

# Accesso domiciliare e nei locali adibiti promiscuamente ad attività lavorativa e ad abitazione: autorizzazione del Procuratore della Repubblica, tutela differita ed invalidità derivata dell'avviso di accertamento in caso di illegittimità

di Alvise Bullo<sup>(\*)</sup> e Fabrizio Dominici<sup>(\*\*)</sup>

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.

Secondo il Consiglio di Stato, l'autorizzazione all'accesso domiciliare non costituisce un atto suscettibile di autonoma impugnazione, bensì un elemento del procedimento di accertamento, la cui legittimità è sindacabile davanti al giudice tributario (CdS, Sez. IV, del 05/10/2008 n. 6045). In linea con tale posizione, la Corte di Cassazione, ha affermato che tali atti istruttori, nonostante la compressione delle liber-

tà di domicilio, non sono autonomamente impugnabili, proprio in quanto aventi carattere endoprocedimentale. In pratica il vizio dell'atto endoprocedimentale può essere fatto valere come causa di invalidità derivata dei provvedimenti conclusivi del procedimento, ossia degli atti di accertamento notificati al contribuente (cd. tutela mediata o differita innanzi alle C.T.). In merito all'ormai consolidato principio **(1)** della non autonoma (ed immediata) impugnabilità dell'autorizzazione all'accesso domiciliare, poco aderente ai fondamentali principi costituzionali, va tuttavia segnalata la sentenza della Corte Europea dei

---

(\*) Dottore Commercialista in Venezia.

(\*\*) Dottore Commercialista in Rimini.

**Nota (1)** — Secondo la Sentenza n. 631, della Sezione Civile Tributaria del 18 gennaio 2012 della Corte Suprema di Cassazione (**riportata a pag. 112**) la "giurisdizione (piena ed esclusiva) del giudice tributario fissata dall'art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992, non ha ad 'oggetto' solo gli atti per così dire 'finali' del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (ovverosia gli atti definiti, propriamente, come 'impugnabili' dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19) ma investe - nei limiti, ovviamente, dei 'motivi' sottoposti dal contribuente all'esame di quel giudice ai sensi dell'art. 18, comma 2, lett. e), stesso D.Lgs. - **tutte le fasi del procedimento** che hanno portato alla adozione ed alla formazione di quell'atto tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o alla regolarità (formale e/o sostanziale) su un qualche atto 'istruttorio' prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto 'finale' impugnato" (cfr. Cass., SS.UU., n. 6315/2009

diritti dell'uomo del 21 febbraio 2008, richiesta n. 18497/03, *Ravon* ed altri. Con tale importante decisione, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha accolto le doglianze di un cittadino francese, secondo il quale il diritto all'inviolabilità del domicilio non sarebbe assistito da garanzie congrue con il principio del giusto processo, previste dall'articolo 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, nel caso in cui l'autorizzazione all'accesso domiciliare non sia suscettibile di una tutela cautelare effettiva nel processo. Secondo l'arresto in esame insomma, devono essere adottati rimedi per "prevenire e inibire, in caso di irregolarità, la perquisizione".

## La normativa vigente

La disciplina dell'accesso domiciliare 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 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. L'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (2) 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 de-

stinati 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 conte-

---

— riportata in massima a pag. 110 e integralmente in "*Finanza & Fisco*" n. 12/2009, pag. 1149; conf. Cass., SS.UU., n. 11082/2010), risultando conseguentemente incompatibile con il riconoscimento della "esclusività" della giurisdizione in materia tributaria, affermato dall'art. 12, co. 2, legge 28 febbraio 2001, n. 448, la devoluzione di tali "atti istruttori" (ed in particolare degli atti presupposti) alla cognizione del Giudice amministrativo secondo gli ordinari criteri di riparto fondati sulla natura della situazione giuridica sostanziale asseritamente violata.

**Nota (2)** — Per la Corte di Cassazione sentenza n. 17957 del 19 ottobre 2012 (vedi pag. 116). "L'autorizzazione del procuratore della Repubblica, prescritta dall'art. 52, 1° e 2° co., 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".

