

Accesso all'azienda comunicante con l'abitazione

di **Antonio Gigliotti**

Publicato il 9 novembre 2011

in questa particolare situazione, in caso di verifica fiscale è sempre necessario che il Fisco ottenga l'autorizzazione della Procura della Repubblica, prima di accedere ai locali

Guardia di Finanza o impiegati dell'Amministrazione finanziaria devono sempre dotarsi dell'**autorizzazione** della Procura per procedere alla **perquisizione di un'azienda comunicante con l'abitazione** dei titolari.

Nei cd. "locali diversi", come l'abitazione, l'accesso della Guardia di Finanza è lecito solo in presenza di **gravi indizi**. Sono questi i principi espressi dalla Cassazione nella **sentenza n. 16570 del 28 luglio 2011**.

Premessa

Con la **sentenza n. 16570 del 28 luglio 2011** la Corte di Cassazione ha stabilito che la Guardia di Finanza o gli impiegati dell'Amministrazione finanziaria devono sempre dotarsi dell'**autorizzazione** della Procura per procedere alla **perquisizione di un'azienda comunicante con l'abitazione** dei titolari.

Nei cd. "locali diversi", come l'abitazione, l'accesso della Guardia di Finanza è lecito solo in presenza di **gravi indizi**.

Vicenda

La vicenda ha interessato una piccola azienda alla quale erano state contestate, in seguito a un'ispezione della Guardia di Finanza, delle fatture false.

Nel caso in esame l'accesso posto in essere dalla Guardia di Finanza non era stato autorizzato dal procuratore della Repubblica, nonostante i locali dell'azienda fossero comunicanti con l'abitazione del titolare.

Per la CTP la semplice comunicazione fra azienda e abitazione non può determinare la classificazione di locale ad uso promiscuo.

La CTR ha poi ribaltato la sentenza di primo grado.

Veniva, pertanto, proposto ricorso in Cassazione dall'amministrazione finanziaria.

Cassazione, sent. n. 16570 del 28.07.2011

La sezione tributaria della Cassazione ha integralmente respinto il ricorso dell'Amministrazione affermando che il solo fatto che i locali fossero comunicanti rende **necessaria per la perquisizione l'autorizzazione della procura**.

Pertanto, sia l'accesso che gli atti consequenziali sono stati ritenuti invalidi e insuscettibili di produrre effetti.

Luogo dell'ispezione

La Corte ha, innanzitutto, rilevato **l'uso promiscuo** del luogo in cui era avvenuta l'ispezione, il quale era al contempo sede dell'impresa e (locali comunicanti) luogo di abitazione.

Come sostenuto dalla giurisprudenza, la relativa destinazione "sussiste 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 dei documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi". In tali casi, **è sempre necessaria l'autorizzazione da parte della Procura.**

Autorizzazione

Infatti, in tema di accertamento dell'Iva, l'autorizzazione del procuratore della Repubblica, prescritta dall'art. 52, d.p.r. n. 633/1972 ai fini dell'accesso degli impiegati dell'amministrazione finanziaria (o della Guardia di Finanza) a locali adibiti anche ad abitazione del contribuente o a locali diversi (cioè adibiti esclusivamente ad abitazione), è sempre necessaria.

Gravi indizi

Tuttavia, soltanto nell'ipotesi di **accesso in locali "diversi"**, in quanto solo abitativi, è necessario, inoltre, che vi sia la presenza di **gravi indizi** di violazioni tributarie, mentre per i locali a uso promiscuo non è richiesta tale condizione, ma semplicemente l'autorizzazione preventiva.

Locali destinati anche a uso abitativo

Quando si tratta di locali destinati anche a uso abitativo l'autorizzazione, in quanto diretta a tutelare l'inviolabilità del domicilio privato e, quindi, indirettamente, lo spazio di libertà del contribuente, è considerata conditio sine qua non per la legittimità dell'atto e delle relative conseguenti acquisizioni (Cassa., sent. n. 6908/2011).

Si ricorda, a tal proposito, che il principio di inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita si applica anche in materia tributaria, in virtù della garanzia difensiva disciplinata dall'art. 14 Cost.

