

L'ILLEGITTIMITÀ DELL'ACCESSO DOMICILIARE

di Fabrizio Dominici

Il nostro ordinamento non prevede adeguati strumenti giuridici di difesa avverso il provvedimento del Procuratore della Repubblica che autorizza l'accesso domiciliare per motivi fiscali. Sono queste le principali critiche della Corte europea dei diritti dell'uomo alla nostra normativa in materia di accesso domiciliare per motivi fiscali, carenze che vanno individuate nell'assenza di un immediato rimedio giuridico che consenta l'impugnazione "immediata" di detta autorizzazione e nel fatto che il Procuratore della Repubblica non risulterebbe nemmeno provvisto di quei requisiti di terzietà prescritti per il "Giudice", con la conseguente necessità di intervento del legislatore che vada a ristabilire quegli equilibri necessari a legittimare tale invasione. Insomma a giudizio della Cedu l'attuale *corpus normativo*, che disciplina l'autorizzazione all'accesso domiciliare per motivi fiscali, dovrebbe essere rivisto in funzione delle previsioni contenute nella sentenza n. 18497/03 del 21 febbraio 2008, che ha sancito che, in tema di perquisizioni domiciliari effettuate in relazione a verifiche fiscali, i contribuenti incisi, da tale invadente attività, hanno diritto ad un controllo giurisdizionale effettivo sulla regolarità dell'autorizzazione all'accesso ed a rimedi immediati avverso le misure adottate. Secondo l'arresto in esame insomma, devono essere adottati rimedi per «prevenire e inibire, in caso di irregolarità, la perquisizione» e, qualora un'operazione giudicata irregolare abbia già avuto luogo, per garantire un'adeguata "*restitutio in integrum*".

LA NORMATIVA VIGENTE

La disciplina dell'accesso domiciliare¹ è contenuta nel vigente art. 35 della L. 7 gennaio 1929, n. 4, nell'ambito del quale il legislatore per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi o dai regolamenti in materia finanziaria, ha stabilito che

¹ Secondo la Guardia di finanza il concetto di abitazione privata deve essere inteso come 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; in altri termini, si può parlare di abitazione, in caso di effettiva destinazione di un certo luogo allo svolgimento di attività rientranti nella sfera privata ed intima della persona e della propria famiglia. Tale particolare tutela dell'abitazione privata deve intendersi riconosciuta solo qualora la destinazione a tale funzione dei luoghi interessati dall'accesso sia effettiva ed attuale e non rappresenti il risultato di una astratta progettualità o, a maggior ragione, di una dolosa qualificazione; è quindi necessario l'effettivo utilizzo di un locale a tale specifica finalità, non essendo sufficiente la semplice dichiarazione del titolare di usarlo a tale scopo o, peggio, la mendace qualificazione.

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.² L'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ha completato la potestà di ispezione, prevedendo che 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 queste ultime, l'accesso deve essere sempre eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato. Come dire che per accedere nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, gli impiegati devono sempre essere muniti di apposita autorizzazione, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono, che ne indica lo scopo, mentre per accedere nei locali adibiti anche ad abitazione occorre il rilascio dell'autorizzazione del procuratore della Repubblica. Ricordiamo che in ogni caso la normativa citata va coordinata con le garanzie previste dallo statuto dei diritti del contribuente in tema di accesso ispezione e verifica e cioè con l'esigenza effettiva di indagine e controllo sul luogo e con le modalità di esecuzione ivi contenute. L'autorizzazione all'accesso, in locali "diversi"³ da quelli destinati all'esercizio di attività commerciali, **deve sempre essere rilasciata dal Procuratore della Repubblica**, che deve valutare l'esistenza dei **gravi indizi e la finalità di reperire** libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni, con la conseguenza che detta autorizzazione, partecipa direttamente alla natura amministrativa del procedimento nel quale si inserisce, condizionandone la legittimità. Sul punto la Suprema Corte ha avuto modo di chiarire che l'accesso senza autorizzazione, seppure acconsentito dal cittadino, determina la nullità degli atti amministrativi conseguenti,⁴ nullità che potrà essere contestata, a seconda dei casi, dal Giudice ordinario o dal Giudice tributario.⁵ Secondo un risalente orientamento della

² Corte di cassazione sentenza n. 17957 del 19 ottobre 2012. L'autorizzazione del procuratore della Repubblica, prescritta dall'art. 52, 1° e 2° c., del d.p.r. n. 633/1972 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.