**Nota (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.

**Nota (4)** — Con sentenza n. 16904 del 27 luglio 1998, la Corte di Cassazione ha affermato che l'accesso compiuto in luoghi adibiti, anche o in via esclusiva, ad abitazione in assenza della prescritta autorizzazione del Procuratore della Repubblica, determina la nullità, per violazione di legge, di tutti gli atti amministrativi conseguenti, compreso l'eventuale avviso di accertamento. Tale effetto si produce anche quando l'accesso viene posto in essere con il consenso del contribuente, nell'ipotesi in cui detto consenso sia stato indotto dai doverosi ammonimenti di rito rivolti al soggetto circa le conseguenze di un rifiuto di esibire la documentazione.

stata, a seconda dei casi, dal Giudice ordinario o dal Giudice tributario (5). Secondo un risalente orientamento della 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 assoluta 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 soddisfatta allorché 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, sicché tale autorizzazione sarà da ritenersi illegittima (9).

---

**Nota (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*: Cass., SS.UU., Sentenza 21/11/2002, n. 16424 — **riportata in massima a pag. 108 e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 45/2002, pag. 4351**, Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 01/10/2004, n. 19689 — **riportata in massima a pag. 109 e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 47/2004, pag. 4129**, Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 19/10/2005, n. 20253 — **riportata in massima a pag. 110 e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 42/2005, pag. 3705** e Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 23/04/2007, n. 9568).

**Nota (6)** — Sentenza della Cassazione, SS.UU., Sentenza 8 agosto 1990, n. 8062 (**riportata in massima a pag. 107**).

**Nota (7)** — La Cassazione con la sentenza n. 631 del 18 gennaio 2012 (**vedi pag. 112**) ha stabilito che è legittima la verifica fiscale presso l'abitazione dell'amministratore della società, **a condizione che vi siano gravi indizi di evasione**.

**Nota (8)** — Cass., Sez. Civile Tributaria, 19 febbraio 2009, n. 3998.

**Nota (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 D.P.R. 633/72 e 33 del D.P.R. 600/73*, "... incidono sulla validità dell'accertamento tributario nei confronti del soggetto sottoposto alla verifica fiscale ...", ma "... non rendono inutilizzabile la 'notitia criminis' che emerge dalla verifica stessa" (Cass., Sez. III Penale, Sentenza 22/03/2007, n. 12017 — **riportata in massima a pag. 110**).

## Il potere del giudice tributario

La giurisprudenza della Suprema Corte (10) 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 fiscale, 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).

## La sussistenza dei gravi indizi

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. 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 (12), 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.

Pertanto, il giudice tributario, in sede di impugnazione dell'atto impositivo basato su libri, registri, documenti e altre prove reperite mediante accesso domiciliare autorizzato dal procuratore della Repubblica, ha il dovere (in ossequio al canone ermeneutico secondo cui va privilegiata l'interpretazione con-

---

**Nota (10)** — Cass., SS.UU., Sentenza 21 novembre 2002, n. 16424 (riportata in massima a pag. 108 e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 45/2002, pag. 4351).

**Nota (11)** — L'inutilizzabilità è una forma di invalidità che colpisce il valore probatorio di un atto procedimentale.

**Nota (12)** — Cass., Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 3 dicembre 2001, n. 15230 (riportata in massima a pag. 108 e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 7/2002, pag. 885); SS.UU., Sentenza 16 marzo 2009, n. 6315 (riportata in massima a pag. 110 e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 12/2009, pag. 1149).

forme ai precetti costituzionali, nella specie agli artt. 14 e 113 Cost.), oltre che di verificare la presenza, nel decreto autorizzativo, di una motivazione - sia pure concisa o *per relationem* mediante recepimento dei rilievi dell'organo richiedente - **circa il concorso di gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale**, anche e soprattutto di controllare la correttezza in diritto del relativo apprezzamento; e quindi di verificare che codesto abbia fatto riferimento a elementi cui l'ordinamento attribuisca effettiva valenza indiziaria (Così, Corte Suprema di Cassazione, Sez. Civile Tributaria, Sent. n. 17957 del 19 ottobre 2012 — **riportata a pag. 116**).

