

## Accesso domiciliare, la parola al giudice

A cura di Antonio Gigliotti

Ai fini dell'accertamento è illegittima l'ispezione presso l'abitazione dell'amministratore della società se non sussistono gravi indizi di evasione. Spetta al Giudice tributario la valutazione circa la legittimità del provvedimento del Pubblico Ministero concesso per accedere nei luoghi di pertinenza del contribuente.

Lo ha chiarito la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria, con la **sentenza numero 631 del 18 gennaio 2012.**

### **Premessa**

Ai fini dell'accertamento è illegittima l'ispezione presso l'abitazione dell'amministratore della società se non sussistono gravi indizi di evasione.

Spetta al giudice tributario la valutazione circa la legittimità del provvedimento del Pubblico Ministero concesso per accedere nei luoghi di pertinenza del contribuente.

Sono questi i principi di diritto fissati dai Supremi giudici con la sentenza numero 631 del 18 gennaio 2012.

Si rammenta che l'art. 12 dello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000) definisce le regole e i limiti entro cui si deve svolgere ogni tipo di controllo. In particolare, la norma stabilisce la necessità che vi siano "effettive esigenze di controllo", con l'obbligo di comportare nei confronti del contribuente "la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività" professionali e commerciali. Il controllo pertanto deve essere giustificato da **precise motivazioni di indagine** volte a ricostruire la posizione reddituale del contribuente. Tale esigenza è ravvisabile anche nel comma 2 della norma citata, dove, con riferimento specifico alle verifiche, si stabilisce che "il contribuente deve essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda". Laddove poi la verifica interessi **l'abitazione del contribuente o del suo rappresentante legale, i verificatori devono essere muniti dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica.** L'atto conclusivo delle operazioni di verifica è costituito dal "processo verbale di constatazione" (cd. "p.v.c.") a mezzo del quale viene

formalizzato l'esito dell'eseguito controllo fiscale. Esso rappresenta senza dubbio l'atto più importante e significativo dell'intera verifica, in quanto riassume, rielabora ed esplicita agli Uffici fiscali tutti i dati e gli elementi utili all'accertamento laddove è onere della Amministrazione finanziaria dimostrare la maggiore capacità contributiva del soggetto verificato, nonché i presupposti di fatto e di diritto sui quali la pretesa fatta valere nei suoi confronti si fonda (Cass. sent. del 17 novembre 2010 n. 3326).

Ebbene, con l'odierna sentenza (**n. 631/2012**), la Corte ha affermato che l'accertamento a casa del contribuente da parte della Guardia di Finanza è da considerarsi **nullo se l'ufficio non prova in giudizio i gravi indizi in base ai quali i verificatori sono stati autorizzati**.

### I fatti

La vicenda sottoposta all'attenzione della Sezione Tributaria ha avuto origine dai seguenti fatti di causa.

L'Agenzia delle Entrate notificava ad una società alcuni avvisi di accertamento per Irpef – Ilor – Iva relative agli anni 1995 – 1996.

La contribuente impugnava tali atti impositivi dinanzi alla Commissione Tributari Provinciale di Verona, che disattendeva i ricorsi proposti dalla contribuente.

Avverso tale pronuncia la società proponeva appello, eccependo, tra l'altro:

<sup>35</sup><sub>17</sub> **l'inesistenza dei gravi indizi** richiesti dall'art. 52 del D.P.R. 600/1972 ai fini dell'autorizzazione all'accesso in locali diversi da quelli destinati all'esercizio dell'attività commerciale

La Commissione Tributaria Regionale di Verona accoglieva il gravame, dichiarando insussistente la pretesa tributaria.

### L'accertamento e il ricorso

Ad avviso della C.T.R.:

<sup>35</sup><sub>17</sub> “la previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica - condizionata all'esistenza di indizi gravi di violazioni tributarie - è **soggetta a sindacato da parte del giudice tributario in ordine alla effettiva esistenza degli indizi stessi**. Non essendo negli atti di causa la copia della nota con cui la Guardia di Finanza aveva chiesto al locale Procuratore della Repubblica l'autorizzazione all'accesso presso l'abitazione privata, **non appariva possibile stabilire se i predetti indizi sussistessero effettivamente**”.

