

Legittima l'ispezione dell'autovettura aziendale nel corso di una verifica fiscale

Posted by Marco Bargagli on 7 December 2021 at 10:17 AM

*Il presente contributo viene redatto a titolo personale e non impegna l'amministrazione di appartenenza

Premessa

La Corte di cassazione, con la recente sentenza **n. 36474/2021** pubblicata in data 14 novembre 2021, ha confermato la possibilità di procedere all'acquisizione di documentazione extracontabile, reperita all'interno di un'autovettura aziendale concessa in uso promiscuo ad un dipendente.

Tale pronuncia consente di effettuare il punto circa i poteri del Fisco esercitabili nel corso di una qualsiasi attività ispettiva svolta presso la sede di un'impresa, ivi compresa la possibilità di procedere alle ricerche di documentazione extracontabile detenuta all'interno dei locali aziendali.

La verifica fiscale

Come noto, la verifica fiscale viene definita come uno strumento di analisi contabile ed extracontabile finalizzata a prevenire, ricercare e reprimere l'evasione fiscale e quantificare, nel contempo, la reale capacità contributiva del soggetto economico sottoposto a controllo e può essere effettuata anche mediante il ricorso agli accertamenti bancari.

Il Comando Generale della Guardia di Finanza, nella circolare 1/98, definisce la verifica fiscale come: *“un'indagine di polizia amministrativa finalizzata a: prevenire, ricercare e reprimere le violazioni alle norme tributarie e finanziarie; qualificare e quantificare la capacità contributiva del soggetto che ad essa viene sottoposto”*.

L'avvio delle operazioni ispettive

Nel momento dell'apertura di una qualsiasi attività ispettiva, i verificatori devono necessariamente:

- esibire al contribuente la propria tessera personale di riconoscimento;
- consegnare al legale rappresentante dell'impresa, ovvero ad un suo delegato, copia del c.d. provvedimento autorizzativo che legittima l'accesso (l'ordine di accesso ossia il foglio di servizio);
- comunicare lo scopo della visita, invitando il contribuente ad esibire tutti i registri, libri e documenti la cui tenuta è obbligatoria per Legge (art. 14 e ss. del D.P.R. n. 600/1973);
- enunciare al contribuente tutti gli obblighi e i contestuali diritti che sono previsti dalla Legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente);
- invitare il contribuente ad assistere alle operazioni di verifica, ovvero a farsi rappresentare da persona di fiducia (normalmente un avvocato, un commercialista ovvero il consulente fiscale);
- redigere il processo verbale di verifica giornaliero, che descrive le operazioni di accesso e di ricerca documentale, illustrando anche le motivazioni riferite all'effettuazione del controllo fiscale.

I poteri del Fisco in azienda

Per espressa disposizione normativa (art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 rubricato accessi, ispezioni e verifiche), 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, onde 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.

I funzionari dell'Agenzia delle Entrate o i militari della Guardia di Finanza, che eseguono l'accesso devono essere muniti di **apposita autorizzazione** (foglio di servizio o ordine di accesso) che indica lo scopo dell'ispezione fiscale, che viene rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono o dal Comandante del Reparto.

In buona sostanza, l'accesso consiste nel particolare “potere coattivo” riconosciuto ai militari della Guardia di Finanza ed ai funzionari dell'Agenzia delle Entrate, dall'art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, richiamato dall'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, nonché dall'art. 35 della Legge n. 4/29.

Trattasi di un vero e proprio potere di “entrare” - “accedere” in un determinato luogo ove il contribuente esercita un'attività commerciale, agricola, artistica o professionale, anche senza il consenso del soggetto che ne ha la disponibilità, al fine di eseguirvi un controllo fiscale.

Tuttavia occorre ricordare che:

- per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica;
- l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato;
- l'accesso effettuato presso l'abitazione privata (nei c.d. “locali diversi” rispetto quelli dove viene esercitata l'attività d'impresa o di lavoro autonomo), può essere eseguito solamente previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, ma soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme tributarie.

L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina serve inoltre per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, nonché per procedere all'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali viene eccepito il segreto professionale.

