

# **Incontro Studio 14.11.2018**

**Gorizia**

## **LA VERIFICA FISCALE**

**dott. Alvisè Bullo**

**Ordine dei Dottori Commercialisti EC di Venezia**

*Docente SAF (per Liguria/Toscana e Triveneto)*

*Pubblicista & Convegnista, già membro Commissione accertamento e  
contenzioso tributario CNDCEC ROMA*

**San Polo 2746, 30125 Venezia, Tel 041.5205054; fax 041.5205054;**

***[bulloalvisè@virgilio.it](mailto:bulloalvisè@virgilio.it), [avv.elenadecampo@gmail.com](mailto:avv.elenadecampo@gmail.com)***

### **ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE: L'AMBITO OGGETTIVO E SOGGETTIVO, IL REGIME DELLE AUTORIZZAZIONI ED IL RUOLO DEL PROFESSIONISTA.**

#### **L'accesso:**

L'accesso presso i locali adibiti esclusivamente all'esercizio di attività commerciali

#### **Art. 52, comma primo, D.P.R. n. 633 del 1972**

*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*

#### **Art. 12, comma primo, L. n. 212 del 2000**

*Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di **esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo**. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, **durante l'orario ordinario di esercizio delle attività** e con modalità tali da **arrecare la minore turbativa possibile** allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.*

#### **Art. 12, comma secondo, L. n. 212 del 2000**

*Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle **ragioni che l'abbiano giustificata** e **dell'oggetto che la riguarda**, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.*

I requisiti dell'autorizzazione attengono dunque:

Alle ragioni della verifica (**CTP TREVISO n. 67 10.7.2007**);

#### **All'oggetto della verifica;**

Alla facoltà di assistenza di un professionista abilitato;

Agli obblighi riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.

**ART 70 DPR 600/1973; ART 75 DPR 633/1972.**

### L'accesso in locali adibiti anche ad abitazione

Art. 52, comma primo, D.P.R. n. 633 del 1972

*Tuttavia per accedere in locali che siano **adibiti anche ad abitazione** è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica.*

**Corte Cass., 11-04-2008, n. 9611**

*Gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali per 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. 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. Tuttavia per accedere in locali **che siano adibiti anche ad abitazione**, e' necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica. 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 (1).*

*L'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, **soltanto in caso di gravi indizi di violazioni** delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.*

*Manca, infatti, nel comma 1, la previsione del requisito dei gravi indizi e la ragione e' evidente in quanto basterebbe adibire ad abitazione parte dell'ufficio per rendere piu' difficile l'accesso a questo.*

L'autorizzazione del PM (nel caso di specie Sostituto Procuratore) in ogni caso non è sufficiente (**come imposto dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo**).

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

Per questo motivo la giurisprudenza della Suprema Corte<sup>[1]</sup> 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. 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 .

(Tratto da A. Bullo, F. Dominici, in Finanza & Fisco, n. 02/2013 da pag. 102)

[1] Cassazione SS.UU. 21 novembre 2002.

**Molto importanti sono gli artt. 14 Cost.; 191 cpc; 70 DPR 600/1973; 75 DPR 633/1972 e art. 7 Carta di Nizza.**

**L' art. 42, co. 2 DPR 223/1989** così recita: <<**L'obbligo della numerazione si estende anche internamente ai fabbricati per gli accessi che immettono nelle abitazioni** o in ambienti destinati all'esercizio di attività professionali, commerciali o simili>>. **(Passaggio di un ricorso)Se anche il pubblico ufficiale verificatore ha scritto che la residenza era al numero civico 8 (non otto A, B, ecc.); se dopo questo il pubblico Ufficiale ha notificato gli avvisi di accertamento alle persone fisiche nel luogo di residenza al civico 8 (non anche 8 A, B, ecc.) scrivendo (come da All. ..) che il luogo di residenza è, appunto, pari al n. civico 8 (non 8 A, B, ...) allora di si capiscono le piene ragioni del ricorrente....E' pacifico che i luoghi sono gli stessi, comunicanti e che controparte ha violato quanto prescritto dalla legge e dalla Giurisprudenza (tutta) e, pertanto, gli avvisi di accertamento devono dichiararsi illegittimi....**

**La Circolare 1814/2009** così statuisce: << Inoltre **gli artt. 41 e 42** (DPR 223/1989) prescrivono che ogni area di circolazione situata nell'ambito del comune deve avere una propria distinta denominazione **ed ogni accesso sulla stessa deve essere provvisto di apposito numero civico** (...)si sottolinea l'obbligo di assegnare una denominazione propria, distinta da ogni altra presente nel Comune, a ciascuna area di circolazione, **nonché un numero civico ad ogni porta o altro accesso sull'area di circolazione**>>.

[1] Cassazione SS.UU. 21 novembre 2002.

## L'accesso in locali adibiti ad attività professionali

### **Art. 52, comma primo, D.P.R. n. 633 del 1972**

*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*

### **CTR Puglia, n. 4, 20.01.2009**

*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, e' sempre nullo.*

*La Corte Cass 10137/2010 ha stabilito che, invece, non serve l'autorizzazione per i controlli della GdF.*

### **Accesso. Locali distinti, ma comunicanti**

*L'accesso nei locali che comunicano con l'abitazione del contribuente deve avvenire su autorizzazione del Procuratore della Repubblica, pena l'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite. L'uso promiscuo è ravvisabile non solo nell'ipotesi di ambienti contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività d'impresa, ma ogni qualvolta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento dei documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi.*

*La sentenza. È quanto affermato dalla Corte di Cassazione – Sezione Tributaria Civile, con la sentenza 20 febbraio 2013 n. 4140. Autore: Redazione Fiscal Focus (Cfr Cassa 4498/2013).*

*Il giudice tributario non può utilizzare la documentazione acquisita dalla Guardia di Finanza nel corso di un'ispezione domiciliare se l'accesso è stato autorizzato solo verbalmente dall'autorità giudiziaria. (Corte Cassazione 16 maggio 2013, n. 11672)*

**Sull'autorizzazione rilasciata dal procuratore della Repubblica:**

natura;

contenuto;

**gravi indizi di violazioni;**

**previetà dell'autorizzazione;**

rinvio ad altri atti richiamati nell'autorizzazione e art. 7, comma primo, L. n. 212 del 2000 (*Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, **indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama***).