³ Per "locali diversi" si intende, ad esempio, l'abitazione, qualificata come il centro effettivo della vita domestica della persona, risultando non sufficiente, a tal fine, la mera predisposizione, per il saltuario pernottamento o la consumazione dei pasti, di alcuni vani o spazi dell'immobile (Cassazione, n. 15230 del 3 dicembre 2001).

⁴ Cassazione n. 16904/1998.

⁵ La prova utilizzata nel processo tributario deve essere legale, vale a dire acquisita nel rispetto delle regole che ne disciplinano l'acquisizione, (*Ex pluribus*: Cassazione SS.UU. 21.11.2002 n. 16424, Cassazione 10.6.2004 n. 19689, Cassazione 19.10.2005 n. 20253 e Cassazione 23.4.2007 n. 9568).

Corte di Cassazione,⁶ la legittimità dell'autorizzazione all'accesso domiciliare deve essere valutata dal Giudice sulla base dei principi generali che regolano l'attività amministrativa dello Stato, costituendo l'autorizzazione medesima, un atto discrezionale dell'autorità giudiziaria. Tale valutazione non deve prescindere dalle motivazioni contenute nella richiesta amministrativa, deve verificarne l'esistenza dei presupposti legislativi e deve, soprattutto, fondarsi sui gravi indizi posti a fondamento dell'istanza.⁷ Insomma, secondo tale orientamento, gli elementi costitutivi della autorizzazione devono essere valutati *ex ante* sulla base del rapporto proveniente dalla pubblica amministrazione, rapporto che deve esplicitare nella motivazione, i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che ne hanno determinato la decisione in relazione alle risultanze dell'istruttoria ed in contrapposizione alle garanzie costituzionali di tutela del cittadino. Tale autorizzazione, può quindi essere rilasciata solo in presenza di gravi indizi di violazioni alle norme fiscali, indizi di violazioni che devono risultare dalla richiesta formulata dall'organo amministrativo ed essere fatti propri dal Pubblico Ministero, con la conseguenza che la richiesta di autorizzazione deve essere predisposta solo a seguito di un'adeguata ed effettiva esposizione dei fatti e delle ragioni giuridiche che hanno indotto l'organo verificatore a ritenere utile il controllo in tale inviolabile luogo, deve essere fondata sui documenti probatori a cui ci si riferisce nella richiesta e deve essere predisposta in coerenza con il principio costituzionale di imparzialità, che impone alla pubblica amministrazione di non ledere, in via arbitraria ed ingiustificata, le posizioni soggettive dei contribuenti incisi da tale invadente strumento. Secondo l'orientamento della Corte di legittimità l'esigenza di imparzialità può ritenersi assolta allorché il fine pubblico può essere soddisfatto con diverse modalità "che si concretizzano in una adeguata ponderazione comparativa degli interessi pubblici e di quelli privati", come dire che il risultato e quindi l'autorizzazione deve essere rilasciata solo dopo aver ponderato il soddisfacimento dell'interesse pubblico in relazione al minor sacrificio possibile dell'interesse privato. All'uopo occorre rammentare che la violazione dei principi di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione, potranno essere adeguatamente valutati, solo a posteriori e solo in sede di impugnazione dell'atto portante la pretesa tributaria, sicché la valutazione della legittimità dell'autorizzazione, potrà effettuarsi *per relationem* e cioè nella motivazione dell'atto che si ottiene mediante il rinvio ad altro atto, che secondo la giurisprudenza di legittimità può ritenersi

⁶ Sentenza della Cassazione SS.UU., 8 agosto 1990, n. 8062.

