP 2007;
- ricorre a questa Corte il contribuente con atto affidato a tre motivi; resiste con controricorso l'Amministrazione Finanziaria;

**Considerato che:**

- con il primo motivo di ricorso si denuncia l'omessa motivazione ed esame della sentenza su di un fatto controverso e decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, per difetto assoluto di motivazione o motivazione apparente, ex art. 360 c. 1 n. 5 c.p.c. in relazione alla questione riguardante l'assenza – nell'autorizzazione all'accesso domiciliare – della motivazione riguardante la indicazione dei gravi indizi di violazioni finanziarie ex art. 52 c. 2 d.P.R. n. 633 del 1972; assenza della *ratio decidendi*; nullità del pronunciamento, per avere la CTR mancato di dar conto del criterio logico in base al quale ha ritenuto evincibile la correttezza sostanziale e formale dell'accesso domiciliare della GdF nell'abitazione del <sup>(omissis)</sup>;
- deve premettersi, riguardo ai motivi primo e terzo, incentrati sulla denunciata illegittimità dell'autorizzazione del PM all'accesso dei verificatori al domicilio del contribuente, che gli stessi risultano infondati per una prima ragione ad essi comune;
- la CTR infatti ha accertato che "l'abitazione del sig. <sup>(omissis)</sup>, in effetti coincideva con l'ufficio del medesimo..." (pag. 4 della sentenza gravata, quinto capoverso): pertanto trova applicazione la costante giurisprudenza di questa Corte secondo la quale (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 2444 del 05/02/2007; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 28068 del 16/12/2013; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 7723 del 28/03/2018; Sez. 5, Ordinanza n. 21411 del 06/10/2020) in tema di accertamento, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, prescritta dall'art. 52, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, ai fini dell'accesso degli impiegati dell'Amministrazione finanziaria (o della Guardia di finanza,

nell'esercizio dei compiti di collaborazione con gli uffici finanziari ad essa demandati) a locali adibiti anche ad abitazione del contribuente ovvero esclusivamente ad abitazione, è subordinata alla presenza di gravi indizi di violazioni soltanto in quest'ultima ipotesi e non anche quando si tratti di locali ad uso promiscuo;

- pertanto, in quanto trattavasi di locali appunto non utilizzati solo quale domicilio personale e familiare, ma di locali nei quali era esercitata l'attività d'impresa, nel concreto non era necessaria l'esistenza dei gravi indizi in parola per chiedersi da parte dei verificatori e concedersi da parte del PM la prescritta autorizzazione all'accesso;

- tornando all'esame del primo motivo, lo stesso risulta nondimeno infondato per una ulteriore specifica ragione;

- questa Corte ritiene (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 23824 del 11/10/2017) che l'autorizzazione del PM all'accesso domiciliare, prevista in presenza di gravi indizi di violazione delle norme tributarie, dall'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972 in materia di IVA (e applicabile anche ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi in forza del richiamo operato dall'art. 33 del d.P.R. n. 600 del 1973) costituisca un provvedimento amministrativo che 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 siano consistenti ed idonei ad integrare gravi indizi. Da tale natura e funzione dell'autorizzazione discende che il giudice tributario, davanti al quale sia in contestazione la pretesa impositiva avanzata sui risultati dell'accesso domiciliare, può essere chiamato a controllare l'esistenza del decreto del P.M. e la presenza in esso degli indispensabili requisiti, tenendo conto quanto a quello motivazionale che l'apprezzamento della gravità degli indizi è esternabile anche in modo sintetico, oppure indiretto, tramite il riferimento ai dati allegati dall'autorità richiedente;

- infatti, l'autorizzazione del PM all'accesso domiciliare, prescritta in materia di IVA dall'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, richiamato in materia di imposte dirette dall'art. 33 del d.P.R. n. 600 del 1973, mira a conciliare la rilevanza costituzionale dell'inviolabilità del domicilio,

espressamente riconosciuta dall'art. 14, c. 1, Cost., con l'esigenza dell'acquisizione degli elementi di riscontro di una supposta evasione fiscale, al fine di evitarne l'occultamento o la distruzione. Essa, quindi, deve essere giustificata dall'esistenza di gravi indizi di violazione della legge fiscale, la cui valutazione va effettuata "ex ante" con prudente apprezzamento, e deve essere, sia pure concisamente, motivata;

