



Università  
Ca' Foscari  
Venezia

Corso di Laurea magistrale  
in Amministrazione Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

—

Ca' Foscari  
Dorsoduro 3246  
30123 Venezia

# **ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE E TUTELA DEL CONTRIBUENTE**

**Relatore**

Ch. Prof. Antonio Viotto

**Laureando**

Sabina Buso

Matricola 827516

**Anno Accademico**

2014 / 2015

# INDICE

|  |    |
|--|----|
| INDICE .....   | 1  |
| INTRODUZIONE .....   | 3  |
| CAPITOLO PRIMO: ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE.....  | 6  |
| 1.1. Gli obblighi tributari dei soggetti passivi .....   | 6  |
| 1.2. I controlli.....  | 11 |
| 1.2.1. Il controllo automatizzato.....   | 12 |
| 1.2.2. Il controllo formale .....  | 15 |
| 1.2.3. Il controllo sostanziale .....  | 18 |
| 1.3. I controlli nei confronti delle ONLUS.....  | 19 |
| 1.4. La competenza territoriale .....  | 20 |
| 1.5. Gli organi preposti all'attività di controllo ed i loro poteri .....  | 23 |
| 1.5.1. L'Amministrazione Finanziaria .....   | 24 |
| 1.5.2. Le Agenzie .....  | 25 |
| 1.5.3. La Guardia di Finanza .....   | 27 |
| 1.5.4. Il concessionario del servizio di riscossione .....   | 28 |
| 1.6. L'attività istruttoria.....   | 29 |
| 1.6.1. L'invito di comparizione, esibizione e trasmissione di atti e documenti rilevanti ed i questionari.....   | 31 |
| 1.6.2. La collaborazione con altri organi per lo scambio di informazioni.....  | 35 |
| 1.6.3. I poteri di accesso, ispezione e verifica.....  | 37 |
| 1.6.4. Il processo verbale di verifica ed il processo verbale di constatazione .....   | 42 |
| CAPITOLO SECONDO: LE GARANZIE PREVISTE A TUTELA DEL CONTRIBUENTE NEL CORSO DELL'ATTIVITA' DI VERIFICA FISCALE IN CASO DI ACCESSO, ISPEZIONE E VERIFICA ..... | 44 |
| 2.1. Garanzie previste dalla Costituzione a tutela del contribuente .....  | 44 |
| 2.2. La Legge n. 212/2000 – Lo Statuto dei diritti del contribuente.....   | 47 |
| 2.3. Le limitazioni ai poteri di accesso, ispezione e verifica.....  | 50 |
| 2.4. Le autorizzazioni per gli accessi .....   | 52 |

|   |     |
|---|-----|
| 2.4.1. Le conseguenze in caso di accesso privo dell'autorizzazione .....  | 60  |
| 2.4.2. La motivazione .....   | 62  |
| 2.5. L'accesso presso i luoghi di soggetti diversi dal contribuente sottoposto all'attività di verifica .....   | 63  |
| 2.6. I controlli bancari .....  | 64  |
| 2.7. L'accesso negli studi professionali .....  | 66  |
| 2.8. Accessi ai mezzi di trasporto .....  | 69  |
| 2.9. Il diritto del contribuente di essere informato .....  | 70  |
| 2.10. Il luogo di analisi dei documenti amministrativi e contabili .....  | 71  |
| 2.11. La permanenza degli organi verificatori .....   | 73  |
| 2.11.1. Le conseguenze in caso di violazione del limite temporale di permanenza degli organi verificatori ..... | 78  |
| 2.12. La tutela del contribuente in caso di atti istruttori illegittimi .....                                   | 81  |
| 2.13. Il contraddittorio .....  | 84  |
| 2.13.1. Le conseguenze in caso di violazione .....  | 88  |
| <br>  |     |
| CAPITOLO TERZO: IL GARANTE DEL CONTRIBUENTE .....   | 91  |
| 3.1. La figura del Garante del contribuente – articolo 13 dello Statuto dei diritti del contribuente .....      | 91  |
| 3.2. La composizione del Garante del contribuente .....   | 92  |
| 3.3. Le funzioni del Garante del contribuente .....   | 94  |
| 3.3.1. Le funzioni referenti e consultive .....   | 100 |
| <br>  |     |
| CONCLUSIONE.....  | 102 |
| <br>  |     |
| BIBLIOGRAFIA.....   | 106 |

# INTRODUZIONE

Il nostro attuale sistema tributario è caratterizzato dalla collaborazione del contribuente per mezzo dell'*autotassazione*. Ciascun soggetto passivo, infatti, ha il compito di dichiarare al Fisco il proprio reddito imponibile (determinato sulla base del presupposto realizzato), calcolare l'imposta e versare la somma dovuta all'Erario.

Con il termine di autotassazione si vuole definire il dovere del contribuente di calcolare e liquidare l'imposta adempiendo così autonomamente al debito fiscale, senza l'attivazione dell'Amministrazione Finanziaria.

Il versamento dell'imposta nasce da un'esigenza pubblica che è propria del diritto tributario. La finalità, infatti, è quella di far pervenire le somme dovute e riscosse dai soggetti passivi nelle casse dello Stato, il quale si avvale di tali entrate per far fronte e sostenere le proprie esigenze di bilancio<sup>1</sup>.

Infatti, l'articolo 53 della Costituzione dispone che *tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*. Il termine *tutti* implica un obbligo generalizzato che può essere collegato con il principio di uguaglianza sancito dall'articolo 3 della Costituzione, riferito a tutti i soggetti, senza distinzioni o discriminazioni<sup>2</sup>. L'espressione *in ragione*, invece, ha una funzione garantistica, ossia evidenzia che sono chiamati a concorrere alle spese pubbliche solo coloro che dispongono di una effettiva capacità di contribuzione e, se essa ricorre, varia in proporzione alla forza economica di ogni singolo soggetto (pertanto non è possibile richiedere ad un soggetto di concorrere alle spese pubbliche in misura superiore alla sua capacità contributiva)<sup>3</sup>.

Quindi, da un lato, abbiamo l'interesse fiscale che consiste nel raccogliere gettito per affrontare le esigenze di bilancio e, dall'altra parte, un dovere di ciascun soggetto di

---

<sup>1</sup> L'interesse generale alla riscossione delle imposte è un interesse vitale per la collettività perché rende possibile il regolare funzionamento dei servizi pubblici.

De Mita E., *Principi di diritto tributario*, pag. 31-32, 53.

<sup>2</sup> Tutti i cittadini sono eguali davanti alla Legge, senza distinzione di razza, sesso, lingua ecc.

<sup>3</sup> Infatti il secondo comma dell'articolo 53 della Costituzione recita: *il sistema tributario è informato a criteri di progressività*. Progressività significa che a mano a mano che aumenta la ricchezza del soggetto, maggiore sarà l'incidenza percentuale del prelievo. La capacità contributiva è personale.

Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 64-65. Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, pag. 64.

adempiere a quanto richiesto dall'ordinamento tributario tenendo conto del suo interesse privato (ossia il soggetto non deve sentirsi ingiustamente pressato da tale obbligo e per questa ragione il Legislatore identifica come punto di incontro il principio della capacità contributiva).

L'autotassazione permette di "alleggerire" l'attività lavorativa degli Uffici finanziari, ma, dal lato opposto, incontra anche uno svantaggio: l'Amministrazione Finanziaria si trova in una *posizione di inferiorità conoscitiva*, in quanto è estranea rispetto alla sfera giuridica di coloro che hanno esercitato l'autotassazione.

L'Amministrazione Finanziaria interviene solo in una fase successiva per verificare il corretto adempimento degli obblighi tributari da parte dei soggetti passivi. Per colmare la *posizione svantaggiosa* dell'Amministrazione Finanziaria si è reso necessario attribuire al predetto organo il potere di intervenire anche nella sfera giuridica dei soggetti passivi. Pertanto essa procede con l'individuazione e l'acquisizione di ogni elemento utile al fine di identificare la capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica, nonché al fine di ricercare e reprimere le violazioni tributarie (così detto controllo tributario).

Generalmente, è possibile distinguere tre tipologie di controllo:

- il controllo automatizzato,
- il controllo formale,
- il controllo sostanziale.

Le prime due tipologie di controllo si basano su un mero controllo cartolare, mentre la terza tipologia di controllo è più analitica e, dunque, sicuramente più "intrusiva".

Mentre controlli automatizzati e controlli formali si rivolgono ad una vasta platea di destinatari, i controlli sostanziali si focalizzano su un numero ristretto di contribuenti e si suddividono in "indagini in Ufficio" (così dette indagini a tavolino) e "indagini presso i locali del contribuente" (così detti accessi, ispezioni e verifiche).

La scelta di quali poteri istruttori adottare sta nella discrezionalità dell'Amministrazione Finanziaria, ossia essa valuterà caso per caso la metodologia ispettiva più idonea da seguire per svolgere efficacemente l'attività di verifica<sup>4</sup>.

L'Amministrazione Finanziaria, però, nell'esercizio dell'attività istruttoria, è tenuta a rispettare il *principio di legalità*, ossia ha il potere di compiere solo gli atti previsti

---

<sup>4</sup> Il Legislatore non stabilisce un ordine preciso di quali attività deve compiere l'Amministrazione Finanziaria.

espressamente dalla Legge. La disciplina in esame è richiamata dal D.P.R. n. 600 del 1973 e dal D.P.R. n. 633 del 1972.

Il presente lavoro, dopo un inquadramento generale dei poteri dell'Ufficio in caso di accessi, ispezioni e verifiche, si propone di analizzare le garanzie poste dalla Legge a tutela del contribuente nel caso di controlli tributari così pervasivi.

In particolare, verrà posta attenzione alla Legge n. 212/2000, denominata *Statuto dei diritti del contribuente*, la quale è stata emanata con la precipua finalità di stabilire delle regole di condotta in capo agli organi verificatori qualora si verifichi un accesso presso i locali del contribuente cercando di garantire il corretto svolgimento dell'attività tributaria, e realizzando così un *bilanciamento tra la lotta all'evasione, l'interesse pubblico alla riscossione delle entrate erariali e l'interesse del soggetto alla riservatezza della propria sfera privata*.

# CAPITOLO PRIMO

## ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE

### 1.1. Gli obblighi tributari dei soggetti passivi

L'ordinamento tributario è finalizzato alla riscossione delle entrate erariali e, per tale ragione, vengono individuati i soggetti obbligati a corrispondere tale pretesa.

Già nel 1971 nasceva il cosiddetto "Fisco di Massa"<sup>5</sup> che prevedeva, da un lato, l'obbligo dei cittadini di dichiarare i propri redditi, con il successivo calcolo dell'imposta dovuta e il rispettivo versamento della stessa, e dall'altro lato, attribuiva all'Amministrazione Finanziaria il potere di mettere in atto l'azione accertativa, al fine di controllare il rispetto delle disposizioni tributarie.

Gli adempimenti agli obblighi tributari imposti dalla Legge sono numerosi e di varia natura. Vi sono obblighi contabili, come la tenuta delle scritture contabili, e vi sono anche obblighi formali o strumentali come la presentazione della dichiarazione<sup>6</sup>.

Le scritture contabili espongono numericamente tutti gli avvenimenti dell'attività imprenditoriale o professionale, al fine di determinare il relativo utile (guadagno conseguito) o la relativa perdita. L'articolo 13 del D.P.R. n. 600 del 1973 elenca i soggetti che sono tenuti obbligatoriamente alla redazione delle scritture contabili<sup>7</sup>, categoria di soggetti più ampia di quella prevista dal codice civile (ad esempio i lavoratori autonomi sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili solo dal punto di vista fiscale, in quanto il codice civile li esonera da tale vincolo).

---

<sup>5</sup> Legge delega per la riforma tributaria del 9 ottobre 1971, n. 825.

Amatucci F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, pag. 165.

<sup>6</sup> Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario – parte generale*, pag. 142.

<sup>7</sup> "Ai fini dell'accertamento sono obbligati alla tenuta di scritture contabili:

- a) i soggetti passivi IRES (società di capitali, enti commerciali residenti, trust),
- b) imprenditori individuali, società commerciali di persone (SNC, SAS),
- c) enti non commerciali con attività commerciale accessoria ed Onlus,
- d) lavoratori autonomi, associazioni professionali e società tra professionisti,
- e) stabili organizzazioni in Italia di soggetti residenti all'estero.

Amatucci F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, pag. 167.

La normativa fiscale opera una distinzione fra gli imprenditori commerciali soggetti al regime di contabilità ordinaria e quelli sottoposti ad una contabilità semplificata<sup>8</sup>.

I libri contabili obbligatori, che formano la cosiddetta “*contabilità ordinaria*”<sup>9</sup>, sono i seguenti:

- il libro giornale, registro nel quale vengono annotate giornalmente tutte le operazioni compiute dal contribuente,
- il libro degli inventari, in cui vengono registrate tutte le attività e le passività dell’impresa (in caso di impresa individuale bisogna operare una distinzione tra quelle riferibili personalmente all’imprenditore e quelle attribuibili all’azienda),
- i libri sociali obbligatori per le società di capitali,
- i registri prescritti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto,
- le scritture ausiliarie (come le scritture ausiliarie di magazzino),
- il registro dei beni ammortizzabili.

Esiste anche un regime di cosiddetta “*contabilità semplificata*”, utilizzato per le imprese “minori”<sup>10</sup>, le quali raggiungono un livello di fatturato inferiore. Tali imprese hanno il dovere delle sole registrazioni IVA (il registro dei beni ammortizzabili può essere omesso qualora le rispettive annotazioni vengono riportate sul registro IVA acquisti), ma non si esclude il fatto che esse possano optare per il regime ordinario. La contabilità semplificata non espone la situazione patrimoniale ma solo i flussi reddituali<sup>11</sup>.

Non va dimenticato che per i professionisti e gli artisti individuali o in forma associata il regime contabile utilizzato è la contabilità semplificata, indipendentemente dal volume d’affari realizzato<sup>12</sup>.

All’articolo 22 del medesimo decreto, il Legislatore puntualizza che i libri contabili devono essere numerati progressivamente in ogni pagina, la contabilità deve essere chiara, ordinata e senza abrasioni e che tutti i documenti contabili obbligatori devono essere *conservati fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al*

---

<sup>8</sup> Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario – parte generale*, pag. 143.