⁷ La Cassazione con la sentenza n. 631 del 18 gennaio 2012 ha stabilito che è legittima la verifica fiscale presso l'abitazione dell'amministratore della società, a condizione che vi siano gravi indizi di evasione.

soddisfatta allorquando l'atto richiamato sia conosciuto o conoscibile dal destinatario.⁸ Al contrario, se la richiesta dell'autorizzazione presentata dall'Agenzia delle entrate o dalla Guardia di Finanza, non è conosciuta o conoscibile dal contribuente, il rinvio a tale atto, da parte del provvedimento oggetto di istanza, si risolve nella impossibilità effettiva di conoscere la motivazione del provvedimento, da parte del contribuente e da parte del Giudice tributario, sicchè tale autorizzazione sarà da ritenersi illegittima.⁹

IL POTERE DEL GIUDICE TRIBUTARIO

La giurisprudenza della Suprema Corte¹⁰ ha da tempo riconosciuto al Giudice tributario un rilevante potere di sindacato, potere dovere di verifica che si esplicita nell'analisi della correttezza del decreto autorizzativo, della valutazione circa la sussistenza dei gravi indizi segnalati dall'autorità amministrativa e in un generale controllo, sulle valutazioni effettuate dal Pubblico Ministero. Ciò non vuol di certo dire che il provvedimento autorizzativo non possa recepire acriticamente le considerazioni svolte dall'organo verificatore nell'istanza di accesso, ma che tali valutazioni e considerazioni devono risultare, anche in forma succinta, dal provvedimento autorizzativo e ciò al fine di consentire al contribuente di contestarle ed al Giudice tributario di valutarle. A chi scrive pare di poter condividere quell'orientamento giurisprudenziale della Corte di legittimità che stabilisce che il provvedimento di autorizzazione all'accesso deve "necessariamente trovare causa e giustificazione nell'esistenza di gravi indizi di violazione della legge tributaria, la cui valutazione va effettuata *ex ante*, con prudente apprezzamento e sia, pur concisamente, deve essere motivato". Tale orientamento ammette un controllo a posteriori del Giudice tributario sull'operato dall'Autorità giudiziaria e segnatamente sulla sussistenza dei gravi indizi, sulla fondatezza della motivazione e sulla legalità dell'atto portante l'autorizzazione, valutazione e controllo a cui corrisponde la facoltà di censura della legittimità del Giudice tributario con la conseguente inutilizzabilità degli elementi e dei documenti illegittimamente acquisiti.¹¹

⁸ Cassazione Sez. tributaria 19 febbraio 2009 n. 3998.

⁹ In ambito penale, la Corte di Cassazione ha anche precisato che le irregolarità verificatesi nel corso delle verifiche fiscali effettuate dalla Guardia di Finanza, ex artt. 52 del DPR 633/72 e 33 del DPR 600/73, incidono sulla validità dell'accertamento tributario nei confronti del soggetto sottoposto a verifica, ma non rendono inutilizzabile la *notitia criminis* che emerge dalla verifica stessa (Cass. 22.3.2007 n. 12017).

¹⁰ Cassazione SS.UU. 21 novembre 2002.

¹¹ L'inutilizzabilità è una forma di invalidità che colpisce il valore probatorio di un atto procedimentale quale è l'avviso di accertamento. All'uopo è opportuno ricordare che l'accertamento, in questo caso, è nullo nella parte in cui risulti fondato sugli elementi che sono inutilizzabili e non per la totalità (Cassazione 11.11.2011 n. 23595). La Cassazione, in passato, aveva assunto una posizione contraria, stabilendo che, a fronte di elementi probatori reperiti nel corso di un accesso domiciliare non autorizzato

