

Cass. 27.10.1998 n. 10664
Data: 28.3.2011 19.03.45

IORIO ANTONIO
SistemaIntegrato

Cass. 27.10.1998 n. 10664

Svolgimento del processo

La Amministrazione dello Stato ricorre per Cassazione deducendo due motivi avverso la sentenza n. 72/4/96 del novembre 1996 con cui la Commissione Tributaria Regionale per le Marche, ha confermato la decisione di primo grado, ha dichiarato la illegittimità delle prove raccolte in ordine ad evasioni tributarie addebitabili al sig. M.C., e del conseguente avviso di accertamento, in quanto tali prove erano state acquisite attraverso accesso nei locali destinati alla sua abitazione, accesso autorizzato dal Procuratore della Repubblica di Ancona sull'erroneo presupposto che i locali di abitazione fossero strettamente collegati ai locali dell'impresa. Mentre l'esistenza di separati accessi e separate destinazioni avrebbe resi necessari due provvedimenti autorizzativi.

Resiste il contribuente con controricorso, ed ha anche depositato memoria.

Motivi della decisione

Col primo motivo la Amministrazione sostiene la insindacabilità da parte del giudice tributario della autorizzazione all'accesso emessa dalla Procura della Repubblica; e quindi una violazione dell'art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il motivo deve essere rigettato.

Ha sostenuto, in primo luogo, la Avvocatura che le autorizzazioni all'accesso di cui si discute avrebbero natura di atti processuali penali e quindi sarebbero se mai soggette alle verifiche previste dal codice di procedura.

Per affrontare simile problematica, è opportuno considerare che l'art. 14 della Costituzione delinea un duplice ordine di ipotesi in cui è consentito procedere a perquisizioni, ispezioni o sequestri nell'ambito del "domicilio" di un soggetto.

"Perquisizioni, ispezioni o sequestri" possono - in primo luogo - essere compiuti con "le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale", ed in simili ipotesi essi vengono eseguiti o su ordine della autorità giudiziaria, o su iniziativa della autorità di pubblica sicurezza, che però abbisogna della tempestiva "convalida" della autorità giudiziaria. È chiaro come in simili fattispecie l'atto che autorizza o convalida la perquisizione viene ad inserirsi in un procedimento (quasi sempre penale), assume carattere giurisdizionale ed è soggetto ai controlli propri di tali atti.

Può naturalmente accadere che i dati acquisiti nell'ambito del processo penale siano utilizzati anche in sede tributaria; ed a questa eventualità si attaglia la massima secondo cui è consentita la utilizzazione ai fini tributari dei dati acquisiti nel corso di un processo penale, senza che al giudice tributario sia consentito sindacare la legittimità dei relativi provvedimenti assunti dal giudice penale (Cass., n. 10476 del 14 settembre 1992); mentre al giudice tributario spetterà applicare quelle disposizioni che disciplinano appunto la utilizzabilità a fini fiscali degli atti del processo penale (Cass., 29 gennaio 1997, n. 918).

In tutt'altra ottica si collocano gli accessi al domicilio di cui al terzo comma dell'art. 14 Cost., che consente alla legge speciale di prevedere accertamenti a fini economici e fiscali, pur in difetto delle incisive garanzie enunciate dal secondo comma.

Nell'ambito di questa norma costituzionale si pone l'art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972, cui rinvia l'art. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973; e giova sottolineare che nella vicenda di cui in esame si discute appunto di una ipotesi di applicazione di tale art. 52 come esplicitamente afferma la sentenza impugnata, senza che il punto sia stato contestato in sede di ricorso.

In base all'art. 52 gli Uffici delle imposte possono disporre l'accesso d'impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio d'attività commerciali, agricole, artistiche o professionali per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni. Tuttavia per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica. In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato (art. 52, primo comma seconda parte; il testo è stato modificato, ma senza innovazioni che incidano sulla odierna pronuncia, dalla legge n. 413 del 1991).

L'accesso in locali diversi da quelli indicati può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni (art. 52, secondo comma).

Siamo con tutta evidenza di fronte ad una attività di carattere amministrativo, pur se posta in essere da un organo giudiziario quale la procura della Repubblica, ed in ordine alla quale non sono applicabili le garanzie previste dal codice di procedura penale; ed infatti ben può accadere che simili accertamenti non si inseriscano in alcun processo penale.

Anche però quando il sospetto di evasione fiscale dia luogo ad procedimento penale, l'attività amministrativa regolata dall'art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 si colloca su un piano diverso e distinto rispetto alle perquisizioni di cui all'art. 250 c.p.p. (si veda la sentenza della terza sezione penale di questa Corte 16 novembre 1995, n. 3287, che nega la tutela processuale penale avverso l'autorizzazione all'accesso emessa dalla Procura della Repubblica).

Dunque l'eventuale tutela accordata al contribuente di fronte alle attività di cui al citato art. 52 non può che assumere le forme proprie del processo tributario. E carattere fondamentale di questo processo e di assumere a proprio indefettibile oggetto la contestazione di una pretesa fiscale, normalmente formalizzata in un atto di imposizione e solo eccezionalmente nel rifiuto di restituzione di un'imposta versata dal contribuente. L'art. 19 del D.L. 31 dicembre 1992, n. 546, ha ribadito che anche nel "nuovo contenzioso" l'accesso al giudice tributario è subordinato alla impugnazione di un atto o comportamento della amministrazione finanziaria tassativamente indicato dalla legge, attraverso un lungo elenco, che sostanzialmente recepisce le indicazioni elaborate dalla giurisprudenza in riferimento al D.P.R. n. 636 del 1972.