<sup>9</sup> La “contabilità ordinaria” è obbligatoria per le imprese e le persone giuridiche “grandi”, ossia che conseguono un determinato volume d’affari.

Amatucci F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, pag. 167.

<sup>10</sup> L’articolo 18 del D.P.R. n. 600 del 1973 definisce imprese minori quelle che nell’anno precedente abbiano ricavi non superiori a 700.000 euro o 400.000 euro se l’attività è di prestazione di servizi.

Amatucci F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, pag. 168.

<sup>11</sup> Amatucci F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, pag. 168. Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, pag. 144.

<sup>12</sup> Amatucci F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, pag. 169.

*corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'articolo 2220 del codice civile (dieci anni dalla data dell'ultima registrazione).*

La Legge Finanziaria 2008 (Legge n. 244 del 24 dicembre 2007) ha introdotto il *regime dei contribuenti minimi*. Si tratta di un sistema contabile semplificato a cui possono aderirvi *le persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni residenti nel territorio italiano che, nell'anno solare precedente, hanno conseguito ricavi o hanno percepito compensi non superiori a 30.000 euro e che non hanno effettuato cessioni all'esportazione*. Inoltre, viene richiesto che, nel triennio solare precedente, *non abbiano effettuato acquisti di beni strumentali per un ammontare complessivo superiore a 15.000 euro*. Sul reddito<sup>13</sup> dei contribuenti minimi *si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali pari al 20 per cento*.

Successivamente, il D.L. n. 98 del 6 luglio 2011 (convertito in Legge n. 111 del 15 luglio 2011) ha apportato delle modifiche al vecchio regime dei minimi disciplinato dalla Legge n. 244/2007 con lo *scopo di favorire la costituzione di nuove imprese da parte dei giovani ovvero di coloro che hanno perso il lavoro*. I soggetti dotati dei requisiti richiesti per l'accesso al regime agevolato (articolo 27 del D.L. n. 98/2011) avranno diritto ad *un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali pari al 5 per cento, oltre all'esenzione della liquidazione e del versamento IVA ed IRAP*.

La dichiarazione dei redditi, invece, è il documento più importante con il quale i soggetti passivi comunicano all'ente impositore i loro introiti con il rispettivo calcolo dell'imposta dovuta ed effettuano il versamento della medesima.

Come previsto dall'articolo 1 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 *"ogni soggetto passivo deve dichiarare annualmente i redditi posseduti anche se non ne consegue alcun debito d'imposta. I soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili (articolo 13) devono presentare la dichiarazione anche in mancanza di redditi"*.

In passato, era possibile presentare la propria dichiarazione oralmente al sindaco, al procuratore delle imposte o a chi ne faceva le veci, i quali proseguivano alla stesura di un verbale. Dal 1953, invece, la dichiarazione deve essere presentata per iscritto e, a pena di nullità, deve essere redatta su modelli prestabiliti conformi a quelli ammessi con

---

<sup>13</sup> Articolo 1, comma 104, Legge n. 244/2007: *i contribuenti minimi sono esenti dall'imposta regionale sulle attività produttive. Il reddito d'impresa o di lavoro autonomo è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo di imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa o dell'arte o della professione*.

provvedimento amministrativo<sup>14</sup>. Il modello 730 (modello semplificato) è previsto per i lavoratori dipendenti e pensionati, mentre il modello standard è quello “Unico”<sup>15</sup>.

La caratteristica fondamentale della dichiarazione dei redditi è l'*obbligatorietà*, in quanto la presentazione della stessa è necessaria anche in assenza di debito d'imposta<sup>16</sup>.

I soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione coincidono con i possessori di redditi oggetto d'imposizione. Tale obbligo coinvolge sia coloro che non risultano debitori d'imposta pur essendo titolari di redditi, sia i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili anche se non risultano possessori di redditi.

Il comma 4° dell'articolo in commento, invece, elenca i soggetti che rientrano nelle situazioni di esonero dalla presentazione della dichiarazione. *I casi di esonero hanno per oggetto persone fisiche non tenute all'obbligo delle scritture contabili*<sup>17</sup>.

In ogni caso, i soggetti obbligati alla redazione e alla conservazione delle scritture contabili, hanno il dovere di presentare la dichiarazione dei redditi pur non avendo reddito imponibile (assenza di redditi)<sup>18</sup>.

Stesso obbligo vale anche per i soggetti passivi IVA. Essi sono tenuti a presentare annualmente la dichiarazione relativa a tale imposta anche se non hanno realizzato operazioni imponibili<sup>19</sup>.

Si può riscontrare, inoltre, un'altra situazione particolare. Il riferimento è a coloro che hanno prodotto solo redditi da lavoro dipendente. Essi possono presentare una

---

<sup>14</sup> Bagarotto E., *Accertamento e sanzioni (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 6.

<sup>15</sup> Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario – parte generale*, pag. 150.

<sup>16</sup> Russo P., *Manuale di diritto tributario – parte generale*, pag. 247.

<sup>17</sup> Sono esonerati dall'obbligo della dichiarazione:

- le persone fisiche che non possiedono alcun reddito sempre che non siano obbligate alla tenuta delle scritture contabili,
- le persone fisiche non obbligate alla tenuta di scritture contabili che possiedono soltanto redditi esenti e redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nonché redditi fondiari per un importo complessivo, al lordo della deduzione di cui all'articolo 10, comma 3-bis, del TUIR, non superiore a 185,92 euro annui,
- le persone fisiche non obbligate alla tenuta delle scritture contabili che possiedono soltanto redditi esenti, redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta e il reddito fondiario dell'abitazione principale e sue pertinenze purchè di importo non superiore a quello della deduzione di cui all'articolo 10, comma 3-bis, del TUIR.

*Nelle ipotesi di esonero, il contribuente ha la facoltà di presentare la dichiarazione dei redditi.*

*(In ogni caso sono esonerati dall'obbligo di presentare la dichiarazione i soggetti che hanno come reddito il minimo indispensabile per vivere - no tax area).*

Bagarotto E., *Accertamento e sanzioni (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 4-7.

<sup>18</sup> Amatucci F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, pag. 174-175. Bagarotto E., *Accertamento e sanzioni (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 4-7.

<sup>19</sup> Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario – parte generale*, pag. 144.

dichiarazione semplificata (cosiddetto modello 730) con l'assistenza del proprio datore di lavoro, o dei CAF o dei professionisti abilitati.

Non bisogna dimenticare che tale documento deve essere sottoscritto, a pena di nullità, da parte del contribuente o dal suo rappresentante legale<sup>20</sup> (come nel caso di minori od interdetti) e dal presidente del collegio sindacale nel caso di società od entri soggetti ad IRES.

La dichiarazione deve essere presentata in forma cartacea entro il 30 giugno, oppure in forma telematica entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta. Per i soggetti IRES in cui l'anno di esercizio non coincide con quello solare, deve essere presentata entro il nono mese dalla fine del periodo di imposta<sup>21</sup>.

Non si considerano omesse le dichiarazioni presentate con un ritardo di novanta giorni dalla scadenza, ma viene applicata una sanzione amministrativa<sup>22</sup>.

Una volta scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione, il contribuente, qualora ritenga di aver commesso delle violazioni, può correggere i propri errori, prima che essi siano constatati dall'Amministrazione Finanziaria, attraverso l'istituto del *ravvedimento operoso* (si tratta di un istituto introdotto con l'articolo 13 del Decreto Legislativo n. 472 del 1997).

Recentemente, con la Legge di stabilità del 2015, l'istituto del ravvedimento operoso è stato oggetto di modifiche. Un'importante novità dell'istituto in esame riguarda i tempi entro cui il contribuente può regolarizzare le violazioni e i benefici dal punto di vista sanzionatorio. La finalità è quella di stimolare ed incentivare il soggetto passivo ad operare una regolarizzazione delle proprie irregolarità commesse.

In passato, il ravvedimento poteva essere attuato entro il termine per la presentazione della dichiarazione con riferimento all'anno d'imposta in cui l'irregolarità era stata commessa, a condizione che l'attività di controllo non fosse già stata iniziata (ossia che gli accessi, ispezioni e verifiche non fossero già iniziati).

La Legge di Stabilità del 2015 ha previsto un'estensione dei limiti temporali entro cui il soggetto passivo potrà sanare le violazioni commesse. Oggi, infatti, non è previsto alcun

---

<sup>20</sup> Che non è il soggetto passivo del tributo, ma solo obbligato alla presentazione della dichiarazione.

<sup>21</sup> Amatucci F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, pag. 177.

<sup>22</sup> Articolo 2 comma 7 del D.P.R. n. 322 del 1998: *"Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a detto termine si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta"*.

Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario – parte generale*, pag. 157.

limite temporale per la regolarizzazione delle violazioni, potendo avvenire indipendentemente dall'avvio dell'attività istruttoria. Il nuovo istituto può essere eseguito fino alla notifica dell'atto impositivo<sup>23</sup>.

L'estensione del termine entro il quale è possibile dare avvio all'istituto del ravvedimento operoso ha comportato l'abrogazione di altri istituti come l'adesione ai processi verbali di constatazione e l'adesione agli inviti a comparire<sup>24</sup>.

Occorre precisare che il nuovo ravvedimento operoso non può essere attuato in caso di omessa dichiarazione. In questa ipotesi continuerà ad applicarsi la lettera c) dell'articolo 12 del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, il quale prevede una riduzione della sanzione pari ad un decimo del minimo della sanzione prevista se l'invio avviene entro novanta giorni dalla scadenza.

La Legge di Stabilità del 2015 ha apportato anche una modifica in campo sanzionatorio: le sanzioni saranno ridotte in proporzione al lasso di tempo trascorso tra la violazione e la sua regolarizzazione<sup>25</sup>.

## 1.2. I controlli

Al fine di contrastare tutti quei comportamenti, atteggiamenti ed atti che possono portare ad un'evasione fiscale o ad un'elusione della normativa tributaria, con conseguente lesione del giusto riparto, i contribuenti vengono sottoposti a dei controlli<sup>26</sup>.

L'attività di controllo è una delle funzioni più importanti mirata a verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria, nonché il rispetto delle norme previste nei

---

<sup>23</sup> Atto di liquidazione o avviso di accertamento. Il che significa che se un contribuente ha ricevuto un processo verbale di constatazione a seguito dei controlli, potrà ancora attuare l'istituto del ravvedimento operoso per sanare le proprie violazioni.

<sup>24</sup> L'abrogazione di detti istituti ha il fine di evitare una duplicazione tra istituti caratterizzati da finalità analoghe.

Sepio G., *Il nuovo ravvedimento operoso tra opportunità di adempimento tardivo e deflazione del contenzioso*, in *Corriere Tributario* 2015/30, pag. 2300.

<sup>25</sup> Qualora si usufruisca del ravvedimento operoso, la sanzione massima sarà del 5% della sanzione piena (il 30% dell'imposta evasa).

La sanzione del 30% resta applicabile qualora il contribuente abbia ricevuto l'atto impositivo, in quanto non può attivare il ravvedimento.

Sepio G., *Il nuovo ravvedimento operoso tra opportunità di adempimento tardivo e deflazione del contenzioso*, in *Corriere Tributario* 2015/30, pag. 2299.

<sup>26</sup> Cormio P., *La scelta del soggetto da indagare e dei poteri istruttori da esercitare*, in *Corriere Tributario* 2009/44, pag. 3582. Micali S., *L'attività istruttoria tributaria*, pag. 57-58.

confronti dei soggetti passivi. Vedremo che essa sarà più precisa e pungente, trasformandosi talvolta in veri e propri controlli sul posto, qualora si ravvisi un maggior rischio di evasione da parte del contribuente.

Tuttavia, non bisogna scordare che tale attività è molto delicata, poiché, come si vedrà, essa non può risolversi in una ingiustificata compressione delle fondamentali libertà riconosciute a ciascun individuo<sup>27</sup>.

La fonte normativa che disciplina i poteri di controllo dell'Amministrazione Finanziaria è individuabile per le imposte dirette nel D.P.R. n. 600/1973 e per l'IVA nel D.P.R. n. 633/1972.

Fondamentalmente, l'Amministrazione può esercitare tre tipi di controllo:

- controllo automatizzato,
- controllo formale,
- controllo sostanziale.

### **1.2.1. Il controllo automatizzato**

Il controllo automatizzato è disciplinato dall'articolo 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 in materia di imposte dirette e dall'articolo 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 in materia di IVA<sup>28</sup>. Esso riguarda tutte le dichiarazioni presentate dai soggetti passivi<sup>29</sup> e viene svolto attraverso procedure automatizzate (sistemi telematici) entro l'inizio del periodo di presentazione della dichiarazione per l'anno successivo.

L'attività compiuta dall'Amministrazione Finanziaria è denominata *attività di liquidazione* e con tale termine si vuole indicare l'attività diretta alla ricostruzione dei fatti e alla conseguente determinazione dell'imposta dovuta<sup>30</sup>.

*Sulla base dei dati ed elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate, ma anche di quelle in possesso dell'anagrafe tributaria, l'Amministrazione Finanziaria può:*

---

<sup>27</sup> Libertà sancite dalla Costituzione, come la libertà personale, la libertà di domicilio ecc.

<sup>28</sup> Nell'ambito dell'IVA sono previsti solo i controlli automatizzati.

Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, pag. 53.

<sup>29</sup> Innanzitutto comprende le dichiarazioni esibite dai soggetti passivi IRPEF e IRES. Nel caso in cui i soggetti passivi siano tenuti a presentare anche la dichiarazione IVA, è previsto un modello unico. Le dichiarazioni IRAP, dal 2009, deve essere trasmessa alla Regione di domicilio fiscale del contribuente.

Bagarotto E., *Accertamento e sanzioni (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 196. Bruzzone M., *Controlli automatici e formali delle dichiarazioni*, in *Corriere Tributario* 2000/28, pag. 2026-2031.

<sup>30</sup> Fondamentalmente è l'operazione con la quale l'Amministrazione applica l'aliquota alla base imponibile, determinando così l'ammontare dell'imposta dovuta.

Bagarotto E., *Accertamento e sanzioni (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 196.

