

Verifiche fiscali e perquisizioni domiciliari: il controllo del marito inguaia la moglie

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 14 Dicembre 2007

Facciamo il punto sulla normativa e la giurisprudenza di legittimità relativa alla perquisizioni domiciliari dovute a verifica fiscale.

Verifiche fiscali e perquisizioni domiciliari: premessa

L'accesso presso l'abitazione privata del contribuente - tutelata dall'art. 14 della Costituzione - può essere effettuato solo previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica (come ribadito dalla Corte di Cassazione, fra le altre, con sentenza n. 7368 del 1° aprile 1998, depositata il 27 luglio 1998, e da ultimo con sentenza n. 9568 del 5 marzo 2007, dep. il 23 aprile 2007) e in caso di gravi indizi di violazione delle norme fiscali, conformemente a quanto disciplinato dal comma 2, dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972.



Per l'accesso in locali destinati anche ad abitazione non è necessario nessun altro presupposto legittimante, essendo in re ipsa l'accesso preordinato ad una ordinaria attività di ispezione fiscale.

In merito, la Corte di Cassazione – sentenza n. 19689 dell'1.10.2004 – ha avuto modo di fissare, ancora una volta, dei paletti precisi, operando una precisa interpretazione comparativa fra i commi 1 e 2 dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/72: mentre per l'accesso nei locali adibiti anche ad abitazione, è sufficiente la sola autorizzazione del Procuratore della Repubblica, per l'accesso nei locali esclusivamente adibiti ad abitazione, l'autorizzazione del magistrato deve essere concessa solo in presenza di gravi indizi di violazione delle norme fiscali.

Verifiche fiscali e locali promiscui

Per quanto riguarda [i locali adibiti promiscuamente ad abitazione e ad attività commerciali o agricole](#) deve trattarsi di un effettivo uso promiscuo, che si ha quando, negli stessi locali, vi è abitazione e attività d'impresa. In questi casi, si può ritenere, pertanto, che l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica sia un atto dovuto, in quanto se pur rilasciata dopo un attento esame della richiesta, non necessita della presenza di gravi indizi di evasione fiscale.

Sul punto si segnala e si rinvia per ulteriori approfondimenti sulla materia al pregevole studio operato dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 18337 del 30 maggio 2007, dep. il 31 agosto 2007, secondo cui ai fini degli accessi, ispezioni e verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria, non è richiesto il rilascio dell'autorizzazione da parte della Procura della Repubblica ai fini di accedere ad un locale adibito unicamente all'esercizio dell'attività di un soggetto passivo Iva, che sia nella sua piena ed esclusiva disponibilità ed al quale si accede soltanto attraverso altro locale adibito ad abitazione di un terzo il quale abbia prestato il consenso.

L'accesso in luoghi diversi da quelli nella disponibilità del soggetto sottoposto a controllo costituisce un aspetto particolarmente delicato della fase del controllo, atteso che, fra l'altro, i primi due commi dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, si riferiscono ai luoghi nei quali si esercita un'attività economica e alle abitazioni private, senza nulla precisare in ordine al fatto che i locali debbano appartenere al contribuente indagato o anche a terzi.

L'assoluta genericità porta a ritenere che la norma contempli anche la possibilità di effettuare l'accesso in luoghi diversi da quelli di pertinenza del soggetto verificato, qualora le esigenze istruttorie lo richiedano.

E' di conforto a tale tesi il pensiero della Commissione tributaria centrale - decisione n. 2060 del 22.1.1985 – secondo cui l'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 non limita il potere di ingresso e ispezione ai soli locali occupati dal contribuente inquisito, e della Corte di Cassazione – sentenza n. 153 del 10.1.1996 – secondo cui se l'Ufficio non potesse accedere in locali di terzi,

“sarebbe agevole per il contribuente infedele sottrarre alle verifiche la propria documentazione fiscale, bastando a ciò il semplice accorgimento di conservarla presso un'altra persona”.

In senso conforme, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 2775/2000, ha riaffermato il principio:

“se fosse precluso agli organi verificatori – nel corso di accessi debitamente autorizzati – prendere visione e, se del caso, acquisire atti e dati fiscalmente rilevanti nei confronti di terze persone (non menzionate nel provvedimento di autorizzazione), sarebbe agevole per il contribuente infedele sottrarre alle verifiche la propria documentazione fiscale, bastando a ciò il semplice accorgimento di conservarla presso un'altra persona”.

Verifiche fiscali perquisizioni personali

Ai sensi dell'art. 52, comma 3, del D.P.R. n. n. 633/1972, è in ogni caso necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina (attesa l'esigenza di ricorrere a tali procedure può insorgere improvvisamente durante le normali ricerche), per procedere, durante l'accesso, a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casaforti, mobili, ripostigli e simili.