Ragion per cui, nel caso di specie, si doveva ritenere che l'accesso era stato illegittimamente effettuato con la conseguente inutilizzabilità di tutta la documentazione in tale sede reperita, siccome dotata di valenza determinante ai fini della fondatezza della pretesa impositiva.

Avverso la pronuncia di secondo grado l'Ufficio ricorreva in Cassazione.

### **Motivi della decisione**

Il Supremo Collegio di Piazza Cavour, investito dell'esame della vicenda, ha confermato in via definitiva quanto già deciso dalla giudice di secondo grado, respingendo il ricorso dell'Amministrazione finanziaria.

La C.T.R., infatti, nell'impossibilità di verificare se sussistessero nel caso di specie i gravi indizi di violazioni tributarie di cui all'art. 52 del D.P.R.600/1972, che giustificano l'accesso presso l'abitazione privata del contribuente, bene ha fatto a ritenere infondata la pretesa impositiva basata su documentazione (all'apparenza) illegittimamente acquisita.

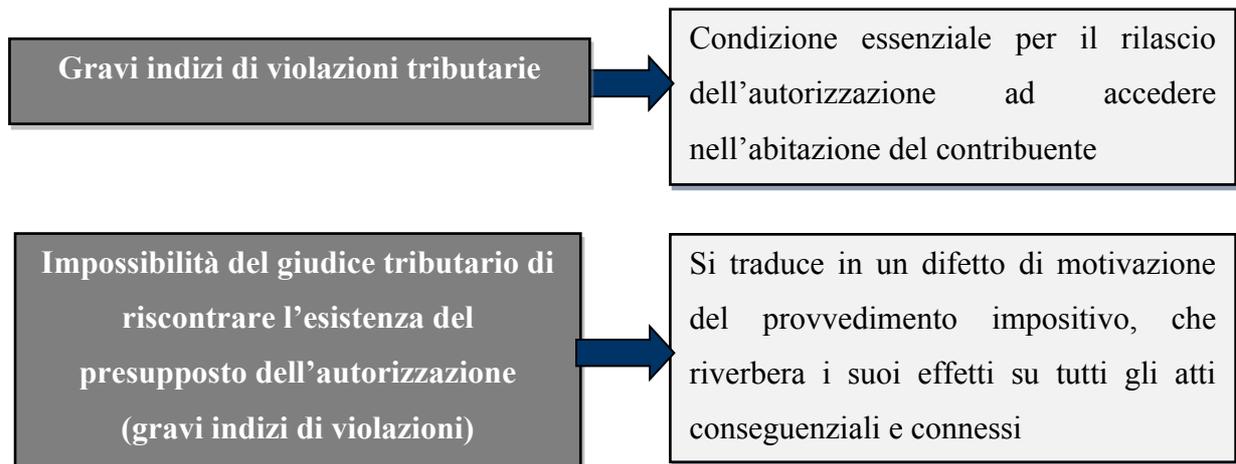
### **Mancanza in atti della nota di richiesta di autorizzazione all'accesso**

La C.T.R. – osservano gli Ermellini - dopo avere:

1. dato atto che la parte appellante si era lamentata della carenza di motivazione del decreto della Procura della Repubblica recante l'autorizzazione;
2. considerato che la previa esistenza degli indizi di cui al menzionato art. 52 D.P.R. 600/1972 è requisito sostanziale di validità del provvedimento di autorizzazione (**sicché essi devono risultare già menzionati nell'istanza di rilascio dell'autorizzazione se a detta istanza il provvedimento di autorizzazione si richiama per relationem**);
3. dato atto che entrambe le parti avevano **inutilmente esperito** gli opportuni tentativi finalizzati ad ottenere l'acquisizione della istanza di rilascio dell'autorizzazione;

ha concluso per l'illegittimità dell'accesso, poiché effettuato in virtù di un'autorizzazione all'apparenza monca del menzionato presupposto.

Perciò, quel che ha orientato il giudicante è stata la verifica circa la sussistenza dei presupposti dell'elemento procedimentale "indispensabile", che poi si traduce in imprescindibile supporto motivazionale del provvedimento impositivo in ordine all'esistenza dei presupposti medesimi.