- correggere eventuali *errori materiali o di calcolo compiuti dal contribuente* nella determinazione della base imponibile, imposta, contributi e premi,
- correggere eventuali *errori materiali commessi dal contribuente in caso di riporto di eccedenze da dichiarazioni precedenti*,
- controllare se le *detrazioni d'imposta* sono superiori a quanto stabilito dalla Legge o non spettanti sulla base dei dati dichiarati ed eventualmente procedere con la riduzione,
- stesso controllo vale anche per le *deduzioni dal reddito* e i *crediti d'imposta* superiori a quanto previsto dalla Legge o non spettanti sulla base dei dati dichiarati,
- testare *la corrispondenza con la dichiarazione e la tempestività* dei versamenti in acconto e saldo<sup>31</sup>.

Qualora l'Ufficio temi un'omessa od inesatta riscossione, esso può procedere a controllare i versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale<sup>32</sup>.

L'obiettivo è, quindi, quello di rimuovere le scorrettezze e gli errori dalle dichiarazioni.

Il controllo di liquidazione può portare a tre situazioni:

1. la dichiarazione è corretta, quindi si confermano i calcoli effettuati dal contribuente,
2. la dichiarazione non è corretta perché è stato dichiarato meno del dovuto,
3. la dichiarazione non è corretta perché è stato dichiarato di più e quindi deve essere restituita la parte di tributo eccedente<sup>33</sup>.

Qualora dai controlli automatici emerge un *risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'Ufficio emerge un'imposta o una maggiore imposta*, verrà trasmessa al contribuente o sostituto d'imposta una *comunicazione*<sup>34</sup> contenente l'esito dell'attività di liquidazione, al fine di evitare la *ripetizione dei predetti errori e permettere la regolarizzazione degli aspetti formali*.

---

<sup>31</sup> Bruzzone M., *Controlli automatici e formali delle dichiarazioni*, in Corriere Tributario 2000/28, pag. 2026-2031. Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, pag. 48.

<sup>32</sup> Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, pag. 53.

<sup>33</sup> Bagarotto E., *Accertamento e sanzione (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 201.

<sup>34</sup> La comunicazione è denominata anche avviso bonario. Con tale atto il contribuente viene informato del controllo effettuato sulla dichiarazione presentata, evidenziando quanto non pagato.

Bisogna capire se l'omessa comunicazione o una sua irregolarità è da considerare un atto autonomamente impugnabile (cfr. nota 38).

Bagarotto E., *Accertamento e sanzioni (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 201.

Lo scopo della comunicazione, denominata anche *avviso bonario*, consente di instaurare un rapporto di collaborazione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente<sup>35</sup>. Infatti, entro trenta giorni successivi al ricevimento dell'atto, quest'ultimo può fornire spiegazioni e chiarimenti all'Amministrazione Finanziaria su eventuali dati o elementi trascurati o esaminati erroneamente nella liquidazione (si tratta di una mera facoltà riconosciuta al dichiarante in suo interesse, ma l'Ufficio è tenuto a rispettare ed attendere il decorso del suddetto termine)<sup>36</sup>. Il contribuente, a seguito della comunicazione, dovrà correggere gli eventuali errori commessi o fornire spiegazioni e chiarimenti sulla redazione della propria dichiarazione evidenziando le sue ragioni<sup>37</sup>.

Se il contribuente ammette di aver sbagliato e versa quanto dovuto entro trenta giorni gode di un vantaggio: egli avrà diritto ad una riduzione delle sanzioni del 10% (ossia un terzo del 30% dell'imposta evasa), ma sarà sempre obbligato al pagamento degli interessi. Se il contribuente, invece, ritiene di non aver commesso errori e quindi non adempie quanto richiesto dalla comunicazione di irregolarità<sup>38</sup>, l'Agenzia procede con l'iscrizione a ruolo<sup>39</sup>. Successivamente, essa trasmetterà l'atto al Concessionario della riscossione competente per territorio (Equitalia) che procederà alla formazione della cartella di pagamento<sup>40</sup> (atto attraverso il quale viene notificata al contribuente

---

<sup>35</sup> La Cassazione, con la sentenza n. 22035 del 2010, ha dichiarato che *"non sussiste sempre l'obbligo di comunicare l'esito della liquidazione, ma solo quando dai controlli automatizzati emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione"*. Pertanto, il contraddittorio con il contribuente, prima dell'iscrizione a ruolo, è obbligatorio solo quando emergono delle incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.

Inoltre, ha affermato che *"nell'ipotesi in cui, a seguito della liquidazione della dichiarazione presentata, si riscontri un omesso versamento dell'imposta dovuta sulla base dei dati dichiarati dal contribuente, è legittima l'iscrizione a ruolo delle somme non corrisposte, in assenza della preventiva comunicazione, che in questo caso non risulta obbligatoria"*.

<sup>36</sup> Articolo 36-bis comma 3: *"qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'Amministrazione Finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione"*.

<sup>37</sup> Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, pag. 50. Santamaria B., *Diritto tributario – parte generale*, pag. 205.

<sup>38</sup> In origine si è ritenuto che l'avviso bonario non fosse un atto impugnabile dinanzi alla Commissione tributaria, in quanto non espressamente ricompreso tra gli atti di cui all'articolo 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, con la conseguenza che, per l'impugnazione, occorreva attendere l'iscrizione a ruolo o la cartella di pagamento; tuttavia, più di recente, è intervenuta la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 7344 dell'11 maggio 2012, la quale ha affermato che l'avviso bonario - nonostante non rientri nell'elenco degli atti impugnabili disciplinato dall'articolo 19 del Decreto Legislativo n. 546 del 1992 - deve essere incluso *tra quegli atti diversi che possono essere impugnati dal contribuente*.

<sup>39</sup> Il ruolo è un elenco contenente le generalità dei debitori con la rispettiva somma dovuta. Il ruolo è un titolo esecutivo per procedere alla riscossione degli importi indicati.

<sup>40</sup> La cartella di pagamento è un atto con il quale viene indicato per ciascun debitore l'importo da versare.

l'iscrizione a ruolo). La cartella ha l'obiettivo di incentivare il contribuente ad adempiere il proprio obbligo, in caso contrario seguirà l'esecuzione forzata<sup>41</sup>.

Il controllo automatizzato deve essere eseguito *entro l'inizio del periodo di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo*. Una eventuale violazione del predetto termine non porta all'invalidità della procedura<sup>42</sup>.

Con la sentenza n. 280 del 15 luglio 2005 la Corte Costituzionale ha giudicato illegittimo il sistema previgente a causa della mancanza dei termini di decadenza. Per tale motivo è stato introdotto un termine di decadenza per la notifica della cartella di pagamento con la finalità di comunicare al contribuente i termini entro i quali deve esercitare la pretesa tributaria<sup>43</sup>. Equitalia ha il compito di notificare la cartella di pagamento al soggetto passivo iscritto a ruolo, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione<sup>44</sup>.

### **1.2.2. Il controllo formale**

Il controllo formale è un secondo tipo di controllo ed è previsto dall'articolo 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973. Si attua, a differenza del controllo automatizzato che coinvolge tutte le dichiarazioni, sulla base di criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze. L'attività è di competenza degli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate sulla base del domicilio fiscale del contribuente al momento di presentazione della dichiarazione<sup>45</sup>.

Tale controllo prevede che gli uffici procedano:

- *ad escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalla dichiarazione dei sostituti d'imposta,*
- *ad escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta o le deduzioni dal reddito non spettanti ai contribuenti,*

---

<sup>41</sup> Il ruolo viene trasmesso al Concessionario della riscossione, successivamente il predetto organo provvede alle successive procedure: formazione e notifica della cartella di pagamento, riscossione delle somme da parte dei contribuenti, versamento delle somme nelle casse dello Stato e degli altri enti impositori ed, infine, in caso di mancato pagamento da parte del debitore, procedere con l'avvio dell'esecuzione forzata.

Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, pag. 49-50.

<sup>42</sup> Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, pag. 51.

<sup>43</sup> Il termine per la notifica della cartella di pagamento è l'unico a pena di decadenza.

<sup>44</sup> Articolo 25 del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973: *il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo, a pena di decadenza, entro ...*”.

Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, pag. 51.

<sup>45</sup> Bagarotto E., *Accertamento e sanzioni (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 208.

- a calcolare i crediti d'imposta che spettano ai soggetti passivi in base ai dati risultanti dalla dichiarazione e ai documenti richiesti ai contribuenti,
- a liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti nel caso di esibizione di più dichiarazioni riferite allo stesso anno dal medesimo contribuente,
- a correggere eventuali errori materiali o di calcolo dalle dichiarazioni presentate dai sostituti d'imposta<sup>46</sup>.

Il controllo formale comporta una *verifica della corrispondenza tra la dichiarazione presentata dal contribuente ed i dati riscontrabili in altri documenti* in possesso dall'Amministrazione Finanziaria o altri organi (banche, enti previdenziali ecc.). E' fondamentale in questo caso la collaborazione e la partecipazione dei soggetti passivi nel processo tributario. Per tale ragione, qualora ricorrano delle differenze fra i dati dichiarati e quelli in possesso dell'Amministrazione Finanziaria, il contribuente viene invitato (per e-mail, posta ordinaria o telefono), da parte del predetto organo, a presentare *ricevute o altri documenti non allegati alla dichiarazione* od esporre tutti i chiarimenti relativi ai dati riportati in dichiarazione entro 30 giorni dalla richiesta<sup>47</sup>.

Successivamente, qualora non si verifichi una corretta corrispondenza con i dati dichiarati, oppure il contribuente non risponde all'invito, l'Ufficio procede con la comunicazione d'irregolarità al contribuente o al sostituto d'imposta del risultato finale di tale controllo con l'indicazione delle rispettive somme dovute. La comunicazione deve essere opportunamente motivata in modo tale che il contribuente possa esercitare le proprie difese. Entro 30 giorni dal ricevimento dell'avviso bonario, il contribuente che, ammettendo di aver sbagliato paga l'imposta evasa, avrà diritto alla riduzione delle sanzioni a due terzi<sup>48</sup>. In caso contrario, ossia qualora il contribuente ritenga che la sua dichiarazione sia corretta e per tale motivo rifiuta il versamento di quanto richiesto

---

<sup>46</sup> Bruzzone M., *Controlli automatici e formali delle dichiarazioni*, in Corriere Tributario 2000/28, pag. 2026-2031. Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, pag. 52. Tesaro F., *Istituzioni di diritto tributario – parte generale*, pag. 182-183.

<sup>47</sup> Lo scopo è di coinvolgere il contribuente prima dell'iscrizione a ruolo. *“il contribuente o il sostituto d'imposta è invitato a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difforni dai dati forniti dai terzi”*. Tundo F., *L'omessa comunicazione dell'esito del controllo formale compromette il diritto di difesa del contribuente*, in Corriere Tributario 2014/37, pag. 2845. Zagà S., *Le discipline del contraddittorio nei procedimenti di “controllo cartolare” delle dichiarazioni*, in Diritto e pratica tributaria 2015/6, pag. 864.

<sup>48</sup> Si tratta di un sub-procedimento in modo da evitare l'iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento. Inoltre ha il beneficio di godere la riduzione delle sanzioni. Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, pag. 52. Santamaria B., *Diritto tributario – parte generale*, pag. 205.

dalla comunicazione, verrà iscritto a ruolo e sarà sottoposto ad una sanzione pari al 30% dell'imposta evasa. Quindi l'Agenzia delle Entrate forma il ruolo e lo trasmette al Concessionario della riscossione che poi formerà la cartella di pagamento<sup>49</sup>.

La caratteristica fondamentale del controllo formale è proprio la collaborazione del contribuente al procedimento tributario<sup>50</sup>. Infatti, nel controllo formale si possono riscontrare due fasi:

- una prima fase in cui il soggetto passivo ha la *facoltà* di trasferire informazioni e dati richiesti dall'Amministrazione Finanziaria. In questa fase non si instaura un vero e proprio contraddittorio, in quanto si esaurisce con la semplice presentazione di documenti per chiarire i dati riportati in dichiarazione.
- e una seconda fase in cui l'Ufficio trasmette la comunicazione al contribuente, vista come difesa nei suoi confronti<sup>51</sup>.

La Cassazione, con la sentenza n. 15311 del 4 luglio 2014, ha dichiarato la nullità della cartella di pagamento per la mancanza della comunicazione dell'esito del controllo formale, poiché è fondamentale il rispetto delle garanzie del contribuente e la sua cooperazione con l'Amministrazione Finanziaria prima dell'iscrizione a ruolo.

Differente è il caso del controllo automatizzato: la mancata comunicazione non comporta la nullità, in quanto essa ha lo solo scopo di evitare la ripetizione di errori e di regolarizzare altri aspetti formali<sup>52</sup>.

---

<sup>49</sup> Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, pag. 52. Santamaria B., *Diritto tributario – parte generale*, pag. 205.

<sup>50</sup> Tundo F., *L'omessa comunicazione dell'esito del controllo formale compromette il diritto di difesa del contribuente*, in *Corriere Tributario* 2014/37, pag. 2847.

<sup>51</sup> Tundo F., *L'omessa comunicazione dell'esito del controllo formale compromette il diritto di difesa del contribuente*, in *Corriere Tributario* 2014/37, pag. 2847.

<sup>52</sup> Sentenza n. 17396 del 23 luglio 2010 e Sentenza n. 3948 del 18 febbraio 2011: nell'ambito del controllo automatizzato, la Suprema Corte ha affermato la legittimità della cartella di pagamento anche se non è stato preventivamente emessa la comunicazione di irregolarità al contribuente. L'avviso bonario è necessario solo qualora vengono rilevati degli errori, delle incongruenze nella dichiarazione, mentre in caso di dichiarazione regolare non vi è alcun obbligo preventiva comunicazione.

Sentenze n. 15311 e 15312 del 4 luglio 2014: l'avviso bonario con il conseguente contraddittorio è obbligatorio solo in caso di controllo formale (in quanto è lo stesso Legislatore a chiedere dei chiarimenti al contribuente – comma 3 dell'articolo 36-ter; mentre nel controllo automatizzato il Legislatore prevede la comunicazione dell'esito del predetto controllo al contribuente solo se il risultato è diverso rispetto a quello che emerge dalla dichiarazione – comma 3 dell'articolo 36-bis).