**Corte di Cassazione n. 6836 del 20.3.2009: "E' illegittimo l'accesso nella casa di abitazione di un contribuente, effettuato in forza di un'autorizzazione priva dell'indicazione dei gravi indizi di evasione fiscale richiesti dalla legge".**

### Le ispezioni:

#### Perquisizioni personali ed aperture coattive

Art. 52, comma terzo, D.P.R. n. 633 del 1972

***E' in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili***

***Corte Cass., 19.10.2005, n. 20253***

***L'art. 13 della Costituzione, dopo aver (primo comma) solennemente dichiarato inviolabile la libertà personale, nel successivo secondo comma dispone che non è ammessa forma alcuna di detenzione, di ispezione o perquisizione personale, né qualsiasi altra restrizione della libertà personale, se non per atto motivato dell'autorità giudiziaria e nei soli casi e modi previsti dalla legge.***

### Segreto professionale

Art. 52, comma terzo, D.P.R. n. 633 del 1972

*E' in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina (...) per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente **ai quali è excepto il segreto professionale** ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale*

### **Art. 103 del codice di procedura penale**

#### **1. 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.*

*2. Presso i difensori e gli investigatori privati autorizzati e incaricati in relazione al procedimento, nonché presso i consulenti tecnici non si può procedere a sequestro di carte o documenti relativi all'oggetto della difesa, salvo che costituiscano corpo del reato.*

### Aspetto oggettivo dell'ispezione

**Art. 52, commi quattro e cinque, D.P.R. n. 633 del 1972:**

*L'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali.*

*I libri, 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 esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione.***

**Le fatture d'acquisto non esibite durante una verifica fiscale e recuperate grazie ai creditori possono essere prodotte in giudizio dalla società fallita. (CTP di Savona, n.92/01/13, pubblicata il 4 ottobre 2013)**

**Il sequestro della documentazione**

**Art. 52, commi settimo e nono, D.P.R. n. 633 del 1972**

**7. I documenti e le scritture *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. I libri e i registri non possono essere sequestrati; gli organi procedenti 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 d'ufficio e possono adottare le cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri.**

**(...)**

**9. In deroga alle disposizioni del settimo comma gli impiegati che procedono all'accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici 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.**

### Le verifiche:

Art. 52, comma ottavo, D.P.R. n. 633 del 1972

**8. Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per l'esecuzione di verifiche e di ricerche relative a merci o altri beni viaggianti su autoveicoli e natanti adibiti al trasporto per conto di terzi.**

### GLI OBBLIGHI DEI VERIFICATORI.

#### L'obbligo di verbalizzazione:

Art. 52, comma sesto, D.P.R. n. 633 del 1972

**Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e 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 di averne copia.**

**Gli obblighi in tema di durata e di modalità di effettuazione della verifica:**

**Art. 12, comma quinto, L. n. 212 del 2000**

***La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni.***

***Il DL 70/'11 conv L. 106/'11 ha stabilito che la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente non può essere superiore a 15 gg lavorativi (nell'arco temporale di non più di un trimestre-prorogabili di altri 15 sempre in un trimestre-) verso i contribuenti in contabilità semplificata.***

### Aspetti riferiti alla permanenza dei verificatori:

**La durata è riferita alla permanenza e non alla verifica nel suo complesso ;**

**I trenta giorni lavorativi debbono essere considerati consecutivi;**

**La durata di 30 giorni è prevista per ciascuna verifica così come risulta autorizzata ai sensi dell'art. 52, comma primo, del D.P.R. n. 633 del 1972, dal capo dell'Ufficio da cui i verbalizzanti dipendono;**

**La proroga per ulteriori 30 giorni è ammessa nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente civile o militare da cui dipendono i verificatori;**

**Il riferimento al termine "prorogabili" allude alla necessità di un esplicito e motivato provvedimento di proroga, distinto da quello con cui inizialmente è stata autorizzata la verifica;**

**La proroga richiede non solo la motivazione, ma altresì la presenza di situazione di "particolare complessità";**

**I successivi trenta giorni lavorativi devono essere in prosecuzione dei primi trenta, poiché il periodo complessivo dell'indagine è caratterizzato dall'unitarietà, sicché il provvedimento di proroga deve essere emesso prima della scadenza dei primi 30 giorni per evitare che vi sia un'interruzione tra il primo ed il secondo periodo**

**La Corte di Cassazione depositata il 22.9.2011 ha stabilito (in maniera non del tutto condivisibile come motivazione) che la verifica lunga non annulla l'accertamento.**

**Art. 12, comma primo, L. n. 212 del 2000**

***Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.***

## I diritti del contribuente nel corso della verifica:

### Le ragioni di effettuazione della verifica

#### **Art. 12, comma secondo, L. n. 212 del 2000**

*Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.*

### Il luogo di effettuazione della verifica

#### **Art. 12, comma terzo, L. n. 212 del 2000**

**3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.**

### Rilevanza "strategica" della disposizione

### L'assistenza di un professionista

#### **Art. 12, comma secondo, L. n. 212 del 2000**

*Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria (...)*

#### **Art. 63 D.P.R. n. 600 del 1973**

*Presso gli uffici finanziari il contribuente può farsi rappresentare da un procuratore generale o speciale, salvo quanto stabilito nel quarto comma. La procura speciale deve essere conferita **per iscritto con firma autenticata**. L'autenticazione non è necessaria quando la procura è conferita al coniuge o a parenti e affini entro il quarto grado o a propri dipendenti da persone giuridiche. Quando la procura è conferita a persone iscritte in albi professionali o nell'elenco previsto dal terzo comma ovvero ai soggetti indicati nell'articolo 4, comma 1, lettere e), f) ed i), del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545 è data facoltà agli stessi rappresentanti di autenticare la sottoscrizione.*

