



## ACCERTAMENTO

# **I gravi indizi di violazione della normativa tributaria per l'accesso domiciliare vanno esternati**

di Gianfranco Antico

Convegno di aggiornamento

## Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

Scopri di più

L'accesso presso l'abitazione privata del contribuente - tutelata dall'[articolo 14 Costituzione](#) - può essere effettuato solo previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, e in caso di **gravi indizi di violazione delle norme fiscali**, conformemente a quanto disciplinato dal comma 2, dell'[articolo 52, D.P.R. 633/1972](#), reso applicabile, anche ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, dal richiamo operato dall'[articolo 33, D.P.R. 600/1973](#).

Come indicato dalla **GdF nella circolare n.1/2018** (vero e proprio manuale sui controlli), la definizione del concetto di abitazione può essere ricavata:

- dell'[articolo 43 cod. civ.](#), a mente del quale “*il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi*” (comma 1), mentre “*la residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale*” (comma 2);
- degli [articoli 614 e 615](#) Codice penale, riguardanti il **reato di violazione di domicilio** commesso, rispettivamente, dal **privato e dal pubblico ufficiale**, che fanno riferimento “*all'abitazione*” e, più in generale, agli altri luoghi di “*privata dimora*”;
- dell'[articolo 75, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), secondo cui “*per quanto non è diversamente disposto dal presente decreto si applicano, in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni, le norme del Codice penale e del codice di procedura penale*”.

L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, di cui all'[articolo 52, D.P.R. 633/1972](#), è stata prevista dal legislatore come **opportuno filtro preventivo all'azione accertativa** in materia fiscale in tutte le fattispecie coinvolgenti il “*domicilio*” del contribuente, **posto che il domicilio è**, per disposizione costituzionale, **comunque inviolabile**, salvo che “*nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale*”, a norma dell'articolo 14 Costituzione.

La richiesta di accesso domiciliare deve essere formulata, indicando con **chiarezza e completezza** gli **elementi** che, sulla base dell'attività investigativa previamente compiuta, **legittimano l'esercizio di tale potere ispettivo**. In tal senso, si è espressa la GdF nella



richiamata circolare n.1/2018.

Come confermato in sede giurisprudenziale (**Cassazione n. 16424/2002 e Cassazione n. 23824/2017**), l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare costituisce un **provvedimento amministrativo**, il quale:

- si inserisce nella **fase preliminare del procedimento** di formazione dell'atto impositivo;
- ha lo scopo di verificare che **gli elementi offerti dai verificatori** (civili o militari) siano consistenti e **idonei ad integrare gravi indizi**.

E sempre gli Ermellini (**Cassazione n. 21974/2009**) hanno devoluto **al giudice tributario**, non semplicemente il controllo sull'adempimento dell'obbligo di motivazione del decreto di autorizzazione, ma **l'apprezzamento circa la valenza indiziaria degli elementi indicati quali gravi indizi**.

Della natura e funzione dell'autorizzazione si è occupata recentemente la stessa Corte di cassazione (**ordinanza n. 27297/2023**), confermando che il Giudice tributario, davanti al quale è 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 della motivazione**.

**Il requisito motivazionale** – osservano gli Ermellini (nella richiamata ordinanza n. 27297/2023) - richiede che l'apprezzamento della gravità degli indizi sia **esternabile**, per poter essere sindacabile, sia pure in modo **sintetico, oppure indiretto**, tramite il riferimento ai dati allegati dall'autorità richiedente. Nel caso di specie, la Commissione Tributaria Regionale ha accertato che nella missiva della GdF, tesa a richiedere l'autorizzazione in parola, era fatto rimando a “*elementi in possesso di questo reparto*”, come gravi indizi di violazioni alle norme tributarie. Per gli Ermellini ciò “**non soddisfa il requisito della motivazione** come prescritto *ex lege*; infatti, per consentire al Procuratore della Repubblica un'attenta valutazione della fattispecie illecita segnalata, l'Ufficio richiedente l'autorizzazione **dove formulare la richiesta evidenziando con chiarezza e completezza i “gravi indizi di violazione”** richiesti dall' articolo 52 del d.P.R. n. 633 del 1972”.

E' vero, osservano i massimi giudici, che la motivazione possa esaurirsi anche **in espressioni sintetiche di significato implicito**, ovvero risolversi **nel semplice richiamo alla nota dell'Organo di controllo** che faccia riferimento ai gravi indizi di violazioni – in tal senso, Cassazione n. 16424/2002, secondo la quale “*l'obbligo motivazionale deve ritenersi assolto nel caso in cui risultino indicate la nota e l'autorità richiedente, con la specificazione che il provvedimento trova causa e giustificazione nell'esistenza di gravi indizi di violazione della legge fiscale, la cui valutazione dev'essere effettuata ex ante con prudente apprezzamento*” - **ma è necessario che tali gravi indizi siano espressamente indicati** “quali, ad esempio, la **mancata presentazione della dichiarazione, l'esiguità del reddito** dichiarato rispetto a evidenti e certi indici di maggiore capacità contributiva, o ancora le relazioni significative con soggetti sottoposti a positiva attività di accertamento”.



E ciò, peraltro, **non reca pregiudizio all'“effetto sorpresa” nei confronti del verificato**, dal momento che, in questa fase, **non è consentita al contribuente la partecipazione al procedimento di controllo**.