

Indagini finanziarie dopo accesso non autorizzato

A cura di Antonio Gigliotti

L'accesso in locali a uso cosiddetto "misto" (per esempio, abitazione e studio professionale insieme) senza la prescritta autorizzazione della Procura della Repubblica comporta la **nullità** dei soli atti **conseguenziali e collegati** all'attività espletata illegittimamente. Sicché deve ritenersi comunque valido l'accertamento basato sull'eventuale documentazione bancaria reperita nel corso dell'accesso illegittimo se l'Ufficio è stato **successivamente autorizzato ad effettuare le indagini finanziarie** nei confronti del contribuente. In sostanza, l'esigenza di conservazione dell'attività amministrativa prevale sul mancato rispetto di norme procedurali, a condizione che non risulti leso il diritto di difesa del contribuente. È quanto emerge dalla **sentenza 29 maggio 2013, n. 13319, della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria**.

La verifica

La verifica (vale a dire l'attività ispettiva della Guardia di finanza o dell'Agenzia delle Entrate) presso la sede del contribuente trova la sua disciplina negli articoli 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 (in materia di IVA) e 33 del D.P.R. n. 600 del 1973 (in materia di imposta sui redditi).

In base alla detta normativa di riferimento, gli Uffici Finanziari possono accedere nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali per compiere ispezioni documentali e ricerche, nonché ogni altra rilevazione considerata utile sia per l'accertamento dell'imposta che per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni tributarie.

Per quanto riguarda le modalità dell'accesso, esse si differenziano a secondo della natura del locale da ispezionare. A tal proposito si veda la seguente tabella riepilogativa.

TIPOLOGIA DEL LOCALE	AUTORIZZAZIONE NECESSARIA
Locali adibiti UNICAMENTE all'esercizio di attività commerciali e/o industriali	Lettera di incarico o foglio di servizio (per la GdF) rilasciato dal capo dell'Ufficio che dispone la verifica o dal comandante del reparto della GdF oppure da loro delegati.
Locali adibiti UNICAMENTE all'esercizio di attività artistiche o professionali	Come sopra. Ma in questo caso è anche necessaria la presenza del titolare dell'attività o di un suo delegato.
Locali a USO PROMISCUO (O MISTO) , ossia locali destinati a privata abitazione ma anche utilizzati per l'espletamento di attività commerciali, industriali, artistiche o professionali.	Alla lettera d'incarico o al foglio di servizio di cui sopra si aggiunge l'autorizzazione rilasciata della Procura della Repubblica .
Locali destinati all'espletamento di attività commerciali, industriali, artistiche o professionali MA COMUNICANTI con un'abitazione.	
DOMICILIO del contribuente o di altre persone o comunque locali in cui non vengono esercitate attività commerciali, industriali, artistiche o professionali.	Lettera d'incarico o foglio di servizio oltre all'autorizzazione del P.M., che la rilascia solo in presenza di gravi indizi di violazioni delle norme tributarie.

Via libera del P.M.

Con riferimento agli accessi nei **luoghi in cui la legge impone l'autorizzazione (anche) dell'autorità giudiziaria**, la giurisprudenza di legittimità ha recentemente chiarito che:

√ *“l'assenza della prevista ed obbligatoria autorizzazione del Procuratore della Repubblica comporta l'inevitabile nullità degli atti successivi e, quindi, dell'avviso d'accertamento, in quanto trattasi di una palese violazione di una garanzia costituzionale che non può favorire in sede processuale chi l'ha commessa”* (Cass. sentenza 25 marzo 2011, n. 6908).

Per quanto riguarda **l'accesso domiciliare** in particolare, i giudici con l'Ermellino hanno precisato:

√ **(sentenza 16 maggio 2013, n. 11672)** che l'autorizzazione della Procura della Repubblica all'accesso domiciliare, prevista, **in presenza di gravi indizi di violazioni delle norme tributarie**, costituisce un provvedimento amministrativo, il quale si inserisce nella fase preliminare del procedimento di formazione dell'atto impositivo e ha lo scopo di verificare che gli elementi offerti dall'Ufficio Finanziario (o dalla Guardia di Finanza nell'espletamento dei suoi compiti di collaborazione con detto Ufficio) siano consistenti e idonei a integrare gravi indizi. Da detta natura e funzione del provvedimento autorizzatorio ne discende - anche in considerazione del fatto che l'autorizzazione trova base logica nell'articolo 14 della Costituzione sull'inviolabilità del domicilio - che il giudice tributario, in assenza della detta autorizzazione, **“non possa utilizzare la documentazione acquisita nel corso dell'accesso domiciliare illegittimo (...)”**; tale inutilizzabilità *“non abbisogna di un'espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola”* (cfr. Cass. SS.UU. n. 16424/2002; Cass. n. 20253/2005 e n. 25335/2010).

