
Garanzie di assistenza tecnica in sede di accesso ed ispezione fiscale

di [Giuseppe Bennici](#)

Pubblicato il 8 Giugno 2013

il contrasto all'evasione fiscale si attua anche fornendo al Fisco (inteso come amministrazione) poteri di ispezione e verifica: quali sono le garanzie che spettano al contribuente in tale fase?

Nel novero delle prerogative e dei poteri degli organi preposti all'accertamento in materia fiscale, grande rilevanza assumono le disposizioni che a vario titolo incidono nella sfera personale oltre che economica dei contribuenti e per i quali l'ordinamento tributario, sotto l'aspetto economico, e l'ordinamento penale, per quanto riguarda la sfera dei diritti inviolabili, dispongono delle tutele di favore a salvaguardia delle libertà dell'individuo garantite a livello Costituzionale.

Libertà economica e libertà personale del contribuente si intrecciano con le disposizioni che a vantaggio dell'Amministrazione finanziaria possono essere attivate al fine di salvaguardare la pretesa tributaria sia con riferimento alle II.DD (in genere DPR 600/1973) sia a quelle indirette (DPR 633/1972).

In materia di ricerca dei mezzi della prova in campo tributario le disposizioni principi contenute nell'art. 52 del DPR 633/1972, per come richiamate dall'art. 33 del DPR 60/1973, prevedono, tra l'altro, la possibilità della ricerca dei mezzi di prova "*dell'illecito fiscale*" dal lato dell'Amministrazione finanziaria, ovvero della "*dimostrazione della corretta determinazione della capacità contributiva*" dal lato del contribuente, attraverso la possibilità di accedere in luoghi diversi da dove in via esclusiva il contribuente svolge la propria attività imprenditoriale o professionale per eseguire ispezioni e verificazioni fiscali.

Il quadro delle disposizioni concernenti la violazione ovvero la tutela dell'inviolabilità delle libertà personali, nel caso di specie coincidenti con l'accesso presso un luogo adibito parzialmente o esclusivamente a sede di dimora privata dello stesso contribuente e della propria famiglia può essere così rappresentato:

Costituzione art. 13, c. 1	<i>Non è ammessa forma alcuna di detenzione, di ispezione o perquisizione personale, né qualsiasi altra restrizione della libertà personale, se non per atto motivato dell'autorità giudiziaria e nei soli casi e modi previsti dalla legge.</i>
Costituzione art. 14	<i>Non vi si possono eseguire ispezioni o perquisizioni o sequestri, se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale. Gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali.</i>
Costituzione art. 15	<i>La libertà e la segretezza della corrispondenza e di ogni altra forma di comunicazione sono inviolabili. La loro limitazione può avvenire soltanto per atto motivato dell'autorità giudiziaria con le garanzie stabilite dalla legge.</i>
Art. 52, c. 1 DPR 633/1972	<i>Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. 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.</i>

Art. 52, c. 2 DPR 633/1972	<i>L'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.</i>
Art. 52, c. 3 DPR 633/1972	<i>È in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, cassaforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale.</i>
Art. 63 DPR 633/1972	<i>La Guardia di Finanza coopera con gli uffici dell'I.V.A. per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento della imposta e per la repressione delle violazioni del presente decreto, procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli uffici, secondo le norme e con le facoltà di cui agli artt. 51 e 52</i>

Art. 70, c. 1	<i>Per quanto non è diversamente disposto dal presente decreto si applicano, in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni, le norme del codice penale e del codice di procedura penale, della legge 7 gennaio 1929, n. 4 e del regio decreto-legge 3 gennaio 1926, n. 898, e successive integrazioni</i>
DPR 600/1973	
Art. 75, c. 1	
DPR 633/1972	

In materia di accessi ed ispezioni tributarie trovano esclusiva applicazione le disposizioni di cui all'art. 52 del Dpr 633/1972 ma in materia di libertà personali, quantunque in relazione alla ricerca di mezzi di prova forieri di celare base imponibile evasa, a cui correlare violazioni di natura pecuniaria e solo nelle ipotesi di sconfinamento nelle prescrizioni del D.Lgs 74/2000 anche di natura restrittiva, non potrà che farsi riferimento al richiamato art. 70 del DPR 600/1973; L'esplicito riferimento alle disposizioni di natura penale e alle procedure ad esse correlate, si interfaccia, come premesso, con la necessità di vagliare poteri e prerogative proprie degli organi dell'Amministrazione finanziaria ed il diritto di difesa garantito al singolo individuo sia nella qualità di cittadino dello Stato e sia nella qualità di contribuente.