**Osservazioni e rilievi**

**Art. 12, comma quarto, L. n. 212 del 2000**

***Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica.***

---

**Art. 12, comma sesto, L. n. 212 del 2000**

***Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13.***

**Art. 13, comma sesto e seguenti, L. n. 212 del 2000**

***Il Garante del contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Il Garante del contribuente comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione.***

- 7. Il Garante del contribuente rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi.***
- 8. Il Garante del contribuente ha il potere di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico.***
- 9. Il Garante del contribuente richiama gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 della presente legge.***

## I diritti del contribuente dopo la conclusione della verifica:

Art. 12, comma settimo, L. n. 212 del 2000

*7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori.*

*L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di **particolare** (requisito Soggettivo, n.d.A) e **motivata** (requisito oggettivo, n.d.A) urgenza.*

*Quindi, l'urgenza non deve essere solo particolare (elemento fattuale) ma, vieppiù, motivata (elemento che dovrà poi trovare riscontro fattuale). I due requisiti (particolare E motivata) sono diversi tra loro, ovviamente.*

*<<..CONSIDERATO CHE SUSSISTONO PARTICOLARI RAGIONI D'URGENZA PER L'EMISSIONE DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO PRIMA DEL TERMINE DI CUI ALL'ART. 12, CO 7 ..., IN RAGIONE DEL COMPORTAMENTO OMISSIVO DEL SIG. .... (art 2697 cc da provare da parte dell'accusa) E DELL'IMMINENTE SPIRARE DEI TERMINI DI DECADENZA.....>>*

*Cassazione 22320 del 03.11.2010 (pro contribuente); Cassazione 18906 del 16.9.2011 (accertamento NULLO se non si rispettano i 60 gg- cfr Corte Cassazione SSUU 18184/2013- **contraria, ma non condivisibile, Corte Cass. ord. 23690 del 18.10.2013)** e ciò vale non solo nella verifica ma anche in un mero reperimento di documenti fiscali.*

*Nel merito recente CTP Lecce n. 416/04/13.*

### **Art 12, co 7 L 212/2000:**

**Concorrenza rispetto ad altri istituti (accertamento con adesione, deduzioni difensive per gli atti di contestazione) che precedono l'emissione dell'avviso di accertamento;**

**diritto esercitabile in un arco di tempo delimitato;**

**paralisi del potere di emissione dell'avviso di accertamento per l'arco di tempo fissato dalla norma;**

**deroga alla paralisi del potere di accertamento nei casi di particolare e motivata urgenza;**

### **casi di particolare urgenza:**

**Termine di decadenza per l'emissione dell'avviso di accertamento che scade prima dei 60 giorni;**

**caso specifico riferito al singolo contribuente sottoposto a verifica;**

**Obbligo di motivazione dell'urgenza, contenuta nell'avviso di accertamento emanato prima dei 60 giorni;**

**Valutazione della congruità della motivazione da parte del Giudice Tributario;**

**Corte di Cassazione SSUU 29.7.2013 n. 18184** : <<In conclusione, deve essere enunciato il **seguito principio di diritto**: in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento – termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – determina di per sé, **salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza**, la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del **contraddittorio procedimentale**, il quale costituisce **primaria** espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. **Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonero dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'Ufficio**>>.

**CTR Toscana, 11 dicembre 2012 n. 84** :.. La prescrizione, infatti, è un istituto giuridico il cui maturarsi è facilmente computabile e verificabile e pertanto, **se l'Ufficio si è attivato solo tardivamente**, nell'imminenza della scadenza del termine prescrizione **non può che imputare a sé stesso tale evento**.

**CTI Trento n. 1 e 4/2013** : <<Prima fra tutte vi è quella di cui all'art. 24 della L. n. 4/1929, la quale, nel prevedere che "le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale", non assegna alcun rilievo al citato luogo. **"Tutte"** le contestazioni di norme fiscali **richiedono**, dunque, **la notifica del p.v.c.** nello stesso senso, poi, muove anche l'art. 12 della L. n.212/2000, il quale si riferisce alle "verifiche", senza porre ulteriori specificazioni che possano consentire ricostruzioni diverse da quella testé evidenziata. Al riguardo, va rilevato che il comma 7 dell'art. 12 cit., il quale **mira a dare concreta attuazione** al principio di cooperazione tra Fisco e contribuente, non può che riferirsi a tutte le verifiche, senza distinzioni di sorta .Ciò per una ragione assai semplice: tutti i contribuenti, indipendentemente dalle modalità con le quali è stata esercitata l'attività istruttoria, hanno diritto a presentare osservazioni e richieste prima della notificazione dell'avviso di accertamento. **Lo richiede il principio di uguaglianza.** Lo richiede altresì la ratio dell'art. 12, comma 7, cit., che va infatti ricercata nell'esigenza, che permea tutto lo Statuto dei diritti del contribuente, di dare concreta attuazione al principio di collaborazione, buona fede e buon andamento della pubblica amministrazione, allo scopo di evitare l'emissione di atti impositivi che si rivelino, ex post, infondati.

**Tale conclusione è avvalorata** anche dalla giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che - coerentemente alle indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia (causa C-349/07, Sopoprè c. Fazenda Publica) - ha chiaramente stabilito quanto segue: "il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa" (così Cass. SS.UU., n. 26635/2009).