- nel caso che ci occupa, come si evince dal testo dell'autorizzazione trascritta in ricorso per cassazione, il PM ha dato atto di come "gli elementi esposti dal richiedente Comando nella nota in riferimento siano idonei a configurare gravi indizi di violazioni alla normativa tributaria in materia di imposta sul valore aggiunto e/o imposte sui redditi": l'obbligo motivazionale deve pertanto ritenersi qui assolto poiché sono indicate la nota e l'autorità richiedente, con la specificazione che il provvedimento trova causa e giustificazione nell'esistenza di gravi indizi di violazione della legge fiscale, la cui valutazione è dimostrato esser stata effettuata "ex ante" con prudente apprezzamento avendo il PM esaminato il contenuto della nota della GdF e riconosciutane la sufficienza e adeguatezza a legittimare l'intrusione dei verificatori nella sfera giuridica domiciliare del contribuente;
- la CTR invero dà atto di come i richiesti "gravi indizi" siano stati individuati dalla GdF (e ritenuti effettivamente tali dal PM) nella "esiguità del reddito dichiarato dal signor <sup>(omissis)</sup> e poi dal risultato di una serie di indagini preliminari svolte dal reparto operante che avevano rilevato la possibile presenza all'interno del residence <sup>(omissis)</sup> di unità immobiliari sempre a fini turistici, per le quali veniva completamente occultato il loro utilizzo ai fini d'impresa" (pag. 3 primo periodo sentenza CTR);
- in dettaglio, come evidenzia la CTR, il sig. <sup>(omissis)</sup> secondo la GdF dichiarava un reddito di euro 7.906,00 del tutto incoerente con la gestione del complesso turistico di sua proprietà e a fronte di cinque unità immobiliari ufficialmente locate per tali fini, secondo le informazioni assunte dai militari all'interno del medesimo residence ve ne sarebbero state altre destinate occultamente al medesimo scopo (ancora pag. 3 penultimo periodo sentenza CTR);

- il secondo motivo di ricorso si incentra sulla omessa motivazione ed esame della sentenza su un fatto decisivo e controverso del giudizio oggetto di discussione tra le parti, per difetto assoluto di motivazione o motivazione apparente, ex art. 360 c. 1 n. 5 c.p.c. in relazione alla questione riguardante la ricostruzione induttiva del volume d'affari desunta da documentazione extracontabile reperita in sede di accesso domiciliare; assenza della *ratio decidendi*; per avere la CTR omesso ogni valutazione logica nel giudizio senza esplicitare quindi il percorso in base al quale è stato rilevato l'accertamento del maggior reddito;

- il motivo è inammissibile;

- lo stesso infatti, in presenza di una motivazione della CTR che in concreto è superiore al c.d. "minimo costituzionale", si articola come censura diretta a denunciare l'insufficienza motivazionale (peraltro, come detto, insussistente): conseguentemente, poiché la pronuncia impugnata è stata depositata in data successiva all'11 settembre 2012, va dichiarata inammissibile;

- infatti, secondo questa Corte (Cass. Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014) la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, che qui trova applicazione in quanto la sentenza gravata è stata depositata in data 17 settembre 2013, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi al c.c., come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione;

- il terzo motivo di ricorso denuncia la violazione o falsa applicazione di legge ex art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c. in relazione all'art. 52 d.P.R. n. 633 del 1972 riguardante la motivazione *per relationem* all'autorizzazione all'accesso domiciliare acquisita esclusivamente dalla nota della GdF per avere la CTR ritenuta correttamente motivata l'autorizzazione all'accesso domiciliare operato nell'abitazione del (omissis) anche se riferita, *per relationem*, alla nota della GdF;
- il motivo è infondato, oltre che per quanto già illustrato, per una ulteriore autonoma ragione;
- invero, l'autorizzazione del PM, costituente atto non giurisdizionale ma provvedimento amministrativo, può (così come l'avviso di accertamento) essere in concreto motivata con il rimando al contenuto di altri atti quali ben possono essere, ritiene il Collegio, provvedimenti dell'Amministrazione Finanziaria (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 30560 del 20/12/2017; Sez. 5, Sentenza n. 32957 del 20/12/2018; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 14275 del 04/06/2018); il solo limite è stato individuato (Cass. sent. 3 dicembre 2001 n. 15230 e 17 dicembre 2001 n. 159135) nel difetto di motivazione e nella motivazione incongrua, come nel caso in cui si ravvisino gravi indizi esclusivamente sulla base di una o più fonti confidenziali, in ragione della totale inettitudine indiziante di notizie anonime, non controllabili né contestabili da parte del contribuente;
- conclusivamente, il ricorso è integralmente rigettato;
- le spese sono regolate dalla soccombenza;
- sussistono i presupposti per il c.d. "raddoppio" del contributo unificato per atti giudiziari;

**p.q.m.**

rigetta il ricorso; liquida le spese in euro 4.100,00 oltre a spese prenotate a debito che pone a carico di parte soccombente.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari quello dovuto per il ricorso principale a norma del comma 1 bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 10 giugno 2021.

Il Presidente  
Giuseppe Fuochi Tinarelli

*G. Fuochi Tinarelli*