Verifica fiscale

La verifica fiscale condotta dalla Guardia di Finanza tendenzialmente può articolarsi nella fase **preliminare di preparazione** e poi in quelle successive: dell'**accesso**, delle **ricerche** e della **raccolta dei documenti**, dell'**ispezione contabile** ed, infine, della **contestazione delle violazioni** e della **verbalizzazione**.

Fasi della verifica fiscale:

- fase **preliminare di preparazione**;
- fase **esecutiva**, all'interno della quale possono rinvenirsi la:
 - fase dell'accesso, delle ricerche e della raccolta dei documenti;
 - fase dell'ispezione contabile e delle ulteriori attività d'indagine;
 - fase della contestazione delle violazioni e della verbalizzazione.

Tutte le attività di verifica si sostanziano nell'esercizio di poteri previsti dalle leggi tributarie. Nel caso che qui interessa andremo ad analizzare i poteri conferiti dalle leggi agli organi ispettivi del Fisco i cd. poteri "**con accesso**", che presuppongono un intervento presso i luoghi in cui il contribuente esercita la propria attività.

Accesso

Accesso: consiste nel potere riconosciuto all'Amministrazione Finanziaria di entrare e di permanere, anche senza o contro il consenso di chi ne ha la disponibilità, in locali, anche diversi da quelli in cui viene esercitata l'attività di impresa o di lavoro autonomo, al fine di eseguirvi le operazioni necessarie per porre in essere l'attività ispettiva; giuridicamente, può essere qualificato

quale atto amministrativo avente natura autoritativa.

Con il termine **accesso**, quindi, si suole indicare genericamente l'ingresso dei verificatori nei **locali** ove il contribuente svolge la **propria attività**, ovvero nei casi e nei modi tassativamente previsti dalla legge, presso l'**abitazione** del contribuente.

Nella prassi degli Uffici il termine accesso è utilizzato per indicare una visita di breve durata presso il contribuente o nel luogo ove sono tenute le sue scritture contabili, poiché questa modalità istruttoria è comunemente utilizzata **per effettuare riscontri e controlli riguardanti conti specifici** o comunque circostanze ben determinate.

Norme di riferimento: l'art. 52, c. 1, del D.P.R. n. 633/72, richiamato dall'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, nonché dell'art. 35 della L. n. 4/29, rubricati "**Accessi, ispezioni e verifiche**" (gli stessi non contengono, però, alcuna definizione di accesso).

Circolare n.1/2008 della Guardia di Finanza

La Circolare n. 1/2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza che, nel Volume I, Parte II, Capitolo 3, definisce l'accesso come "**il potere** riconosciuto ... ai sensi dell'art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, richiamato dall'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, nonché dell'art. 35 della L. n. 4/29, **dientrare e di permanere**, anche senza o contro il consenso di chi ne ha la disponibilità, **in locali**, anche diversi da quelli in cui viene esercitata l'attività di impresa o di lavoro autonomo, **al fine di eseguirvi** le operazioni necessarie per porre in essere **l'attività ispettiva**".

Lo Statuto del Contribuente

L'art. 12, c. 1, della Legge n. 212/2000 prevede che **per poter legittimamente operare un accesso presso i locali** destinati all'esercizio di attività di impresa, agricola o di lavoro autonomo, **deve essere riscontrata** la sussistenza, in concreto, di **effettive esigenze di indagine e**

controllo sul luogo.

In sostanza, **tale potere può essere** legittimamente **esercitato** soltanto **nei casi in cui sia necessario ricercare presso quel luogo le prove di eventuali violazioni tributarie, ovvero qualora il funzionario** che dispone l'attività **ritenga opportuna l'esecuzione di rilevamenti fisici ed operazioni di riscontro** materiale o documentale, **non altrimenti eseguibili** se non presso il luogo in cui il contribuente svolge la propria attività.

Le ragioni poste a base dell'accesso devono, in ogni caso, **risultare nella lettera di incarico ovvero nel foglio di servizio con cui viene disposta l'esecuzione dell'accesso.**

Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuate sulla base di esigenze effettive di indagine o controllo sul luogo.