LA SUSSISTENZA DEI GRAVI INDIZI

Per usare le parole del Giudice amministrativo, la sussistenza dei gravi indizi deve essere valutata in relazione alle ipotesi illecite configurate nella richiesta amministrativa, ipotesi non meramente ipotetiche, ma supportate da una ricognizione sommaria degli elementi rappresentati, dai quali si deve desumere la probabilità dell'avvenuta consumazione della violazione fiscale. Gli indizi devono essere consistenti, in relazione ad una ipotesi accusatoria avente una rilevante fondatezza, da cui far discendere la probabilità di colpevolezza e devono essere esplicitati in una penetrante motivazione del provvedimento rilasciato dalla Autorità Giudiziaria, con esclusione di qualsiasi clausola di stile o formula generica.¹² Alla luce di quanto sopra esposto e come ribadito dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, si può affermare che gli atti preparatori dell'accertamento tributario, costituiscono una fase del procedimento stesso, non possono formare oggetto di accesso, (se non al termine del procedimento e cioè con la conoscenza dell'avviso di accertamento) e non possono essere oggetto di impugnazione davanti alla giurisdizione tributaria né a quella amministrativa, se non in occasione dell'impugnazione del provvedimento impositivo,¹³ con la conseguenza che nella disciplina del contenzioso tributario la tutela giurisdizionale dei contribuenti è affidata in via esclusiva alla giurisdizione delle Commissioni tributarie. La giurisdizione del Giudice tributario, che ha ad oggetto solo gli atti finali del procedimento amministrativo di imposizione tributaria, investe tutte le fasi del procedimento che hanno portato all'adozione ed alla formazione di quell'atto e l'eventuale giudizio negativo circa la legittimità e la regolarità degli atti istruttori può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto finale impugnato.

CONCLUSIONI

Il provvedimento del Procuratore della Repubblica che autorizza l'accesso domiciliare per motivi fiscali costituisce da un lato il momento più delicato dell'attività di verifica

dal magistrato, gli organi di controllo "... possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso" posto che "... la violazione delle regole dell'accertamento tributario non comporta come conseguenza necessaria l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti...". Tale orientamento di legittimità, tuttavia, deve ormai considerarsi non soltanto minoritario ma definitivamente superato da quando le Sezioni Unite hanno stabilito che "... detta inutilizzabilità (delle prove illegittimamente acquisite, 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" posto che "... 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" e ciò per via della correttezza giuridica della cosiddetta "teoria dell'invalidità derivata".

¹² Consiglio di Stato, Sez. IV, 19 aprile 1995, n. 264.

¹³ Cass., SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315.

fiscale, esso è diretto a reperire, non solo la documentazione ufficiale, ma anche e soprattutto la presenza di ogni altro elemento documentale o fattuale utile alla corretta ricostruzione della capacità contributiva. Tale provvedimento costituisce, per il soggetto sottoposto a verifica, un'interruzione improvvisa nella propria attività lavorativa ed una invasione del domicilio, con la precisazione che **l'accesso può essere iniziato in qualunque luogo** in cui l'Amministrazione finanziaria ritiene di poter individuare elementi utili al controllo da svolgere, **indipendentemente che si tratti, o meno, di luoghi riferibili al contribuente ispezionato**, poiché l'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 prevede, che è sempre possibile «disporre l'accesso (.....) 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 (.....). Ricordiamo inoltre che gli impiegati che eseguono l'accesso, devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, tale autorizzazione deve essere **rilasciata dal capo dell'ufficio** da cui dipendono, autorizzazione, che a nostro parere, non è suscettibile di delega, come già sancito dalla giurisprudenza di merito.¹⁴

¹⁴ La Commiss. Trib. Reg. Puglia Sez. XV, 20-01-2009, n. 4, ha stabilito che gli accertamenti in rettifica o gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Gli avvisi di accertamento, dunque, possono legittimamente promanare da un funzionario appositamente delegato dal direttore dell'ufficio tributario, mentre analoga possibilità di delega non è prevista in riferimento all'autorizzazione per l'accesso nei locali del contribuente.