Sentenza n. 15584 dell'8 luglio 2014: nel controllo automatizzato, l'invio della comunicazione con il conseguente contraddittorio è obbligatorio solo qualora sussistano delle incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.

Sentenza n. 12023 del 10 giugno 2015: *in caso di liquidazione delle imposte a seguito del controllo delle dichiarazioni secondo procedure automatizzate, occorre l'instaurazione del contraddittorio prima dell'iscrizione a ruolo soltanto qualora emergano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. Pertanto se il risultato del controllo automatizzato non è diverso rispetto alle risultanze della dichiarazione e l'Amministrazione Finanziaria*

Il controllo formale deve essere *eseguito entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione* dichiarazione<sup>53</sup>.

La cartella di pagamento, invece, viene notificata al contribuente iscritto a ruolo, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione<sup>54</sup>.

### **1.2.3. Il controllo sostanziale**

Nel nostro ordinamento tributario possiamo riscontrare un terzo tipo di controllo, disciplinato dall'articolo 37 del D.P.R. n. 600 del 1973<sup>55</sup> ed è quello sostanziale. Anche questo controllo, come quello formale, non coinvolge tutte le dichiarazioni, ma si basa su *criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle Finanze tenendo anche conto delle capacità operative degli Uffici*.

Oltre alla normale attività di verifica dell'esatto adempimento da parte dei contribuenti, il controllo sostanziale ha la finalità di ricercare i soggetti che hanno omesso la presentazione della dichiarazione. Il predetto controllo è considerato il più "intrusivo" in quanto l'Amministrazione Finanziaria può varcare la soglia della sfera privata del contribuente<sup>56</sup>.

---

*si limita ad iscrivere a ruolo solo le somme non versate, l'invio della comunicazione di irregolarità non è necessario.*

Antonuccio A., *L'iscrizione a ruolo è illegittima se prima non viene comunicato al contribuente il risultato della liquidazione della dichiarazione*, in GT 2009/8, pag. 723. Francescone G., *Non necessario il contraddittorio se il controllo automatico non crea incertezze sulla dichiarazione*, in Corriere Tributario 2015/42, pag. 4200. Piciocchi P., *Legittima l'iscrizione a ruolo per omesso o tardivo versamento anche senza il preavviso*, in Corriere Tributario 2010/40, pag. 3322. Tundo F., *L'omessa comunicazione dell'esito del controllo formale compromette il diritto di difesa del contribuente*, in Corriere Tributario 2014/37, pag. 2849.

Tale questione è richiamata anche dall'articolo 6, comma 5°, dello Statuto dei diritti del contribuente in cui l'iscrizione a ruolo deve essere preceduta da una collaborazione tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria, in caso contrario l'atto sarà nullo.

<sup>53</sup> Termine più ampio rispetto al controllo automatizzato. Anche nel controllo formale tale termine non è a pena di decadenza

<sup>54</sup> Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, pag. 53.

<sup>55</sup> *"Gli Uffici delle imposte procedono, sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle Finanze tenendo anche conto delle loro capacità operative, al controllo delle dichiarazioni e alla individuazione dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione sulla scorta dei dati e delle notizie acquisiti con i controlli automatizzati e formali, di quelli raccolti e comunicati dall'anagrafe tributaria e delle informazioni di cui siano comunque in possesso"*.

L'articolo 42 della Legge n. 388 del 23 dicembre 2000 stabilisce che *"dal 2002 i contribuenti con volume d'affari, ricavi non inferiori a 5.164.000 euro devono essere sottoposti a controllo sostanziale e sistematico. Tali controlli devono essere effettuati almeno una volta ogni due anni per coloro che superano i 25.822.845 euro e almeno una volta ogni quattro anni per gli altri contribuenti"*.

<sup>56</sup> Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 313.

Il controllo sostanziale si suddivide in:

- indagine in ufficio (così detta indagine a “tavolino”),
- indagine presso i locali del contribuente (così detta “accesso, ispezione e verifica”).

L'indagine a “tavolino” si svolge presso gli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria. Il contribuente viene invitato dagli Uffici a presentarsi personalmente o per mezzo di un rappresentante per fornire notizie o dati rilevanti ai fini dell'accertamento, oppure viene invitato per trasmettere documenti ed atti rilevanti ai fini dell'accertamento. Un'altra modalità consiste nell'inviare un questionario al contribuente relativo a notizie e dati di carattere specifico.

Con l'attività di “accesso, ispezione e verifica”, invece, i funzionari dell'Agenzia delle Entrate o i militari della Guardia di Finanza entrano nella sede del contribuente o presso lo stabile in cui svolge la propria attività lavorativa e ispezionano libri, scritture contabili e tutti gli altri documenti che ritengono necessario analizzare per constatare l'esatto adempimento del contribuente o rilevare le eventuali violazioni.

Il Legislatore, però, non stabilisce un ordine prestabilito di quali attività debba compiere l'Amministrazione Finanziaria, ma dipende dalla discrezionalità di detto organo. L'Amministrazione ha il potere di scegliere quali compiti esercitare per svolgere l'attività d'indagine sulla base delle circostanze in cui si trova ad operare e degli elementi ed informazioni già in possesso<sup>57</sup>.

Pertanto, nel 2000 è stata emanata la Legge n. 212/2000, denominata *Statuto dei diritti del contribuente*, con la finalità di tutelare il contribuente sottoposto a controlli tributari così pervasivi<sup>58</sup>.

### **1.3. I controlli nei confronti delle ONLUS**

Le ONLUS godono di un regime tributario più favorevole rispetto ad altre organizzazioni e società. Per evitare l'abuso da parte di soggetti che vogliono beneficiare del regime agevolato, sono stati previsti dei controlli anche nei confronti delle ONLUS.

---

<sup>57</sup> Nel condurre le indagine, l'Amministrazione Finanziaria non è obbligata ad usufruire tutti i poteri a disposizione, né è obbligata ad esercitarli con la medesima intensità nei confronti di qualsiasi contribuente. Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 313 Viotto A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria*, pag. 207-208.

<sup>58</sup> Cormio P., *La scelta del soggetto da indagare e dei poteri istruttori da esercitare*, in *Corriere Tributario* 2009/44, pag. 3585-3586.

L'Agenzia per le ONLUS procede all'individuazione delle violazioni delle norme di Legge tributarie, mentre l'irrogazione delle rispettive sanzioni è affidata all'Agenzia delle Entrate e alla Guardia di Finanza.

Nei confronti delle ONLUS può essere svolta un'attività di controllo di tipo formale o sostanziale<sup>59</sup>.

Il controllo formale è diretto a:

- verificare la corretta qualifica di ONLUS,
- verificare se c'è stata la comunicazione all'Anagrafe ONLUS,
- controllare se viene fatto un uso corretto della medesima sigla,
- controllare se ha la possibilità di avvantaggiarsi del beneficio tributario.

L'Agenzia delle Entrate può affidare alle Direzioni Regionali delle Entrate il compito di chiedere ai soggetti in causa di trasmettere l'atto costitutivo, lo statuto o altri documenti necessari entro 30 giorni. In aggiunta, può inviare un questionario qualora consideri necessario per appropriarsi di ulteriori chiarimenti<sup>60</sup>.

Gli Uffici operativi, coordinati dalle Direzioni Regionali, possono svolgere un controllo più approfondito: il controllo sostanziale. Essi si preoccupano di:

- accertare il reale svolgimento delle attività descritte dallo Statuto,
- accertare se svolgono altre attività,
- verificare la finalità dell'utile prodotto.

Qualora da tali controlli emergano delle circostanze tali per cui possano compromettere la qualifica di ONLUS, la Direzione regionale delle Entrate, con preventivo parere dell'Agenzia per le ONLUS, comunica all'interessato il risultato dei controlli operati e la cancellazione dall'Anagrafe ONLUS rinunciando così al beneficio del regime tributario<sup>61</sup>.

#### **1.4. La competenza territoriale**

Come disposto dall'articolo 31 del D.P.R. n. 600 del 1973: *gli uffici delle imposte:*

- *controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta,*
- *rilevano l'eventuale omissione,*

---

<sup>59</sup> Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 26 febbraio 2003.

<sup>60</sup> Ferri P., *I controlli formali e sostanziali dell'Agenzia delle entrate nei confronti delle ONLUS*, in *Corriere Tributario* 2003/24, pag. 1963.

<sup>61</sup> Ferri P., *I controlli formali e sostanziali dell'Agenzia delle entrate nei confronti delle ONLUS*, in *Corriere Tributario* 2003/24, pag. 1964.

- *provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute,*
- *vigilano sull'osservanza degli obblighi contabili (come la tenuta delle scritture contabili) e degli altri obblighi formali,*
- *applicano le rispettive sanzioni,*
- *presentano rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente.*

In materia tributaria, la competenza ad effettuare i controlli e gli accertamenti è attribuita all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del contribuente alla data in cui la dichiarazione è stata o avrebbe dovuto essere presentata<sup>62</sup>. Pertanto l'individuazione del domicilio fiscale di un soggetto passivo è fondamentale per individuare l'Ufficio territorialmente competente, influenzando così sulla validità e sulla efficacia degli atti da essi emessi. Il domicilio fiscale ricopre anche la funzione di stabilire il luogo di notifica degli atti al soggetto ispezionato.

Il *domicilio fiscale* è disciplinato dall'articolo 58 del D.P.R. n. 600 del 1973<sup>63</sup>. Per definire tale concetto, però, bisogna primariamente operare una distinzione fra soggetti residenti e non residenti.

Il concetto di residenza per le persone fisiche è sancito dall'articolo 2 del TUIR (D.P.R. n. 917 del 1986): *ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta realizzano una delle seguenti circostanze:*

- *sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente,*
- *hanno nel territorio dello Stato il domicilio,*
- *hanno nel territorio dello Stato la residenza.*

Mentre per i soggetti diversi dalle persone fisiche il concetto di residenza è fissato dall'articolo 73 del medesimo D.P.R.: *ai fini delle imposte sui redditi si considerano*

---

<sup>62</sup> Articolo 31 comma 2 del D.P.R. n. 600 del 1973: *“la competenza spetta all'Ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata”.*

Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, pag. 45.

<sup>63</sup> Art. 58 D.P.R. 600 del 1973: *“Le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel Comune della cui anagrafe sono iscritte. Quelle non residenti hanno il domicilio fiscale nel Comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più comuni, nel Comune in cui si è prodotto il reddito più elevato. I soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel Comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel Comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel Comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività”.*

Conigliaro M., *Verifiche fiscali e competenza territoriale: piena libertà o precisi limiti?*, in *Il Fisco* 2015/28, pag. 2708. Santamaria B., *Diritto tributario – parte generale*, pag. 196-197.

*residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno realizzato una delle seguenti circostanze:*

- *hanno la sede legale nel territorio dello Stato,*
- *hanno la sede dell'amministrazione nel territorio dello Stato,*
- *hanno l'oggetto principale nel territorio dello Stato.*

Tornando al concetto di domicilio fiscale, l'articolo 58 del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che:

- *le persone fisiche residenti hanno il domicilio fiscale nel Comune della cui anagrafe esse sono iscritte,*
- *le persone fisiche non residenti hanno il domicilio fiscale nel Comune in cui si è prodotto il reddito, o esso è prodotto in più Comuni, nel Comune in cui è stato prodotto il reddito più levato,*
- *i soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel Comune in cui si trova la sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa. Nel caso in cui manchi anche quest'ultima, si fa riferimento al Comune ove è presente una sede secondaria o una stabile organizzazione o, in difetto di tutti questi elementi, nel Comune in cui l'attività viene prevalentemente esercitata<sup>64</sup>.*

Infine, l'ultimo comma dell'articolo 58 stabilisce che *le cause di variazione del domicilio fiscale hanno effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si sono verificate<sup>65</sup>.*

In deroga alle disposizione appena descritte, l'articolo 59 del citato D.P.R. prevede che l'Amministrazione Finanziaria possa stabilire il domicilio fiscale per le persone fisiche nel Comune in cui esse svolgono la loro principale attività in modo continuativo ovvero, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, nel Comune dove è stabilita la sede amministrativa.

L'Amministrazione Finanziaria, inoltre, può consentire al contribuente di stabilire il domicilio fiscale presso un Comune diverso da quanto indicato all'articolo 58, ma solo qualora ricorrano particolari circostanze<sup>66</sup>.

---

<sup>64</sup> De Mita E., *Principi di diritto tributario*, pag. 55.

<sup>65</sup> Le variazioni di sede societaria non comunicate restano prive di effetto anche ai fini dell'individuazione dell'Ufficio territorialmente competente. Sarà valido l'avviso di accertamento emanato dall'Ufficio competente sulla base del precedente domicilio fiscale.

Pertanto l'indicazione della modifica dell'indirizzo ha effetto non solo per individuare la competenza dell'Ufficio, ma anche per la notifica dell'atto impositivo.

Bagarotto E., *Accertamento e sanzioni (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 166. Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, pag. 46.

<sup>66</sup> Marcheselli A., *Il "giusto procedimento" tributario*, pag. 210.

Ora risulta fondamentale capire quali siano gli effetti in caso di adozione di atti da parte di un *Ufficio territorialmente incompetente*.

Secondo una consolidata giurisprudenza, *la competenza territoriale degli Uffici finanziari ha carattere non derogabile*. Pertanto, qualora l'Ufficio territorialmente incompetente emani un atto impositivo, quest'ultimo sarebbe affetto da *nullità assoluta*<sup>67</sup>, in quanto l'organo predetto è carente di potere<sup>68</sup>. L'organo competente, però, *conserva il poterdovere di procedere ad un accertamento*. In questo caso il contribuente avrà diritto a detrarre dalle somme pretese quelle già versate all'Ufficio incompetente<sup>69</sup>.

Una particolarità sorge qualora il contribuente, per errore, abbia indicato nella dichiarazione il Comune di un domicilio fiscale diverso da quello reale, causando così l'emanazione di un atto impositivo da parte dell'Ufficio competente per il Comune specificato in dichiarazione. In questo caso non potrà essere invocata la nullità dell'atto per incompetenza territoriale, in quanto la nullità dell'accertamento non può essere opposta da colui che vi ha dato la causa.

