
Accessi presso i locali dell'attività: le regole che la Guardia di Finanza deve rispettare

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 3 Agosto 2015

La Guardia di Finanza, in quanto polizia tributaria, può sempre accedere negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verifiche e ricerche.

Le regole che la Guardia di Finanza deve rispettare in occasione di accessi presso i locali dell'attività, quelli destinati ad abitazione privata e quelli promiscui

Con la sentenza n. 6232 del 27 marzo 2015 (ud. 16 febbraio 2015) la Corte di Cassazione, dopo aver ricordato che

“- ai sensi della L. n. 4 del 1929, art. 35 - la Guardia di finanza, in quanto polizia tributaria, può sempre accedere negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche, per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi e dai regolamenti in materia finanziaria, non necessitando, a tal fine, di autorizzazione scritta (Cass. 16661/11 e 16017/09)”,

ha confermato che “l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica è prescritta, invece, dall'art. 52 del decreto IVA, ai fini dell'accesso a locali adibiti anche ad abitazione del contribuente ovvero esclusivamente ad abitazione ed 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 (Cass. 2444/07).

La destinazione promiscua ricorre non soltanto nell'ipotesi in cui 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 (Cass. 28068/13). A detta autorizzazione, non sono applicabili le

garanzie previste dal c.p.p. essendo espressione di attività amministrativa (Cass. 10664/1998)”.

Gli accessi della Guardia di Finanza - Brevi note

L'art. 35, della L. n. 4/1929, prevede che

“per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi o dai regolamenti in materia finanziaria, gli ufficiali o gli agenti della polizia tributaria hanno facoltà di accedere in qualunque ora negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad un'azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche”.

Fermo restando, quindi, che la G.D.G, quale polizia tributaria, può sempre accedere, l'accesso da parte dei verificatori va effettuato con apposita autorizzazione scritta, rilasciata dal capo dell'ufficio che ordina la verifica.

L'autorizzazione deve contenere:

- il nominativo e i poteri del soggetto che dispone la verifica;
- l'ordine di accedere;
- l'indicazione del soggetto da verificare;
- le ragioni del controllo;
- le effettive esigenze d'indagine esterna;
- l'indicazione che la verifica, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, si svolgerà durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento dell'attività stessa nonché alle relazioni commerciali o

professionali;

- le annualità da verificare;
- la data dell'inizio della verifica;
- la sottoscrizione del soggetto che autorizza la verifica.

L'accesso può avere luogo nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali e agricole.

L'accesso presso l'abitazione privata del contribuente (tutelata dall'art. 14 Cost.) può essere effettuato solo previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, e in caso di gravi indizi di violazione delle norme fiscali, conformemente a quanto disciplinato dal comma 2, dell'articolo 52 del D.P.R. n. 633/1972.

Per l'accesso in locali destinati anche ad abitazione non sono necessari i gravi indizi, 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 operare una precisa interpretazione comparativa fra i commi 1 e 2 dell'articolo 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.

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 rileva che la stessa Cassazione, con sentenza n. 9611 del 21 marzo 2008 (dep. l'11 aprile 2008), ha affermato che l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso ai locali, necessaria per entrare in quelli destinati promiscuamente ad abitazione ed all'esercizio di attività commerciali, non richiede la enunciazione di "gravi indizi" di violazione delle norme in materia di IVA.



La sentenza impugnata aveva ritenuto che il provvedimento del Procuratore della Repubblica, che autorizzava l'accesso presso altro locale locato a società in liquidazione adibito anche ad abitazione del ricorrente, ai sensi dell'art. 52, del D.P.R. n. 633 del 1972, fosse illegittimo in mancanza nella motivazione dell'atto della indicazione del requisito dei gravi indizi e di conseguenza ha ritenuto che ne derivasse la nullità dell'avviso di rettifica IVA fondato su documentazione acquisita in detto accesso.

I giudici di Cassazione danno lettura del dettato normativo di riferimento:

“come si evince dalla lettura comparata dei due commi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, che recitano: gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di 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.

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. 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.

Manca, infatti, nel comma 1, la previsione del requisito dei gravi indizi e la ragione è evidente in quanto basterebbe adibire ad abitazione parte dell'ufficio per rendere più difficile l'accesso a questo”.

Ancora, con la sentenza n. 21974 del 16 ottobre 2009 (ud. dell'11 giugno 2009) la Corte di Cassazione ha ritenuto che costituisce ius receptum nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo il quale l'autorizzazione all'accesso domiciliare rappresenta un provvedimento amministrativo endoprocedimentale e strumentale rispetto all'avviso di accertamento e dal quale deve rilevarsi la sussistenza degli elementi atti ad assumere natura di gravi indizi, attesa la inviolabilità del domicilio ex art. 14 Cost..

Al giudice tributario è devoluto non semplicemente il controllo sull'adempimento dell'obbligo di motivazione del decreto di autorizzazione ma altresì l'apprezzamento circa la valenza indiziaria degli elementi indicati quali gravi indizi. La giurisprudenza della Corte (alla quale il collegio intende assicurare continuità in assenza di valide ragioni per discostarsene)

“ha infatti affermato che l'autorizzazione del procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare, prevista, in presenza di gravi indizi di violazioni delle norme tributarie, dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 2, in materia di imposta sul valore aggiunto (reso applicabile anche ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi dal richiamo operato del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33), costituisce 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 (o dalla guardia di finanza nell'espletamento dei suoi compiti, in collaborazione con detto ufficio) siano consistenti ed idonei ad integrare gravi indizi”.