Con particolare riferimento alla difesa del contribuente in sede di accessi ed ispezioni, la problematica dell'intreccio si verificherà tutte le volte in cui la prova fiscale, per essere acquisita, involga nella necessità da parte dei preposti Organi inquirenti di abbandonare la prassi esclusivamente di tipo fiscale e quindi, prettamente documentale, e sfoci nella necessità di acquisire mezzi di prova con modalità tipiche di "polizia tributaria" secondo le prescrizioni di cui al Capo II della legge n. 4 del 1929, disposizioni anchesse richiamate sempre dall'art. 70 del Dpr 600/1973.

Alla luce di come l'accesso e l'ispezione venga condotta quindi, in materia di difesa del contribuente sorge il dubbio se la prescrizione dell'art. 12, comma 2 della legge 212 del 2000 ovvero, la possibilità per il contribuente di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria sia di per se sufficiente anche nelle ipotesi di restrizione delle libertà personali.

Il diritto di difesa previsto dall' art. 12 della legge 212/2000, per "sottinteso" rinvia alle disposizioni del D.Lgs 546 del 1992, e nello specifico all'art. 12 dove sono individuati i soggetti abilitati all'assistenza tecnica.

Le disposizioni previste dal codice di procedura penale, nella parte in cui vengono rubricate i mezzi di ricerca delle prove, Libro Terzo, Titolo III, Capo I e II, gli articoli di riferimento in merito alle ispezioni e perquisizioni, quale

garanzia di difesa per il cittadino, prevedono *"la facoltà di farsi assistere da persona di fiducia, purchè questa sia prontamente reperibile e idonea a norma dell'articolo 120"* del c.p.p..

Il richiamo all'art. 120² del c.p.p., si sotanzia nella necessità che il soggetto chiamato sia idoneo quale testimone ad atti di un procedimento di natura penale ma in materia di difesa sostanziale, volendo fare il parallelo con le prerogative di difesa richiamate dall'art. 12 dello statuto del contribuente, è chiaro che in materia penale la difesa del soggetto sottoposto a procedure di restrizione delle libertà personali sia demandata *"alla persona di fiducia"* da intravedersi per la garanzia prescritta dall'art. 24, comma 2 della Costituzione e dall'art. 96 del c.p.p., al difensore abilitato da individuarsi nella figura di un avvocato.

In tema di garanzie difensive in sede di ispezioni e perquisizioni secondo le disposizioni dell'art. 356 c.p.p. si prevede la sola facoltà del difensore di assistere alle operazioni ispettive non costituendo, tuttavia, violazione dei diritti di difesa né il mancato avviso al difensore né l'inizio delle operazioni in assenza di quest'ultimo (cfr. Cassazione del 23.10.92).

Stando così le cose, e sintetizzando, potrebbe racchiudersi ogni ragionamento nella seguente schematizzazione:

Procedimento	Norma	Soggetto abilitato alla difesa
Art. 52, c. 1, Dpr 633/1972	Locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460	Art. 12 D.Lgs 546/1992
Art. 52, c. 1, Dpr 633/1972	Locali che siano adibiti anche ad abitazione	Art. 12 D.Lgs. 546/1992; Art. 120 c.p.p.

Art. 52, c. 2, Dpr 633/1972	L'accesso in locali diversi da quelli indicati nel comma 1	Art. 120 c.p.p.
Art. 52, c. 3, Dpr 633/1972	Per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale	Art. 120 c.p.p.