Nel caso in cui non sia stata comunicata la variazione della sede societaria, sarà valido l'avviso di accertamento emanato dall'Ufficio sulla base del precedente domicilio fiscale<sup>70</sup>.

## **1.5. Gli organi preposti all'attività di controllo ed i loro poteri**

L'ordinamento tributario individua degli organi specializzati per lo svolgimento dell'attività di controllo, si tratta dall'Amministrazione Finanziaria e dei suoi organi delegati, o meglio ausiliari, in quanto collaborano e cooperano con essa<sup>71</sup>.

---

<sup>67</sup> Cassazione, Sentenza n. 4277 del 5 luglio 1980.

<sup>68</sup> L'Ufficio territorialmente competente avrà sicuramente una maggiore conoscenza della situazione patrimoniale, economica del contribuente ed ha la possibilità di raccogliere maggiori informazioni.

<sup>69</sup> L'Ufficio competente non può emettere un nuovo avviso di accertamento, se prima quest'atto non è stato rimosso in via di autotutela.

Bagarotto E., *Accertamento e sanzioni (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 167.

<sup>70</sup> Bagarotto E., *Accertamento e sanzioni (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 167.

<sup>71</sup> Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 180. Santamaria B., *Diritto tributario – parte generale*, pag. 97-98.

### 1.5.1. L'Amministrazione Finanziaria

L'Amministrazione finanziaria è un organo complesso che si suddivide in due livelli:

- organizzazione centrale che comprende il Ministero dell'Economia e delle Finanze,
- uffici periferici in cui rientrano le Agenzie Fiscali.

La struttura dell'Amministrazione Finanziaria ha subito nel corso degli anni a profondi e rilevanti cambiamenti.

La riforma più recente – il D.Lgs. n. 300 del 30 luglio 1999 – ha posto delle modifiche a livello organizzativo separando le funzioni di indirizzo e controllo da quelle operative.

A livello centrale sono stati accorpati gli anteriori Ministeri delle Finanze e del Tesoro per dar vita all'attuale Ministero dell'Economia e delle Finanze. Esso svolge le proprie funzioni in materia di politica economica, di politica finanziaria, di bilancio e fisco. Inoltre esercita l'attività di vigilanza, controllo e coordinamento nei confronti delle Agenzie fiscali. Per questo, ogni anno, determina gli sviluppi della politica fiscale, le finalità della gestione tributaria e i restanti elementi di sviluppo dell'attività delle agenzie fiscali. Tutto questo attraverso l'approvazione di un documento di indirizzo. Inoltre, sulla base di tale atto, viene stesa annualmente una convenzione tra il Ministero e ciascuna Agenzia (Entrate, Dogane, Territorio, Demanio). Con tale convenzione vengono decisi vari aspetti, tra cui le strategie per conseguire migliori risultati, gli strumenti e le modalità per raggiungere gli obiettivi, il sistema di vigilanza e controllo su quanto svolto dalle Agenzie<sup>72</sup>.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, che è al vertice del nuovo sistema organizzativo, si configura in quattro Dipartimenti:

- il Dipartimento del Tesoro<sup>73</sup>,
- il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato<sup>74</sup>,
- il Dipartimento dell'Amministrazione generale, del personale e dei servizi<sup>75</sup>,

---

<sup>72</sup> Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 180. Santamaria B., *Diritto tributario – parte generale*, pag. 98.

<sup>73</sup> A sua volta strutturato in otto Direzioni: Analisi Economico-Finanziaria, Debito Pubblico, Rapporti Finanziaria Internazionali, Sistema Bancario e Finanziario - Affari Legali, Prevenzione dell'Utilizzo del Sistema Finanziario per Fini Illegali, Operazioni Finanziarie – Contenzioso Comunitario, Finanza e Privatizzazioni, Valorizzazione dell'attivo e del Patrimonio Pubblico.

Marcheselli A., *Il "giusto procedimento" tributario*, pag. 189.

<sup>74</sup> A sua volta strutturato in nove Ispettori Generali, un Servizio e tredici Uffici Centrali di Bilancio. Marcheselli A., *Il "giusto procedimento" tributario*, pag. 189.

- il Dipartimento delle Finanze<sup>76</sup>.

## 1.5.2. Le Agenzie

Nel nuovo sistema organizzativo – con il D.Lgs. n. 300 del 1999 – a livello periferico, sono state attuate quattro Agenzie fiscali, ciascuna delle quali ha al vertice il Direttore ed un comitato Direttivo, con la finalità di coordinare e controllare le attività svolte dall'Amministrazione Finanziaria:

- l'Agenzie delle Entrate,
- l'Agenzia delle Dogane,
- l'Agenzia del Territorio,
- l'Agenzia del Demanio.

Le Agenzie, operative dal 1° gennaio 2001<sup>77</sup>, hanno personalità giuridica di diritto pubblico e sono dotate di un proprio statuto. Inoltre, godono di un'ampia autonomia amministrativa, gestionale e di bilancio.

In caso di questioni tributarie, i contribuenti si rivolgeranno a tali organi, i quali provvederanno a risolvere tali problematiche.

Le Agenzie fiscali devono svolgere il loro operato sulla base di principi di trasparenza, imparzialità e legalità e perseguire i loro obiettivi con efficacia ed efficienza<sup>78</sup>.

**L'Agenzia delle Entrate:** è un Ente pubblico non statale (non economico), come le altre Agenzie, ad eccezione dell'Agenzia del Demanio che, dal 2003, è un Ente pubblico economico. L'Agenzia delle Entrate è dotata di autonomia amministrativa, regolamentare, organizzativa, patrimoniale, contabile e finanziaria. Inoltre, ha un compito molto importante, in quanto ad essa sono affidate tutte le funzioni in materia di tributi erariali che non sono di competenza delle altre Agenzie. Deve informare ed

---

<sup>75</sup> A sua volta strutturato in cinque Direzioni Centrali: Direzione Centrale per la logistica e gli approvvigionamenti, Direzione Centrale dei sistemi informativi e dell'innovazione, Direzione Centrale per le politiche del personale, Direzione Centrale per i servizi al personale, Direzione Centrale dei servizi del Tesoro. Marcheselli A., *Il "giusto procedimento" tributario*, pag. 190.

<sup>76</sup> A sua volta strutturato in otto Direzioni: Direzione studi e ricerche economico-fiscali, Direzione legislazione tributaria, Direzione agenzie ed enti della fiscalità, Direzione relazioni internazionali, Direzione federalismo fiscale, Direzione comunicazione istituzionale della fiscalità, Direzione sistema informativo della fiscalità, Direzione della giustizia tributaria.

Marcheselli A., *Il "giusto procedimento" tributario*, pag. 190.

<sup>77</sup> D.M. 28 dicembre 2000, prot. n. 1390.

Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 181. Santamaria B., *Diritto tributario – parte generale*, pag. 100.

<sup>78</sup> Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 181.

assistere i contribuenti in modo da garantire il corretto adempimento della dichiarazione dei redditi e degli altri obblighi fiscali. Si impegna a contrastare gli inadempimenti e l'evasione fiscale attraverso i vari controlli. Infatti, è stato affidato all'Agenzia delle Entrate anche la funzione di procedere agli accertamenti, riscossione e contenzioso per quanto riguarda le imposte dirette e indirette<sup>79</sup>.

L'Agenzia delle Entrate, al pari delle altre, si impegna a perseguire le sue missioni con criteri di efficacia, efficienza ed economicità e a svolgere le funzioni pubbliche ad essa attribuite rispettando i principi di imparzialità, legalità e trasparenza.

Essendo sottoposta alla vigilanza del Ministero dell'Economia e delle Finanze, è necessaria una Convenzione triennale in modo da regolare i rapporti tra l'Agenzia ed il Ministero, in cui vengono indicati gli obiettivi da raggiungere, i servizi da garantire e tutte le risorse necessarie per realizzare queste finalità.

Al vertice dell'Agenzia delle Entrate si posiziona il Direttore dell'Agenzia (Direttore generale), poi si articola in strutture centrali (funzione di indirizzo nei confronti della direzione regionale e provinciale), regionali (gestisce il contenzioso di secondo grado) e provinciali (ha un rapporto più diretto con il contribuente e gestisce il contenzioso di primo grado).

A livello centrale esistono sette Direzioni Centrali<sup>80</sup> con incarichi di direzione e coordinamento degli Uffici periferici (importante è il ruolo della Direzione Centrale Accertamento e Programmazione in materia di istruttoria tributaria).

A livello regionale (ossia intermedio) troviamo le Direzioni Regionali (sono ventuno) con funzioni di indirizzo, programmazione, controllo e coordinamento degli Uffici periferici sottostanti (Direzioni Provinciali).

A livello periferico emergono le Direzioni Provinciali che sono formate da uno o più Uffici Territoriali e un Ufficio Controllo<sup>81</sup>.

**L'Agenzia delle Dogane:** le sue funzioni comprendono tutto quello che riguarda la riscossione, l'amministrazione e il contenzioso relativo alle imposte doganali, altre

---

<sup>79</sup> IRES, IRPEF, IVA, imposta di REGISTRO ecc..

Badano F., *Il nuovo volto dell'Amministrazione Finanziaria*, pag. 31. Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 182. Santamaria B., *Diritto tributario – parte generale*, pag. 100.

<sup>80</sup> Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti, Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso, Direzione Centrale Accertamento e Programmazione, Direzione Centrale Normativa, Direzione Centrale Audit e Sicurezza, Direzione Centrale Amministrazione Pianificazione e Controllo, Direzione Centrale del Personale ed il Settore Comunicazione.

<sup>81</sup> Marcheselli A., *Il "giusto procedimento" tributario*, pag. 195. Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, pag. 163-164.

imposte sulla produzione e sui consumi e la fiscalità relativa agli scambi internazionali. Essa svolge le sue attività in collegamento con gli organi dell'Unione europea<sup>82</sup>.

**L'Agenzia del Territorio:** si occupa dei servizi catastali (preparazione, tenuta e aggiornamento del catasto) dei terreni e dei fabbricati. Inoltre, gestisce i servizi geotopografici e si impegna alla conservazione dei registri immobiliari e alla riscossione dei relativi tributi<sup>83</sup>. Per garantire il corretto svolgimento delle sue funzioni, l'Agenzia del Territorio collabora con gli enti locali in modo da fornire un sistema integrato di conoscenze sul territorio<sup>84</sup>.

L'Agenzia del Territorio è stata assorbita dall'Agenzia delle Entrate dal 1° dicembre 2012<sup>85</sup>.

**L'Agenzia del Demanio:** cura la gestione e si impegna alla manutenzione e alla conservazione dei beni immobiliari dello Stato<sup>86</sup>. Essa può accordare e concludere delle convenzioni con le Regioni, gli Enti locali e pubblici per l'amministrazione dei beni immobiliari<sup>87</sup>.

### 1.5.3. La Guardia di Finanza

La Guardia di Finanza ha origini antiche. Essa è un corpo militare e non ha solo competenze in materia tributaria, in quanto ha anche poteri di polizia giudiziaria, sotto le dipendenze del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Il consueto incarico di polizia tributaria era articolato in funzioni prioritarie, quali la ricerca, repressione e prevenzione delle violazioni con riguardo alle varie imposte, e funzioni concorsuali, come la difesa politico-militare delle frontiere o assicurare l'ordine pubblico.

Si può dire che alla Guardia di Finanza sono affidati gli stessi poteri di indagine attribuiti agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate con riguardo sia alle imposte dirette che indirette, ma le sue competenze sono dirette ad individuare le violazioni tributarie (quindi poteri

---

<sup>82</sup> Badano F., *Il nuovo volto dell'Amministrazione Finanziaria*, pag. 31. Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 182. Santamaria B., *Diritto tributario – parte generale*, pag. 100.

<sup>83</sup> Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 182. Santamaria B., *Diritto tributario – parte generale*, pag. 100.

<sup>84</sup> Badano F., *Il nuovo volto dell'Amministrazione Finanziaria*, pag. 32.

<sup>85</sup> Capolupo S., *Le ispezioni tributarie*.

<sup>86</sup> Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 182.

<sup>87</sup> Badano F., *Il nuovo volto dell'Amministrazione Finanziaria*, pag. 32.

istruttori) e non all'emanazione di atti di accertamento o all'irrogazione di sanzioni in quanto sono compiti affidati agli Uffici Finanziari<sup>88</sup>.

Negli ultimi anni si è visto porre sempre più attenzione alla lotta all'evasione, attribuendo così al corpo della Guardia di Finanza nuove mansioni. Il Decreto Legislativo n. 68 del 19 marzo 2001 ha definito così le nuove funzioni:

- le sono state attribuite competenze in materia economica e finanziaria, privilegiando il ruolo relativo alla tutela del bilancio<sup>89</sup>,
- le è stato confermato l'incarico di polizia economica e finanziaria in mare,
- sono stati ampliati i compiti relativi alla analisi, indagine e prevenzione alle violazioni in materia tributaria (imposte dirette e indirette, contributi, tasse, monopoli fiscali e anche altri tributi locali),
- le sono attribuiti poteri investigativi e può accedere presso le aziende per compiere ispezioni e controlli,
- ha la funzione di incentivare la cooperazione e la collaborazione internazionale con i membri collaterali degli altri Paesi.

Come anticipato precedentemente, la Guardia di Finanza svolge anche un'attività di polizia giudiziaria in materia di reati tributari e di ordine e sicurezza pubblica, ma non rientrano nelle sue funzioni le attività di accertamento e sanzioni, in quanto spettano agli Uffici Finanziari.

Per quanto riguarda la struttura organizzativa della Guardia di Finanza, al vertice si stabilizza il Comando Generale che dirige e coordina l'attività territoriale e si suddivide in Reparti, Sezioni ed Uffici. Al di sotto si collocano sei Comandi Interregionali (nelle sedi di Venezia, Milano, Roma, Firenze, Palermo e Napoli) da cui dipendono venti Comandi Regionali<sup>90</sup>.

#### **1.5.4. Il concessionario del servizio di riscossione**

Lo Stato si avvale del Concessionario del servizio di riscossione per incassare la pretesa tributaria. Tale organo<sup>91</sup>, oltre a riscuotere le varie imposte, può agire coattivamente per

---

<sup>88</sup> Marcheselli A., *Il "giusto procedimento" tributario*, pag. 202.