Perciò la Cassazione ha ritenuto inammissibile il ricorso avverso il provvedimento con il quale, a norma dell'art. 35 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sulla disciplina dell'accertamento delle imposte sui redditi, il presidente della commissione di primo grado aveva autorizzato gli organi dell'amministrazione finanziaria a richiedere ad istituti di credito copia dei conti intrattenuti con un contribuente, atteso che detto provvedimento, emesso nell'ambito del procedimento tributario, aveva natura meramente ordinatoria e mancava, quindi, di contenuto decisorio (Cass., 19 marzo 1984, n. 1866; Comm. Trib. Centr. 10 maggio 1991, n. 3779); del pari, il processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza non è direttamente impugnabile dinanzi alle Commissioni Tributarie, essendo sfornito di autonomia, trattandosi di atto endoprocedimentale il cui contenuto e le cui finalità consistono nel reperimento e nell'acquisizione degli elementi utili ai fini dell'accertamento. La mancata previsione della impugnabilità di tale atto non pone poi l'art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 in contrasto con gli artt. 24, 97 e 113 della Costituzione, atteso che la non impugnabilità deriva dalla sua natura di atto endoprocedimentale e la tutela giudiziaria ha modo di attuarsi in relazione all'atto terminale del procedimento (Cass., 28 aprile 1998, n. 4312).

La Avvocatura dello Stato ha però sostenuto che il principio della inutilizzabilità della prova irregolarmente acquisita sarebbe proprio esclusivamente del processo penale, e dunque l'eventuale violazione dell'art. 52 D.P.R. n. 633 del 1972 sarebbe priva di effetti.

Simile tesi, oltretutto assai dubbia sul piano della legittimità costituzionale (art. 24

Cost.), si pone però in contrasto con la costante giurisprudenza di questa Corte che afferma che gli atti in questione sono sindacabili in via incidentale nel momento in cui il giudice valuta la sufficienza e la legittima acquisizione degli elementi forniti dalla Amministrazione (cfr. Cass., Sez. Un., 8 agosto 1990, n. 8062, in relazione all'autorizzazione all'accesso del Procuratore della Repubblica). Si vedano ad esempio, da ultimo, le sentenze di questa Corte n. 1036 del 2 febbraio 1998 (secondo cui, in mancanza dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica è illegittima l'acquisizione da parte della Guardia di Finanza di documenti contenuti all'interno di una borsa posta all'interno dell'autovettura del contribuente, ancorché, portata la borsa in caserma e chiusa in un plico sigillato, l'apertura del plico sia avvenuto con il consenso del contribuente) e n. 11036 del 8 novembre 1997, secondo cui è illegittimo l'avviso di rettifica della dichiarazione del contribuente fondato su documentazione contabile rinvenuta all'interno dell'autovettura di un di lui dipendente, sottoposta a controllo da una pattuglia della Guardia di Finanza senza autorizzazione del Procuratore della Repubblica, ancorché tale documentazione sia stata consegnata spontaneamente dal dipendente stesso.

Si deve quindi procedere all'esame del secondo motivo di ricorso con cui la Amministrazione censura per violazione di legge e difetto di motivazione (art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5 art. 52 D.P.R. n. 633 del 1972) la sentenza impugnata, sostenendo la legittimità del provvedimento della Procura della Repubblica di Ancona.

Il motivo merita accoglimento.

La Commissione Tributaria Regionale delle Marche ha osservato come l'art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 delinei tre ipotesi:

- locali destinati all'esercizio d'attività commerciali, agricole, artistiche o professionali;
- locali destinati all'esercizio d'attività commerciali, agricole, artistiche o professionali ed anche ad abitazione;
- locali diversi da quelli sopraindicati, cioè ad esempio destinati esclusivamente ad uso abitativo.

Come già ricordato, nel primo caso, l'autorizzazione all'accesso viene emessa dallo stesso Ufficio Tributario; negli altri due casi occorre l'intervento della Procura della Repubblica.

Il giudice tributario ha affermato che il caso di specie rientrava nella terza ipotesi, in quanto nell'edificio in questione i locali adibiti ad abitazione e quelli adibiti ad attività commerciale sarebbero stati distinti, con in comune solo il garage, da cui si accedeva sia ai locali abitativi sia a quelli commerciali.

Ritiene invece il collegio che l'uso promiscuo si verifichi 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; e quindi sia possibile averli sotto mano per ogni evenienza, e nel contempo però detenerli in stanze abitualmente destinate al sonno, o ai pasti. Dunque la sentenza impugnata deve sotto questo profilo esser cassata.

D'altronde anche seguendo l'impostazione dei giudici tributari il risultato finale non cambierebbe, perché la autorizzazione della Procura investiva tutto l'edificio e quindi anche le parti di esso destinate, secondo la Commissione Tributaria, ad esclusivo uso abitativo. Dunque era soddisfatta anche la condizione posta dal secondo comma dell'art. 52. Il secondo comma dell'art. 52 si differenzia infatti dalle disposizioni contenute nella seconda parte del primo comma, solo perché nel capoverso è espressamente enunciato il requisito della sussistenza di "gravi indizi di violazioni". Ma la Commissione Tributaria Regionale non ha affatto dichiarato la illegittimità del provvedimento in questione per difetto di indicazione dei motivi; ed anzi non ha neppur affrontato simile questione.

Il secondo motivo di ricorso viene quindi essere accolto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo. Cassa la pronuncia

impugnata con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale delle Marche, che deciderà anche per le spese.