Tipologie di accesso

L'art. 52 del DPR 633/72 disciplina tre diverse **tipologie di accesso**:

- l'accesso eseguito **presso i locali ove viene esercitata l'attività** imprenditoriale o professionale del contribuente, che è subordinato al rilascio dell'autorizzazione del capo dell'ufficio;
- l'accesso **presso i locali ad uso promiscuo** ovvero utilizzati sia per l'esercizio dell'attività commerciale o professionale sia come abitazione, che è subordinato al rilascio dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica;
- l'accesso **presso l'abitazione** del contribuente, che è subordinato al rilascio dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica la quale, a sua volta, può essere emessa solo in presenza di gravi indizi di evasione.

Accesso presso i locali commerciali o studi professionali

L'art. 52 c. 1 del DPR 633/72 riconosce agli Uffici finanziari la possibilità di disporre l'accesso nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali al fine di procedere ad ispezioni documentali, verificazioni, ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento.

La norma dispone, però, che i verificatori devono essere muniti di apposita **autorizzazione**, indicante lo **scopo** dell'accesso, rilasciata dal capo dell'Ufficio.

Secondo un orientamento consolidato della Corte di Cassazione, gli accessi disposti presso i locali commerciali o gli studi professionali **non necessitano di alcuna autorizzazione se effettuati dalla Guardia di Finanza**, posto che trova applicazione l'art. 35 della L. 4/29, secondo cui la polizia tributaria può sempre accedere "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".

Secondo quanto disposto dalla Cassazione nella recente sentenza n. 3388 del 12.02.2010, nessuna nullità è comminata dalla legge per il caso dell'accesso presso i locali dell'impresa eseguito in assenza dell'autorizzazione del capo dell'ufficio, a differenza, invece, di quanto sarebbe avvenuto se l'accesso fosse stato effettuato presso l'abitazione del contribuente, ove è in gioco l'inviolabilità del domicilio.

Presenza del titolare

L'art. 52 del DPR 633/72 nulla dice in ordine alla **presenza dell'imprenditore** per gli accessi presso i locali ove vengono esercitate **attività commerciali o agricole**.

Pertanto, ove il titolare non sia presente, l'accesso sarà comunque intrapreso, "con l'assistenza della persona, che sia incaricata delle operazioni tipiche dell'attività esercitata, presente sul posto, ferma restando la possibilità del titolare o del rappresentante legale di incaricare al riguardo qualsiasi altro soggetto".

Presenza del professionista

Invece, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di **arti o professioni** va eseguito alla presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.

Particolare attenzione, infatti, va posta in merito alla disciplina prevista per gli accessi fiscali negli **studi professionali**, in quanto tale categoria di contribuenti, in ragione del proprio lavoro, si trova a conoscenza di fatti relativi a terzi che riguardano anche **dati sensibili** ed hanno, dunque, **l'obbligo deontologico** di mantenere su tali dati il "**segreto professionale**".

Il segreto in questione, permette al professionista di poter **rifiutare** l'esibizione di documenti del cliente non dotati di rilevanza fiscale e che potrebbero far scaturire un'ulteriore indagine fiscale nei confronti dello stesso assistito.

La circ. Guardia di Finanza 1/2008 ha specificato che, nel caso in cui il titolare dello studio sia assente ed in mancanza di un suo delegato i verificatori non possono intervenire d'autorità, né richiedere l'assistenza di terzi e il soggetto eventualmente presente nello studio "è pienamente legittimato ad opporsi sia all'accesso stesso, sia alla richiesta di esibizione delle scritture contabili".

Ciò premesso, i verificatori dovranno chiedere al soggetto presente nello studio di contattare il professionista o di farsi rilasciare la **delega**, anche via fax o per posta elettronica. In caso di irreperibilità del titolare, adottare ogni cautela al fine di impedire che possano essere perpetrati

tentativi di dispersione delle scritture contabili

Nella fattispecie in cui più professionisti esercitino disgiuntamente la loro attività in diversi locali del medesimo appartamento, “ciascun professionista ha diritto ad essere presente all’atto dell’accesso nei singoli locali ove è custodita documentazione attinente alla sua attività”.

Accesso presso i locali ad uso promiscuo

I locali sono a uso promiscuo quando “l’agevole possibilità di comunicazione interna consente il trasferimento dei documenti propri della attività commerciale nei luoghi 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”.