### **Osservazioni**

La dottrina si è spesso interrogata se gli atti prodromici all'avviso di accertamento siano autonomamente impugnabili, o meno, dinanzi al giudice tributario. In proposito, la giurisprudenza di legittimità ha dato parere negativo.

### **Sindacabilità degli atti indicati dall'art. 19 del D.lgs. 546/1992**

Infatti, pur riconoscendo la sindacabilità dell'art. 19 del D.lgs. 546/1992 (che elenca gli atti impugnabili dinanzi alle commissioni tributarie), la Cassazione ha osservato che la norma **non è volta a estendere indefinitamente** l'elenco degli atti impugnabili, bensì ad assicurare tutela in situazioni in cui il contribuente potrebbe subire un concreto pregiudizio senza godere di una tutela giudiziale.

Sicché sono stati ritenuti astrattamente impugnabile il diniego di accertamento con adesione, il diniego di autotutela e l'avviso bonario.

Secondo un orientamento giurisprudenziale oramai granitico, il provvedimento autorizzatorio del Procuratore della Repubblica, in quanto atto amministrativo che si innesta nella fase preliminare del procedimento di formazione dell'atto impositivo, non può essere oggetto di autonoma impugnazione, con la conseguenza che l'eventuale illegittimità dello stesso può essere fatta valere solamente in sede di impugnazione del relativo atto impositivo, innanzi al Giudice tributario (Cass. 21745/2005; 16424/2001). L'illegittimità dell'accesso, infatti, inficia gli avvisi di accertamento o di rettifica motivati con riferimento a dati acquisiti, o prove reperite dagli organi verificatori in seguito di accessi nell'abitazione dei contribuenti che non siano o siano illegittimamente, autorizzati dal Procuratore della Repubblica

La dottrina si è altresì interrogata in ordine alla possibilità di ricorrere al Giudice amministrativo anche a fronte di atti di natura tributaria, ai sensi dell'art. 7 comma 4, della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente).

Tale disposizione autorizza però il ricorso al Tribunale Amministrativo Regionale alla previa verifica dei relativi presupposti e la giurisprudenza del Consiglio di Stato ha opportunamente precluso l'invasione di tale giurisdizione, evidenziando il rischio di una sovrapposizione delle due giurisdizioni (tributaria ed amministrativa) che ne conseguirebbe.

### Illegittimità derivata

Da qui il problema di individuare mediante quale percorso sia in concreto possibile assicurare la giusta tutela al contribuente.

Ebbene, la sentenza in commento (n. 631/2012) ha fornito una risposta ai dubbi circa l'autonoma impugnabilità degli atti prodromici, sostenendo che resta attratta dalla giurisdizione tributaria anche la verifica della invalidità dei **provvedimenti presupposti**, e, tra questi, anche quello adottato dal P.M. ex art. 52 c. 2 dpr n. 633/72 per l'accesso nell'abitazione del contribuente.

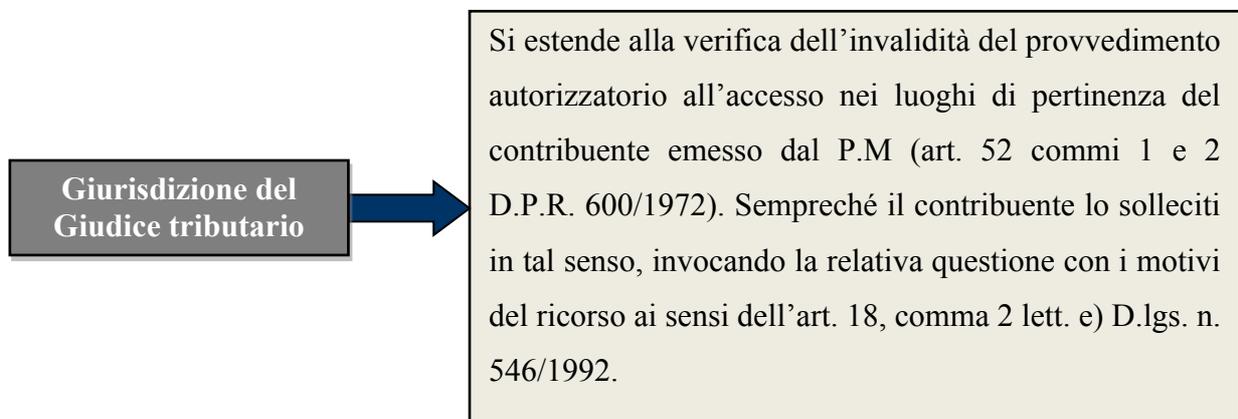
### **Giurisdizione del Giudice tributario**