**CTP di Venezia 6.6.2011 n. 51** : <<Nel caso specifico l'Amministrazione avrebbe dovuto comunque aspettare il termine dei 60 giorni e solo dopo notificare l'avviso di accertamento, cosa che non è avvenuta. Riguardo alla tempistica delle prescrizioni, è comunque onere dell'Amministrazione Finanziaria prevederle ed organizzarsi di conseguenza affinché si abbiano i recuperi legittimi, nei tempi a lei concessi. ...E' infatti proprio riguardo alla tempistica ossia prima che terminino i sessanta giorni che **l'A.F. è privata del potere di emettere l'atto di accertamento** con conseguente carenza di potere e derivata nullità dell'atto>>.

**Corte di Cassazione n. 6088/2011** <<Dalla lettura della norma emerge, per la corrispondenza del termine di emissione dell'avviso con quello concesso al contribuente per comunicare osservazioni e richieste, che il suddetto termine è inteso a garantire al contribuente la possibilità di interagire con l'amministrazione prima che essa pervenga alla emissione di un avviso di accertamento ed in tal senso il mancato rispetto del termine, sacrificando un diritto riconosciuto dalla legge al contribuente, non può che comportare l'illegittimità dell'accertamento, **senza bisogno di alcuna specifica previsione in proposito. Peraltro, in ipotesi di termine non perentorio (come ritenuto dalla ricorrente) non avrebbe senso la previsione della possibilità, contemplata nella medesima norma, di emissione di avviso prima del decorso del termine suddetto, solo in "casi di particolare e motivata urgenza"**>>.

- ⑩ A scanso di equivoci, il <<contraddittorio>> in fase di verifica è cosa differente dal contraddittorio preventivo di cui alle pronunce n. 19667/2014 e 24823/2015 della Corte di Cassazione SSUU. Infatti, il <<contraddittorio>> in fase di verifica si riferisce (anche) alla possibilità di licenziare le memorie *post* PVC (memorie non obbligatorie ma facoltative). Pertanto, il contraddittorio dovrà aversi con l'organo verificatore (in fase di verifica), successivamente al rilascio del PVC si potranno licenziare le memorie di cui all'art. 12 co. 7 L. 212/2000 e solo dopo tutti questi passaggi (se richiesti dalla tipologia di verifica) **si potrà avere il <<vero>> contraddittorio preventivo con l'organo accertatore.**
- ⑩ A detta della **Corte di Cassazione ordinanza n. 17210/2018**: << ..dalla lettura della decisione impugnata emerge come, nell'avviso di accertamento, l'Amministrazione avesse espressamente ammesso **di non aver valutato le memorie presentate dal contribuente**; che il problema non è dunque quello della mancata motivazione su atti che avrebbero comunque dovuto costituire oggetto di valutazione, ma è piuttosto quello di aver **omesso un preciso adempimento fissato per legge, ossia di prendere visione delle memorie**; che in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della I. n. 212 del 2000, la nullità consegue alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto nonché al mancato obbligo di (almeno) valutare le osservazioni del contribuente, pur senza esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo (Sez. 6-5, n. 8378 del 31/03/2017); che la decisione della CTR è in linea col predetto principio..>>.

Per la **Suprema Corte**, con **Sentenza 20770 11.9.2013**, le **attività d'ispezione e verifica**, effettuate presso il contribuente, **si devono concludere con la redazione di un Processo verbale** di costatazione, anche nel caso in cui, per tali verifiche, l'organo di controllo non intende formulare un'ipotesi di maggiore pretesa tributaria. **La consegna del PVC è fase procedimentale necessaria per assicurare la possibilità, attribuita al contribuente, di attivare la fase del preventivo contraddittorio di cui al comma 7 dell'articolo 12 della Legge dello statuto del contribuente.**

La procedura di cui al comma 7 dell'articolo 12 della legge 212/2000 deve essere rispettata anche in ipotesi alle attività istruttoria effettuate "a tavolino", presso gli uffici amministrativi (**CTR Sardegna n.27 del 18 giugno 2012**).

Tratto da News Euroconference 23.10.2013

**Per la CTR di Milano Sez. XI, 06-05-2013, n. 84, : è illegittimo l'avviso di accertamento emesso dall'ente impositore successivamente all'attività istruttoria svolta presso i propri uffici, con riferimento alla documentazione consegnata dal contribuente, senza avere preventivamente provveduto all'instaurazione del contraddittorio.**

Si richiama l'importante presa di posizione dell'Agencia delle Entrate (**nota n. 142734 del 14 ottobre 2009**) discendente dall'Ordinanza della Consulta n. 244 del 24 luglio 2009 secondo la quale: "***in particolare, la Commissione tributaria avrebbe dovuto saggiare la possibilità di ritenere invalido l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del suddetto termine di sessanta giorni, nel caso in cui tale avviso sia privo di una adeguata motivazione sulla sua «particolare [...] urgenza»;***

***che, a sostegno di tale percorso ermeneutico, il giudice rimettente avrebbe potuto prendere in considerazione il combinato disposto della censurata disposizione con l'art. 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000 e con gli artt. 3 e 21-septies della legge 27 luglio 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi);***