<sup>89</sup> Per evitare illegalità a danno dei Bilanci dello Stato, delle Regioni e dell'Unione Europea.

<sup>90</sup> Capolupo S., *Le ispezioni tributarie*, pag. 27-32. Marcheselli A., *Il "giusto procedimento" tributario*, pag. 204. Santamaria B., *Diritto tributario – parte generale*, pag. 103.

<sup>91</sup> E' anche definito soggetto "esterno" all'Amministrazione Finanziaria.

percepire il credito tributario, in caso di omesso adempimento da parte del soggetto passivo<sup>92</sup>.

Sulla base delle attività svolte dal concessionario, esso ha diritto ad un compenso che tiene conto delle riscossioni compiute, dei vari costi sostenuti e delle funzioni esercitate. Il compenso è fissato sulla base di un decreto ministeriale.

Nel 2005, con il Decreto Legislativo n. 203, è stata attuata una principale riforma. Così, le funzioni di riscuotere le entrate erariali vengono attribuite all'Agenzia delle Entrate, che le svolgerà tramite la società di "Riscossione Spa" (dal 2007 Equitalia Spa). La finalità è quella di creare una collaborazione con il contribuente<sup>93</sup>.

## 1.6. L'attività istruttoria

In un ordinamento tributario basato sull'autotassazione (ossia autodeterminazione della base imponibile ed autoliquidazione dell'imposta) si rende necessario lo svolgimento di un'attività istruttoria da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Questo organo è estraneo alle condotte ed ai comportamenti tenuti dai contribuenti e di quanto essi abbiano dichiarato al Fisco. Per tale ragione si riscontra l'esigenza, da parte del titolare dell'interesse erariale, di controbilanciare e riequilibrare la sua situazione di inferiorità conoscitiva<sup>94</sup>.

L'attività svolta dall'Amministrazione Finanziaria ha la finalità di scoprire tutti quei comportamenti scorretti che portano all'evasione e quindi impedire che si verifichi una sottrazione della base imponibile. L'attività istruttoria ricomprende tutti quegli atti con i quali il predetto organo procede con l'individuazione e la successiva acquisizione delle notizie e dei dati rilevanti, con la finalità di individuare coloro che hanno violato la normativa tributaria.

I poteri dell'Amministrazione Finanziaria sono definiti dall'articolo 32 del D.P.R. n. 600 del 1973. Tale organo può:

---

<sup>92</sup> De Fazio A., *Gli organi indiretti dell'Amministrazione finanziaria nell'interpretazione dello Statuto del contribuente*, in *Rivista di diritto tributario* 2004/9, pag. 1044-1045. Falsitta G., *Manuale di diritto tributario – parte generale*, pag. 183.

<sup>93</sup> Amatucci F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, pag. 144. Falsitta G. *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 183.

<sup>94</sup> La lotta all'evasione è il principio cardine del nostro ordinamento tributario. Per tale ragione, l'Amministrazione Finanziaria ha il compito di verificare se il contribuente ha correttamente adempiuto agli obblighi tributari.

- procedere con l'*accesso* presso le sedi del contribuente per effettuare le adeguate *ispezioni e verifiche*, a norma dell'articolo 33 del medesimo D.P.R.,
- *invitare i contribuenti* presso i loro uffici, specificando i motivi, di *presentarsi* personalmente o tramite rappresentante in modo tale che forniscano dati, informazioni, chiarimenti e notizie necessari ai fini dell'accertamento,
- invitare i soggetti passivi a *presentare o consegnare* agli uffici i documenti e gli atti ai fini dell'accertamento, puntualizzando i motivi di tale richiesta. Inoltre, può essere richiesto a coloro che sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili di presentare i libri, i bilanci, i rendiconti previsti dalla normativa tributaria, dei quali gli uffici potranno trattenerli dandone opportuna ricevuta o ricavarne una copia,
- *inviare dei questionari* ai contribuenti con domande specifiche nei loro confronti, ma anche domande con riguardo ai soggetti che hanno intrattenuto rapporti con essi, per acquisire notizie e dati ai fini dell'accertamento,
- chiedere a soggetti terzi (ad esempio enti pubblici non economici, altre Amministrazioni dello Stato ecc.) altre informazioni,
- *coinvolgere anche altri soggetti*, che hanno intrattenuto rapporti con il contribuente indagato, a trasmettere dati e documenti per fornire adeguati chiarimenti<sup>95</sup>.

Pertanto, i poteri istruttori possono essere raggruppati in tre categorie:

1. le attività in cui il grado di intrusione è massimo, in quanto i titolari dei poteri istruttori varcano il confine della sfera più intima e riservata di una persona. Si tratta dell'accesso, ispezione e verifica nei locali in cui il soggetto svolge la propria attività lavorativa, domicilio del contribuente, perquisizioni personali con apertura di oggetti privati come borse, casseforti ecc;
2. la possibilità di convocare il contribuente presso gli Uffici per chiedere loro informazioni o farsi consegnare dati e documenti, ma anche la possibilità di inviare dei questionari con domande specifiche alle quali i contribuenti sono tenuti a rispondere. In questo ambito il grado di invasione della sfera privata è molto minore;

---

<sup>95</sup> Amatucci F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, pag. 200. Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 302. Cormio P., *La scelta del soggetto da indagare e dei poteri istruttori da esercitare*, in *Corriere Tributario* 2009/44, pag. 3586.

3. la possibilità di collaborare e cooperare con altre organizzazioni, quali amministrazioni pubbliche, per scambiarsi gli esiti delle ricerche condotte dalla polizia giudiziaria. In quest'ultimo caso l'intrusione è nulla<sup>96</sup>.

In ogni caso i poteri di indagine tributaria devono essere svolti in modo legittimo, imparziale e trasparente con la finalità di rispettare il dettato normativo dell'articolo 97 della Costituzione<sup>97</sup>.

L'Amministrazione Finanziaria non è obbligata ad esercitare, nei confronti dei soggetti da controllare, tutti i poteri che ha a disposizione. Il Legislatore non fissa nemmeno un ordine delle operazioni da svolgere, ma essa può procedere con discrezionalità, allo scopo di riuscire a individuare i soggetti evasori. Il predetto organo potrà esercitare determinati poteri nei confronti di un soggetto e svolgere altre funzioni nei confronti di un altro individuo, valutando caso per caso la metodologia ispettiva più idonea da seguire per svolgere efficacemente l'attività di verifica. L'obiettivo rimane sempre quello di bilanciare, da una parte, gli interessi e le esigenze dell'Amministrazione Finanziaria alla riscossione dei tributi erariali in base alla capacità contributiva di ciascun soggetto passivo e quindi di prevenire ogni forma di evasione e, dall'altra parte, di tutelare gli interessi dei privati in modo tale che non subiscano delle lesioni dall'attività istruttoria<sup>98</sup>.

### **1.6.1.L'invito di comparizione, esibizione e trasmissione di atti e documenti rilevanti ed i questionari**

E' prevista la possibilità, per i titolari dei poteri istruttori, di recapitare degli inviti<sup>99</sup> al soggetto sottoposto a controllo con la finalità di procurare tutte quelle informazioni utili per constatare il corretto o l'omesso adempimento degli obblighi tributari.

La disciplina tributaria prevede che l'Amministrazione Finanziaria possa esercitare i seguenti inviti:

---

<sup>96</sup> Viotto A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, pag. 184-185.

<sup>97</sup> "I pubblici Uffici sono organizzati secondo disposizioni di Legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione".

<sup>98</sup> Capolupo S., *Le ispezioni tributarie*, pag. 58. Cimino F., *L'esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria* 2007/6, pag. 1029.

<sup>99</sup> Gli Uffici non sono obbligati a trasmettere questi inviti, ma sono una mera facoltà.

- l'invito a comparire presso gli Uffici,
- l'invito a rispondere a dei questionari,
- l'invito a trasmettere documenti o altre informazioni rilevanti.

Questi “poteri di invito” rientrano nelle così dette “indagine in Ufficio” che si differenziano dalle “indagini presso i locali del contribuente”. Con l'indagine in Ufficio l'attività istruttoria viene eseguita entro i confini degli Uffici, mentre l'indagine presso il locale del contribuente avviene tramite l'ingresso e la permanenza degli organi verificatori presso la sede del contribuente o presso il professionista che lo rappresenta o assiste (comma 3, articolo 12 dello Statuto dei diritti del contribuente)<sup>100</sup>.

Lo scopo è quello di ricercare ed instaurare un rapporto di collaborazione e di dialogo tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, come sancito dall'articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>101</sup>.

### **L'invito a comparire**

Gli organi di controllo possono chiedere al contribuente di *presentarsi*, personalmente o tramite rappresentante legale, *presso i loro Uffici* con la finalità di ottenere chiarimenti, informazioni, dati bancari od ogni altro elemento utile ai fini dell'accertamento<sup>102</sup>. L'invito, contenente la motivazione<sup>103</sup>, deve essere trasmesso per iscritto e specificare la data e l'ora in cui il soggetto passivo è tenuto a presentarsi. Nel caso in cui l'invito sia sprovvisto della motivazione non sono fissate specifiche conseguenze, pertanto si ritiene che un'eventuale invalidità della motivazione non determini alcun vizio dell'accertamento.

Il problema sorge qualora un contribuente venga invitato a presentarsi per fornire chiarimenti riguardanti una determinata materia e riferiti ad un determinato periodo di imposta, ma nel corso dell'interrogatorio vengono poi richieste altre informazioni con riguardo ad altri periodi di imposta. Il soggetto in causa viene colto di sorpresa e per tale motivo sembra opportuno che l'Ufficio rinvi il colloquio ad altra data in modo tale da

---

<sup>100</sup> Marcheselli A., *Il “giusto procedimento tributario”*, pag. 397.

<sup>101</sup> Iaria R., *Le garanzie del contribuente nel sub-procedimento innestato dal questionario*, in GT 2013/6, pag. 479. Salvini L., *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in Rivista di diritto tributario 2000/1, pag. 13-14. Serranò M., *L'omessa risposta a un questionario e i diritti del contribuente*, in Bollettino Tributario 2014/14, pag. 1106-1107.

<sup>102</sup> Lo scopo è sempre quello del principio di collaborazione tra Fisco e contribuente, come riportato dall'articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente.

<sup>103</sup> La mancata motivazione non determina l'invalidità dell'accertamento.

permettere al contribuente di riorganizzare i suoi documenti e di conseguenza esibire i dati utili.

Tutte le risposte pervenute durante l'interrogazione e i dati raccolti nell'indagine svoltasi in Ufficio devono essere descritti in un processo verbale. Tale atto dovrà essere sottoscritto dal contribuente o rappresentante che avranno il diritto di averne una copia; in mancanza di sottoscrizione deve essere indicato il motivo<sup>104</sup>.

### **L'invito a rispondere ai questionari**

Gli Uffici possono inviare dei questionari al soggetto da indagare o a terzi (per un dovere di collaborazione) con la finalità di acquisire elementi ed informazioni utili per l'accertamento<sup>105</sup>.

Le domande poste sui questionari devono essere specifiche<sup>106</sup> e possono anche riguardare notizie e dati relativi ad operazioni svolte in un determinato periodo di imposta oppure, in materia di IVA, chiedere fatture ed un'elencazione dei clienti e/o fornitori di un'impresa con cui il contribuente abbia instaurato un rapporto.

Nel questionario viene indicato il termine entro il quale il destinatario dovrà rispondere ai quesiti e comunque non deve essere inferiore a quindici giorni. Nel caso in cui il contribuente non riconsegna i questionari o lo faccia in ritardo o in modo non veritiero, gli verranno applicate le determinate sanzioni amministrative<sup>107</sup>.

### **L'invito a trasmettere documenti o altre informazioni rilevanti**

Al contribuente può essere chiesto di trasmettere documenti ed atti per l'attività di accertamento. Nel caso di soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, può essere chiesto loro di presentare bilanci, libri o rendiconti. L'Ufficio richiedente può ricavarne una copia o trattenerli rilasciando una ricevuta al soggetto per un lasso di tempo non superiore a sessanta giorni, però, non può tenere la contabilità in uso ma estrarne una copia.

---

<sup>104</sup> Capolupo S., *Le ispezioni tributarie*, pag. 119-120. Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 302. Marcheselli A., *Il "giusto procedimento" tributario*, pag. 397 e seguenti. Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, pag. 54-55.

<sup>105</sup> Nel caso in cui l'invito non sia valido, non determina l'invalidità dell'accertamento.

<sup>106</sup> Nel caso in cui le domande non abbiano ad oggetto circostanze specifiche non comporta l'invalidità dell'accertamento successivo.

<sup>107</sup> Capolupo S., *Le ispezioni tributarie*, pag. 117-118. Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, pag. 55.

In materia di IVA, invece, qualsiasi soggetto può trasmettere fatture ed elementi riguardanti cessioni o prestazioni ricevute e fornire tutte le informazioni necessarie ad esse relative.

Tale richiesta deve essere sempre motivata ma l'eventuale omissione non comporta l'invalidità dell'accertamento, come nei due casi precedenti<sup>108</sup>.

### **La modalità di comunicazione degli inviti**

La notificazione di tutti gli inviti e le richieste fatte al contribuente avviene sulla base di quanto stabilito dall'articolo 60 del D.P.R. n. 600 del 1973<sup>109</sup> e ci si può servire di un messo notificatore (Pubblico Ufficiale):

- consegna materiale dell'atto in mani proprie del contribuente (quindi presso la sua abitazione o ufficio in cui svolge l'attività),
- nel caso in cui non si riscontra qual è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda del contribuente, il messo notificatore deposita l'atto presso la casa comunale. Decorsi otto giorni dal deposito, il procedimento di notificazione si considera perfezionato,
- in materia di IVA, la notificazione avviene tramite raccomandata con avviso di ricevimento.

Dal momento dell'avvenuta notifica iniziano a decorrere i giorni (ossia dalla data in cui riceve l'invito a comparire, dal ricevimento del questionario o dall'invito a trasmettere i documenti) fissati dall'Ufficio che trasmette gli inviti, per l'adempimento delle richieste. Termine che comunque non deve essere inferiore a quindici giorni, ma può essere prevista una proroga qualora per il contribuente risulti difficile reperire i documenti per cause a lui non imputabili.