### **L'autorizzazione all'accesso nei locali adibiti promiscuamente ad attività lavorativa ed ad abitazione**

I gravi indizi di violazione di norme tributarie non sono, invece, richiesti ai fini della legittimità dell'autorizzazione all'accesso nei locali adibiti promiscuamente ad abitazione ed allo svolgimento di attività commerciali, professionali ed agricole. Inoltre i giudici di legittimità, hanno precisato la differenza sul piano dei presupposti fattuali dell'autorizzazione per l'accesso nei locali adibiti ad uso promiscuo, rispetto ai locali adibiti esclusivamente ad abitazione **(13)**. In merito, pregevoli ed interessanti sono le precisazioni contenute nella Sent. n. 4140 del 20 febbraio 2013 della Sezione Civile Tributaria, del Corte di Cassazione **(vedi pag. 120)**. In particolare secondo il recente arresto giurisprudenziale si ha, “destinazione a uso promiscuo, agli effetti dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, 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 simile eventualità è comunque necessaria l'autorizzazione all'accesso da parte del procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art. 52, 1° co., del D.P.R. n. 633/1972

(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 diretta a tutelare l'invulnerabilità del domicilio privato, e quindi, indirettamente, lo spazio di libertà del contribuente, rileva alla stregua di *condicio sine qua non* per la legittimità dell'atto e delle relative conseguenti acquisizioni. Giacché 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.”.

### **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 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 (...)». Tuttavia, la Corte Suprema di Cassazione, Sez. Civile Trib. con sentenza. 4498 del

**Nota (13)** — Sulla non possibilità di sostituzione dell'autorizzazione prevista dal secondo comma dell'art. 52, del D.P.R. n. 633/1972 con quella prevista dal primo comma dell'art. 52, del D.P.R. n. 633/1972, vedi: Cass. n. 19689/2004 — **riportata in massima a pag. 109 e integralmente in “Finanza & Fisco” n. 47/2004, pag. 4129** e Cass, Sez. V, Sent. n. 21779/2011 — **riportata in massima a pag. 111**.

22 febbraio 2013 (vedi pag. 123) ha precisato in tema di accessi domiciliari che l'autorizzazione agli accessi, ispezioni e verifiche da parte degli uffici finanziari dello Stato (o della Guardia di finanza nell'esercizio dei compiti di collaborazione con detti uffici a essa demandati) legittima **solo lo specifico accesso autorizzato, essendo la norma di stretta interpretazione** e dovendosi, invero, limitare al massimo l'indubbio *vulnus* al principio costituzionale di inviolabilità del domicilio comunque derivante dalla previsione dell'accesso (e v., per la conseguente im-

possibilità di sostituirla finanche il riferimento normativo, vedi Cass. n. 19689/2004 — **riportata in massima a pag. 109 e integralmente in “Finanza & Fisco” n. 47/2004, pag. 4129** e Cass, Sez. V, Sent. n. 21779/2011 — **riportata in massima a pag. 111**).

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, come già sancito, dalla giurisprudenza (14) non suscettibile di delega.

**Nota (14)** — La C.T.R. della Puglia, Sez. XV, Sentenza 20/01/2009, n. 4 (riportata in massima a pag. 111), ha stabilito che: “... È innegabile che l'esercizio di tali operazioni a seguito di accesso comporta una limitazione della libertà personale del soggetto sottoposto a verifica, in particolare una limitazione del diritto di libertà domiciliare garantito dall'art. 14 della Costituzione italiana, a mente del quale accertamenti e ispezioni a fini fiscali si svolgono secondo la disciplina dettata da leggi speciali, il cui compito è evidentemente quello di contemperare l'interesse del singolo alla tutela della libertà personale con l'interesse generale all'accertamento dei tributi e alla repressione dell'evasione fiscale. La norma di riferimento è contenuta nell'art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, richiamato dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973, che prevede: «*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*»; nel prosieguo il medesimo articolo prescrive l'autorizzazione del procuratore della Repubblica per accedere in locali adibiti anche ad abitazione.”.

## LE MASSIME<sup>(\*)</sup> RICHIAMATE DALL'AUTORE

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

CAS - Sez. U - Sentenza n. 8062 del 08/08/1990  
Presidente: Brancaccio A., Relatore: Caturani G.