Le ricerche documentali

Nel corso di un controllo fiscale, i verificatori richiederanno l'esibizione della documentazione la cui conservazione è obbligatoria in base a disposizioni legislative.

Successivamente, potranno esperirsi mirate ricerche documentali all'interno dei locali aziendali (uffici, armadi, scrivanie etc.).

L'ispezione documentale riguarda i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie (la c.d. documentazione extracontabile) che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito.

Inoltre, è possibile acquisire anche documentazione extracontabile detenuta su supporto informatico (es. *e-mail*, chiavette USB, supporti DVD o altri file) accessibili tramite apparecchiature informatiche installate nei locali aziendali.

Automezzi aziendali e privati

L'accesso all'interno di automezzi (es. autovetture o furgoni), aeromobili o natanti, è regolato da presupposti e condizioni diversi a seconda che essi siano riferibili o meno all'attività d'impresa o professionale.

Se tali mezzi sono adibiti e/o funzionalmente collegati all'attività economica del contribuente verificato, possono essere sottoposti ad accesso senza bisogno di ulteriori autorizzazioni oltre a quella che dispone l'accesso presso l'azienda o lo studio professionale.

In caso contrario, l'accesso può essere effettuato solo su autorizzazione motivata dell'Autorità Giudiziaria (cfr. Comando Generale della Guardia di Finanza, circolare 1/2018, volume II, parte III – esecuzione delle verifiche e dei controlli – capitolo 2, pagina n. 16).

Rassegna di giurisprudenza

Analizziamo, di seguito, alcune sentenze emanate in tema di ispezioni alle autovetture aziendali.

- **Corte di cassazione sentenza 24 febbraio 2003, n. 10489:** l'auto dell'amministratore, sicuramente qualificabile come bene dell'impresa, è ispezionabile senza limitazioni, alla stregua di autovetture, camion, furgoni aziendali;
- **Corte di cassazione sentenza 8 novembre 1997, n. 11036:** è illegittimo l'avviso di accertamento di rettifica della dichiarazione del contribuente fondato su documentazione contabile rinvenuta dalla Guardia di Finanza all'interno dell'auto del dipendente, senza l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica.

Tuttavia, l'accesso effettuato all'interno di un automezzo, sia esso autovettura o veicolo commerciale, intestato al contribuente sottoposto a verifica (esercante attività d'impresa o di lavoro autonomo) non richiede una specifica autorizzazione.

Inoltre, come affermato dalla giurisprudenza di legittimità^[1]:

- è legittimo l'accesso effettuato senza autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria anche nell'autovettura condotta dall'amministratore della società sottoposta ad ispezione, nel presupposto che l'uso dell'automobile da parte di chi ricopre le cariche di vertice nell'ambito dell'azienda rende il mezzo riferibile all'attività d'impresa, a meno che l'autovettura non risulti, in quel momento, adibita ad uso meramente personale;
- la documentazione contabile rinvenuta all'interno dell'autovettura di un dipendente della società verificata non è utilizzabile in assenza di una specifica autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria motivata da gravi indizi di violazione alle norme tributarie, anche se la documentazione viene esibita spontaneamente dal singolo dipendente;
- è necessaria l'autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria per accedere nell'autovettura di un soggetto terzo rispetto al contribuente verificato.

Infine, può essere ritenuto legittimo l'accesso effettuato, senza autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria, nell'auto di un terzo colto nel tentativo di sottrarre documentazione relativa alla società sottoposta a verifica mentre è in corso un'ispezione debitamente autorizzata nei confronti di quest'ultima.

Il recente arresto giurisprudenziale

La Corte di cassazione, con la sentenza n. **36474/2021** pubblicata in data 14 novembre 2021, ha fornito ulteriori importanti chiarimenti in relazione all'acquisizione di documentazione extracontabile reperita all'interno di un'autovettura aziendale.

Nella fattispecie esaminata dagli ermellini, l'intera contabilità ufficiale della società era "doppiata" da una contabilità parallela occulta, registrata su apposite *pen drive* custodite all'interno dell'autovettura intestata alla società, ad uso promiscuo anche di un dirigente della stessa.