**[Nota 14 ottobre 2009, prot. n. 142734 Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Accertamento**

Avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine previsto dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 27 luglio 2000. Come è noto, l'art. 12 del c.d. Statuto dei diritti del contribuente, istituito con legge 27 luglio 2000, n. 212, riconosce importanti garanzie per il contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Il comma 7 della predetta norma prescrive, in particolare, che **"Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori.** L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza". A tenore della predetta norma al contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, è riconosciuto il diritto di muovere rilievi o formulare osservazioni, in relazione a tale verbale. **Al diritto del contribuente corrisponde l'obbligo per gli Uffici di valutare con ocularità gli elementi da questi offerti, procedendo, sulla base degli stessi, all'esame del processo verbale; esame che potrebbe condurre, ove ne ricorrano i presupposti, ad una sostanziale revisione del medesimo.** La norma in commento è finalizzata a garantire una serena e costruttiva dialettica tra le parti nel rispetto dei principi di trasparenza, legittimità, equità e, conseguentemente, a perseguire anche l'ulteriore obiettivo di riduzione del possibile contenzioso, in quanto consente all'ufficio di attingere dalle argomentazioni ed eccezioni fornite dal contribuente eventuali ulteriori elementi utili a rappresentare con il maggior grado di persuasione possibile la legittimità della pretesa impositiva. Anche se la dottrina e la giurisprudenza maggioritarie hanno evidenziato che la disposizione in argomento non contiene alcuna espressa previsione di nullità del provvedimento di accertamento emesso prima dei sessanta giorni dal rilascio della copia del p.v.c., si rimarca che, a tenore della norma, esclusivamente con riguardo ai "casi di particolare e motivata urgenza" gli Uffici possono emanare l'avviso di accertamento prima che scadano i sessanta giorni concessi al contribuente per formulare le osservazioni. Sul tema, giova richiamare quanto di recente argomentato dalla Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 244 del 24 luglio 2009, con la quale la Consulta, nel dichiarare manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, in riferimento agli artt. 24 e 111, della Costituzione (in quanto norma che regola il procedimento di accertamento tributario, quindi non avente natura processuale), ha sottolineato "la possibilità di ritenere invalido l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del suddetto termine di sessanta giorni, nel caso in cui tale avviso sia privo di una adeguata motivazione sulla sua «particolare [...] urgenza»".

Osserva, infatti, la Corte che "lo specifico obbligo di motivare, anche sotto il profilo dell'urgenza, l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo, è previsto dalla stessa disposizione censurata ed è espressione del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi e, tra essi, di quelli dell'amministrazione finanziaria (artt. 3 della legge n. 241 del 1990 e 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000)". Pertanto ritiene la Corte che "l'inosservanza dell'obbligo di motivazione, anche in relazione alla «particolare [...] urgenza» dell'avviso di accertamento, sia già espressamente sanzionata in termini di invalidità dell'atto, in via generale, dall'art. 21-septies della legge n. 241 del 1990 - che prevede tale sanzione per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale, quale è la motivazione - e, con speciale riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, dagli artt. 42, secondo e terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) e 56, quinto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), i quali stabiliscono che l'avviso di accertamento deve essere motivato, a pena di nullità, in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato". Si richiama, pertanto, l'attenzione degli Uffici in indirizzo sul rischio che la mancata motivazione specificamente sotto il profilo dell'urgenza dell'avviso di accertamento, emanato prima della scadenza del termine in argomento, sia suscettibile di essere sanzionata in sede processuale, con conseguente declaratoria di invalidità dell'atto. La particolare urgenza nei casi di specie deve essere, quindi, rappresentata e descritta nella motivazione dell'avviso di accertamento con distinto riferimento alle circostanze di fatto, che rendono evidente l'impossibilità di rinviare l'emanazione dell'atto e che costituiscono, pertanto, motivi di deroga rispetto al suddetto termine. Al riguardo, si rappresenta che, per espressa previsione della norma, l'urgenza deve essere "particolare". Tale requisito va verificato con riferimento al caso specifico; di conseguenza, l'evidenza delle ragioni di urgenza non può ridursi a considerazioni di carattere generale. Piuttosto deve essere rappresentata e descritta nella motivazione dell'avviso di accertamento, con distinto riferimento alle circostanze di fatto che rendono evidente l'impossibilità di rinviare l'emanazione dell'atto e di rispettare il termine di sessanta giorni decorrenti dal rilascio al contribuente della copia del verbale di chiusura delle operazioni. A titolo di esempio si rappresenta come la particolare urgenza ricorre ove sussistano pericoli di perdita del credito erariale nonché nelle fattispecie di accertamenti connessi alla consumazione di reati tributari. Un'ipotesi particolare, peraltro frequente nella prassi operativa, si verifica, quando l'Amministrazione ha necessità di notificare l'avviso di accertamento nell'imminenza dello spirare dei termini di decadenza dell'azione accertatrice con riferimento a processi verbali consegnati al contribuente in prossimità di tali termini. A tal riguardo, è opportuno rimarcare, in via generale, l'esigenza di operare, in sede di pianificazione delle attività di verifica, scelte che tengano nel debito conto l'esigenza che l'ufficio competente all'atto di accertamento rispetti la citata previsione normativa. È evidente che possono verificarsi situazioni nelle quali la necessità di effettuare controlli a ridosso dei termini decadenziali scaturisce da ragioni intervenute, non imputabili ad una errata o tardiva pianificazione delle attività o ad una non efficiente conduzione dell'attività di verifica. In tali situazioni, in assenza di un'esplicita comminatoria di nullità, le ragioni dell'urgenza, che hanno spinto i verificatori a notificare il verbale di constatazione nell'imminenza dei termini di decadenza e l'Ufficio ad emettere anticipatamente l'avviso di accertamento, debbono essere compiutamente ed analiticamente esposte nella motivazione dello stesso avviso; tali ragioni, in caso di eccezione sollevata nell'ambito di un eventuale contenzioso instaurato dal contribuente, saranno, infatti, valutate caso per caso dal giudice tributario. Si invitano e Direzioni Regionali ad adottare ogni opportuna iniziativa finalizzata a garantire l'uniforme e tempestiva applicazione da parte degli Uffici delle indicazioni contenute nella presente comunicazione.