Infatti, affinché la giurisdizione del Giudice tributario sia piena ed esclusiva è necessario che essa:

<sup>35</sup>/<sub>17</sub> **non sia limitata agli atti finali** del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (ossia agli atti definiti come impugnabili dall'art. 19 del D.lgs. 546/92), bensì **investa tutte le fasi del procedimento che hanno portato alla formazione e alla adozione dell'atto medesimo**, “tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittima formazione e/o regolarità (formale e/o sostanziale) su un qualche atto istruttorio” prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto finale impugnato” (Cass. SS.UU. n.ri 6315/2009 e 11082/2010).

Di conseguenza – proseguono gli Ermellini – risulta incompatibile con il riconoscimento della esclusività della giurisdizione in materia tributaria (ex art. 12, comma 2 del D.lgs. 448/2001):

la devoluzione di atti istruttori alla cognizione dell'Autorità giudiziaria amministrativa, secondo gli ordinari criteri di riparto fondati sulla natura della situazione giuridica sostanziale asseritamente violata.



Questo significa che il giudice tributario, **sempreché il contribuente lo solleciti in tal senso, invocando la relativa questione con i motivi del ricorso ai sensi dell'art. 18, comma 2 lett. e) D.lgs. n. 546/1992**, dovrà appurare la regolarità formale e/o sostanziale degli atti istruttori prodromici, nonché valutare se la natura del vizio sia tale da inficiare o meno l'atto finale del procedimento amministrativo.

In particolare, la Sezione tributaria ha sostenuto che:

<sup>35</sup><sub>17</sub> “in siffatta materia non può venire in questione la problematica del riparto dell'onere probatorio, vertendosi invece sul piano dei **vizi cd. formali dell'atto impugnato, categoria nella quale va ascritto anche il vizio di invalidità del provvedimento autorizzativo**, emesso dal P.M. - ai sensi dell'art. 52 comma 2 del D.p.r. n. 633/72 - 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 dell'atto consequenziale impugnato”.

Con l'occasione, si rammentano taluni principi fissati dalla giurisprudenza di legittimità, in tema di accessi.

Per esempio, in caso di accessi presso gli studi professionali, la Cassazione ha precisato che laddove venga rilasciata il provvedimento autorizzatorio, l'Amministrazione finanziaria può **legalmente acquisire i dati a carico dei clienti dello Studio**, salvo che il professionista non opponga il segreto professionale (Cass. 12/10/2005 n. 19837).

E' invalido invece l'accertamento “che si sia basato su documenti che sono stati sequestrati nell'abitazione o nello studio del commercialista contribuente, qualora il sequestro non sia stato autorizzato dalla Procura”. A nulla valendo la mera affermazione che nell'immobile ove la perquisizione sia stata eseguita il commercialista avesse la sola residenza anagrafica, senza in realtà abitarvi. Tale circostanza, infatti, deve essere provata dal Fisco. Pena l'illegittimità dell'accertamento (Cass. 6908/2011).

La Corte ha altresì sostenuto che in caso di perquisizione domiciliare autorizzata dal giudice ordinario, **non occorre alcuna ulteriore autorizzazione per procedere allo svolgimento di ulteriori attività di verifica**, strumentale all'eventuale acquisizione di ulteriori prove, quali per esempio l'apertura di eventuali borse o casseforti. Quindi, l'autorizzazione “a monte” dell'Autorità giudiziaria ha forza attuativa del provvedimento di autorizzazione.

Inoltre, con la sentenza numero 14056/2006 il giudice delle leggi ha sostenuto che se il P.M. ha ritenuto di violare il principio di inviolabilità del domicilio

costituzionalmente sancito autorizzando l'accesso domiciliare, tale autorizzazione si estende all'intero domicilio.

23 AGOSTO 2012  
Antonio Gigliotti