Cosa succede se, il soggetto chiamato a rispondere ai questionari o a presentarsi presso gli Uffici o ad esibire documenti ed atti, risulta inadempiente?

Prima del 1999 l'eventuale omissione di risposte ai questionari o di esibizione di documenti aveva come conseguenza l'assegnazione di una sanzione pecuniaria. Con la Legge n. 28 del 18 febbraio 1999 sono state imposte delle modifiche all'articolo 32 del D.P.R. n. 600/1973, per cui ora è stato stabilito che i documenti, libri, dati e notizie

---

<sup>108</sup> Marcheselli A., *Il "giusto procedimento" tributario*, pag. 397 e seguenti. Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, pag. 55-56.

<sup>109</sup> Mentre l'articolo 51 del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede il semplice invio di una lettera raccomandata.

richiesti dall'Ufficio ma non esibiti non si possono considerare come prova a favore del contribuente ai fini dell'accertamento.

Tale soggetto sarà punito con sanzioni amministrative anche nel caso di ritardo nelle risposte ai questionari e, nel caso di dichiarazione fraudolenta o infedele, omessa dichiarazione, esibizione di documenti falsi, distruzione di scritture contabili, emissione di fatture per operazioni non esistenti ecc, saranno previste anche delle sanzioni penali<sup>110</sup>.

### **1.6.2. La collaborazione con altri organi per lo scambio di informazioni**

Infine, la Legge attribuisce all'Amministrazione Finanziaria dei poteri di indagine anche nei confronti di terze persone rispetto al rapporto tra contribuente e Fisco, con la finalità di reperire notizie ed elementi utili per l'accertamento e per frenare le violazioni tributarie. Si tratta dei "controlli bancari" esercitabili non solo presso gli istituti di credito, ma anche presso le poste, gli intermediari finanziari, le società ed enti di assicurazione ecc.

Tale circostanza è specificata dall'articolo 32 del D.P.R. n. 600 del 1973, il quale al numero 6-bis stabilisce che può essere richiesto a coloro che sono sottoposti ad accertamento, ispezione e verifica di rilasciare un'attestazione contenente il numero, la natura e i dati relativi ai rapporti instaurati con le banche, gli intermediari finanziari, le società Poste italiane Spa ecc., ma deve preventivamente sussistere un'*autorizzazione* del Direttore centrale dell'accertamento o del Direttore generale dell'Agenzia delle Entrate, o dell'Ufficiale della Guardia di Finanza con mansioni di Comandante regionale. Inoltre, al numero 7 del medesimo articolo viene disposto che è possibile chiedere alle banche, alle società ed enti di assicurazione, alle società di Poste italiane Spa ecc. notizie, dati e documenti riferiti ai rapporti instaurati od operazioni effettuate con il loro clienti, ma anche in questo caso deve essere rilasciata medesima autorizzazione.

Ci sono poi delle norme che regolano le collaborazioni tra istituzioni. L'articolo 44 del D.P.R. n. 600 del 1973 disciplina la *partecipazione dei Comuni all'accertamento*, in quanto gli Uffici possono richiedere delle informazioni al Comune presso il quale il contribuente

---

<sup>110</sup> D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011 convertito in Legge n. 214 del 22 dicembre 2011.

Digregorio Natoli S., *Effetti per Uffici e contribuenti delle mancate risposte alle richieste e ai questionari del Fisco*, in Il Fisco 2014/7. Marcheselli A., *Il "giusto procedimento" tributario*, pag. 402-403.

ha il domicilio. L’Agenzia delle Entrate mette a servizio dei Comuni le dichiarazioni presentate dai contribuenti in modo tale che il Comune possa far emergere delle integrazioni degli elementi presenti in dichiarazione fornendo un’adeguata documentazione volta ad attestare elementi e fatti rilevanti. Il Comune può anche segnalare fatti, dati ed elementi nel caso in cui la dichiarazione sia stata omessa. Il Comune, in cui il contribuente ha il domicilio, ha sessanta giorni di tempo per indicare ogni circostanza utile per determinare il reddito complessivo<sup>111</sup>.

### **La collaborazione del contribuente**

Il Legislatore riconosce diritti e garanzie in capo al contribuente che subisce l’intromissione dei verificatori presso la sua sede. Gli organi ispettivi trovano fondamentale una *collaborazione* con il soggetto sottoposto a verifica durante tale attività, con la finalità di svolgere l’ispezione in modo più efficiente possibile, limitando il rischio di errori e riducendo così la durata di tale attività. Tale principio è sancito dal comma 1 dell’articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>112</sup> come un diritto e non come un dovere, ma verranno “sanzionati” i comportamenti non collaborativi del contribuente<sup>113</sup>.

Infatti, il 5° comma dell’articolo 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede che, al momento dell’accesso, il contribuente è tenuto a presentare tutti i libri, registri, documenti e scritture contabili ai verificatori e l’eventuale rifiuto non può costituire prova a suo favore in sede amministrativa o contenziosa. Inoltre tale comma definisce il rifiuto anche qualora il contribuente dichiari di non possedere quei documenti, libri, scritture o li sottrae all’attività di ispezione. La Corte di Cassazione con la sentenza n. 45 del 25 febbraio 2000 ha ribadito che per rifiuto di esibire tali documenti non si deve intendere la semplice dichiarazione di non consegnarli in quel momento per mera negligenza, ma deve sussistere il dolo, ossia l’intenzione e la volontà di ostacolare l’ispezione<sup>114</sup>.

Altro caso di comportamento non collaborativo e penalizzato è dimostrato dall’articolo 32 al 4° comma del D.P.R. n. 600 del 1973 in cui stabilisce che i libri, registri e documenti

---

<sup>111</sup> Marcheselli A., *Il “giusto procedimento” tributario*, pag. 446-447. Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, pag. 61-62.

<sup>112</sup> *“I rapporti tra contribuente e Amministrazione Finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”.*

<sup>113</sup> Piantavigna P., *Il diritto del contribuente a non collaborare all’attività accertativa*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* 2013/4, pag. 81 e seguenti.

<sup>114</sup> L’articolo 9 del D. Lgs. n. 471 del 1997 stabilisce che la mancata esibizione di registri, libri, documenti comporta l’irrogazione di una sanzione amministrativa qualora risulta con certezza l’esistenza di tale materiale.

non forniti e i dati e le notizie non trasmesse in risposta alla richiesta di invito da parte dell'ufficio, non possono formare prova a favore del soggetto inadempiente in sede amministrativa e contenziosa.

Si tratta di “*sanzioni improprie*” volte ad incentivare la collaborazione tra Fisco e contribuente durante gli accessi<sup>115</sup>.

Occorre precisare che il Legislatore impone ai contribuenti di non impedire né ostacolare l'accesso e le attività di ispezione agli operatori dell'Amministrazione Finanziaria. In caso contrario, il contribuente può essere responsabile anche dal punto di vista penale (articolo 336 e 337 del codice penale).

La collaborazione non è rivolta solo al contribuente, in quanto tale principio impone anche all'Amministrazione Finanziaria di compiere la sua attività istruttoria nel rispetto dei principi di efficienza, imparzialità e buon andamento.<sup>116</sup>

### **1.6.3. I poteri di accesso, ispezione e verifica**

Come illustrato precedentemente, l'articolo 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 elenca i poteri spettanti all'Amministrazione Finanziaria, tra i quali è previsto il potere, per i militari della Guardia di Finanza ed ai funzionari dell'Ufficio, di esercitare l'indagine così detta “*accessi, ispezioni e poteri*”. Tale attività è disciplinata dall'articolo 33 del D.P.R. n. 600 del 1973 che rinvia all'articolo 52 del D.P.R. n. 633 del 1972<sup>117</sup> e consente ai verificatori di procedere direttamente all'acquisizione di elementi utili inerenti al contribuente oggetto di indagine.

L'*accesso* è una fase molto particolare che consiste nell'ingresso e nella permanenza degli organi verificatori (militari della Guardia di Finanza e impiegati dell'Amministrazione Finanziaria) presso un determinato luogo, anche contro la volontà del soggetto da controllare<sup>118</sup>, comportando un'interruzione inaspettata della propria

---

<sup>115</sup> Piantavigna P., *Il diritto del contribuente a non collaborare all'attività accertativa*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze 2013/4, pag. 81 e seguenti.

<sup>116</sup> Colli Vignarelli A., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione Finanziaria*, in Diritto e pratica tributaria 2005/3, pag. 505. Capolupo S., *Le ispezioni tributarie*.

<sup>117</sup> Fedele A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, pag. 301. Marchese S., *Attività istruttorie dell'Amministrazione Finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in Diritto e pratica tributaria 2013/3. Viotto A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria*, pag. 185.

<sup>118</sup> La Cassazione, con la sentenza n. 19689 del 1° ottobre 2004, ha ribadito che l'omessa opposizione da parte del soggetto indagato non corrisponde al consenso all'accesso, in quanto il consenso o dissenso espresso dal contribuente è sprovvisto di rilievo giuridico in quanto non è imposto da nessuna norma di Legge.

attività<sup>119</sup>. Può trattarsi di locali lavorativi (locali destinati all'esercizio di attività agricole, commerciali, artistiche professionali, ma anche quelli utilizzati da enti non commerciali), locali abitativi o locali che siano promiscuamente destinati all'esercizio di attività lavorativa ed abitazione.

L'ingresso, con le conseguenti attività ispettive, può avvenire anche senza la presenza fisica del contribuente interessato al controllo, in quanto è sufficiente la semplice presenza di soci o familiari al momento dell'inizio della verifica. In quest'ultima circostanza sarà doveroso, per le persone presenti in tale occasione, informare l'interessato. E' prevista, però, un'eccezione nel caso in cui il locale sia destinato all'esercizio di arti o professioni: l'ispezione potrà essere svolta solo se è presente il titolare dello studio o un suo delegato, questo per il rispetto del cosiddetto segreto professionale<sup>120</sup>.

E' evidente che l'accesso costituisce un'intrusione della sfera privata del contribuente, potendo incidere sui diritti costituzionalmente garantiti<sup>121</sup>. Pertanto, l'ordinamento tributario prevede come prima limitazione la sussistenza di un apposito atto necessario per procedere con l'attività ispettiva: l'*autorizzazione*<sup>122</sup>.

---

Cimino F., *Il potere di accesso dell'Amministrazione Finanziaria presso il contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria* 2008/2, pag. 402.

<sup>119</sup> Cimino F., *L'esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria* 2007/6, pag. 1029-1031. Giovanardi A., *Gli accessi*, in *Diritto e pratica tributaria* 2004/6, pag. 1338.

<sup>120</sup> Cimino F., *Il potere di accesso dell'Amministrazione Finanziaria presso il contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria* 2008/2, pag. 396. Cimino F., *L'esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria* 2007/6, pag. 1036.

<sup>121</sup> Libertà personale (articolo 13 della Costituzione), libertà domiciliare (articolo 14 della Costituzione), libertà e segretezza della corrispondenza e di ogni altra forma di comunicazione (articolo 15 della Costituzione).

Fedele A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, pag. 301.

<sup>122</sup> Articolo 52 del D.P.R. n. 633 del 1972:

- 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 rilasciata dal capo dell'Ufficio da cui dipendono,
- per accedere nei locali che siano adibiti anche ad abitazione (locali destinati all'uso promiscuo di attività lavorativa ed abitazione): è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica,
- per l'accesso in locali diversi da quelli indicati nei due punti precedenti: è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica (ma soltanto in caso di gravi indizi di violazione delle norme tributarie), allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni,
- per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale: è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina.

Fedele A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, pag. 302.

Per raccogliere prove riguardanti l'evasione di imposte sui redditi, imposta di registro, imposta sul valore aggiunto, i titolari del potere di accesso sono i militari della Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate. In materia di imposte doganali, invece, interviene l'Agenzia delle Dogane<sup>123</sup>.

Al momento dell'accesso gli organi addetti alla verifica devono rispettare le seguenti procedure:

- consegnare al contribuente da ispezionare la propria tessere identificativa e la copia dell'ordine di accesso (l'autorizzazione),
- evidenziare l'oggetto della verifica e le ragioni che la giustificano,
- informare il soggetto dei diritti ed obblighi riconosciuti dalle normative tributarie (le garanzie sono diverse a secondo del luogo da ispezionare, i contribuenti possono rivolgersi al Garante qualora ritengono necessario),
- invitare il contribuente ad esibire tutto il materiale relativo all'oggetto di verifica,
- indicare i tempi entro i quali si svolgerà la verifica, salvo proroghe motivate,
- suggeriscono al contribuente di assistere tutte le operazioni che andranno a compiere o di farsi assistere da un soggetto abilitato,
- informare il contribuente che, dopo la consegna del processo verbale di constatazione, avrà sessanta giorni di tempo per manifestare le proprie osservazioni prima che sia emesso l'avviso di accertamento (atto impositivo)<sup>124</sup>.

Nello svolgimento dell'attività istruttoria è necessario contemperare le esigenze del controllo fiscale con i diritti e le garanzie di chi subisce l'esercizio del potere.

Nel 2000, con l'entrata dello Statuto dei diritti del contribuente – Legge n. 212 del 27 luglio 2000, con particolare riferimento all'articolo 12 – non sono stati limitati gli strumenti di indagine, ma sono state assicurate delle regole di condotta cui i titolari dei poteri di accesso devono osservare, pur garantendo un'efficace ed efficiente indagine tributaria. Il soggetto sottoposto al controllo ha diritto all'informazione, all'assistenza professionale, a proporre osservazioni e rilievi; inoltre, sono previste le modalità per l'esecuzione degli accessi, i termini massimi di permanenza dei verificatori. Oggetto di

---

<sup>123</sup> Giovanardi A., *Gli accessi*, in *Diritto e pratica tributaria* 2004/6, pag. 1343-1344.

<sup>124</sup> Bargagli M., *Verifiche fiscali e statuto dei diritti del contribuente*, in *Amministrazione & Finanza* 2014/10, pag. 60. Iorio A., *Ipotesi di nullità per mancata o errata autorizzazione all'accesso per le verifiche fiscali*, in *Il Fisco* 2014/14, pag. 1327-1328.

indagine sono tutti i documenti, libri e scritture, ma anche cose o altri elementi utili presenti nei locali<sup>125</sup>.