**Illegittimità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione posto che lo stesso ha omesso totalmente di rispettare il preciso disposto imposto dall'art. 12, co sette della L. n. 212/2000, contravvenendo peraltro al c.d. principio della buona fede e del reciproco affidamento predicati dalla L. 212/2000.**

**La CTP di Ragusa n. 426 del 25.1.2002, stabilì quanto segue: "Altra violazione, non meno grave delle precedenti, deriva dal fatto che l'ufficio ha recisamente ignorato le osservazioni fatte dal contribuente nella fase interlocutoria per giustificare i minori compensi percepiti. Tali osservazioni sono state rigettate de plano, senza premurarsi di accertarne la fondatezza, in spregio alle disposizioni dell'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto che sollecita e privilegia la fase del contraddittorio col contribuente finalizzata all'autotutela anticipata. L'atto, pertanto, deve essere annullato in via preliminare per assoluto difetto di motivazione e per violazione di legge".**

L'organo Accertatore doveva in diritto preliminarmente "distruggere" le (tante, e precise) asserzioni di controparte inserite nelle memorie e successivamente motivare le proprie pretese nell'avviso di accertamento . Qualora l'avviso di accertamento ricevuto a seguito della proposizione delle memorie *de quo* non contenga quegli elementi necessari a smentire le asserzioni del contribuente e non motivi adeguatamente la propria pretesa, l'atto deve definirsi gravemente viziato da carenza di motivazione.

**Inoltre, in pieno contrasto alla chiara Circolare Ministeriale n. 65/2005 l'Ufficio non ha fornito nessun tipo di motivazione/replica alle puntuali, verbalizzate e legittime richieste del contribuente.**

Ciò è talmente grave da doversi necessariamente dichiarare l'illegittimità dell'atto impugnato per insanabile violazione anche della motivazione dello stesso come predicato anche dalla Giurisprudenza in riferimento alla violazione del contraddittorio.

**La Corte di Cassazione n. 4624 del 22.2.2008 stabilì:** *“L'atto emesso é altresì viziato da violazione di legge, dato che l'ufficio, in spregio a quanto disposto dall'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000), ha completamente ignorato le osservazioni prodotte dall'interessato nella fase per giustificare i minori compensi percepiti .. Di conseguenza, la motivazione dell'atto impositivo doveva contenere una adeguata replica tale da superare le deduzioni, peraltro chiare e sottolineate con l'inciso “e in particolare”..., del contribuente. In difetto é coerente l' affermazione secondo cui l'atto risulta nullo per difetto di motivazione”.*

**Di più, l' Agenzia delle Entrate nella C.M. n. 65 del 28.6.2001, su un tema in parte, differente ma certamente collegabile quanto a sostanza, ha chiarito:** *“al riguardo si precisa che l'Ufficio, nei casi di procedimenti di adesione innescati di sua iniziativa anche a seguito di richiesta formulata dal contribuente ai sensi dell'art. 6, comma 1, del d. lgs. n. 218 del 1997, a fronte dell'esito negativo del contraddittorio deve attivarsi per notificare senza ritardo il relativo avviso di accertamento; quest'ultimo dovrà comunque tener conto degli eventuali chiarimenti o prove documentali forniti dal contribuente nel corso del contraddittorio precedentemente svolto”.*

**I DOVERI DEL CONTRIBUENTE DURANTE LA VERIFICA.**

**1 collaborazione:**

**Art. 10, comma primo, L. n. 212 del 2000**

***1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.***

**Esibizione dei libri e dei documenti:**

**Art. 52, comma quinto, D.P.R. n. 633 del 1972**

***5. I libri, 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 esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione.***

**GLI EFFETTI DELLA ILLEGITTIMA CONDUZIONE DELL'ATTIVITA' DI VERIFICA.**

La violazione riferita alle autorizzazioni:

**Corte Cass., SS.UU., 21-11-2002, n. 16424**

*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 ottobre 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 finanza 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. (**continua**)*

**Esibizione dell'attestazione del soggetto depositario delle scritture contabili:**

**Art. 52, comma decimo, D.P.R. n. 633 del 1972**

*Se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso. 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 quinto comma*

**Corte Cass., SS.UU., 25-02-2000, n. 45**

*Di conseguenza, il contrasto giurisprudenziale deve essere composto nel senso (seguito dalla giurisprudenza prevalente) che, a norma dell'art. 52, comma 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, perché la dichiarazione resa dal contribuente nel corso di un accesso, di non possedere i libri, registri, scritture e documenti - compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie - richiestigli in esibizione determini la preclusione a che gli stessi possano essere presi in considerazione a suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa, occorre: la sua non veridicità, più in generale, il suo strutturarsi quale sostanziale rifiuto di esibizione, evincibile anche da meri indizi; **la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa**; ed il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento.*

**(continua)** *Con riguardo infine agli effetti dell'illegittimità del provvedimento di autorizzazione dell'accesso domiciliare, se adottato senza alcuna motivazione, ovvero con una motivazione giuridicamente erronea (come quella che qualifichi indizio la denuncia anonima), si rileva che la soluzione sopra anticipata, nel senso dell'inutilizzabilità a sostegno dell'accertamento tributario delle prove reperite mediante la perquisizione, trova sostanzialmente concorde la giurisprudenza di questa Corte (anche la menzionata sentenza n. 1344 del 2002 dà atto che l'eventuale illegittimità dell'accesso, esclusa nel caso da essa esaminato, non avrebbe permesso l'uso contro il contribuente dei documenti reperiti presso l'abitazione), e va qui ribadita, osservandosi:*

- che detta inutilizzabilità non abbisogna di un'espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola;***
- che il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione;***
- che l'acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore, che sia l'autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente od indirettamente responsabile.***

**Nello stesso senso: Corte Cass., Sez. Trib. 01-02-2002 n. 1344; Corte Cass., Sez. trib., 17-12-2001 n. 15913; Corte Cass., Sez. Trib., 03-12-2001 n. 15320.**

