

**COME
COMPORTARSI
DURANTE LE
VERIFICHE FISCALI**

**AVV. MAURIZIO VILLANI
DOTT.SSA VALENTINA MARANGIO**

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO LECCE

PREMESSA

L'esigenza conoscitiva, connaturata all'espletamento di ogni indagine tributaria, si pone in un rapporto antitetico con l'interesse, di cui è portatore il soggetto passivo, alla riservatezza delle notizie attinenti alla propria sfera privata.

Il rapporto tra Fisco e contribuente ha subito, negli ultimi anni, una profonda evoluzione: da un lato l'Amministrazione Finanziaria ha gradualmente cercato di modificare i suoi comportamenti nel rispetto dei nuovi diritti riconosciuti al cittadino (informazione, accesso, trasparenza e partecipazione), dall'altro lo stesso cittadino ha preso coscienza del suo ruolo e ha cominciato a far sentire la propria voce, soprattutto in termini di partecipazione.

In tale contesto, un ruolo preminente è ricoperto dalle norme contenute nella **L. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente)** che si inseriscono all'interno del processo di riforma che ha investito tutta l'Amministrazione pubblica negli ultimi anni.

L'attività di controllo espletata dalla Guardia di Finanza ovvero dall'Amministrazione Finanziaria, costituendo una fase delicata del complicato rapporto tra Fisco e contribuente, deve, dunque, confrontarsi con alcuni fondamentali diritti del contribuente (quali, inviolabilità del domicilio, segreto professionale, ecc.) con la conseguenza che i poteri di indagine sono utilizzabili nei limiti previsti dalla legge.

La più completa definizione generale di "**verifica fiscale**" può essere tratta dalla "Istruzione sull'attività di verifica", emanata dal Comando Generale della

Guardia di Finanza con **la Circolare n. 1/1998, protocollo n. 360000 del 20 ottobre 1998.**

Secondo questo documento, la verifica fiscale della Guardia di Finanza è 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.

Può essere eseguita nei confronti di qualunque persona fisica, giuridica, Società di persone o Ente che abbia posto in essere attività in relazione alle quali le norme tributarie o finanziarie pongono obblighi o divieti la cui inosservanza è sanzionata in via amministrativa e/o penale.

Le operazioni di verifica sono condotte in conformità alle disposizioni che definiscono le potestà conferite ai militari della Guardia di Finanza e ne disciplinano l'esercizio.

La **verifica fiscale** è, quindi, **la manifestazione più significativa dell'attività operativa della Guardia di Finanza** (ed, ovviamente, degli **Uffici Finanziari** nell'esercizio della loro attività di "**accertamento e controllo**") **nello svolgimento della sua attività tipica di "polizia tributaria ed economica"** con risvolti, eventualmente, di "**polizia giudiziaria**" qualora emergano violazioni delittuose, da segnalare alla competente Autorità giudiziaria.

In generale, infine, se le verifiche fiscali svolte dagli appartenenti alla Guardia di finanza possono essere qualificate come operazioni di polizia di carattere "**globale**", nel senso che possono riguardare tutti i tributi, le verifiche degli Uffici finanziari sono finalizzate a conseguire risultati nei soli settori di competenza, e sono, pertanto, necessariamente "**settoriali**", ma non meno determinanti nella lotta alla evasione fiscale, in quanto si avvalgono anche di

una propria attività di "intelligence" per assicurare la piena realizzazione della loro attività di accertamento e controllo della regolare applicazione dei tributi.

Poiché il momento della verifica fiscale rappresenta, per il contribuente che vi è sottoposto, un momento particolarmente delicato, è importante che egli sia a conoscenza dei diritti, di cui è titolare, e dei doveri che su di lui incombono in questa fase del suo rapporto con l'Amministrazione Finanziaria, nonché delle norme che regolano l'operato degli accertatori.

E' utile evidenziare, infatti, l'assoluta importanza di questa attività di indagine quale attività **prodromica all'emissione dell'avviso di accertamento; è per tale motivo che il contribuente deve essere messo a conoscenza dei diritti espressamente riconosciuti dalla legge in capo a chiunque sia destinatario di una siffatta attività di verifica.**

Per completezza, è utile far presente che il comma 24 dell'art. 35 del Decreto Legge n. 223 del 04/07/2006 - convertito con modifiche in legge n. 248 del 04/08/2006 (c.d. decreto Bersani - Visco) - ha introdotto, nel D.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986, il nuovo art. 53 bis il quale estende i poteri di controllo previsti per le imposte sui redditi dal D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 - **artt. 32 e 33** - anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale.

Nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 6/E, del 06/02/2007, si legge che *"l'innovazione in esame consente ai funzionari dell'A.F., muniti di apposita autorizzazione, di eseguire accessi, ispezioni e verifiche presso i luoghi ove viene esercitata un'attività commerciale, agricola, artistica o professionale, quando l'attività stessa abbia riflessi sull'imposta di registro"*. In altre parole, i Funzionari dell'A.F. potranno accedere nei locali nei quali si esercita attività di intermediazione immobiliare, per acquisire dati e notizie riguardanti le mediazioni svolte, raffrontandole con le dichiarazioni sostitutive rese in atto dalle parti contraenti.

Tale attività consentirà di rilevare l'eventuale omessa registrazione delle scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della conclusione di affari di intermediazione immobiliare, obbligo posto a carico degli stessi agenti dal comma 46, art. 1, della Legge Finanziaria 2007 – del 27/12/2007, n. 296 – (cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 6/E, del 06/02/2007).

CAPITOLO PRIMO

DISCIPLINA NORMATIVA

1. D.P.R. DEL 29/09/1973, N. 600 (II.DD.) – D.P.R. DEL 26/10/1972 N. 633 (I.V.A.) E SUCC. MOD. ED INTEGRAZIONI

L'art. 32 del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600 e l'art. 51 del D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633, attribuiscono agli Uffici Finanziari poteri in ordine all'acquisizione di dati ed elementi rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile direttamente nei confronti dei contribuenti cui si riferisce il controllo (invito degli stessi a comparire negli Uffici anche per esibire o trasmettere atti o documenti, invio di questionari, ecc.) ovvero nei confronti di terzi (richiesta di notizie e comunicazioni ad organi ed Amministrazioni dello Stato, richiesta di copie o estratti di atti depositati presso notai, richiesta di conti bancari e postali, ecc.).

Le norme che, invece, regolano il potere di eseguire **accessi, ispezioni, verificazioni, ricerche** ed ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento delle imposte – e che saranno oggetto di trattazione del presente lavoro – sono contenute nell'art. 52 D.P.R. del 26/10/1972, n. 633 e succ. mod. ed integrazioni (relativo all'IVA) applicabile, altresì, alle II.DD., grazie al rinvio contenuto nell'art. 33 del D.P.R del 29 settembre 1973, n. 600.