Situazione particolare si verifica quando ad effettuare le operazioni di accesso ed ispezione siano i militari della GdF i quali, nonostante si attivino con fine di reperire materiale probante ai fini fiscali gli stessi possono compiere, di propria iniziativa, atti perquisizione e sequestri ai sensi degli artt. 352 e 354 del c.p.p., in ordine ai reati di natura non fiscale ove si ravvisi la flagranza di un reato diverso (cfr. Cassazione del 26.01.2006 n. 671).

Di fatto, quindi, in tutte le ipotesi in cui l'accesso e l'ispezione sia diversa dal mero controllo formale della contabilità economica e fiscale, ancorchè alla ricerca di elementi sostanziali di evasione, sembra che la sola garanzia di assistenza tecnica delegata ad un commercialista o ragioniere ovvero al soggetto individuato dall'art. 12 del D.Lgs 546/1992 diverso da un avvocato, scadrebbe nel difetto di difesa per il contribuente, con la previsione di intravedersi l'illegittimità dell'intera procedura di acquisizione della documentazione probante (fr. Cassazione del 4.11.2008, n. 26454) salvo che in sede di accesso, con la notifica del provvedimento autorizzatorio rilasciato dall'autorità giudiziaria, il contribuente venga informato non solo da quanto prescritto dall'art. 12 delle legge 201/2000 ma anche della facoltà prescritte dall'art. 120 del c.p.p. come richiamato dall'art. 245 e segg. del c.p.p..

A tal riguardo, giova ricordare che la Corte di Cass. del 3.12.1997, ebbe a chiarire l'indipendenza del procedimento penale rispetto al procedimento tributario alché, secondo la pronuncia dell'epoca, trattandosi l'ispezione tributaria una attività amministrativa, il mancato rispetto della procedura in sede di accesso, può essere considerata solo causa di invalidità dell'accertamento fiscale ma non riverbera i suoi effetti sull'accertamento penale in quanto i fatti raccolti sono sempre utilizzabili come *notitia criminis* (sulla stessa posizione la Cassazione del 22.03.2007 n. 12017).

In conclusione un richiamo va fatto alla differenza *qualificata* tra l'assistenza tecnica legata alla figura di *garanzia* del professionista abilitato alla difesa tributaria o penale e l'assistenza tecnica effettuata da un delegato dell'imprenditore quale suo ausiliario; infatti, nulla osta che alle operazioni di accesso ed ispezione per motivi di ordine fiscale possano assistere dipendenti e collaboratori dell'imprenditore quali soggetti che materialmente gestiscono le singole fasi di

operazioni i cui effetti possono avere riflessi contabili/fiscali. Non vi è dubbio che in quest'ultima fattispecie si collocano tutti gli altri soggetti, non individuati dall'art. 12 del Dlgs 546/1992, che la normativa fiscale identifica quali rappresentanti ed assistenti del contribuente al cospetto degli Uffici finanziari ai sensi dell'art. 63 del DPR 600, ovvero altri soggetti non alle dirette dipendenze dell'imprenditore la cui assistenza o dichiarazione potrà essere assunta quale informazione derivante da terzo soggetto con i limiti di affidabilità ed utilizzo individuati dalla giurisprudenza .

8 giugno 2013

Giuseppe Bennici

1

Per effetto dell'art. 35, comma 24 del DL 23/2006, l'art. 53bis del DPR 131/1986, in materia di imposte di registro, estende i poteri di cui all'art. 31 e segg. Del DPR 600/1973 alle imposte di registro ed ipocatastali (D.Lgs 347/1990)

2

Non possono intervenire come testimoni ad atti del procedimento:

a) i minori degli anni quattordici e le persone palesemente affette da infermità di mente o in stato di manifesta ubriachezza o intossicazione da sostanze stupefacenti o psicotrope. La capacità si presume sino a prova contraria;

b) le persone sottoposte a misure di sicurezza detentive o a misure di prevenzione.

3

Cfr. Corte Costituzionale, Sent. n. 18 del 2000. Per un approfondimento sulla questione si veda ['Dichiarazioni di terzi per difendersi dall'accertamento sintetico'](#) di R. De Marchi 02.05.2013 su [www.https://www.commercialistatelematico.com](https://www.commercialistatelematico.com).