

Civile Ord. Sez. 5 Num. 28340 Anno 2025

Presidente: DI MARZIO PAOLO

Relatore: FRACANZANI MARCELLO MARIA

Data pubblicazione: 25/10/2025

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7932/2024 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale *pro tempore, ex lege* domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587) che la rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

CICATELLO TOMMASO, elettivamente domiciliato in Roma Via di Villa Sacchetti, 9, presso lo studio dell'avvocato MARINI GIUSEPPE (MRNGPP68T13H5010) che lo rappresenta e difende

-controricorrente-

avverso SENTENZA di CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA II GRADO LAZIO n. 5585/2023 depositata il 10/10/2023.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 25/09/2025 dal Co: MARCELLO MARIA FRACANZANI.

FATTI DI CAUSA

Con atto impositivo notificato il 20 gennaio 2018, l'Erario riprendeva a tassazione compensi non fatturati, maturati dal contribuente Tommaso Cicatello, nella sua qualità di titolare della ditta individuale di studio tecnico di infortunistica stradale.

L'avviso di accertamento seguiva pvc redatto e notificato il 22 febbraio 2016 a seguito di ispezione presso lo studio del contribuente in data 17 dicembre 2015, che quindi insorgeva lamentando la carenza di preventiva autorizzazione del Procuratore della Repubblica, necessaria trattandosi di locale promiscuo ad uso civile abitazione.

Nel particolare, veniva evidenziato lo studio consistere in una stanza di circa 15 mq, nel seminterrato dell'edificio dove il contribuente accertato abita assieme alla madre che ne è proprietaria. L'accesso al seminterrato è distinto dall'accesso all'abitazione, all'interno di un cancello e di un vialetto di ingresso comune alle due unità edilizie, insistenti nell'unico corpo di fabbrica.

I gradi di merito erano favorevoli alla parte contribuente, segnatamente la CTR rilevava che fosse stata provata con documentazione ed immagini la presenza di una porta dietro la scrivania del contribuente, che mette in comunicazione la stanza adibita a studio, priva di finestre, con la restante civile abitazione. Ne accertava così il carattere promiscuo, richiamando precedenti di questa Suprema Corte di legittimità e, per l'effetto, annullava integralmente la ripresa a tassazione, in quanto le prove erano state raccolte senza la necessaria previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica ad accedere ad un locale promiscuo.

Ricorre per cassazione l'Agenzia delle entrate con il patrocinio dell'Avvocatura generale dello Stato, agitando tre motivi di ricorso, cui replica la parte contribuente, spiegando tempestivo controricorso.

In prossimità dell'adunanza, la parte contribuente ha depositato memoria ad illustrazione delle proprie ragioni, con censura di costituzionalità delle norme a fondamento della ripresa a tassazione, richiesta di riduzione delle sanzioni per *ius superveniens*.

CONSIDERATO

1. Vengono proposti tre motivi di ricorso.

1.1. Con il primo motivo si prospetta censura ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c. per violazione dell'art. 52, primo comma, d.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 2697 c.c., laddove la CTR ha ammesso sia possibile provare circostanze sfuggite alla percezione visiva dei verificatori, peraltro senza la necessità di sollevare querela di falso. Nella sostanza, è stato consentito al contribuente di dimostrare l'esistenza della porta di comunicazione fra studio ed abitazione mediante il contratto di vendita, le planimetrie e risultanze fotografiche, peraltro successive alla data di accesso dei verificatori.

1.2. Con il secondo motivo si profila censura ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c. per violazione e falsa applicazione degli articoli 115 e 116 c.p.c., sostanzialmente criticando la violazione del valore delle prove, per aver ammesso l'esistenza del collegamento fra ufficio ed abitazione che nel pvc risulta non menzionato; altresì, pur laddove esistente il collegamento, andrebbe provato l'ulteriore requisito richiesto dalla giurisprudenza di questa Suprema Corte di legittimità, in ordine all'agevole passaggio da uno all'altro degli ambienti così comunicanti.

1.3. Con il terzo motivo si prospetta censura ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c. per violazione dell'art. 2700 c.c., concretamente dolendosi che non sia stata data prevalenza alla prova legale costituita dal pvc, fidefacente fino a querela di falso, laddove non fa menzione della porta di collegamento in questione.