**IVA (Imposta sul valore aggiunto) - Accertamento e riscossione - Attribuzioni e poteri degli uffici IVA - Accessi, ispezioni, verifiche - Autorizzazioni - Del procuratore della repubblica ex art. 52 del DPR n. 633 del 1972 - Funzione - Natura - Sindacabilità nella contesa tributaria successiva - Presupposti - Valutazione della ricorrenza di gravi indizi - Motivazione - Obbligatorietà - Limiti - Art. 14 Cost. - Art. 52, del DPR 26/10/1972, n. 633 - Art. 33, del DPR 29/09/1973, n. 600**

L'autorizzazione del procuratore della repubblica, che l'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 istituito

dell'IVA (con disposizione corrispondente a quella dell'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in tema di accertamento delle imposte sui redditi) esige per l'accesso della polizia tributaria in locali adibiti ad uso esclusivamente abitativo, integra un atto amministrativo, non penale, come tale sindacabile nella contesa tributaria che insorga in esito a detto accesso, e **postula una valutazione positiva della ricorrenza di gravi indizi di violazioni alla disciplina dell'IVA, sì da giustificare la ricerca in quei locali di libri, registri, documenti ed altre prove delle violazioni stesse**. Detta valutazione deve essere motivata, ma il relativo obbligo, anche alla luce di esigenze di segretezza, può essere osservato pure con espressioni sintetiche, o di significato implicito, come nel caso di richiamo della nota con cui la polizia tributaria abbia fatto riferimento a quegli indizi (senza che ciò possa implicare un contrasto con l'art. 14 della Costituzione in tema d'inviolabilità del domicilio).

(\*) Salvo diversa indicazione Massime elaborate dal Massimario della Corte di Cassazione.

CAS - Sez. V - Sentenza n. 15230 del 03/12/2001

Presidente: Reale, Relatore: Paolini

**ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI**  
- Accertamenti e controlli - Poteri degli uffici delle imposte - Accessi, ispezioni e verifiche - Accesso domiciliare - Autorizzazione del Procuratore della Repubblica ex artt. 52 del DPR n. 633 del 1972 e 33 del DPR n. 600 del 1973 - Natura - Sindacabilità nella successiva contesa tributaria - Criteri - Motivazione del provvedimento - Necessità - Rinvio alla motivazione contenuta nella richiesta della p.a. - Richiamo alla esistenza di fonti confidenziali anonime - Motivazione congrua - Configurabilità - Esclusione - Art. 52, del DPR 26/10/1972, n. 633 - Art. 33, del DPR 29/09/1973, n. 600

**ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI**  
- Accertamenti e controlli - Poteri degli uffici delle imposte - Accessi, ispezioni e verifiche - Imposte dirette e IVA - Avvisi di accertamento e di rettifica - Riferimento a dati acquisiti a seguito di accesso domiciliare - Mancata o illegittima autorizzazione del Procuratore della Repubblica - Invalidità - Fondamento - Art. 52, del DPR 26/10/1972, n. 633 - Art. 33, del DPR 29/09/1973, n. 600 - Art. 14, Cost.

In materia di accertamento delle imposte sui redditi, il provvedimento del Procuratore della Repubblica autorizzativo della perquisizione del domicilio del contribuente previsto dall'art. 52, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di IVA, cui rinvia l'art. 33, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in tema di imposte dirette, è un atto che, inserendosi in un tipico procedimento amministrativo - attraverso il quale l'amministrazione finanziaria esercita il potere impositivo notificando al contribuente l'avviso di accertamento, partecipa direttamente della natura amministrativa del procedimento considerato, **condizionandone la legittimità, ed è, pertanto, sindacabile dal giudice tributario in base ai principi generali che regolano l'attività amministrativa dello Stato.** In particolare, detto provvedimento deve essere congruamente motivato, anche se in modo conciso e mediante il semplice richiamo alla nota della p.a. contenente la richiesta della relativa adozione, facendo riferimento ad indizi di violazione della norma tributaria che giustificano tale richiesta. Al riguardo, non può ritenersi congrua la motivazione che si richiami esclusivamente alla esistenza di fonti confidenziali anonime denunciante l'esistenza di violazione di norme tributarie.