La [perquisizione può essere eseguita su qualunque persona presente al momento dell'accesso](#), sia nei confronti dei clienti che del personale dipendente, nel caso in cui sussista il sospetto che parte della documentazione o altro materiale ritenuto utile per il controllo possa essere celato da uno dei soggetti presente all'atto dell'accesso, il quale invitato ad esibire spontaneamente quanto in suo possesso, si rifiuti e/o comunque adotti un comportamento ostruzionistico (esibizione parziale o incompleta di quanto nascosto).



Per effettuare la perquisizione personale - atto di polizia giudiziaria - è necessario che l'autorizzazione rilasciata venga notificata al soggetto da sottoporre a controllo e, si ritiene che “nelle more dell'ottenimento dell'autorizzazione, la persona da perquisire possa essere tenuta sotto sorveglianza dai verificatori” (1).

Anche per [l'apertura di cassetti e borse e quant'altro risulti protetto da chiusure](#), è necessaria l'autorizzazione del magistrato, in quanto tali beni sono attratti nella categoria concettuale del domicilio. L'eventuale assenso del contribuente – che fa venir meno la richiesta di autorizzazione al magistrato - legittima l'operato dei verificatori, consenso che dovrà essere trascritto sia nel p.v. di accesso o giornaliero che nel p.v. di constatazione, così come richiesto dalla Commissione tributaria Centrale, sez.IX, con decisione n.2841 del 10 luglio 1995.

In ogni caso, è d'obbligo che i verificatori adottino tutte le cautele del caso, atteso che la Cassazione, con sentenza n.1036 del 2 febbraio 1998, ha ritenuto che il consenso prestato possa essere [frutto di sudditanza psicologica](#).

Si registra, da ultimo, l'intervento della Cassazione - sentenza n. 9565 del 5 marzo 2007 (dep. il 23 aprile 2007) -, la quale, dopo aver ribadito che l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare è connotata da un largo margine di discrezionalità nella valutazione, che va effettuata con prudente apprezzamento ex ante, della sussistenza degli indizi e che la motivazione può essere sintetica ed è sufficiente che sia indicata la nota e l'autorità richiedente l'autorizzazione e che si espliciti che il relativo rilascio trova causa e giustificazione nell'esistenza di gravi indizi di violazione della legge fiscale da parte del legale rappresentante della società, afferma che occorre l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica solo per procedere ad "apertura coattiva" di borse, non essendo, invece, necessaria l'autorizzazione ove l'acquisizione di documenti contenuti in borse sia avvenuta con la collaborazione ed in continua presenza del figlio e della moglie del contribuente e, comunque, senza la manifestazione di alcuna contraria volontà.

In ogni caso, nel caso di accesso domiciliare, già autorizzato dall'Autorità giudiziaria, non è necessaria una ulteriore autorizzazione specifica all'apertura di cassetti e borse, per la forza attrattiva della prima autorizzazione.

Una volta valutata la sussistenza degli indizi di cui all'art. 52 del D.P.R.n.633/72, l'autorizzazione si estende all'intero domicilio. Sul punto, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 14056 del 3 maggio 2006, depositata il 16 giugno 2006 (2), in maniera netta e chiara, ha operato una distinzione:

“l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica per l'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti e simili, prevista dall'art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, richiamato dall'art.33 del D.P.R. n. 600 del 1973, è richiesta solamente nel caso di accesso disposto dagli uffici imposte nei locali della ditta, ma non anche nel caso di perquisizione domiciliare già autorizzata dall'Autorità giudiziaria, essendo

evidente che l'autorizzazione alla perquisizione domiciliare è comprensiva di ogni attività strumentale necessaria per l'acquisizione delle prove (Cass. n. 20824/2005)".

L'attività svolta dovrà essere documentata attraverso un apposito p.v. di apertura coattiva.

Invece, nel caso in cui i cassetti e gli armadi sono aperti non è necessaria l'autorizzazione, in quanto la ricerca si rivolge alla acquisizione di documenti, materiale, indizi, prove in ordine alla non corretta tenuta delle scritture contabili e alla mancata osservanza delle norme fiscali, che per loro natura potrebbero trovarsi proprio in armadi e/o cassetti.

Come è noto, la Guardia di Finanza (che svolge anche funzioni di PG) trasmette agli uffici finanziari elementi e notizie relative a indagini penali.

L'acquisizione documentale è subordinata alla previa autorizzazione dell'Autorità giudiziaria, in relazione alle norme disciplinanti il segreto nelle indagini penali. Infatti, la Guardia di finanza – ex art. 63 del D.P.R. n.633/72 -, anche in deroga all'art. 329 del C.P.P. , utilizza e trasmette agli uffici documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti, e ottenuti dalle altre forze di Polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria.