Si è anche sostenuto (**cfr. Cass. sentenza del 22 febbraio 2013, n. 4498**) che l'autorizzazione della Procura ha la funzione di *“filtro”* preventivo all'azione accertativa in materia fiscale in tutte le fattispecie che coinvolgono il *“domicilio”* del contribuente, posto che esso è luogo inviolabile (art. 14 Cost.). Pertanto, occorre limitare al massimo l'indubbio *“vulnus”* al principio costituzionale di inviolabilità del domicilio comunque derivante dalla previsione dell'accesso. Per questa ragione,

in tema di accessi, ispezioni e verifiche da parte degli Uffici Finanziari dello Stato e della Guardia di Finanza, vale il principio secondo il quale:

√ *“l’autorizzazione all’accesso data dal procuratore della Repubblica, ai sensi dell’art. 52 del d.p.r. n. 633/1972, **legittima solo lo specifico accesso in tal senso autorizzato; sicché in base a essa non è consentito agli uffici finanziari accedere in altri luoghi** ove si ritenga che l’abitazione debba essere individuata in via di fatto”.*

Nel caso della **sentenza n. 11672/2013** sopra citata, la Cassazione è giunta alla conclusione che il giudice tributario non può utilizzare la documentazione acquisita dalla Guardia di Finanza nel corso di un’ispezione domiciliare se l’accesso è stato autorizzato **solo verbalmente** dall’autorità giudiziaria.

Nel caso della **sentenza n. 4498/2013** – anch’essa citata -, la Cassazione ha invece giudicato inutilizzabili dal giudice tributario le prove acquisite durante l’accesso **a casa della persona che convive con il contribuente**. Inutilmente l’Amministrazione ha invocato il “*significato inequivoco*” che avrebbe oggi la parola “*convivenza*”. Infatti per gli Ermellini l’accesso è legittimo solo se effettuato nei luoghi **espressamente menzionati** nel provvedimento autorizzatorio del P.M. (nel caso di specie, il domicilio del contribuente e non l’abitazione della sua compagna).

Nullità atti conseguenti

Dunque, alla luce della giurisprudenza sopra richiamata, l’autorizzazione del P.M. riveste un ruolo fondamentale, in quanto da essa può dipendere la validità dell’intero accertamento tributario.

Se infatti la verifica si è svolta presso il **domicilio** del contribuente oppure in locali **adibiti anche ad abitazione o con essa comunicanti**, gli organi di controllo devono essere muniti della preventiva autorizzazione del Procuratore della Repubblica, poiché, in caso contrario, il giudice tributario dovrà considerare **nulli tutti gli atti consequenziali**, incluso l’avviso d’accertamento, per palese violazione delle garanzie costituzionali (inviolabilità del domicilio).

Cass. n. 13319/13

Vi è da dire, però, che questo orientamento particolarmente severo è stato di recente stemperato dalla sentenza 29 maggio 2013, n. 13319 della Corte di Cassazione, laddove i giudici della Sezione Tributaria hanno puntualizzato che l'inutilizzabilità della documentazione e delle prove acquisite in occasione di un accesso non autorizzato dal P.M. è un vizio che **si riverbera sulle sole parti dell'atto amministrativo legate da un nesso di consequenzialità all'attività non autorizzata.**

Sicché deve ritenersi **comunque valido l'accertamento** basato sull'eventuale documentazione bancaria reperita nel corso dell'accesso illegittimo **se l'Ufficio è stato successivamente autorizzato ad effettuare le indagini finanziarie nei confronti del contribuente.**

Ciò perché l'esigenza di conservazione dell'attività amministrativa prevale sul mancato rispetto di norme procedurali, a condizione che non risulti leso il diritto di difesa del contribuente.

Le indagini finanziarie possono essere attivate in relazione a specifici controlli e con le procedure autorizzative previste dagli articoli 32 del D.P.R. n. 600/1973 (per gli accertamenti delle imposte sui redditi) e 51 del D.P.R. n. 633/1972 (per gli accertamenti IVA). Tali norme prevedono tassativamente la **preventiva autorizzazione** del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate o del direttore regionale della stessa oppure, per il corpo della Guardia di Finanza, del comandante regionale.

I fatti in breve

Nel caso trattato dalla sentenza n. 13319/2013, le Fiamme Gialle eseguivano un accesso illegittimo - **in quanto non autorizzato dalla Procura** - nello studio/abitazione di un avvocato romano.

In questo frangente i militari rinvenivano alcuni estratti conto dai quali scaturiva un accertamento bancario che dimostrava – a detta dell’Ufficio - un maggior reddito per il quale il professionista non era riuscito a fornire idonee giustificazioni.