L’accesso ai locali adibiti utilizzati sia per l’esercizio dell’attività commerciale o professionale sia come abitazione è subordinato ad un’apposita autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica.

In tali casi, l’autorizzazione non deve contenere l’indicazione dei gravi indizi di evasione.

Va, inoltre, segnalato che, secondo costante giurisprudenza, **non è sufficiente per qualificare abitazione un locale la dichiarazione del soggetto** sottoposto a verifica di utilizzare lo stesso come tale, ovvero la mera predisposizione, per il saltuario pernottamento o la consumazione di pasti, di alcuni vani o spazi dell’immobile, ma occorre che sia comprovato l’utilizzo a tale specifica finalità.

Dunque, in ogni caso, **la destinazione ad abitazione privata deve essere effettiva ed attuale**, non è sufficiente la dichiarazione dell’imprenditore in tal senso.

Accesso presso abitazione del contribuente

L'accesso presso i locali adibiti esclusivamente ad abitazione è subordinato alle seguenti condizioni:

- **autorizzazione** rilasciata dal Procuratore della Repubblica;
- sussistenza di **gravi indizi** di violazioni tributarie e dello scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.

Tale accesso si pone in contrasto con il principio di inviolabilità del domicilio di cui all'art. 13 della Costituzione, per cui l'eventuale difetto di autorizzazione ha come conseguenza l'inutilizzabilità dei dati acquisiti.

N.B. : L'autorizzazione non è necessaria nell'ipotesi in cui il contribuente abbia dolosamente qualificato un luogo come propria abitazione.

Accesso presso "locali diversi"

Ultima categoria di locali disciplinata dagli artt. 33 del D.P.R. n. 600/73 e 52 del D.P.R. n. 633/72 è quella relativa ai cc.dd. "**locali diversi**", per essi intendendo quelli non rientranti nelle casistiche dianzi esaminate.

Per locali diversi devono intendersi:

- i **locali adibiti esclusivamente ad abitazione privata e relative pertinenze;**
- gli **automezzi non adibiti all'esercizio di una attività agricola, commerciale, artistica o professionale** o comunque che non risultino

funzionalmente collegate a queste attività;

- **i locali** permanentemente e completamente **adibiti all'esercizio di attività diverse dalle precedenti**, tra cui quelle di carattere non commerciale, proprie dei cosiddetti enti non profit, delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale, dei circoli associativi di carattere privato.

Per l'accesso in tali locali è **necessario che ricorrano le seguenti condizioni**:

- la **preventiva autorizzazione** rilasciata dal Procuratore della Repubblica competente per territorio, che i verificatori devono esibire al soggetto titolare dei locali ove le operazioni di accesso sono eseguite;
- la **sussistenza di gravi indizi di violazioni alle norme tributarie**, che i verificatori devono aver adeguatamente esposto al magistrato interessato;
- la **probabilità che nei locali presso i quali si intende accedere si possano reperire libri, registri, documenti scritture ed altre prove delle violazioni**.

Le autorizzazioni

In funzione del luogo in cui viene eseguito l'accesso, la legge prevede diversi **regimi di autorizzazione** la cui inosservanza può determinare la nullità degli atti compiuti.

Autorizzazione del capo ufficio

L'Amministrazione Finanziaria può disporre l'accesso di suoi impiegati 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.

Autorizzazione del Procuratore della Repubblica

La mera autorizzazione del capo ufficio non risulta sufficiente nei **casi di accesso nei locali adibiti anche ad abitazione e adibiti esclusivamente ad abitazione**.

Nelle suddette ipotesi, **l'accesso è subordinato al preventivo rilascio dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica**.

L'autorizzazione del PM è necessaria anche se il contribuente non si è materialmente opposto all'accesso.

Infatti, secondo la sentenza Cass. 1.10.2004 n. 19689: "la mancata opposizione del contribuente non equivale a consenso all'accesso né rende legittimo un accesso operato al di fuori delle previsioni legislative e, comunque, perché l'eventuale consenso o dissenso dello stesso contribuente all'accesso, legittimo o illegittimo che sia, è del tutto privo di rilievo giuridico non essendo richiesto e/o preso in considerazione da nessuna norma di legge".

8 novembre 2011

Antonio Gigliotti