In base al luogo in cui viene eseguito l'accesso, la Legge prevede differenti regimi di **autorizzazione**, la cui inosservanza può determinare anche la **nullità degli atti compiuti**. Infatti, se si tratta di ispezioni, verifiche e ricerche nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, è sufficiente una specifica autorizzazione rilasciata dal capo dell'Ufficio, mentre l'autorizzazione del **Procuratore della Repubblica è in ogni caso necessaria, a tutela della fondamentale inviolabilità della persona e del domicilio**, per le perquisizioni personali o domiciliari. L'art. 52 cit., infatti, opera una precisa distinzione tra

luoghi adibiti esclusivamente all'esercizio dell'attività economica, locali utilizzati promiscuamente per le esigenze connesse all'attività esercitata e a fini abitativi, e, da ultimo, luoghi diversi dai precedenti, prevalentemente identificabili con l'abitazione del contribuente, lasciando chiaramente intuire il maggior grado di tutela riconosciuta al contribuente nelle ipotesi di accesso nei luoghi adibiti ad abitazione della persona. E', in ogni caso, necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità Giudiziaria più vicina nelle ipotesi previste dall'**art. 52, terzo comma, D.P.R. n. 633/1972: trattasi, più esattamente di**

- a) **perquisizioni personali ed apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili;**
- b) **esame di documenti e richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale, ferma restando la norma contenuta nell'art. 103 del c.p.p.**

Il risultato di tale attività è rappresentato dalla "**constatazione**" di eventuali violazioni **sostanziali o formali** agli obblighi tributari.

Per una più agevole analisi della disciplina in oggetto, risulta opportuno riportare in maniera schematica i diversi punti in cui si articola l'art. 52 del D.P.R. n. 633/72 (relativo all'**I.V.A.**) che, come già riferito, si rende applicabile, **altresì, alle II.DD.**, grazie al rinvio contenuto **nell'art. 33 del D.P.R del 29 settembre 1973, n. 600.**

ART. 52, D.P.R. N. 633/1972

<p>Accesso e sue modalità (Comma 1)</p> <p>Locali ove si esercitano attività d'impresa, arte o professione</p>	<p>Gli Uffici IVA (e, naturalmente, gli Uffici delle II.DD. e della Guardia di Finanza) possono:</p> <ul style="list-style-type: none"> - disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione Finanziaria nei locali destinati all'esercizio di: <ul style="list-style-type: none"> ✓ attività commerciali
--	---

<p>Autorizzazione dell'Ufficio</p> <p>Autorizzazione della Procura</p> <p>Presenza del titolare dello studio</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ attività agricole ✓ attività artistiche e professionali <p>- per procedere a:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ ispezioni documentali ✓ verificazioni ✓ ricerche ✓ e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento delle imposte e per la repressione della evasione e delle altre violazioni. <p>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.</p> <p>E' necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica per accedere nei locali che siano adibiti anche ad abitazione.</p> <p>In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato</p>
<p>Locali diversi (Comma 2)</p>	<p>L'accesso nei locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica:</p> <ul style="list-style-type: none"> - soltanto in caso di <u>gravi indizi di violazione delle norme dei decreti fiscali;</u> - allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture e altre prove delle violazioni.
<p>Perquisizioni personali, aperture coattive e tutela del segreto professionale</p>	<p>In ogni caso è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità Giudiziaria più vicina per procedere, durante l'accesso:</p> <ul style="list-style-type: none"> - a perquisizioni personali; - all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili,

(Comma 3)	ripostigli e simili; - per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'ad. 103 del c.p.p.
Ispezione documentale (Comma 4)	L'ispezione documentale si estende: - a tutti i libri, registri, documenti e scritture che si trovano nei locali, - compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie.
Rifiuto di esibire libri (Comma 5)	I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata la esibizione: - non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche: - la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture, - la sottrazione di essi alla ispezione.
Processo verbale di accesso (Comma 6)	Di ogni accesso <u>deve essere redatto processo verbale da cui risultino:</u> - le ispezioni e le rilevazioni eseguite, - le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta, - le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto: - dal contribuente o da chi lo rappresenta, - ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto ad avere copia del verbale (a tal proposito, è utile far presente che il diritto a ricevere copia del verbale non viene meno nel caso di mancata sottoscrizione dello stesso da parte del contribuente)
Sequestro documenti e scritture (Comma 7) Divieto di sequestro dei libri e registri	I <u>documenti e le scritture</u> possono essere sequestrati soltanto: - se non è possibile riprodurne o farne constatare il contenuto nel verbale, nonché - in caso di mancata sottoscrizione o di contestazione del contenuto del verbale. <u>I libri e i registri non possono essere sequestrati;</u> gli organi precedenti:

	<ul style="list-style-type: none"> - possono eseguirne o farne eseguire copie o estratti; - possono apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla insieme con la data e il bollo di ufficio; - possono adottare le cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri
Verifiche e ricerche su mezzi adibiti al trasporto per conto di terzi (Comma 8)	Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per l'esecuzione di verifiche e di ricerche relative a merci e ad altri beni viaggianti su autoveicoli e natanti adibiti al trasporto per conto di terzi.
Soggetti che si avvalgono di sistemi elettronici (Comma 9)	In deroga alle disposizioni del comma 7 (riguardante il sequestro di documenti e scritture nonché la insequestrabilità dei libri e registri), gli impiegati che procedono all'accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici e simili, hanno facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale.
Scritture presso terzi (Comma 10)	<p>Se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti, deve esibire un'attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso.</p> <p>Se l'attestazione non è esibita e se il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture si applicano le disposizioni del comma 5 (cioè non saranno prese in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa).</p>
Accesso presso Banche e Pubbliche Amministrazioni (Comma 11)	<p>Gli Uffici IVA (e ILDD.) hanno facoltà di:</p> <ul style="list-style-type: none"> - disporre l'accesso dei propri impiegati muniti di apposita autorizzazione: ✓ presso le Pubbliche Amministrazioni e gli enti indicati ai n. 5) dell'art. 51 del D.P.R., n. 633/1972 (Enti pubblici e Società che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, ivi comprese le società e gli enti di assicurazione), allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie ivi previste; ✓ presso le aziende e istituti di credito e l'amministrazione

<p>postale (con le modalità previste in caso di deroga al segreto bancario) allo scopo di rilevare direttamente dati e notizie relativi ai conti la cui copia è stata richiesta e non trasmessa entro il termine stabilito, o allo scopo di rilevare direttamente la completezza o l'esattezza dei dati e notizie nei casi di fondati sospetti sulla completezza di tutti i rapporti intrattenuti.</p>

A) ACCESSO

L'accesso rappresenta l'inizio dell'attività di verifica e consiste, appunto, nel potere di entrare e di soffermarsi nei luoghi indicati dalla norma, previa autorizzazione, rilasciata dal capo dell'Ufficio o, nei casi previsti dalla legge anche dal Procuratore della Repubblica.