Oltre che in sede di istruttoria penale, i dati e gli elementi possono essere richiesti dall'ufficio o trasmessi dalle magistrature precedenti, anche successivamente al processo (copie di decreti di rinvio a giudizio, ordinanze e sentenze, estratti di fascicoli).

Il comma 2, dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/72, come richiamato dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/73, non prevede espressamente che i provvedimenti di autorizzazione emessi dall'A.G. debbano motivare in ordine a particolari situazioni di irregolarità fiscale o ad altri fatti o situazioni: la norma si limita a stabilire che la Guardia di Finanza

"...previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria in relazione alle norme che disciplinano il segreto, utilizza e trasmette agli Uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti direttamente o riferiti ed ottenuti da altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria".

In merito, la Suprema Corte, con la sentenza n. 3852 del 9 novembre 2000 (depositata il 16 marzo 2001), ha statuito che l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria alla trasmissione di dati e notizie acquisiti in sede di indagini non è richiesta per la garanzia di diritti del contribuente, ma per la mera tutela del segreto, cosicché la sua assenza non comporta la illegittimità degli atti di accertamento fondati sulle acquisizioni trasmesse in carenza di autorizzazione.



Pertanto, ove gli uffici vengano in possesso di dati e notizie trasmessi dalla Guardia di finanza, in assenza di autorizzazione ciò non determina l'inutilizzabilità delle prove stesse, in quanto - come abbiamo già visto - l'inutilizzabilità è categoria giuridica valida solo per il processo penale.

Successivamente, nel corso di questi anni, la stessa Corte di Cassazione ha più volte riaffermato tale principio:

- **sentenza n. 14058 del 12 giugno 2006**, secondo cui la violazione delle regole dell'accertamento tributario non comporta come conseguenza necessaria l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti, in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso;
- **sentenza n. 14055 del 16 giugno 2006**, secondo cui "l'utilizzo ai fini fiscali della documentazione acquisita nel corso di attività di polizia tributaria non è condizionato all'autorizzazione di cui all'art. 63 del d.p.r.n.633 del 1972, posta a tutela del segreto istruttorio, cosicché è irrilevante la questione relativa alla mancata produzione dell'autorizzazione stessa ovvero alla sua tardività";
- **sentenza n. 7900 del 20 febbraio 2007**, dep. il 30 marzo 2007, che nel ribadire il principio, ne ha fatto discendere la conseguenza che, la carenza di autorizzazione - che precede la trasmissione degli atti e non l'avvio delle indagini - non è suscettibile di incidere direttamente sulla legittimità dei provvedimenti fiscali emanati a seguito dell'utilizzo dei documenti, dati e notizie in tal modo acquisiti;
- **sentenza n. 8181 del 20 febbraio 2007**, dep. il 2 aprile 2007, secondo cui l'autorizzazione necessaria alla Guardia di finanza per la trasmissione ed utilizzazione al competente ufficio fiscale di documenti, dati e notizie acquisite nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria non investe il profilo dello svolgimento delle indagini quanto quello relativo alla disciplina del segreto istruttorio penale. Conseguentemente, la carenza di autorizzazione - che precede la trasmissione degli atti e non

l'avvio delle indagini - non è suscettibile di incidere direttamente sulla legittimità dei provvedimenti fiscali emanati a seguito dell'utilizzo dei documenti, dati e notizie in tal modo acquisiti.

Qualora intervengano accessi, ispezioni e verifiche, il giudice di merito è tenuto a verificare, in base alle risultanze degli atti processuali, la preventiva concessione delle autorizzazioni contemplate dalla disciplina dell'accertamento.

La Cassazione – che accoglie il ricorso dell'ufficio - , evidenzia che detta norma – art. 52 del D.P.R. n.633/72 - oltre a stabilire gli obblighi e le modalità di cooperazione della Guardia di finanza con gli uffici Iva, quale polizia tributaria - dispone che "inoltre", e cioè oltre ad espletare tali compiti di cooperazione, essa deve trasmettere agli uffici fiscali interessati "documenti, dati e notizie acquisiti ... nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria", ossia nel corso d'indagini penali. In questo secondo caso, la "previa autorizzazione" richiesta dall'art. 52 del D.P.R. n.633/72

"non si riferisce, ovviamente, allo svolgimento dell'indagine penale - essendo le funzioni di polizia giudiziaria disciplinate dagli artt. 55 e seguenti e 347 e seguenti del codice di procedura penale -, bensì alla possibilità di derogare all'obbligo del segreto istruttorio (art. 329 del codice di procedura penale) che, senza quella autorizzazione, necessariamente posteriore all'acquisizione dei documenti, dati e notizie, risulterebbe violato. Detta autorizzazione è necessaria, pertanto, al fine del corretto svolgimento dell'indagine penale, e non incide direttamente sulla legittimità degli atti impositivi assunti in base a documenti e notizie pervenuti, anche senza autorizzazione, all'ufficio erariale (Cass. n. 7208/2003, n. 3852/2001, n. 1932/1999)".

