

Accesso dell'Amministrazione finanziaria nei locali dell'azienda contigui all'abitazione del contribuente - autorizzazione del PM (Cass. 20.2.2013 n. 4140)

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

Come è noto, nell'ambito delle attività di controllo tributario svolte dagli uffici finanziari (Agenzia delle Entrate) e dalla Guardia di Finanza, viene indicato come «accesso» **un intervento specifico e non protratto nel tempo**, finalizzato all'acquisizione di materiale istruttorio e compiuto a seguito delle ricerche preliminari svolte presso l'ufficio; esso consente di procedere, nei luoghi ove il contribuente svolge la propria attività, a:

- **ispezioni documentali;**
- **ricerche di atti e documenti;**
- **verifiche;**
- **ogni altra indagine utile ai fini dell'accertamento.**

Se l'accesso dei funzionari deve avvenire in un locale dove viene svolta l'attività professionale o commerciale, ma vi siano porte comunicanti con l'abitazione del contribuente, il luogo è da ritenersi «promiscuo», per cui è necessaria la preventiva autorizzazione del P.M.

In difetto di ciò, l'avviso di accertamento, se basato solo su elementi rinvenuti nell'accesso, è nullo in quanto questi sono inutilizzabili.

Della questione si è occupata la Corte di Cassazione (sentenza n. 4140 della sezione tributaria, in data 20.2.2013).

L'accesso fiscale: precondizioni e finalità

L'accesso da parte dei verificatori può essere effettuato solo con apposita autorizzazione scritta, rilasciata dal capo dell'ufficio che ordina la verifica, e deve contenere i dati di seguito indicati:

autorizzazione all'accesso - contenuto
• nominativo e poteri del soggetto che dispone la verifica
• ordine di accedere
• indicazione del soggetto da verificare
• ragioni del controllo
• effettive esigenze di effettuare l'indagine esterna
• 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
• annualità da verificare
• data di inizio della verifica
• sottoscrizione del soggetto che autorizza la verifica

Se il contribuente si oppone all'accesso, i verificatori, richiedendo l'intervento della Guardia di Finanza o di un altro organo di polizia, possono ugualmente effettuare l'accesso. In tale ipotesi, il contribuente è esposto alle conseguenze previste dalla legge [art. 337 c.p.p.; art. 53, primo comma, n. 4), D.P.R. n. 600/73].



La polizia tributaria – a norma dell'art. 35 della L. 7.1.1929, n. 4 – **può accedere in qualunque ora** negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad una azienda industriale o commerciale allo scopo di eseguire verificazioni e ricerche.

Dovendosi comunque adeguare agli orari «normali» per l'attività verificata, nel caso di attività svolte in orario serale o notturno (ristoranti, bar, cinema, discoteche, ecc.), l'accesso è permesso anche in tali ore.

La fase dell'esecuzione della verifica inizia, spesso, con l'effettuazione di un accesso preliminare informale presso il soggetto da verificare per concludersi con la stesura del processo verbale di constatazione.

Tale accesso consente di rendersi conto del luogo ove successivamente i verificatori devono recarsi e permette di avere un quadro dei luoghi più completo.

I luoghi dell'accesso

L'accesso può avere luogo nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali e agricole, che possono essere sia quelli dichiarati dal contribuente ai sensi dell'art. 35, D.P.R. n. 633/1972, sia quelli nei quali è svolta di fatto l'attività (negozi, stabilimenti, filiali, succursali, sedi secondarie, depositi, magazzini, ecc.).

Si evidenzia a tale riguardo che **l'accesso presso l'azienda può svolgersi anche in mancanza del titolare**, al quale dovrà poi essere notificata l'autorizzazione all'accesso e tutte le verbalizzazioni eseguite in sua assenza.

È possibile compiere accessi e verifiche anche presso gli autoveicoli ed i natanti adibiti al trasporto di persone, merci in conto proprio o conto terzi intestati all'impresa sottoposta a verifica. La verifica può essere effettuata con lo stesso ordine di accesso rilasciato per i locali destinati all'attività. Per le imprese individuali, devono considerarsi appartenenti alla ditta esclusivamente quegli autoveicoli e natanti inseriti nella contabilità della medesima.

L'abitazione privata del contribuente è tutelata dall'art. 14 della Costituzione, e quindi può essere effettuato solamente con l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica e in caso di gravi indizi di violazione delle norme fiscali, conformemente al disposto dell'art. 52, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

Il provvedimento autorizzatorio – che deve essere motivato, anche *per relationem* – ha natura amministrativa e non giurisdizionale ed è sindacabile davanti al giudice tributario.

I gravi indizi di violazioni, che sono presupposto legittimante per l'accesso nei locali adibiti esclusivamente ad abitazione, non sono necessari per gli accessi presso locali a «destinazione promiscua» (essendo sia abitazione che luogo ove è esercitata l'attività).

Non ricorre la promiscuità dei locali se l'abitazione, pur trovandosi nello stesso edificio, è distinta dal luogo di lavoro, né se l'abitazione, pur comunicante con il luogo di esercizio dell'attività, è da questo divisa da una porta chiusa e provvista di due separati ingressi.