Esso viene considerato come atto **endoprocedimentale** collocabile nella fase istruttoria del procedimento di accertamento, ausiliario allo svolgimento di attività di ricerca ma anche di ispezione o verifica presso l'Ufficio o presso il contribuente e si concretizza come una vera e propria **limitazione della libertà di domicilio costituzionalmente garantita dall'art. 14 della Costituzione**.

Il potere di accesso consiste, in sostanza, nella possibilità per i soggetti operanti di introdursi nei luoghi sopra menzionati: trattasi di una vera e propria **"irruzione"**.

All'inizio della verifica, il contribuente deve essere informato degli obblighi che incombono nei suoi confronti quali, ad esempio, l'esibizione di tutti i libri, registri e documenti; qualora ciò non avvenga il contribuente **deve essere avvertito** che le scritture contabili non esibite non potranno essere prese in considerazione successivamente, in sede amministrativa o contenziosa.

Nel caso in cui l'accesso avvenga in locali adibiti anche ad abitazione privata è **necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica**. La concessione

dell'autorizzazione si configura come atto dovuto ed è aggiuntiva e non sostitutiva a quella del capo dell'Ufficio.

L'accesso può essere previsto **solo in caso di gravi indizi di violazioni delle norme** anche:

- in locali adibiti **esclusivamente ad abitazione** del contribuente;
- in locali non adibiti all'esercizio di attività commerciali, agricole o professionali;
- in locali di terzi.

In questi casi necessita sempre **l'autorizzazione preventiva del Procuratore della Repubblica e gli organi di controllo, che chiedono l'accesso, devono indicare i gravi indizi di violazione delle leggi tributarie.**

Se il Procuratore della Repubblica riscontra che non ricorrono i gravi motivi **deve negare l'autorizzazione**: si tratta, quindi, non di atto dovuto, ma di un atto **discrezionale** che si risolve in un controllo di carattere sostanziale, in quanto la Legge riconosce all'Autorità Giudiziaria il potere di valutare l'esistenza, in concreto, degli indizi di violazione delle leggi tributarie segnalati dall'Autorità competente per stabilire se essi sussistano effettivamente e siano gravi.

B) RICERCHE E PERQUISIZIONI

Una volta eseguite le operazioni di accesso, gli impiegati passano al potere di **ricerca** il quale si estrinseca in atti finalizzati a reperire scritture contabili o altri documenti. Essa tende non alla semplice raccolta di documenti, ma all'acquisizione di materiale che, da un sommario esame, può tornare utile nel prosieguo del controllo per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni.

La procedura da rispettare durante le ricerche è contenuta nel **comma 3 dell'articolo 52 del decreto n. 633/72.**

In particolare, la norma dispone che, una volta eseguito l'accesso, è in ogni caso necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità Giudiziaria più vicina per procedere a :

- **apertura coattiva di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili;**
- **perquisizioni personali;**
- **esame di documenti e richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale.**

Stante la lettura dell'art. 52, commi 3 e 6, del D.P.R 633/72, i verificatori, prima di procedere alle ricerche, **devono avvisare il contribuente del diritto di opporsi all'apertura dei pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili ed all'esame di documenti oppure del diritto di non rispondere alle richieste di notizie relativamente alle quali avrebbe potuto eccepire il segreto professionale, in caso ne fosse sottoposto, facendo risultare il tutto a verbale.**

Le aperture dei contenitori e dei luoghi indicati dalla Legge, eseguite **senza espressa autorizzazione del Procuratore della Repubblica**, sono da ritenere **illegittime.**

In pratica, affinché trovi applicazione la norma de qua, è sufficiente che il loro contenuto non sia immediatamente disponibile (come invece succede per gli scaffali) e che per impossessarsene sia necessario **aprire una chiusura comunque fissata anche con una semplice manovra di mano.**

In conclusione, dall'inosservanza delle prescrizioni imposte da Legislatore, discende:

- **l'illegittima acquisizione dei documenti rinvenuti;**
- **la conseguente nullità degli atti e dei provvedimenti derivati;**
- **l'eventuale responsabilità penale cui può incorrere l'agente contravventore.**

C) ISPEZIONI, VERIFICAZIONI ED ALTRE RILEVAZIONI

L'attività di acquisizione di documentazione ed altri elementi, attraverso la spontanea esibizione o le ricerche, eventualmente eseguite, è prodromica alla esecuzione dei controlli più strettamente tecnici che la Legge qualifica in termini di ispezioni, verificazioni ed altre rilevazioni.

- **Ispezioni:** trattasi, più esattamente, di un esame delle scritture ed altri documenti acquisiti, esame finalizzato al riscontro dell'esattezza dell'imponibile dichiarato e dell'imposta su di esso calcolata e versata. In altre parole, le ispezioni, a differenza dell'accesso, sono limitate alla regolarità dell'aspetto **formale dei documenti contabili**; esse mirano a verificare che tutte le documentazioni siano state tenute, secondo quanto prescritto dalla legge. Possono essere svolte su tutti i libri, registri, documenti e scritture che si trovano nei locali, compresi quelli la cui tenuta non è obbligatoria.
- **Verificazioni:** si sostanziano in attività dirette a riscontrare, nella realtà fattuale, la fedeltà delle risultanze documentali (**un esempio è dato dal controllo materiale delle giacenze di magazzino, finalizzato, come noto, ad appurare l'esistenza di eventuali acquisti o cessioni di beni non contabilizzati nell'esercizio in corso all'atto del controllo**). Più esattamente, le verificazioni sono dei controlli che tendono a ricostruire, a posteriori, una gestione aziendale sulla base dei riscontri extracontabili confrontata con i riscontri documentali. Esse permettono di valutare la corrispondenza dei valori ai dati dichiarati e documentati, la loro congruità nel contesto dell'intera gestione e la continuità sostanziale delle poste esaminate nelle varie annualità.
- **Rilevazioni:** relativamente a tale forma di attività, la Circolare della Guardia di Finanza, n. 1/1998, Prot. n. 360.000, del 20 ottobre 1998, ha chiarito che le

rilevazioni differiscono dalle verificazioni in quanto, a differenza di queste ultime, *“non danno luogo a risultati direttamente raffrontabili con la realtà documentale dell’attività verificata, ma a risultati attraverso cui, in via di astrazione, può giungersi alla definizione quantitativa e numerica di grandezze rappresentative del profilo economico dell’attività verificata”*.