2. Occorre primieramente esaminare le eccezioni di inammissibilità dei motivi di impugnazione sollevate in controricorso. Si afferma sostanzialmente il ricorso in una rivalutazione nel merito del compendio probatorio offerto dalle parti, esercitando un sindacato che è inibito a questa Suprema Corte di legittimità.

Così non è. Non si tratta in questa sede di riesaminare le prove compendiate nel giudizio di appello, ma di verificare se sia stata data la prevalenza alle une sulle altre secondo la gerarchia prevista dalla legge.

2.1. Ed infatti, la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità non già il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, bensì la mera facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, cui in via esclusiva spetta il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, di dare (salvo i casi tassativamente previsti dalla legge) prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti (v. Cass., IV, n. 8718/2005, n. 4842/2006, Cass. V, n. 5583/2011).

Vertendosi sul valore legale della prova, il sindacato richiesto a questa Corte attiene al rispetto della gerarchia delle prove. Donde i motivi sono ammissibili e possono essere scrutinati.

3. Il primo motivo è fondato e dev'essere accolto. Rinvia alla trattazione del terzo motivo il tema della fede privilegiata del pvc solo per quello che dice (e non per quello che non dice), va qui evidenziato che sussiste la lamentata violazione di legge sul regime della prova, per non aver la CTR accertato l'esistenza del collegamento casa-ufficio, all'epoca dell'accesso dei militari e la necessaria agevole comunicabilità fra i due ambienti.

La documentazione offerta dalla parte privata attiene a rappresentazioni temporalmente distinte ed eccentriche al momento di accesso nei locali. Nello specifico, sono state apprezzate documentazioni riguardanti momenti precedenti, quale

la piantina allegata all'atto di vendita, ovvero successive, quale la rappresentazione fotografica ricavata successivamente all'accesso dei militari. In entrambi i casi, tuttavia, in violazione del prudente apprezzamento della prova, il collegio di secondo grado non argomenta perché ritenga più attendibili di altri questi elementi, né ne esamina la rilevanza in comparazione con l'intero compendio probatorio.

Come si è già detto, il ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità non il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale, ma solo la facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice di merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la concludenza e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad essi sottesi, dando così liberamente la prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (Cass. 4 novembre 2013 n. 24679; Cass. 16 novembre 2011 n. 27197; Cass. 6 aprile 2011 n. 7921; Cass. 21 settembre 2006 n. 20455; Cass. 4 aprile 2006 n. 7846; Cass. 9 settembre 2004 n. 18134; Cass. 7 febbraio 2004 n. 2357).

Di tali principi non ha fatto buon governo la sentenza in scrutinio, poiché non si rinviene dalla lettura della sua motivazione il giudizio di prevalenza e le ragioni del convincimento, donde il motivo è fondato e merita accoglimento.

4. Il secondo motivo è parimenti fondato, laddove lamenta non sia stata data la prova dell'agevole comunicazione fra il locale ispezionato e la casa di abitazione (p. 19 del ricorso). Per consolidato orientamento di questa Corte, non basta che sia dimostrato il collegamento fra il locale adibito ad attività produttiva o professionale e l'adiacente locale adibito a civile abitazione, ma

occorre dimostrare che si tratti di collegamento che consenta l'agevole passaggio dall'uno all'altro. Tale profilo non è stato verificato dalla sentenza in scrutinio, facendo mal governo dei principi sanciti da questa Corte.

Ed infatti, 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 del personale 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; destinazione, quest'ultima, che ricorre non soltanto ove i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi (così Cass. V, n. 21411/2020, ma già Cass. VI-5 n. 7723/2018).

In altri termini, la sola presenza di una porta di comunicazione, peraltro non risultante dalla descrizione fatta nel pvc, non integra gli elementi del locale promiscuo, quale estensione del domicilio ai fini della necessità della previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, implicando una verifica ed una valutazione sull'agevole comunicazione fra gli ambienti, che si misura nella facilità di trasportare i documenti contabili negli ambienti dell'abitazione, di talché, per esempio, il collegamento attraverso una scala stretta e ripida potrebbe non essere considerato agevole a tale fine. Tale sindacato dev'essere svolto dal giudice di merito che risulta non averlo fatto nel caso in esame, donde il secondo motivo è fondato e merita accoglimento.