In quest'ultimo caso, il soggetto detentore delle scritture deve rilasciare al contribuente l'attestazione prevista a norma dell'art. 52, decimo comma,

del D.P.R. n. 633/1972, che deve essere esibita a richiesta dei verificatori e dovrebbe riportare (almeno) le seguenti indicazioni:

• dati identificativi del soggetto tenentario delle scritture contabili
• dati identificativi del soggetto cui le scritture contabili si riferiscono
• denominazione della ditta o generalità del soggetto, numero di partita IVA, codice fiscale, indirizzo e attività svolta
• elenco dettagliato dei libri e dei registri avuti in consegna
• luogo di conservazione dei predetti libri e registri
• orario in cui lo studio (il CED) è aperto

Se l'attestazione non viene esibita, oppure il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture, si applicano le disposizioni del quinto comma dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, il che comporta che i libri, i registri, le scritture e i documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa.

Per rifiuto di esibizione si intende anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture, e la loro sottrazione all'ispezione.

È quindi indispensabile che il professionista, contestualmente alla ricezione della documentazione obbligatoria, provveda a rilasciare la prescritta attestazione.

Le norme che disciplinano gli accessi non risultano molto chiare relativamente alla possibilità di effettuare o meno l'accesso in luoghi

diversi da quelli di pertinenza del soggetto verificato, qualora le esigenze istruttorie lo richiedano.

In particolare: l'accesso presso l'abitazione del contribuente

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, tra le altre, nelle sentenze n. 7368 del 1° aprile 1998 e n. 9568 del 5.3.2007) e in caso di gravi indizi di violazione delle norme fiscali, conformemente a quanto disciplinato dall'art. 52, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

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 invece l'indicazione dei «gravi indizi» di violazione.

Il provvedimento autorizzatorio - che deve essere motivato, anche *per relationem* - ha natura amministrativa e non giurisdizionale ed è sindacabile davanti al giudice tributario.

La Guardia di finanza, nella circolare del Comando Generale n. 1/1998, ha affermato che l'abitazione «*deve essere intesa nel senso di centro effettivo della vita domestica della persona, risultando non sufficiente, a tal fine, la mera predisposizione, per il saltuario pernottamento o la consumazione di pasti, di alcuni vani o spazi dell'immobile*».

Quanto alla presenza dei gravi indizi di violazione, che deve essere manifestata nella sola autorizzazione dell'A.G. in caso di accesso all'abitazione (e non a luoghi «promiscui»), ha precisato la Cassazione –

sentenza n. 19689 dell'1.10.2004 – che deve trattarsi di un effettivo uso promiscuo, che si ha quando, negli stessi locali, vi sono sia l'abitazione che la sede dell'attività d'impresa.

Non si ravvisa promiscuità dei locali quando l'abitazione, pur trovandosi nello stesso edificio, sia distinta dal luogo di lavoro; e ancora, non si ravvisa promiscuità nei casi in cui l'abitazione pur se comunicante con il luogo di esercizio del lavoro, sia divisa da una porta chiusa e sia provvista di due separati ingressi.

Se però i locali adibiti a laboratorio costituiscono pertinenza dell'abitazione, è necessaria l'autorizzazione del magistrato (Cass. n. 26454 del 23.9.2008).

Per quanto può essere osservato sulla base delle linee giurisprudenziali di legittimità, la distinzione tra locali di diversa natura è configurabile solamente se i rispettivi ambiti spaziali sono connotati da un'obiettivo indipendenza e incomunicabilità.

Gli orientamenti più recenti

Nella recente **sentenza della S.C. n. 4140 del 20.3.2013**, i giudici di legittimità hanno nuovamente esaminato la questione della ricorrenza dell'«uso promiscuo» dei locali – per l'attività commerciale e per usi abitativi –, la quale condiziona il regime delle autorizzazioni necessarie per legittimare l'accesso.

La vertenza trae origine dall'accertamento relativo al 1996, notificato nel 2000, relativo alla registrazione di fatture di acquisto per operazioni inesistenti.

Nel contenzioso di merito era venuta alla luce la circostanza dell'utilizzo promiscuo dell'opificio nel quale aveva sede l'impresa verificata, il quale comprendeva anche (in locali comunicanti) il luogo di abitazione familiare dei soci.

In particolare, ha affermato la S.C. che:

- nel caso di specie i locali adibiti ad abitazione e quelli adibiti a opificio erano distinti ma adiacenti, e tra gli uni e gli altri vi erano delle porte di comunicazione: ciò legittimava *«l'inferenza circa l'uso promiscuo dei locali complessivamente considerati»*, il quale ricorre, secondo la giurisprudenza della stessa Corte, *«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»* (a tale riguardo la Cassazione fa richiamo alla sentenza n. 16570/2011);
- *«in simile eventualità è comunque necessaria l'autorizzazione all'accesso da parte del procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art. 52, comma 1, D.P.R. n. 633/72, (sebbene non essendo richiesta anche la presenza di gravi indizi di violazioni di norme del medesimo D.P.R. secondo quanto invece stabilito dal comma 2, della disposizione de qua allo specifico fine di reperire, in locali diversi da quelli destinati all'attività d'impresa, libri, registri, documenti e scritture)»*;
- **l'autorizzazione all'accesso da parte dell'A.G., in quanto finalizzata a tutelare l'inviolabilità del domicilio privato, e quindi, indirettamente, lo spazio di libertà del contribuente, si**

pone come condizione imprescindibile per la legittimità dell'atto e delle relative conseguenti acquisizioni (la Corte qui cita il precedente costituito da Cass. n. 6903/2011);

- **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.

Su tali basi, la Cassazione ha rigettato il ricorso principale dell'amministrazione.

31 luglio 2013
Fabio Carriolo