2. DISCIPLINA RELATIVA AGLI ACCESSI FISCALI NEGLI STUDI PROFESSIONALI

Particolare attenzione merita la disciplina prevista per gli accessi fiscali negli **studi professionali**, in quanto tale categoria di contribuenti, in ragione del proprio lavoro, si trova a conoscenza di fatti relativi a terzi che riguardano anche **dati sensibili** ed hanno, dunque, **l'obbligo deontologico** di mantenere sui tali dati il **"segreto professionale"**.

Il segreto in questione, permette al professionista di poter **rifiutare** l'esibizione di documenti del cliente non dotati di rilevanza fiscale e che potrebbero far scaturire un'ulteriore indagine fiscale nei confronti dello stesso assistito.

L'accesso negli studi professionali è disciplinato dall'articolo **52 del D.P.R. n. 633/1972**, norma questa che ha subito non poche modifiche a seguito della **Legge 30 dicembre 1991, n. 413, articolo 18, comma 2, lettere g) ed h)**, relativamente alla procedura che deve essere eseguita dagli organi ispettivi della Pubblica Amministrazione in occasione di verifiche.

Con tale intervento normativo, se da una parte l'accesso negli studi professionali può avvenire senza dover preventivamente ottenere l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, dall'altra, è stata prevista una duplice forma cautelativa operante:

- a) **in una prima fase, mediante la presenza, al momento dell'accesso, del titolare dello studio professionale o di un suo delegato** in modo tale da assicurare la concreta possibilità di far valere il segreto professionale (art. 52, primo comma, D.P.R. n. 633/72);
- b) **in una seconda fase, attraverso l'intervento dell'autorità "per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale, ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale"** (art. 52, terzo comma, D.P.R. n. 633/72).

- 1^a CONDIZIONE: PRESENZA DEL TITOLARE DELLO STUDIO O DI UN SUO DELEGATO

L'attuale disciplina degli accessi in locali adibiti all'esercizio di attività artistiche o professionali, come modificata dall'art. 18 della L. n. 413/1991 cit., richiede la **necessaria** presenza del titolare dello studio o di un suo delegato. Ciò sta a significare che in assenza dei citati soggetti l'accesso non può essere **legittimamente** eseguito. In questa ipotesi, pertanto, gli incaricati dell'ispezione hanno l'obbligo di ricercare – **preventivamente** – la presenza del titolare dello studio. Nella Circolare del Ministero delle Finanze, n. 15762 dell'8 ottobre 1993, si rammenta, infatti, che, con riferimento agli studi professionali, *“l'accesso dovrà essere eseguito in presenza del titolare o di persona delegata. A tal fine, saranno esperite le necessarie indagini per l'individuazione degli orari di studio, della presenza del titolare, ecc...”*. In concreto, gli accertatori, presentatisi dal professionista, qualificatisi e chiarito lo scopo del loro ingresso, dovranno richiedere, a chi li accoglie, se il titolare è in studio o meno. Se la risposta è positiva, potranno eseguire la verifica; in caso di risposta negativa, viceversa, non potranno procedere oltre, sempreché non sia presente un altro soggetto all'uopo delegato.

Stante tale condizione garantista della norma, in assenza del professionista, non può ritenersi delegato semplicemente chi ne faccia in quel momento le veci. Il rapporto richiesto dalla norma, fra titolare dello studio professionale e delegato, deve avere carattere di specificità e non può ritenersi generico. Non può infatti, qualificarsi *sic et simpliciter* delegato nel senso voluto dal Legislatore un impiegato od un collaboratore dello studio. Occorrerà, allora, un preventivo contatto con il titolare dello studio, affinché nomini nella forma dovuta un'altra persona che sia specificatamente delegata a presenziare alle operazioni che saranno svolte dai verificatori.

Nel caso di inosservanza delle predette condizioni di accesso e, quindi, delle conseguenti attività di ricerca ed ispezione documentale, i risultati delle operazioni illegittimamente compiute non potranno trovare ingresso nella successiva fase contenziosa.

2^a CONDIZIONE: PREVIA AUTORIZZAZIONE DELL'AUTORITÀ GIUDIZIARIA NELLE IPOTESI IN CUI VEGA ECCEPITO IL SEGRETO PROFESSIONALE

Le particolari cautele su richiamate trovano la loro ragion d'essere nella tutela della riservatezza dei documenti e delle notizie conservate presso lo studio e affidate dal cliente al professionista il quale ha il preciso obbligo deontologico di mantenere su tali informazioni il "segreto professionale" che può essere definito come lo strumento giuridico di tutela della privacy di più grande successo adottato dal Legislatore costituzionale (cfr. il Fisco, n. 5/2007, fasc. n. 1, pag. 669).

L'art. 52, terzo comma, del D.P.R. n. 633/72, prevede la necessaria autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria *"per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale, ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale"*.

Ebbene, detta disposizione fa esplicito riferimento a tutte quelle ipotesi in cui - nel corso dell'attività accertativa presso studi professionali - i verificatori ritengano degni di indagine alcuni documenti presenti nel luogo sottoposto a verifica.

Con riferimento a detti documenti, il professionista, qualora dichiarare che trattasi di documenti contenenti dati personali di un cliente e, quindi, l'eventuale loro rivelazione comporterebbe la violazione del segreto professionale, può negare l'esame degli stessi: **in questa ipotesi, secondo quanto disposto dal terzo comma dell'art. 52 cit., i verificatori per superare il**

segreto eccepito sono tenuti a richiedere l'autorizzazione all'Autorità Giudiziaria per poter - legittimamente - procedere all'attività di indagine.

La versione originaria della norma contenuta nell'art. 52, primo comma cit., precedente alle modifiche introdotte dall'art. 18 della L. n. 413/91, prevedeva una forma di tutela del segreto professionale anticipata; la specifica disciplina garantistica era collocata in un momento anteriore e distinto rispetto a quello dell'acquisizione di dati e notizie coperti dal segreto. Era, in altre parole, richiesta la **preventiva autorizzazione** del Procuratore della Repubblica per poter accedere nei locali adibiti all'esercizio di un'arte e professione (art. 52, primo comma D.P.R. n. 633/72, testo precedente alle modifiche introdotte dalla Legge n. 413/1991).