Vedi: Cass. 12050/98, 8062/90

In tema di imposte dirette (come di IVA), gli avvisi di accertamento e di rettifica motivati con riferimento a dati

acquisiti dall'amministrazione finanziaria a seguito di accessi nell'abitazione dei contribuenti, che non siano, o siano illegittimamente, autorizzati dal Procuratore della Repubblica, **sono invalidi ed insuscettibili di produrre effetti, non potendo attività compiute in dispregio del fondamentale diritto all'inviolabilità del domicilio essere assunte, di per sé, a giustificazione ed a fondamento di atti impositivi a carico dei soggetti che hanno dovuto subire le attività medesime.**

Vedi: Cass. 7368/98, 12050/98

CAS - Sez. U - Sentenza n. 16424 del 21/11/2002

Presidente: Finocchiaro, Relatore: Graziadei

**ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI**  
- Accertamenti e controlli - Poteri degli uffici delle imposte - Accessi, ispezioni e verifiche - Accesso domiciliare - Autorizzazione del procuratore della Repubblica ex artt. 33 del DPR n. 600 del 1973 e 52 del DPR n. 633 del 1972 - Natura - Funzioni - Conseguenze - Sindacabilità da parte del giudice tributario - Sussistenza - Estensione - Motivazione del provvedimento in ordine all'esistenza di gravi indizi - Requisiti - Art. 52, del DPR 26/10/1972, n. 633 - Art. 33, del DPR 29/09/1973, n. 600 - Art. 14 Cost.

**ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI**  
- Accertamenti e controlli - Poteri degli uffici delle imposte - Accessi, ispezioni e verifiche - Accesso domiciliare - Autorizzazione del procuratore della Repubblica ex artt. 33 del DPR n. 600 del 1973 e 52 del DPR n. 633 del 1972 - Sindacabilità da parte del giudice tributario - Estensione - Elementi aventi, secondo l'ordinamento, valenza indiziaria - Sussistenza - Necessità - Conseguenze - Autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazione anonime - Legittimità - Esclusione - Art. 52, del DPR 26/10/1972, n. 633 - Art. 33, del DPR 29/09/1973, n. 600 - Artt. 14 e 113 Cost.

L'autorizzazione del procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare, prevista, in presenza di gravi indizi di violazioni delle norme tributarie, dall'art. 52, secondo comma, del D.P.R. 26/10/1972, n. 633, in materia di imposta sul valore aggiunto (reso applicabile anche ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi dal richiamo operato dall'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), costituisce un provvedimento amministrativo, il quale si inserisce nella fase preliminare del procedimento di formazione dell'atto impositivo ed ha lo scopo di verificare che gli elementi offerti dall'ufficio tributario (o dalla Guardia di Fi-

nanza nell'espletamento dei suoi compiti di collaborazione con detto ufficio) **siano consistenti ed idonei ad integrare gravi indizi**. Da tale natura e funzione dell'autorizzazione discende - anche in considerazione del fatto che l'autorizzazione trova base logica nell'art. 14 Cost. sull'inviolabilità del domicilio - che il giudice tributario, davanti al quale sia in contestazione la pretesa impositiva avanzata sui risultati dell'accesso domiciliare, può essere chiamato a controllare l'esistenza del decreto del pubblico ministero e la presenza in esso degli indispensabili requisiti, tenendo conto, quanto al requisito motivazionale, che l'apprezzamento della gravità degli indizi è esternabile anche in modo sintetico, oppure indiretto, tramite il riferimento ai dati allegati dall'autorità richiedente.

*Vedi: Cass. 8062/90*

Il giudice tributario, in sede di impugnazione dell'atto impositivo basato su libri, registri, documenti ed altre prove reperite mediante accesso domiciliare autorizzato dal procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di imposta sul valore aggiunto - reso applicabile anche ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi dal richiamato operato dall'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 -, ha il potere-dovere (in ossequio al canone ermeneutico secondo cui va privilegiata l'interpretazione conforme ai precetti costituzionali, nella specie agli artt. 14 e 113 Cost.), oltre che a verificare la presenza, nel decreto autorizzativo, di motivazione - sia pure concisa o "per relationem" mediante recepimento dei rilievi dell'organo richiedente - circa il concorso di gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale, anche di controllare la correttezza in diritto del relativo apprezzamento, nel senso che faccia riferimento ad elementi cui l'ordinamento attribuisca valenza indiziaria. Pertanto, nell'esercizio di tale compito, il giudice deve negare la legittimità dell'autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime, valutando conseguenzialmente il fondamento della pretesa fiscale senza tenere conto di quelle prove.