Scattava così la notifica di un avviso di rettifica IVA, che veniva prontamente impugnato dal contribuente, il quale ne deduceva la nullità siccome fondato sulla documentazione bancaria acquisita nel corso di accesso illegittimo.

Tale tesi ha convinto la CTP, ma non la CTR, che difatti ha avallato l’operato dell’Ufficio, ritenendo, al contrario del professionista, che l’atto impugnato fosse stato emesso **sulla scorta di indagini finanziarie debitamente autorizzate**.

A questo punto la vicenda è stata sottoposta all’attenzione dei giudici di legittimità, i quali hanno confermato *in toto* le conclusioni della Commissione Regionale. Con buona pace del contribuente.

Osservazioni della Corte

Nelle motivazioni i giudici con l’ermellino hanno osservato che, in ipotesi di accesso domiciliare, la illegittimità del provvedimento di autorizzazione del procuratore della Repubblica ai sensi degli artt. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e 52 del D.P.R. n. 633/1972 **importa la “inutilizzabilità”, a sostegno dell’accertamento tributario**, delle prove reperite nel corso della perquisizione illegale atteso che:

- a)** detta inutilizzabilità non abbisogna di un’espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l’assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola;
- b)** il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione;
- c)** l’acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore, che sia l’autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente o indirettamente responsabile.

Tuttavia, - aggiunge a questo punto la Cassazione – l’indirizzo appena ricordato:

√ *“è stato recentemente specificato nel senso che l’autorizzazione del Procuratore della Repubblica all’accesso domiciliare anzidetta costituisce un provvedimento amministrativo che si inserisce nella fase preliminare del procedimento di formazione dell’atto impositivo ed i suoi eventuali vizi si riverberano sull’atto conclusivo, **determinandone l’invalidità** solo con riferimento a quelle parti che siano legate all’atto istruttorio da un nesso di*

*insostituibile e necessaria consequenzialità, **mentre nessuna conseguenza comportano per quelle altre parti che siano del tutto distinte ed indipendenti***” (cfr. Cass. n. 23595/2011).

Vizio sanato ex post

In sostanza, quindi, la mancanza di autorizzazione del PM all’accesso in luogo promiscuo inficia la validità dell’atto impositivo **per le parti dell’avviso che siano legate alla violazione procedimentale da un nesso di insostituibile e necessaria consequenzialità.**

E nel caso di specie il giudice tributario ha valutato la legittimità della pretesa fiscale solo alla luce della documentazione bancaria relativa ai conti correnti riferibili al professionista e ai suoi familiari; documentazione che, seppure acquisita presso il contribuente, non ha potuto dirsi travolta dal vizio procedimentale originario, grazie alla rapidità con cui i verificatori hanno ottenuto la **successiva autorizzazione** del comandante della Guardia di Finanza relativa all’accesso ai conti bancari del contribuente ai sensi degli articoli 32, comma 1, n. 7, del D.P.R. n. 600/1973, e 51, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.

In altre parole, la validità dell’atto impugnato è stata determinata dall’autorizzazione successiva alle indagini finanziarie, circostanza che ha sanato *ex post* l’operato inizialmente illegittimo dei verificatori (accesso nella residenza/studio del contribuente senza autorizzazione del P.M.).

Tale condotta degli organi di controllo non è stata minimamente censurata dagli Ermellini, che anzi l’hanno giustificata in forza del **principio di conservazione dell’attività amministrativa**; principio che consente alla P.A. di sanare un atto illegittimo **tutte le volte in cui non si arrechi un pregiudizio a posizioni soggettive piene del privato.**

In questo senso, secondo la Sezione Tributaria del Palazzaccio, milita anche giurisprudenza secondo cui:

√ *“il riscontro della mancanza materiale dell’autorizzazione produce l’illegittimità del risultato finale del procedimento **solo quando si traduce in un concreto pregiudizio per il contribuente**”* (cfr. Cass. n. 16874/2009 che si è riferita alla mancanza di autorizzazione dell’ispettore compartimentale o del comandante di zona della GdF ai fini della richiesta di acquisizione, presso gli istituti di credito, di copia dei conti bancari intrattenuti con il contribuente).

Conclusioni

A questo punto sembra potersi concludere che non tutta la documentazione acquisita durante un accesso non autorizzato comporta la nullità dell'avviso di accertamento, giacché il provvedimento impositivo potrà ritenersi illegittimo solo ove basato unicamente su di essa o per le parti legate all'atto istruttorio illegittimo *“da un nesso di insostituibile e necessaria consequenzialità”*.

Alla P.A. è comunque consentito di sanare ex post un atto illegittimo, salvo che ciò non arrechi un pregiudizio a posizioni soggettive piene del privato (per esempio, il diritto di difesa).

17 aprile 2014

Antonio Gigliotti