Nel tempo, però, tale soluzione si rivelò inadeguata a garantire la minima protezione del segreto professionale: è per tale motivo che si è arrivati alla **L. n. 413/91 cit.**, con la quale, da una parte, è stata eliminata la preventiva autorizzazione del Procuratore della Repubblica, dall'altra, è stata inserita la regola secondo cui l'accesso, nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni, deve essere eseguito alla presenza del titolare dello studio o di un suo delegato così da tutelare la sua riservatezza e permettere di eccepire, se del caso, il segreto su alcuni documenti richiesti dai verificatori, con il conseguente obbligo per questi ultimi di richiedere l'intervento dell'Autorità Giudiziaria al fine di autorizzare in modo specifico l'esame dei documenti *de quibus*.

Ciò significa che il segreto in questione rileva solo se il professionista lo eccepisce nel corso dell'ispezione e, in ogni caso, l'Autorità Giudiziaria può consentire all'organo ispettivo di derogarvi, **fatti salvi i limiti imposti dall'art. 103 del c.p.p. in tema di garanzie del difensore.**

Da tale quadro normativo emerge che l'acquisizione di documenti e notizie, coperti dal segreto professionale, senza la preventiva autorizzazione

dell'Autorità Giudiziaria, **può considerarsi illegittima qualora vi sia stata opposizione del professionista nella sua qualità di depositario e custode dello specifico segreto.**

Resta, infine, da chiarire il riferimento all'art. 103 c.p.p espresso con formula di difficile interpretazione ai fini del coordinamento sistematico con la disciplina delle ispezioni fiscali.

Dall'insieme delle norme sembra potersi concludere che le ispezioni della documentazione amministrativo-contabile non troverebbero limiti nella tutela dell'art. 103 c.p.p., che comunque riguarda solo una categoria professionale : **gli avvocati.**

Il primo comma dell'art. 103 c.p.p stabilisce che : *“Le ispezioni e le perquisizioni negli Uffici dei difensori sono consentite solo :*

- a. quando essi o altre persone che svolgono stabilmente attività nello stesso Ufficio sono imputati, limitatamente ai fini dell'accertamento del reato loro attribuito;*
- b. per rilevare tracce o altri effetti materiali del reato o per ricercare cose o persone specificamente predeterminate”.*

Questo significa che nello svolgere una verifica tributaria presso un professionista che riveste la qualità di difensore i verificatori non possono procedere ad ispezione e neppure a ricerche se non nei due casi previsti. Devono, quindi, limitarsi alle richieste, alla raccolta e all'esame dei documenti consegnati spontaneamente dal professionista.

In caso di mancata consegna si applicano le disposizioni del 5° comma dell'art. 52 del D.P.R. 633/72 in base al quale i libri, i registri, le scritture ed i documenti di cui si è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente.

Se alla richiesta di documentazione il difensore oppone il segreto professionale, i verificatori non devono richiedere l'autorizzazione al Procuratore della Repubblica, dovendosi applicare l'**art. 103 c.p.p** che :

- **al comma 4** dispone : *“alle ispezioni, perquisizioni e sequestri negli Uffici dei difensori procede personalmente il giudice, ovvero, nel corso delle indagini preliminari, il pubblico ministero in forza del motivato decreto di autorizzazione del giudice”*;
- **al comma 3 sancisce:** *“nell'accingersi ad eseguire un' ispezione, una perquisizione o un sequestro nell'ufficio di un difensore, l'autorità giudiziaria, a pena di nullità, avvisa il Consiglio dell'Ordine Forense del luogo perché il presidente o il consigliere da questo delegato possa assistere alle operazioni”*.

E' prescritta, infine (**art. 103, comma 7, c.p.p.**), la inutilizzabilità dei risultati delle operazioni compiute quando queste siano eseguite senza osservare le predette disposizioni poste a garanzia del difensore, tra le quali rientra, altresì, l'espresso divieto di sequestro presso il difensore di carte o documenti relativi all'oggetto della difesa, salvo che costituiscono corpo del reato.

3. LEGGE 27 LUGLIO 2000, N. 212 (STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)

In questo ambito, una delle novità più rilevanti è stata, senza ombra di dubbio, l'introduzione nel sistema tributario italiano della disciplina contenuta nel c.d. "**Statuto dei diritti del contribuente**": una sorta di "**piccola costituzione**" in ambito tributario che si inserisce all'interno del processo di riforma che ha investito tutta l'Amministrazione Pubblica negli ultimi anni.

Più precisamente, assumono **preminente** rilievo le disposizioni contenute nell'articolo 12, L. 27/07/2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) con le quali si riconoscono diritti e garanzie in capo al contribuente sottoposto a verifica fiscale.

Come è noto, lo Statuto dei diritti del contribuente ha introdotto una serie di disposizioni volte a migliorare il rapporto Fisco-contribuente, soprattutto sotto l'aspetto della **collaborazione e del contraddittorio**.

In stretta connessione con tali principi si pone la disposizione di cui al citato art. 12 L. n. 212/2000, che, come detto, è stata inserita **per garantire la tutela dei diritti del contribuente sottoposto a verifica da parte degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi degli artt. 32 e 33 D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e 51 e 52, D.P.R. 26.10.1972, n. 633**.

I contenuti precettivi dell'articolo 12 in argomento sono molteplici.

Innanzitutto, viene precisata la necessità di limitare lo svolgimento delle verifiche **entro l'orario di esercizio**, fatta eccezione per i casi giustificati da particolare **urgenza o necessità e in modo da arrecare il minor disturbo possibile all'attività lavorativa del contribuente**.

Quest'ultimo deve essere altresì **debitamente** informato **sui motivi e sull'oggetto** specifico della verifica, sui suoi diritti e obblighi e sulla possibilità di farsi assistere da un professionista abilitato.

Il medesimo contribuente può, inoltre, richiedere che l'indagine sulla regolare tenuta della contabilità si svolga o nello stesso ufficio di appartenenza dei verificatori o presso colui che lo assiste. L'articolo 12 fissa, inoltre, un **termine di durata della verifica di trenta giorni, prorogabili di altri trenta nel caso vi siano motivate esigenze riferite alla complessità dell'indagine.**

Secondo la **Circolare della Guardia di Finanza n. 250400 del 17 agosto 2000**, tale termine deve essere calcolato in relazione ai giorni di effettiva presenza trascorsi presso la sede del contribuente, senza considerare nel computo i singoli contatti per notificare atti o prelevare documenti.

Delle attività di verifica si dà atto, come è noto, in seno al processo verbale che dovrà riportare anche le eventuali osservazioni e i rilievi avanzati dal contribuente o dal professionista che lo rappresenta.