*Vedi: Cass. 15230/2001, 1344/2002*

*CAS - Sez. V - Sentenza n. 19689 del 01/10/2004*  
*Presidente: Riggio, Relatore: D'Alonzo*

**ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamenti e controlli - Poteri degli uffici delle imposte - Accessi, ispezioni e verifiche - Imposte dirette e IVA - Avvisi di accertamento e di rettifica - Riferimento a dati acquisiti a seguito di accesso domiciliare - Mancata o illegittima autorizzazione del Procuratore della Repubblica - Invalidità -**

**Fondamento - Art. 52, del DPR 26/10/1972, n. 633 - Art. 33, del DPR 29/09/1973, n. 600 - Art. 14, Cost.**

**ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Art. 33, del DPR 29/09/1973, n. 600 - Illegittimità dell'acquisizione di documentazione attraverso ricerche in luoghi diversi da quelli aziendali senza autorizzazione del Procuratore della Repubblica, anche se il detentore abbia acconsentito**

**ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamenti e controlli - Poteri degli uffici delle imposte - Accessi, ispezioni e verifiche - Imposte dirette e IVA - Accesso domiciliare - Autorizzazione del Procuratore della Repubblica - Autorizzazione che non costituisce mero adempimento formale - Conseguenze - Sindacabilità della legittimità del provvedimento (amministrativo) di autorizzazione - Rapporto tra il primo ed il secondo comma dell'art. 52, del DPR 26/10/1972, n. 633 - Diversità dei presupposti per le ipotesi di accesso previste - Conseguenze - L'autorizzazione prevista dal secondo comma dell'art. 52, del DPR n. 633/1972 non è sostituibile con quella prevista dal primo comma dell'art. 52, del DPR n. 633/1972**

In tema di imposte dirette (come di IVA), gli avvisi di accertamento e di rettifica motivati con riferimento a dati acquisiti dall'amministrazione finanziaria a seguito di accessi nell'abitazione dei contribuenti, che non siano, o siano illegittimamente, autorizzati dal Procuratore della Repubblica, **sono invalidi ed insuscettibili di produrre effetti, non potendo attività compiute in dispregio del fondamentale diritto all'inviolabilità del domicilio essere assunte, di per sé, a giustificazione ed a fondamento di atti impositivi a carico dei soggetti che hanno dovuto subire le attività medesime.**

*(Massima non Ufficiale)*

*Conf.: Cass. 7368/98, 12050/98, SS.UU. 16424/2002*

*Contra: Cass. 8344/2001, 4987/2003*

**Illegittimo l'avviso di accertamento fondato su documentazione contabile rinvenuta tramite accesso operato al di fuori delle previsioni legislative**, essendo irrilevante la mancata opposizione del contribuente, che non equivale a consenso all'accesso, né rende legittimo un accesso operato al di fuori delle previsioni legislative. Peraltro, l'eventuale consenso o dissenso del contribuente all'accesso, legittimo od illegittimo che sia, è del tutto privo di rilievo giuridico non essendo richiesto e/o preso in considerazione da nessuna norma di legge. *(Massima non Ufficiale)*

*Conf.: Cass. 11036/97*

In tema di accessi, ispezioni e verifiche da parte degli



uffici finanziari dello stato (o della Guardia di Finanza nell'esercizio dei compiti di collaborazione con detti uffici ad essa demandati), l'autorizzazione all'accesso dato dal Procuratore della Repubblica ai sensi del primo ovvero del secondo comma dell'art. 52 D.P.R. n. 633 del 1973 **legittima solo lo specifico accesso autorizzato e l'autorizzazione data in base all'una previsione normativa non è sostituibile con quella data in forza dell'altra previsione normativa.** (*Massima non Ufficiale*)

CAS - Sez. V - Sentenza n. 20253 del 19/10/2005  
Presidente: Cristarella Orestano, Relatore: D'Alonzo

**ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamenti e controlli - Poteri degli uffici delle imposte - Accessi, ispezioni e verifiche - Imposte dirette e IVA - Avvisi di accertamento e di rettifica - Riferimento a dati acquisiti a seguito di perquisizione personale - Mancata o illegittima autorizzazione del Procuratore della Repubblica - Invalidità - Fondamento - Art. 52, del DPR 26/10/1972, n. 633 - Art. 33, del DPR 29/09/1973, n. 600 - Art. 13, Cost. - Irrilevanza della mancata opposizione del perquisito - L'eventuale consenso o dissenso del perquisito alla perquisizione personale è privo di rilievo giuridico**

In tema di imposte dirette (come di IVA), gli avvisi di accertamento e di rettifica motivati con riferimento a dati acquisiti dall'amministrazione finanziaria a seguito di perquisizione personale (*block-notes* custoditi nelle tasche dei pantaloni), che non siano, o siano illegittimamente, autorizzati dal Procuratore della Repubblica, **sono invalidi ed insuscettibili di produrre effetti**, non potendo attività compiute in dispregio del fondamentale diritto dell'inviolabilità della "libertà personale" solennemente consacrato nell'art. 13 Cost., per il cui secondo comma «*Non è ammessa forma alcuna ... di ispezione o perquisizione personale ... se non per atto motivato dell'autorità giudiziaria e nei soli casi e modi previsti dalla legge*», essere assunte, di per sé, a giustificazione ed a fondamento di atti impositivi. Peraltro, l'eventuale consenso o dissenso del perquisito è del tutto irrilevante, sia perché la mancata opposizione del perquisito non equivale a consenso alla perquisizione personale né rende legittimo una perquisizione personale operata al di fuori delle previsioni legislative, sia perché l'eventuale consenso o dissenso dello stesso alla perquisizione, legittima od illegittima, è del

tutto privo di rilievo giuridico non essendo richiesto e/o preso in considerazione da nessuna norma di legge. (*Massima non Ufficiale*)

Conf.: Cass. 7368/98, 12050/98, SS.UU. 16424/2002, 19689/2004

Contra: Cass. 8344/2001, 4987/2003

CAS - Sez. III Penale - Sentenza n. 12017 del 22/03/2007  
Presidente: Papa E., Relatore: Lombardi AM.

**ACCERTAMENTO - Accertamenti compiuti in sede di verifiche fiscali - Utilizzazione come "notitia criminis" - Sussistenza - Art. 52, del DPR 26/10/1972, n. 633 - Art. 33, del DPR 29/09/1973, n. 600**

In materia di illeciti tributari gli elementi raccolti durante gli accessi, le ispezioni e le verifiche compiute dalla Guardia di Finanza per l'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte dirette sono sempre utilizzabili quale "notitia criminis", in quanto a tali attività non è applicabile la disciplina prevista dal codice di rito per l'operato della polizia giudiziaria, sicché la mancanza o l'irregolarità formale dell'autorizzazione, se è causa di invalidità dell'accertamento fiscale, non riverbera i suoi effetti sull'accertamento penale.

Conf.: Cass. 11307/95, 10668/98

Vedi: Cass. 43984/2005

CAS - Sez. U - Sentenza n. 6315 del 16/03/2009  
Presidente: Mattone, Relatore: D'Alonzo

**GIURISDIZIONE CIVILE - Giurisdizione ordinaria amministrativa - Giurisdizione in materia tributaria - Controversie relative ai tributi elencati dall'art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 - Giurisdizione delle Commissioni Tributarie - Carattere esclusivo - Tutela giurisdizionale del contribuente - Carenza di provvedimento impugnabile - Conseguenze - Caso di specie - Impugnazione di ordine di verifica fiscale - Art. 2, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546**

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Procedimento di formazione della pretesa tributaria - Funzione - Atti impugnabili - Solo l'atto consequenziale notificato o cumulativamente l'atto presupposto non notificato o non di immediata impugnabilità perché**