5. Non può invece essere accolto il terzo motivo, laddove il Patrono erariale si duole che dovesse essere proposta querela di falso avverso il pvc, in difetto della quale la CTR non poteva alterare la gerarchia delle prove e dare prevalenza ad evidenze diverse da quanto attestato nel pvc. Detto in altri termini, la ricorrente parte pubblica ritiene che -in ogni caso- il pvc sia assistito da fede pubblica, con valenza superiore alle altre fonti di convincimento e valida fino a querela di falso.

Così non è, poiché -da tempo- questa Suprema Corte di legittimità ha distinto -all'intero delle attestazioni dei pubblici ufficiali- quanto ha valore di prova privilegiata e quanto no.

5.1. Più precisamente, in tema di accertamenti tributari, il processo verbale di constatazione assume un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, potendosi distinguere al riguardo un triplice livello di attendibilità: a) il verbale è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'art. 2700 c.c., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonché quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese; b) quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi — e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi — esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni; c) in mancanza della indicazione specifica dei soggetti le cui dichiarazioni vengono riportate nel verbale, esso costituisce comunque elemento di prova, che il giudice deve in ogni caso valutare, in concorso con gli altri elementi, potendo essere disatteso solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti

nel giudizio, attesa la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore (così Cass. V, n. 2860/2017; cfr., altresì, cfr. n. 24461/2018 e n. 18420/2024).

Non può quindi accordarsi fede privilegiata a quello su cui il pvc tace. Detto diversamente, la mancata descrizione di un'ulteriore porta -oltre a quella di ingresso- nella stanza di lavoro del contribuente non equivale all'attestazione che una porta non ci sia: il silenzio non equivale ad attestazione negativa, assistita da fede privilegiata.

Il motivo non può quindi essere accolto.

6. Peraltro, la fattispecie in esame, occorsa fra le medesime parti e sul medesimo pcv è già stata trattata da questa Corte, con orientamento cui merita qui dare continuità.

Ed infatti, con ordinanza n. 37911/2022, in accoglimento del ricorso erariale, la sentenza di secondo grado è stata cassata con rinvio al giudice dell'appello per valutare la sussistenza di ulteriori elementi di prova dedotti dal contribuente al fine di dar contezza dell'esistenza, al momento dell'accesso della GdF, della porta di cui si è detto, ben potendo valutarsi a tali fini ulteriore documentazione – anche catastale, ad esempio - relativa ai lavori interni di realizzazione della porta in parola.

7. Stante l'accoglimento del ricorso, le doglianze espresse da parte contribuente in memoria potranno eventualmente trovare rilievo nel giudizio di rinvio.

Peraltro, per quanto attiene i profili di coerenza eurounitaria delle norme interne in tema di accessi ed ispezioni a locali ed ambienti, costituisce giusto bilanciamento delle esigenze di celerità ed efficacia delle indagini (ove la materia tributaria è collegata alla stabilità dello Stato) e tutela della persona la previsione del vaglio preventivo della magistratura requirente sulle esigenze di accesso negli spazi della vita privata del contribuente e di terzi, aspetto che

non rivela profili di illegittimità costituzionale in assenza di specifica indicazione di nuovi parametri in rapporto ai principi fondamentali della Carta.

7.1. Altresì, nel giudizio di rinvio dovranno trovare spazio, se del caso, le questioni attinenti alle sanzioni. Ed infatti, è stato ritenuto che in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la sopravvenuta revisione del sistema sanzionatorio tributario, introdotta dal d.lgs. n. 158 del 2015 e vigente dal 1° gennaio 2016 a norma dell'art. 32 del medesimo d.lgs., è applicabile retroattivamente in forza del principio del "favor rei", a condizione che il processo sia ancora in corso e che perciò non sia ancora definitiva la parte sanzionatoria del provvedimento impugnato (Cass. V, n. 8716/2021).

Tale essendo la situazione in oggetto, al giudice del rinvio competente altresì il ricalcolo delle sanzioni secondo il diverso regime introdotto dalle sopravvenute novelle normative.

8. In definitiva, il ricorso è fondato nei termini di cui in motivazione e merita accoglimento, la sentenza dev'essere cassata con rinvio al giudice di merito perché si conformi ai superiori principi enunciati.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 25/09/2025.

Il Presidente

Paolo DI MARZIO