Conclusasi la verifica e redatto il processo verbale, se ne consegna copia al contribuente; quest'ultimo potrà avanzare, all'Amministrazione Finanziaria, entro il termine di 60 giorni, memorie difensive anche tese a osservazioni e richieste in merito ai processi che hanno portato alla formulazione dei rilievi in sede di verifica. Più esattamente, dalla lettura del comma 7, dell'art. 12 cit., possono individuarsi tre distinte posizioni soggettive:

- 1) **diritto del contribuente** di comunicare osservazioni e richieste;
- 2) **obbligo degli Uffici impositori di valutare le osservazioni e le richieste** comunicate dal contribuente;
- 3) **obbligo degli stessi Uffici di motivare l'avviso di accertamento** con specifico riferimento alle osservazioni e richieste comunicate dal contribuente con conseguente nullità dello stesso in caso di omessa motivazione.

La previsione di un contraddittorio anticipato, rispetto all'emanazione dell'avviso di accertamento, oltre a fornire una maggiore tutela al contribuente,

tende ad attribuire una maggiore efficacia all'accertamento tributario con la conseguente deflazione del contenzioso attraverso un nuovo rapporto improntato a principi di collaborazione e trasparenza. Ne consegue che attraverso il contraddittorio, l'Ufficio finanziario deve verificare, sulla base delle risultanze istruttorie emerse nel corso della verifica tributaria, l'eventuale esistenza di redditi non dichiarati, da rideterminarsi nel *quantum* **tenendo conto degli elementi di valutazione offerti e adottati dal contribuente.**

Ebbene, se da una parte, alcune norme innovano il previgente ordinamento giuridico tributario, dall'altra, molte di esse hanno una funzione "**rafforzativa**" dei principi già esistenti che, seppur "**non codificati**", già costituivano indispensabili requisiti di una verifica qualitativamente "**elevata**", in quanto rispondenti ai generali principi di equità e imparzialità.

Tale norma (**art. 12**), così come tutte le altre contenute nello Statuto, viene elevata a principio generale dell'Ordinamento tributario dal primo comma dell'articolo 1 della medesima Legge n. 212/2000.

Interpretazione, quest'ultima, avvalorata anche dalla Suprema Corte di Cassazione che, già con sentenza **n. 7080 del 14/4/2004**, ha inteso evidenziare "*che il legislatore ha manifestato esplicitamente l'intenzione di attribuire ai principi espressi nelle disposizioni dello Statuto, o desumibili da esso, una rilevanza del tutto particolare nell'ambito della legislazione tributaria ed una sostanziale superiorità rispetto alle altre disposizioni vigenti in materia*" (sull'importanza delle norme dello Statuto del contribuente, si veda, altresì: **sentenza n. 17576 del 10/12/2002 e sentenza n. 21513 del 06/10/2006, entrambe pronunciate dalla Corte di Cassazione**).

CAPITOLO SECONDO

GIURISPRUDENZA

- RIFIUTO DI ESIBIZIONE DI DOCUMENTI LA CUI TENUTA È OBBLIGATORIA -

Eseguito l'accesso, e prima di iniziare le ricerche, il personale incaricato dell'attività ispettiva deve richiedere al contribuente l'esibizione dei libri, registri, scritture e documenti di cui sia prescritto l'obbligo di tenuta e conservazione. Tale preventiva richiesta trova il proprio fondamento nella disposizione dell'art. 52, comma 5, del D.P.R. n. 633/72, secondo cui *“ i libri, i registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di intendono anche la dichiarazione di non possedere libri, registri documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione”*.

Sui confini di applicabilità della suddetta “sanzione indiretta” – rappresentata dalla impossibilità per il contribuente di avvalersi della documentazione di cui sia stata rifiutata l'esibizione – i Giudici di legittimità hanno precisato che la dichiarazione di non possedere libri, registri ecc., da luogo all'applicazione della sanzione indiretta **solo nelle ipotesi in cui sia configurabile un atteggiamento intenzionalmente volto** ad occultare o sottrarre all'ispezione la documentazione richiesta, ovvero un comportamento idoneo ad ostacolare la normale prosecuzione delle stesse operazioni ispettive (**Corte di Cassazione, Sez. I civ., sentenza del 17 gennaio 1995, n. 480**).

L'orientamento giurisprudenziale si è cristallizzato nella sentenza della **Corte di Cassazione a SS.UU., n. 45 del 25 febbraio 2000** con la quale è stato chiarito che **gli elementi essenziali di un rifiuto**, sanzionabile con l'inutilizzabilità in favore del contribuente dei documenti sottratti all'ispezione, **sono i seguenti:**

- 1) elemento oggettivo dell'illecito (è sempre costituito dal rifiuto di esibire il documento richiesto; a tal proposito, sempre i Giudici di Legittimità, Sez. trib., **con sentenza del 19 aprile 2006, n. 9127**, hanno precisato che la preclusione normativa opera solo quando si sia in presenza di una specifica richiesta o ricerca da parte dell'A.F. e di un rifiuto, o di un occultamento da parte del contribuente: **questi può, dunque, utilizzare a proprio favore, in giudizio, documenti che non abbia esibito ai verificatori, purché non siano stati oggetto di un'espressa richiesta**);
- 2) coscienza e volontà del comportamento integrante l'elemento oggettivo;
- 3) elemento soggettivo dell'illecito: **il dolo**. Conseguentemente, la preclusione non opera, non solo quando la dichiarazione di indisponibilità del documento sia riconducibile a forza maggiore o caso fortuito, ma anche quando sia imputabile a colpa (negligenza, imprudenza, imperizia) nella custodia e conservazione.

- PROCESSO VERBALE DELLA GUARDIA DI FINANZA: "*EFFICACIA ERGA OMNES*"

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 7314, depositata il 29 marzo 2006, ha stabilito il principio secondo il quale **il rinvenimento presso un terzo (utilizzatore) di fatture per operazioni inesistenti (cristallizzato nel processo verbale della G. di F.) giustifica l'accertamento induttivo nei confronti dell'emittente (Società "cartiera"), ancorché quest'ultimo abbia contestato la genuinità delle medesime fatture con "querela di falso"**.

Più esattamente, secondo i Giudici di legittimità, l'A.F. è legittimata (**ex art. 54, D.P.R. n. 633/72**) anche ad utilizzare elementi acquisiti nell'ambito di ispezioni riguardanti terzi soggetti al fine di procedere alla rettifica sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti.