**Istruttorio prodromico - Fondamento - Art. 19, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546**

In tema di contenzioso tributario nella disciplina risultante dall'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, la tutela giurisdizionale dei contribuenti è affidata esclusivamente alla giurisdizione delle commissioni tributarie, concepita comprensiva di ogni questione afferente all'esistenza ed alla consistenza dell'obbligazione tributaria e non suscettibile di venir meno in presenza di situazioni di carenza di un provvedimento impugnabile e, quindi, nell'impossibilità di proporre contro tale provvedimento quel reclamo che costituisce veicolo di accesso, ineludibile, a detta giurisdizione. Siffatte situazioni quando fattualmente riscontrate incidono unicamente sull'accoglibilità della domanda (ossia sul merito), valutabile esclusivamente dal giudice avente competenza giurisdizionale sulla stessa, e non già sulla giurisdizione di detto giudice. *(Massima non ufficiale)*

*Vedi: Cass. SS.UU. 11217/97, 103/2001, 6693/2003*

La piena ed esclusiva giurisdizione del giudice tributario non ha ad oggetto solo gli atti per così dire finali del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (ovverosia gli atti definiti, propriamente, come impugnabili ma investe - nei limiti, ovviamente, dei motivi sottoposti dal contribuente all'esame di quel giudice - tutte le fasi del procedimento che hanno portato alla adozione ed alla formazione di quell'atto tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o alla regolarità (formale e/o sostanziale) **su un qualche atto istruttorio prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto finale impugnato**: la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria, infatti, è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa. *(Massima non ufficiale)*

*Conf.: Cass. SS.UU. 16412/2007, 5791/2008*

*CAS - Sez. V - Sentenza n. 21779 del 20/10/2011*  
*Presidente: Adamo M., Relatore: Didomenico V.*

**ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamenti e controlli - Poteri degli uffici delle imposte - Accessi, ispezioni e verifiche -****Accesso domiciliare - Autorizzazione del Procuratore della Repubblica ex artt. 33 del DPR n. 600 del 1973 e 52 del DPR n. 633 del 1972 - Autorizzazione ai sensi del primo o del secondo comma dell'art. 52 - Legittimazione al solo e specifico accesso autorizzato - Sostituibilità dell'autorizzazione data in base all'una previsione normativa con quella data in forza dell'altra - Esclusione - Fondamento - Fattispecie - Art. 52, del DPR 26/10/1972, n. 633 - Art. 33, del DPR 29/09/1973, n. 600**

In tema di accessi, ispezioni e verifiche da parte degli Uffici finanziari dello Stato (o della Guardia di Finanza nell'esercizio dei compiti di collaborazione con detti uffici, ad essa demandati), l'autorizzazione all'accesso data dal procuratore della Repubblica, ai sensi del primo (in locali adibiti "anche" ad abitazione) ovvero del secondo comma (in locali diversi, come quelli adibiti "solo" ad abitazione) dell'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, legittima solo lo specifico accesso autorizzato e **l'autorizzazione data in base all'una previsione normativa non è sostituibile con quella data in forza dell'altra previsione normativa**, e ciò anche per limitare al massimo l'indubbio "vulnus" al principio costituzionale di inviolabilità del domicilio comunque derivante dalla previsione dell'accesso. (Nella specie, la S.C. ha confermato la decisione impugnata, la quale aveva escluso che l'organo delegato, dopo aver constatato l'inidoneità del domicilio espressamente indicato nell'autorizzazione, in quanto oggetto di ristrutturazione, potesse autonomamente individuare l'effettivo domicilio del contribuente e procedere all'accesso).

*Conf.: Cass. 19689/2004*

*Vedi: Cass. 18337/2007*

**COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE**

*C.T.R. della Puglia - Sez. XV - Sentenza n. 4 del 20/01/2009*  
*Presidente: Taveri F., Relatore: De Francesco R.*

**ACCERTAMENTO - Accessi, ispezioni e verifiche - Autorizzazione - Firma del funzionario delegato - Illegittimità - Sussiste**

Nel caso di accessi e verifiche fiscali l'art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, richiamato dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/73, **non prevede la delegabilità del potere autorizzativo** che, quindi, resta sempre di competenza del capo dell'Ufficio, come avviene nel caso degli altri atti amministrativi. Pertanto, un accesso ispettivo a firma del capo area controllo, anche se autorizzato dal capo Ufficio, è sempre nullo.