**La violazione della disciplina prevista dallo Statuto dei diritti del contribuente:**

**Cass., sez. un., 22-07-1999, n. 500.**

*Posto che ai fini della configurabilità della responsabilità aquiliana in capo all'autore di un fatto lesivo di interessi giuridicamente rilevanti non assume rilievo determinante la qualificazione formale della posizione giuridica vantata dal soggetto danneggiato, va affermata la risarcibilità degli interessi legittimi, quante volte risulti leso, per effetto dell'attività illegittima e colpevole della p.a. (con accertamento che, ove compete all'ago, prescinde da una previa decisione di annullamento del giudice amministrativo), l'interesse al bene della vita al quale l'interesse legittimo si correla, e sempre che il detto interesse al bene risulti meritevole di tutela alla luce dell'ordinamento positivo; a tale stregua, la contestazione circa la risarcibilità degli interessi legittimi non dà luogo a questione di giurisdizione, ma attiene al merito, sicché va dichiarato inammissibile il ricorso per regolamento di giurisdizione proposto in una controversia, instaurata anteriormente al 1° luglio 1998, in cui sia stata dedotta davanti al giudice ordinario una domanda risarcitoria nei confronti della p.a. per illegittimo esercizio della funzione pubblica.*

**L'art. 21 octies, L. n. 241/1990**

***E' annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza.***

***Non é annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non é comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.***

## LA VIOLAZIONE DEGLI OBBLIGHI IMPOSTI AL CONTRIBUENTE.

### **Il rifiuto di esibizione:**

**Art. 52, comma quinto, D.P.R. n. 633 del 1972**

***5. I libri, 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 esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione.***

**Art. 55 D.P.R. n. 633 del 1972**

- 1. Se il contribuente non ha presentato la dichiarazione annuale l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto può procedere in ogni caso all'accertamento dell'imposta dovuta indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità. In tal caso l'ammontare imponibile complessivo e l'aliquota applicabile sono determinati induttivamente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio e sono computati in detrazione soltanto i versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili ai sensi dell'art. 19 risultanti dalle liquidazioni prescritte dagli articoli 27 e 33.***
- 2. Le disposizioni del precedente comma si applicano anche se la dichiarazione reca le indicazioni di cui ai numeri 1) e 3) dell'art. 28 senza le distinzioni e specificazioni ivi richieste, sempre che le indicazioni stesse non siano state regolarizzate entro il mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Le disposizioni stesse si applicano, in deroga alle disposizioni dell'art. 54, anche nelle seguenti ipotesi:***
  - 1) quando risulta, attraverso il verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 52, che il contribuente non ha tenuto, ha rifiutato di esibire o ha comunque sottratto all'ispezione i registri previsti dal presente decreto e le altre scritture contabili obbligatorie a norma del primo comma dell'art. 2214 del codice civile e delle leggi in materia di imposte sui redditi, o anche soltanto alcuni di tali registri e scritture.***

**GLI EFFETTI DELLA ILLEGITTIMA CONDUZIONE DELL'ATTIVITA' DI VERIFICA.**

**La mancata esibizione dell'attestazione rilasciata dal soggetto depositario delle scritture contabili:**

**Art. 52, comma decimo, D.P.R. n. 633 del 1972**

***10. Se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso. 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 quinto comma***

**CM n. 224/E del 05.12.00:** Le dichiarazioni rese dal contribuente nel caso di accessi, ispezioni e verifiche e riportate nel pvc assumono valore di **AMMISSIONE** (con valore probatorio semplice e può essere smentita da qualsiasi prova successiva) **E NON QUELLO DI CONFESSIONE.**

**Corte di Cassazione n. 13404 del 01.12.'99:** La mancata esibizione di documenti durante l'esecuzione di una verifica fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi in sede contenziosa, se il contribuente dichiara di non essere in grado di reperire la documentazione richiesta ma la invia dopo breve termine ai verificatori.

## **Art. 2735 Confessione stragiudiziale**

**La confessione stragiudiziale fatta alla parte o a chi la rappresenta ha la stessa efficacia probatoria di quella giudiziale. Se è fatta a un terzo o se è contenuta in un testamento (587), e liberamente apprezzata dal giudice.**

**La confessione stragiudiziale non può provarsi per testimoni, se verte su un oggetto per il quale la prova testimoniale non è ammessa dalla legge.**

**Corte Cass. N. 1286 26.1.2004:** In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la partecipazione del contribuente alle operazioni di verifica senza che questi muova contestazioni (nella specie, in ordine alle percentuali di ricarico applicate ai prodotti commercializzati in determinati esercizi), pur in mancanza di un'accettazione espressa, equivale sostanzialmente ad accettazione delle operazioni stesse e dei loro risultati (nella specie la S.C. ha peraltro anche puntualizzato che la motivazione della sentenza di merito che aveva riconosciuto la legittimità dell'accertamento era basata non soltanto sul carattere di confessione stragiudiziale della partecipazione in contraddittorio alle operazioni di verifica, ma piuttosto su un insieme complessivo di elementi, valutati nel loro insieme per la formazione del convincimento dei giudici).

CTC 15.6.1988, n. 4929: Nel ricorso si sostiene che l'accertamento de quo e' stato effettuato ai sensi dell'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972, che consente di provare l'infedelta' delle dichiarazioni attraverso il riscontro della veridicita' ed esattezza delle annotazioni effettuate sul registro degli acquisti e quello dei corrispettivi, non solo sulla base dei documenti contabili inerenti all'esercizio dell'impresa, ma anche alla stregua delle risultanze di verifiche eseguite direttamente o tramite la Polizia tributaria. Nella specie, quest'ultima - secondo il ricorrente - ha ricavato tutti i dati riportati nel verbale di constatazione, ricostruendo in maniera rigorosa i fatti contabili della impresa della L.M.G., attraverso il controllo della corrispondenza tra incassi registrati ed effettivamente conseguiti, secondo il disposto dell'art. 52 del decreto citato. Aggiunge l'Ufficio che la discussa percentuale di ricarico del 22%, ritenuta eccessiva dalla parte, "e' stata dalla stessa accettata in contraddittorio con la G. di F. e responsabilmente sottoscritta", assumendo l'efficacia della confessione stragiudiziale. Quest'ultimo assunto e' fondato e giustifica di per se' l'accoglimento del ricorso, non potendo la contribuente contestare la determinazione della percentuale di ricarico, che essa stessa ha ritenuto corretta, nel contraddittorio con i militari del Nucleo P.T. di Rieti, come risulta dal processo verbale di constatazione, e precisamente dalla p. 7, che l'accettazione, da parte sua, della percentuale vi sia stata lo ammette la stessa contribuente nella memoria presentata il 12 maggio 1979 dinanzi alla Commissione di primo grado, anche se essa sostiene - senza darne prova alcuna e, comunque, senza desumere da tale affermazione alcuna conseguenza giuridicamente rilevante - di avere acceduto alla proposta degli inquirenti a causa del particolare stato d'animo in cui versava. P.Q.M. la Commissione accoglie il ricorso e, per l'effetto, dichiara legittimo l'avviso di rettifica dell'Ufficio, nei limiti dell'impugnazione da questo proposta.