In altre parole, la Suprema Corte, con la sentenza de qua, giustifica la valenza probatoria *erga omnes* del PVC, precisando che in materia di accertamento (IVA)

l'art. 54, D.P.R., n. 633/72 *“abilita l'Ufficio a procedere alla rettifica sulla base di presunzioni gravi precise e concordanti, tratte da atti e documenti in loro possesso, anche quando si tratti di verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti”*.

- ISPEZIONE PRESSO UNO STUDIO LEGALE: ILLEGITTIMITÀ DELL'AUTORIZZAZIONE EMESSA DAL P.M.

Il Tribunale di Milano, Sez. I, con sentenza del 19 maggio 2005, n. 5751, ha ritenuto fondata la censura sollevata da un difensore, sottoposto a verifica fiscale, con la quale l'attore faceva valere l'illegittimità dell'autorizzazione emessa dal P.M. anziché dal Giudice delle indagini preliminari, come previsto dall'art. 103 del c.p.p.

Con la sentenza in commento, si precisa, infatti, che, tra le garanzie previste a tutela della libertà del difensore vi è, altresì, quella dettata dal quarto comma dell'art. 103 c.p.p., *“che riserva le ispezioni presso lo studio di un avvocato al giudice personalmente o, nel corso delle indagini preliminari, al pubblico ministero in forza di un motivato decreto di autorizzazione del G.I.P. Da ciò emerge che, nella verifica fiscale a carico dell'avvocato [...], l'eccezione di segreto professionale sollevata non è stata correttamente superata, in quanto tale limite avrebbe dovuto essere rimosso dall'autorizzazione emessa dal Giudice delle indagini preliminari piuttosto che dal Pubblico Ministero”*.

- ACCESSO IN ABITAZIONI PRIVATE: GRAVI INDIZI

il Legislatore, nelle ipotesi di accesso in luoghi diversi da quelli adibiti esclusivamente o parzialmente allo svolgimento dell'attività economica, associa diverse forme di garanzia le quali operano:

- a) *ex ante* → attraverso il **preventivo rilascio dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica** in ragione della sussistenza di **gravi indizi** di violazioni tributarie;

b) *ex post* → mediante l'indicazione di una circoscritta finalità: «*allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni*», art. 52, secondo comma, D.P.R. n. 633/72

Le SS.UU. della Corte di Cassazione, con la sentenza **n. 16424 del 21 novembre 2002**, sciogliendo dei dubbi interpretativi sulla nozione e portata di “*gravi indizi*”, dopo aver puntualmente definito l'indizio come «*cognizione di circostanze astrattamente atte a convertire la mera ipotesi di evasione e di elusione fiscale in un apprezzamento del possibile verificarsi di essa*», hanno, correttamente, circoscritto la portata di tale definizione avvertendo che solo attraverso la **molteplicità** di indizi, questi, purché gravi precisi e concordanti, possono dar luogo ad una prova presuntiva, possono, cioè, «*divenire componenti o tasselli di una prova presuntiva, quando i relativi fatti presentino, per consistenza e modalità, la evidenziata rilevante probabilità logica...*».

Ebbene, con riferimento alle notizie anonime, i Giudici di legittimità hanno precisato che «*la notizia di fonte non individuata e non individuabile non può assurgere a dignità di indizio. Una dichiarazione senza paternità, infatti, non rende noto alcun fatto, su cui poi innestare un giudizio di verosimile accadimento di un altro fatto, e può lasciare spazio soltanto a congetture od illazioni*». Alla luce di tali precisazioni, per la Corte di Cassazione l'autorizzazione all'accesso domiciliare, fondata solo su notizie anonime, è illegittima, posto che tali notizie non possono dar luogo, né ad indizi semplici, né ad indizi gravi, in mancanza dei quali non può autorizzarsi l'accesso nei locali adibiti esclusivamente ad abitazione.

Questa importantissima sentenza delle **SS.UU. della Suprema Corte di Cassazione** offre lo spunto argomentativo per poter affermare che la tutela “processuale” del contribuente, e, cioè, la tutela in vista del processo tributario,

inizia già nella fase procedimentale amministrativa di accertamento, con la conseguente inutilizzabilità delle prove acquisite nel corso di un accesso domiciliare e basate esclusivamente su notizie anonime, anche in presenza di un'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, in quanto si tratterebbe di autorizzazione illegittima.

- GLI APPUNTI PERSONALI DELL'IMPRENDITORE COSTITUISCONO ELEMENTO PROBATORIO PRESUNTIVO PER L'ACCERTAMENTO IVA -

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 2217, depositata il 1° febbraio 2006, ha stabilito il principio secondo il quale gli appunti personali dell'imprenditore (legittimamente acquisiti in sede di ispezione) dai quali si evincano corrispettivi "in nero" costituiscono prova, seppur presuntiva, per l'accertamento, ai fini IVA, prescindendo dal contestuale riscontro di irregolarità nella tenuta della contabilità o da eventuali inadempimenti ad obblighi di legge.

Più esattamente, a seguito di un'attività di verifica, svolta dalla G. di F., veniva rinvenuto, presso la sede dell'impresa, un quaderno di appunti personali dell'imprenditore contenente dati che non trovavano corrispondenza nella contabilità (apparentemente regolarmente tenuta); il tutto veniva evidenziato nel P.V.C.

Sulla base di tale atto, l'A.F. riteneva di dover elevare l'entità del volume d'affari, prodotto dalla Società.

La decisione dei Giudici di legittimità, a favore dell'A.f., poggia su due punti:

- a) **l'art. 52, quarto comma, del D.P.R. n. 633/72** dispone che *"l'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie..."*
- b) **l'art. 54, secondo comma, del D.P.R. n. 633/72** sancisce che *"l'infedeltà della dichiarazione..."* può anche *"essere accertata mediante ... il controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni sulla scorta ... degli*

altri dati e notizie..." legittimamente raccolti dall'Ufficio e "... anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti".

Pertanto, ne deriva che, quando a seguito di ispezione venga rinvenuta, presso la sede di un'impresa, documentazione non obbligatoria, astrattamente idonea a evidenziare l'esistenza di operazioni non contabilizzate, l'ufficio, ai sensi del citato articolo 54, comma 2, del Dpr 633/72, può legittimamente utilizzare, ai fini dell'accertamento, la documentazione extracontabile in raffronto con la contabilità ufficiale del contribuente. In altre parole, secondo i Giudici di Legittimità, il "**quaderno di appunti personali**" dell'imprenditore, reperito in sede di ispezione, è idoneo ad evidenziare l'esistenza di operazioni non contabilizzate, pur in assenza di un contestuale riscontro di irregolarità nella tenuta della documentazione contabile o di inadempimenti di obblighi di legge.