Nella specie, a parere dei giudici di piazza Cavour, è pacifico che l'autovettura fosse parcheggiata all'interno dello stabilimento, che fosse intestata in via esclusiva alla società e che fosse utilizzata in uso promiscuo dal direttore dello stabilimento.

Ciò che rileva, a parere dei supremi giudici di legittimità, nel caso di perquisizione di una autovettura è se la stessa possa essere assimilata ai "locali destinati all'esercizio di attività commerciali" o se, invece, debba essere ritenuta "locale diverso".

Nel caso di perquisizione effettuata sull'autovettura dell'amministratore della società, già in passato la suprema Corte (cfr. sez. 5, sentenza 3 luglio 2003, n. 10489), ha ritenuto che l'utilizzo del veicolo risultava riferibile all'attività di impresa, trovando applicazione la disciplina generale per la quale non necessita di autorizzazione da parte dell'autorità giudiziaria ogni ispezione effettuata sui beni o locali appartenenti all'impresa.

Infatti, *"non sarebbe stata contestabile l'acquisizione di documentazione rinvenuta a bordo di un furgone della società, del pari non risulta contestabile l'acquisizione di documentazione <<nera>> a bordo di autovettura condotta dall'amministratore, non risultando autovettura adibita in quel momento ad uso meramente personale o al trasporto per conto terzi"*.

Inoltre la giurisprudenza di legittimità ha affermato che è pienamente legittima l'acquisizione di un brogliaccio rinvenuto all'interno dell'automezzo del contribuente, esercente attività di commercio all'ingrosso di abbigliamento, utilizzato per il trasporto di beni viaggianti e costituente, quindi, un bene *"appartenente all'impresa"*, ossia un bene utilizzato per l'attività aziendale, non risultando in alcun modo che l'automezzo apparteneva a soggetto estraneo all'impresa o era adibito a trasporto per conto terzi.

Nel caso risolto *in apicibus*, con la citata sentenza n. 36474/2021, la censura impugnatoria articolata dalla società si incentrava in modo specifico sulla inutilizzabilità delle *pen drive* rinvenute nell'auto intestata alla società, perché la stessa non poteva essere qualificata come locale destinato all'attività di impresa, ma sarebbe stato annoverabile tra i "locali diversi" per i quali sarebbe stata necessaria la previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, anche per l'uso promiscuo dell'auto da parte del direttore dello stabilimento.

Di contro, a parere della Corte di cassazione *"costituiscono elementi insuperabili della legittimità della perquisizione dell'autovettura e del conseguente rinvenimento della contabilità parallela, l'intestazione dell'auto in via esclusiva alla società e l'utilizzo della stessa, in quel preciso frangente, per recarsi sul posto di lavoro, da parte del direttore dello stabilimento, che ne aveva l'uso promiscuo, in base ad apposito atto negoziale, trovandosi l'auto parcheggiata all'interno dello stabilimento"*.

Coerentemente, anche il giudice d'appello, nel rigettare il gravame articolato dalla contribuente, ha valorizzato proprio tali elementi, evidenziando che l'autovettura era di proprietà esclusiva della società ed era parcheggiata proprio all'interno dello stabilimento.

In definitiva, confermando la legittimità dell'ispezione documentale, i supremi giudici hanno confermato che l'auto non può ovviamente essere considerata "domicilio" o luogo ad esso equiparabile, trattandosi di spazio privo dei requisiti minimi necessari per potervi soggiornare per un apprezzabile periodo di tempo e nel quale non si compiono atti caratteristici della

vita domestica (cfr. Corte di cassazione pen., sez. 4, 14 marzo 2013, sentenza n. 19375, depositata il 6 maggio 2013).

Dott. Marco Bargagli

Guardia di Finanza, Esperto di fiscalità internazionale

[1] (*ex multis* cfr. Cass. civ., 13 maggio 2011, n. 10590; Cass. civ., 5 febbraio 2011, n. 2804; Cass. civ., 3 luglio 2003, n. 10489; Cass. civ., 5 febbraio 2001, n. 2804; Cass. civ., 8 novembre 1997, n. 11036):