CTR Sicilia 1998 n. 84:

La sottoscrizione del processo verbale senza osservazioni ed in contraddittorio con la Polizia tributaria costituisce elemento di prova certa e diretta equiparabile alla confessione stragiudiziale .  
(Conforme CTC sez. 10 n. 4929 del 15.6.88; Cassaz. sez. I n. 5628 del 9.6.90) -

DICHIARAZIONI DA INSERIRE NEL PVC NOTIFICATO PRIMA DELLA SOTTOSCRIZIONE:

**NO!!!** PRENDO POSSESSO DEL PRESENTE PVC E MI RISERVO DI FORMULARE ULTERIORI MEMORIE.

**SI:** PRENDO POSSESSO SOLO OGGI DEL PRESENTE PVC E IN ORDINE AD **EVENTUALI** CONTESTAZIONI IN ESSO CONTENUTE MI RISERVO DI DEDURRE ANCHE AI SENSI DELL'ART. 12, CO 7 DELLA L. 212/2000.

## Art. 2700 Efficacia dell'atto pubblico

L'atto pubblico fa piena prova, fino a querela di falso (Cod. Proc. Civ. 221 e seguenti; Cod. Pen. 476) della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formata, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti (Cod. Nav. 178, 775), ***MA NON DELLA CORRETTEZZA DI QUANTO AFFERMATO IN TERMINI DI SOSTANZA (N.D.A.).***

## Art. 2729 Presunzioni semplici

Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti.

*Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni.*

### **Risoluzione del 16/04/1981 n. 421842**

*Il fondamento delle presunzioni semplici non deve essere il risultato di un'induzione arbitraria di sospetto o di semplici indizi concorrenti, bensì la valutazione complessiva e globale di tutti gli elementi certi che, dando luogo alla presunzione stessa, permettono di risalire dal fatto noto al fatto ignorato. Pertanto, nel caso in cui **il fatto ignorato** che si vuole porre a base dell'accertamento non si presenta **come la conseguenza necessaria**, e quindi **univoca e sicura**, emergente **da tutti i dati in possesso dei verbalizzanti** l'accertamento non potrà ritenersi fondato.*

## **Art. 2727 Nozione**

Le presunzioni sono le conseguenze che la **legge** o il **giudice** trae **da un fatto noto** per risalire a un **fatto ignorato** (Cod. Proc. Civ. 115). **UNICO PASSAGGIO, N.D.A.**

## **Art. 2728 Prova contro le presunzioni legali**

Le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite.

Contro le presunzioni sul fondamento delle quali la legge dichiara nulli certi atti o non ammette l'azione in giudizio non può essere data prova contraria, salvo che questa sia consentita dalla legge stessa.

Le tre principali memorie difensive si riferiscono a:

**1) notifica del pvc e memorie difensive scritte entro 60 gg ai sensi dell'art. 12, co 7 L 212/'00;**

**2) notifica pvc e verbale negativo (non si giunge ad un accordo) in accertamento con adesione (E' IN QUESTA FASE CHE SI PERFEZIONA E CHIUDE LA STRATEGIA PER IL RICORSO GUARDANDO BEN LONTANO FINO ALLA CASAZIONE);**

**3) contraddittorio da studi di settore e redditometro nuovo.**

Nei tra casi il contribuente (indipendentemente dall'esito immediato del "contraddittorio") ha a disposizioni grandi chance (di strategia) che, se spese bene, possono determinare il successo di un eventuale successivo contenzioso.

Infatti, in tutti i casi, l'accusa dovrà motivare e viepiù provare nell'atto notificato e impugnato (pena, si ritiene, l'illegittimità dello stesso) il perché l'Organo accertatore sostiene la tesi W) contro le tante motivazioni espresse dall'attuale ricorrente nelle precedenti memorie a sostegno della propria tesi S).

Pertanto, appare molto importante fornire delle memorie molto puntuali, ricche di giurisprudenza, di prassi, precise nel merito e assai complete.

### **IL CONTRADDITTORIO NON E' OBBLIGATORIO NELLE INDAGINI FINANZIARIE (non condivisibile, n.d.A.)**

A differenza di quanto previsto nelle verifiche da studi di settore, ebbene nelle indagini finanziarie il contraddittorio non è obbligatorio. Infatti i Supremi Giudici con la sentenza 23/01/2008, n. 1405 stabilirono quanto segue: l'art. 32, D.P.R. n. 600/1973, nella parte in cui prevede l'invito al contribuente a fornire dati e notizie in ordine agli accertamenti bancari, non impone all'Ufficio l'obbligo di uno specifico e previo invito, ma gli attribuisce una mera facoltà, della quale può avvalersi in piena discrezionalità. (cfr. **Corte di Cassazione n. 11094/1999, 7329/2003, 7267/2003, 18868 DEL 07.9.2007, 1405 del 23.1.2008 e 2821 07.02.2008**).