- LE PROVE IRRITUALMENTE ACQUISITE DURANTE L'ATTIVITÀ DI VERIFICA: CONSEGUENZE

A) Interpretazione della Corte di Cassazione favorevole alla inutilizzabilità delle prove irritualmente acquisite

1) Sentenza 29.11.2001, n. 15209

Una delle pronunce più significative in tema di acquisizione degli elementi probatori è sicuramente la sentenza del 29.11.2001, n. 15209, secondo la quale, dall'interpretazione dell'art. 52, c. 1, D.P.R. 26.10.1972, n. 633, si rileva che esso prescrive un intervento preventivo per iscritto dell'autorità che deve disporre l'accesso, essendo eccezionali le ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria agisce all'esterno con atti meramente verbali. **Pertanto, la documentazione acquisita a seguito di autorizzazione verbale all'accesso nei locali dell'impresa è inutilizzabile e, conseguentemente, è nullo l'avviso di accertamento che su di esso si fonda.**

2) Sentenza del 21/11/2002 n. 16424

la Suprema Corte a **SS.UU.**, con la sentenza de qua, ha affrontato la questione delle conseguenze di un accesso domiciliare, basato su un'autorizzazione illegittima del Procuratore della Repubblica concludendo per la **inutilizzabilità delle prove acquisite nel corso del suddetto accesso**. In altre parole, i Giudici di legittimità – riprendendo la disciplina dell'invalidità derivata, propria del procedimento amministrativo – hanno precisato che *«detta inutilizzabilità non abbisogna di una 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) Interpretazione della Corte di Cassazione contraria alla inutilizzabilità delle prove irritualmente acquisite

1) Sentenza del 16.3.2001, n. 3852

Con la Sentenza de qua la Corte di Cassazione - tornando ancora una volta ad occuparsi della problematica qui in esame, preso atto che l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria alla trasmissione di dati e notizie acquisiti in sede di indagini non è richiesta per la garanzia di diritti del contribuente, ma per la mera tutela del segreto- ha statuito che, ove gli uffici vengano in possesso di dati e notizie trasmessi dalla Guardia di finanza, anche in assenza di autorizzazione, ciò non determina l'inutilizzabilità delle prove stesse, in quanto l'inutilizzabilità è una categoria giuridica valida solo per il processo penale.

2) Sentenza 19.06.2001, n. 8344

Con la Sentenza del 19.06.2001, n. 8344, la Corte di Cassazione ha affermato che *“l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso. Pertanto, gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica della attendibilità, in considerazione della*

natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico”.

ANALISI CONCLUSIVE

Il complesso iter concernente le operazioni di controllo, si conclude con un verbale di chiusura definitiva, chiamato, appunto, **verbale di constatazione** nel quale vengono indicate le attività svolte, i rilievi contestati alla parte ed eventuali osservazioni da questa sollevate.

Si può dire, dunque, che detto documento raccoglie tutte le fasi susseguitesi durante l'attività di verifica rappresentando, per il contribuente, un arma a doppio taglio in quanto, se da una parte possono essere raccolte informazioni compromettenti la situazione del soggetto sottoposto a verifica, dall'altra, qualora venga fatto un corretto uso dei diritti e garanzie a questi riconosciuti dalla Legge, può senz'altro rappresentare un utile strumento di difesa in sede contenziosa.

A) Si pensi al rifiuto da parte degli organi verificatori di concedere un congruo termine richiesto dal contribuente e reso necessario al fine di reperire determinati documenti non disponibili sul luogo oggetto di verifica la cui assenza, se messa a verbale, può pregiudicare la posizione del soggetto sottoposto a controllo; ebbene, tale rifiuto, inteso quale mancata collaborazione tra Fisco e contribuente, se messo a verbale, non può che tornare utile a quest'ultimo;

B) si pensi, ancora, al rilevamento operato dai verbalizzanti delle giacenze di magazzino effettuato a campione su alcuni prodotti ritenuti da questi più significativi rispetto ad altri ai fini della determinazione della percentuale di ricarico. Ebbene, in questo caso, il contribuente (che, come già precisato, può, comunque, rifiutarsi di firmare il P.V.C. senza perdere il diritto a riceverne copia), qualora ritenga più significativi altri prodotti, deve insistere affinché ciò venga messo a verbale.

E' opportuno ricordare che il processo verbale di constatazione è un documento di parte, redatto dall'Amministrazione Finanziaria, quale atto endo-procedimentale il quale porta all'emissione dell'avviso di accertamento → **ciò comporta, come corollario, che qualsiasi tipo di violazione concernente le modalità ed i criteri di effettuazione della verifica, riportata nel P.V.C., si ripercuote, inevitabilmente, sull'avviso di accertamento con conseguente nullità dello stesso, c.d. nullità derivata.**

Ove quest'ultimo non sia preceduto da regolari processi verbali di accesso, lo stesso verbale di constatazione, benché formalmente regolare, risulta inficiato da un vizio che si riverbera sulla legittimità dell'avviso di accertamento.

N.B.

Qualora la parte ritenga lesa un suo interesse – ciò può avvenire, ad esempio, nell'ipotesi di apertura di borse chiuse senza la preventiva autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria – essa ha diritto a non firmare, sia i verbali giornalieri, che il verbale di constatazione **senza che ciò precluda alla stessa di riceverne ugualmente una copia.**

Il processo verbale di constatazione non è atto impugnabile autonomamente dinanzi alle Commissioni Tributarie e, quindi, la sua contestazione deve avvenire unitamente all'impugnazione dell'atto di imposizione (o di irrogazione sanzioni); trattasi, più esattamente, di un ricorso che viene, **formalmente**, presentato avverso l'avviso di accertamento, di rettifica e di irrogazione delle sanzioni (atto emesso dall'Ufficio Finanziario), ma che, **sostanzialmente**, contesta anche le risultanze del P.V.C. redatto dall'organo verificatore, sia esso la Guardia di Finanza o un Ufficio Finanziario; ecco perchè

il momento formativo dello stesso è di fondamentale importanza e non deve essere in alcun modo sottovalutato.

E' importante, a tal proposito, tenere a mente che tutto ciò che può tornare utile al contribuente, sottoposto a verifica, venga verbalizzato in modo tale da poter essere utilizzato come ulteriore arma di difesa in sede contenziosa.

Da quanto sopra esposto, emerge, dunque, che l'attività di verifica non deve in alcun modo essere sottovalutata → **un corretto esercizio dei diritti riconosciuti al soggetto sottoposto a verifica permette a questi una più semplice e rapida difesa dinanzi al Giudice Tributario.**

Lecce, 13 febbraio 2007

Avv. Maurizio Villani

Dott.ssa Valentina Marangio