In proposito, la Corte richiama la sentenza della Corte Costituzionale n. 51/1992 che chiaramente esprime (in massima) il concetto nei termini seguenti:

"La previa autorizzazione del giudice, richiesta al riguardo, e che è appunto diretta a regolare i confini e le possibili interferenze tra l'istruttoria penale e quella tributaria, è infatti espressamente giustificata dall'esigenza di salvaguardare l'efficienza e il buon esito della indagine penale e di tutelare i diritti della persona che ad essa è sottoposta";

· **sentenza n. 8940 del 15 febbraio 2007** (dep. il 13 aprile 2006), secondo cui ai fini dell'attività di accertamento, l'utilizzazione e la trasmissione di dati, documenti e notizie penalmente rilevanti acquisiti dalla Guardia di finanza sono suscettibili di autorizzazione da parte dell'Autorità giurisdizionale soltanto allorché l'acquisizione sia avvenuta nell'esercizio di poteri di polizia

giudiziaria e non anche per l'espletamento di compiti di polizia tributaria in quanto tale provvedimento è posto a presidio della segretezza e riservatezza dell'indagine penale, e

“anche nella prima ipotesi, poiché l'autorizzazione è posta a tutela della riservatezza delle indagini penali e non dei soggetti coinvolti nel relativo procedimento o di terzi, nessuna conseguenza può derivare dalla sua eventuale mancanza, che, se può avere riflessi anche disciplinari a carico del trasgressore, non tocca l'efficacia probatoria dei dati trasmessi, né implica l'invalidità dell'atto impositivo adottato sulla scorta degli stessi (Cass. n. 5557 del 2000, n. 15914 del 2001, n.15538 e n. 16788 del 2002, n. 14058 del 2006; in tema di Iva, Cass. n.28695 del 2005)”;

- **sentenza n. 13213 del 24 aprile 2007**, dep. il 6 giugno 2007, secondo cui l'eventuale mancanza dell'autorizzazione di cui all'art. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973 circa l'utilizzazione degli elementi acquisiti nel corso dell'indagine per fatti penalmente rilevanti non è suscettibile di inficiarne validità ed efficacia probatoria in quanto tale adempimento è strumentale alla tutela del segreto istruttorio.

Verifiche fiscali e perquisizioni domiciliari: la sentenza della Cassazione n. 22119/2007

Merita di essere evidenziata la sentenza n. 22119 del 20 settembre 2007 (dep. il 22 ottobre 2007), della Corte di Cassazione, secondo cui la Guardia di finanza può procedere all'acquisizione ai fini fiscali di documenti che si trovi a detenere a seguito del dissequestro disposto dal giudice penale, senza che occorra alcuna autorizzazione, in quanto con il provvedimento di dissequestro l'Autorità penale ha mostrato di non ritenere i documenti in questione utili all'indagine e non ricorre l'ipotesi, costituzionalmente protetta, di accesso al domicilio privato.



Infatti,

“la Guardia di finanza, in funzione di polizia tributaria, non acquisì direttamente le agende procedendo senza autorizzazione a perquisizione domiciliare, bensì le ebbe

nelle mani per effetto di dissequestro disposto in sede penale: caso in cui l'utilizzazione dei documenti non è assoggettata dalla legge ad ulteriore autorizzazione, non essendo necessaria una perquisizione domiciliare per acquisirli e, pertanto, non ricorrendo l'ipotesi, costituzionalmente protetta, di violazione del domicilio privato".

In pratica è possibile la trasmigrazione nel processo tributario degli elementi acquisiti in sede penale, senza che sia necessaria la conformità alle regole proprie degli accertamenti tributari.

Nel caso specifico, **la documentazione acquisita a seguito di perquisizione domiciliare del marito, sottoposto ad indagini penali, è stata utilizzata per contestare irregolarità fiscali carico della moglie.**

Gianfranco Antico

12 Dicembre 2007

NOTE

(1) PEZZUTO-SCREPANTI, in " La verifica fiscale", Il Sole24ore, Milano, 2002, pag.72. Sul punto la Corte di Cassazione, con sentenza n. 20253 del 19 ottobre 2005, ha ritenuto inutilizzabile la documentazione extracontabile acquisita dai verificatori attraverso una perquisizione personale seguita senza specifica autorizzazione dell'A.G., escludendo che possa sussistere il silenzio assenso.

(2) Commentata da ANTICO, Aprire borse e cassetti si può, in " Fiscooggi", edizione del 21 luglio 2006