Da tale natura e funzione dell'autorizzazione discende, anche in considerazione del fatto che l'autorizzazione trova base logica nell'art. 14 Cost. sull'inviolabilità del domicilio, 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 pubblico ministero e la presenza in esso degli indispensabili requisiti, tenendo conto, quanto al requisito 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 (v. tra le altre per tutte S.U. n. 16424 del 2002 e, da ultimo, Cass. n.

6836/2009).

E con la sentenza n. 631 del 18 gennaio 2012 (ud. 23 novembre 2011) la Corte di Cassazione ha affermato che siamo nell'ambito dei

“vizi c.d. formali dell'atto impugnato, categoria nella quale va ascritto anche il vizio di invalidità del provvedimento autorizzativo, emesso dal PM - ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 2 - in difetto di 'gravi indizi di violazione di norme tributarie', in quanto volto ad inficiare l'atto presupposto della verifica e dunque ad interrompere il necessario collegamento funzionale con l'atto terminale del procedimento impositivo, e che viene pertanto a configurarsi come vizio di invalidità del procedimento amministrativo idoneo a determinare l'annullamento per illegittimità derivata (così Corte Cass. SU n. 6315/2009 cit.) dell'atto consequenziale impugnato”.

Nello stesso senso si è espressa la sentenza n. 17957 del 19 ottobre 2012 (ud 5 luglio 2012), con cui la Corte di Cassazione ha confermato che l'autorizzazione domiciliare necessita dei gravi indizi. Afferma la Corte che

“l'autorizzazione del procuratore della Repubblica, prescritta dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, commi 1 e 2, ai fini dell'accesso degli impiegati dell'amministrazione finanziaria (o della guardia di finanza, nell'esercizio dei compiti di collaborazione con gli uffici finanziari a essa demandati) a locali adibiti anche ad abitazione del contribuente o a locali diversi (cioè adibiti esclusivamente ad abitazione), è sempre necessaria.

Essa rimane subordinata alla presenza di gravi indizi di violazioni tributarie in quest'ultimo caso, vale a dire per l'accesso in locali 'diversi' in quanto solo abitativi (cfr. per utili riferimenti Cass. n. 16570/2011; n. 2444/2007; n. 10664/1998)”.

Per la Corte

“è pacifico che l'autorizzazione all'accesso da parte dell'autorità giudiziaria, in quanto diretta a tutelare l'inviolabilità del domicilio privato, e quindi, indirettamente, lo spazio di libertà del contribuente, rileva alla stregua di candido sine qua non per la legittimità dell'atto e delle relative conseguenti acquisizioni (cfr. Cass. n. 6908/2011).

Giacchè il principio di inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita si applica anche in materia tributaria, in considerazione della garanzia difensiva accordata, in generale, dall'art. 24 Cost. (v. Cass. n. 8181/2007; n. 19689/2004)".

Il giudice tributario, pertanto, in sede di impugnazione dell'atto impositivo basato su libri, registri, documenti e altre prove reperite mediante accesso domiciliare autorizzato dal procuratore della Repubblica, ha il dovere,

“oltre che di verificare la presenza, nel decreto autorizzativo, di una motivazione - sia pure concisa o per relationem mediante recepimento dei rilievi dell'organo richiedente - circa il concorso di gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale, anche e soprattutto di controllare la correttezza in diritto del relativo apprezzamento; e quindi di verificare che codesto abbia fatto riferimento a elementi cui l'ordinamento attribuisca effettiva valenza indiziaria”.

Di conseguenza,

“se nell'esercizio di tale compito, il giudice deve negare la legittimità dell'autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime, valutando conseguentemente il fondamento della pretesa fiscale senza tenere conto di quelle prove (v. Cass. n. 21974/2009)”.

Pertanto, laddove nel giudizio tributario non sia dall'amministrazione finanziaria prodotta la richiesta di accesso degli organi accertatori, cui sia stata correlata l'autorizzazione del pubblico ministero, non viola la disposizione di cui all'art. 2697 c.c. il giudice tributario che reputi in tal modo impedita la verifica della effettiva esistenza di gravi indizi a presidio dell'autorizzazione concessa.

E da ultimo, la Corte di Cassazione, con la sentenza 6 marzo 2015, n. 4580, ha confermato che in presenza di locali comunicanti si realizza la promiscuità. Nel caso di specie, la CTR ha accertato

“la contiguità dell'abitazione secondaria con i locali in cui era ubicata la sede della contribuente e ciò anche in relazione alla mancanza 'di delimitazione' tra le stesse; e, conseguentemente, la CTR ha statuito in diritto che l'autorizzazione, riguardando la sede legale e le sue pertinenze, contemplava anche l'abitazione suddetta”.

Per la Corte, il risultato cui è giunta la CTR è conforme alla giurisprudenza del Consesso, che ha avuto modo in più occasioni di chiarire che

“non è necessaria alcuna autorizzazione in caso di promiscuità tra luogo di esercizio dell'attività e abitazione o altro luogo; e che la ridetta promiscuità 'ricorre non soltanto nell'ipotesi in cui 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' (Cass. sez. VI n. 28068 del 2013; Cass. sez. trib. n. 2444 del 2007)”.

Pertanto, sullo specifico punto la sentenza della CTR è stata in effetti conforme a diritto,

“in quanto la 'contiguità' alla sede legale accertata dalla CTR, realizzava quella 'promiscuità' che consente l'accesso anche in assenza di autorizzazione del PM”.

Leggi anche:

[Accesso domiciliare illegittimo: un caso pratico](#)

[Accesso illegittimo: utilizzabili comunque le dichiarazioni del contribuente](#)

[Verifica fiscale: è ok l'accesso dei verificatori presso la sede amministrativa](#)

3 agosto 2015

Francesco Buetto