Una volta effettuato l'accesso, l'Amministrazione Finanziaria procede con l'*ispezione*. E' una fase dell'attività istruttoria più tecnica, in quanto consiste nell'esaminare tutta la documentazione contabile presente nel luogo. Può riguardare tutti i libri, le scritture contabili, i registri e gli altri documenti presenti in quel momento nel locale di verifica. I verificatori possono ispezionare anche i libri contabili che, per legge, il soggetto sottoposto a verifica non è obbligato a tenere e conservare.

La *verifica*, invece, consiste nell'accertarsi se esiste una corretta corrispondenza tra la contabilità ed il controllo attinente agli impianti, alle merci ed al personale per la corretta determinazione del reddito imponibile<sup>126</sup>.

Nel caso in cui il soggetto sottoposto ad ispezione si rifiuti di consegnare i documenti richiesti o dichiarare di non possedere determinati documenti o libri contabili, non potranno più essere presi in considerazione. Si suppone che lo scopo sia quello di impedire agli organi preposti all'attività di verifica di proseguire con l'ispezione documentale. Situazione diversa, invece, è il caso in cui il rifiuto derivi da eventi di forza maggiore o caso fortuito. Il contribuente sarà giustificato nel caso in cui viene accertato che non esisteva il rifiuto di esibire la documentazione, ma era dovuto da cause a lui non imputabili.

I verificatori, però, non possono domandare al soggetto sottoposto a controllo libri, informazioni o altri documenti di cui l'Amministrazione Finanziaria ha già la disponibilità (ad esempio può aver preso possesso di determinati documenti in accesso precedente)<sup>127</sup>.

Qualora i titolari dei poteri istruttori lo ritengano necessario, possono procedere con l'apertura di borse, armadi, casseforti, ispezione dei PC ecc. Nel caso in cui si verifichi un'opposizione da parte del soggetto indagato ad aprire gli oggetti personali, i

---

<sup>125</sup> Fedele A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, pag. 303.

<sup>126</sup> Qualora un soggetto esibisca documenti falsi o altre infedeltà, con lo scopo di ingannare i verificatori e quindi evadere le imposte, le conseguenze sono dal punto di vista penale (ad esempio reclusione). Diverso è il concetto di "non collaborazione" tale per cui si avranno solo sanzioni amministrative. Capolupo M., *Potere di accesso e tutela del domicilio del contribuente*, in *Rassegna Tributaria* 2003/6, pag. 2108-2109. Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 315-316. Terracina D., *Il sabotaggio dei controlli fiscali: un reato verso l'Amministrazione pubblica*, in *Dialoghi Tributari* 2012/2, pag. 231.

<sup>127</sup> Marcheselli A., *Limiti agli accessi, mancata collaborazione del contribuente nell'istruttoria e preclusione alla prova nel processo tributario*, in *GT* 2014/3, pag. 195. Menti F., *L'omessa esibizione di documenti in sede di accesso e l'inutilizzabilità a favore del contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria* 2010/5, pag. 1043. Santamaria B., *Diritto tributario – parte generale*, pag. 141-142.

verificatori potranno agire con la forza. Per procedere con tale operazione è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, che può essere rilasciata anche qualora non ricorrano gravi indizi di evasione<sup>128</sup>.

Il comma 7 del citato articolo 52 fa riferimento al potere di *sequestro*. Esso è limitato solo ai documenti e alle scritture nel caso in cui non sia possibile riprodurle o farne constatare il contenuto nel verbale, ovvero per mancata sottoscrizione del contenuto del verbale. Il sequestro, però, non può mai riguardare i registri e i libri. In quest'ultima situazione gli addetti potranno estrarre copie, apporre la propria firma o sigla nelle parti a loro interessate ed attuare delle prevenzioni atte ad ostacolare ed impedire la sottrazione o manipolazione di detti registri e libri<sup>129</sup>.

Al fine di portare a compimento in modo efficace ed efficiente le ispezioni e le verifiche nel corso dell'accesso, i verificatori non sono obbligati a valersi solo del materiale e delle informazioni messi a disposizione, volontariamente o dietro richiesta, dal contribuente, ma possono proseguire da soli operando delle *ricerche*. Questa attività di ricerca è diretta a riscontrare documenti o altro materiale sui quali si possono nascondere delle prove di evasione<sup>130</sup>.

I poteri di *accesso, ispezione e verifica* possono essere anche svolti dagli agenti della riscossione come disposto dall'articolo 35 del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006 al comma 25-bis<sup>131</sup>.

---

<sup>128</sup> Se non c'è opposizione da parte del contribuente, i verificatori possono procedere anche senza l'autorizzazione. In ogni caso deve essere redatto un verbale spiegando come si sono svolte tutte le attività. Iorio A., *Tutela del contribuente nelle ispezioni documentali e possibili effetti delle violazioni*, in *Il Fisco* 2014/26, pag. 2535.

Articolo 52 comma 3 del D.P.R. n. 633 del 1972: "è 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, mobili, casseforti ecc.". La norma precisa che tali poteri si possono esercitare solo durante l'accesso, pertanto si può ritenere che la perquisizione personale non sia consentita al di fuori dei locali oggetto di accesso (o, meglio, può avvenire secondo quanto stabilito dal codice di procedura penale).

Viotto A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria*, pag. 190.

<sup>129</sup> Cimino F., *Il potere di accesso dell'Amministrazione Finanziaria presso il contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria* 2008/2, pag. 405. Viotto A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria*, pag. 197.

<sup>130</sup> Cimino F., *L'esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria* 2007/6, pag. 1033. Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 316. Iorio A., *Tutela del contribuente nelle ispezioni documentali e possibili effetti delle violazioni*, in *Il Fisco* 2014/26, pag. 2534.

<sup>131</sup> "in caso di morosità nel pagamento di importi da riscuotere mediante ruolo complessivamente superiori a venticinquemila euro, gli agenti della riscossione, possono esercitare la facoltà ed i poteri previsti dagli articoli 33 del D.P.R. n. 600/1973 e 52 del D.P.R. n. 633/1972.

Amatucci F., *Principi e nozioni di diritto tributario*.

Tutte le azioni compiute, le richieste poste al contribuente e le risposte ottenute dalle interrogazioni nel corso dell'attività istruttoria devono confluire in un verbale giornaliero denominato *processo verbale di verifica*. Al termine di tutte le operazioni compiute, i documenti raccolti e i ragionamenti vanno sintetizzati in un *processo verbale di constatazione* contenente il giudizio finale dei militari della Guardia di Finanza e degli impiegati dell'Agenzia delle Entrate<sup>132</sup>.

#### **1.6.4. Il processo verbale di verifica ed il processo verbale di constatazione**

Dall'inizio alla fine della verifica devono essere descritte e documentate, in ordine cronologico, tutte le operazioni compiute dai verificatori, sia esse abbiano esito positivo che negativo, in un apposito documento, denominato *processo verbale di verifica*. Nel PVV, inoltre, vengono riportate le domande poste al contribuente con le relative risposte ottenute.

L'attività svolta dai titolari dei poteri istruttori presso la sede del contribuente si conclude con la stesura di un altro verbale, denominato *processo verbale di constatazione*<sup>133</sup>. Il PVC è un documento finale (un atto conclusivo dell'attività ispettiva) che riepiloga tutte le azioni compiute, il materiale raccolto ed il risultato dell'indagine condotta. Infine, nel processo verbale di constatazione viene espresso il giudizio da parte dei militari della Guardia di Finanza e degli impiegati dell'Agenzia delle Entrate circa la natura delle violazioni rilevate e l'entità delle sanzioni applicabili.

Entrambi i verbali devono essere sottoscritti da chi li ha redatti, ma anche dal contribuente o dal suo rappresentante. Nel caso in cui questi ultimi si rifiutino di sottoscriverli, deve esserne indicato il motivo nei predetti documenti.

I verbali, in quanto redatti da pubblici ufficiali nell'esercizio delle proprie funzioni, si considerano *atti pubblici*. Pertanto, ai sensi dell'articolo 2700 del codice civile, il PVV ed il PVC *fanno piena prova fino a querela di falso della loro provenienza dal pubblico ufficiale che li ha formati, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il*

---

<sup>132</sup> Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 316. Fedele A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, pag. 303.

<sup>133</sup> Articolo 52 comma 6 del 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.*

*pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti. Si considerano provati, sino a querela di falso, comportamenti, fatti rilevanti e dichiarazioni rese, ma per queste ultime deve intendersi provato solo il fatto storico della dichiarazione, non anche la veridicità del suo contenuto, ovvero la fondatezza del giudizio espresso (che comunque non potrebbe essere provata, ma dimostrata)*<sup>134</sup>.

Il contribuente ha diritto di avere una copia del verbale di chiusura (articolo 52 comma 6 del D.P.R. n. 633 del 1972), in quanto egli ha la possibilità di comunicare eventuali osservazioni e richieste all'Ufficio impositore, entro sessanta giorni dal rilascio della copia del predetto verbale, (articolo 12 comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>135</sup>). Pertanto, l'avviso di accertamento non potrà essere emesso prima dello scadere del termine fissato dallo Statuto, salvo particolari casi di urgenza<sup>136</sup>.

Una volta emessi e notificati al contribuente, i verbali vengono trasmessi all'Amministrazione Finanziaria, la quale esamina il contenuto ed opera una valutazione critica e può condividere o meno le conclusioni dei verificatori. Qualora l'Amministrazione Finanziaria sia in accordo con il risultato dei processi verbali, emetterà un *avviso di accertamento*<sup>137</sup>.

---

<sup>134</sup> I processi verbali sono costituiti da una parte cosiddetta narrativa in cui vengono descritte le operazioni compiute dai funzionari ed impiegati dell'attività istruttoria, le domande rivolte al contribuente con le risposte ottenute e da una parte cosiddetta valutativa in cui vengono elaborate le notizie raccolte, vengono formulati ragionamenti e giudizi. Tuttavia, l'articolo 2700 del codice civile è appannaggio esclusivo della parte descrittiva e non anche alla parte valutativa. Questo perché l'atto pubblico è destinato a fare piena prova degli atti compiuti o degli eventi svoltisi in presenza del pubblico ufficiale, mentre i ragionamenti rimangono delle mere espressioni delle opinioni personali dei verificatori.

Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 317. Fedele A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, pag. 303.

<sup>135</sup> "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.

La mancata redazione del PVC comporta l'impossibilità per i soggetti sottoposti a verifica di esercitare il diritto di difesa riconosciuto e garantito dalla Legge n. 212 del 2000. Pertanto la redazione del verbale di chiusura è strumentale al diritto di difesa del contribuente.

Per l'omessa redazione del PVC cft. capitolo secondo.

<sup>136</sup> Fedele A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, pag. 304.

<sup>137</sup> Amatucci F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, pag. 212.

## **CAPITOLO SECONDO**

# **LE GARANZIE PREVISTE A TUTELA DEL CONTRIBUENTE NEL CORSO DELL'ATTIVITA' DI VERIFICA FISCALE IN CASO DI ACCESSO, ISPEZIONE E VERIFICA**

### **2.1. Garanzie previste dalla Costituzione a tutela del contribuente**

L'attuale ordinamento è caratterizzato da tutta una serie di obblighi che ciascun soggetto è tenuto ad osservare, tra cui il più importante, dal punto di vista tributario, è la determinazione delle imposte ed il successivo versamento delle stesse. L'esempio più classico è la richiesta annuale ai contribuenti di presentare la dichiarazione dei redditi con il calcolo dell'imposta da liquidare ed è la situazione in cui ciascun soggetto rivela al Fisco la sua posizione reddituale. Per altri può essere anche richiesto di redigere e presentare delle scritture contabili per la determinazione della base imponibile.

L'Amministrazione Finanziaria interviene solo in una fase successiva rispetto agli adempimenti eseguiti dal contribuente. Essa, infatti, ha il compito di controllare l'esattezza delle operazioni compiute dai soggetti, in quanto la finalità della riscossione delle imposte consiste nel sostenere le spese pubbliche. Quindi, tale organo, si accerta se il contribuente ha adempiuto ai suoi obblighi e se ha rispettato quanto disposto dalle Leggi tributarie. Qualora l'Amministrazione Finanziaria riscontri delle infedeltà o delle omissioni procede alla rettifica o alla determinazione dell'imposta dovuta<sup>138</sup>.

Come anticipato nel capitolo primo, la scelta di quali poteri istruttori adottare sta nella discrezionalità dell'Amministrazione Finanziaria, ossia essa valuterà caso per caso la

---

<sup>138</sup> L'attività istruttoria ha proprio l'obiettivo di prevenire l'evasione da parte del contribuente.

metodologia ispettiva più idonea da seguire per svolgere efficacemente l'attività di verifica. Pertanto sarà necessario analizzare le garanzie riconosciute a ciascun contribuente qualora i controlli tributari diventano più intrusi, invadendo così la sfera personale del soggetto passivo. Il riferimento è al caso di accesso, ispezione e verifica presso la sede del contribuente, con lo scopo di procurarsi informazioni, documenti o altri elementi utili per ricreare la situazione contributiva del soggetto indagato.

Per evitare che i diritti riconosciuti a ciascun individuo siano lesi, il capitolo secondo si focalizzerà sulle garanzie previste dal nostro ordinamento a tutela dei contribuenti durante l'attività di accesso, ispezione e verifica.

La Costituzione, in particolare l'articolo 2<sup>139</sup>, afferma che ad ogni soggetto sono riconosciuti e vengono garantiti dei diritti inviolabili, ma, dall'altro lato, sono tenuti all'adempimento di tutti gli obblighi inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale. Infatti, annualmente, ciascun soggetto passivo è tenuto a determinare la base imponibile in relazione al presupposto realizzato, applicare la rispettiva aliquota calcolando così l'imposta da versare all'Erario.

Il versamento dell'imposta corrisponde ad un'esigenza pubblica che è propria del diritto tributario. Infatti, l'articolo 53 della Costituzione dispone che *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"*.

Nell'ambito dell'attività istruttoria dell'Amministrazione Finanziaria (con particolare riguardo agli accessi, ispezioni e verifiche), i principali diritti che possono correre il rischio di essere compromessi dall'applicazione dei loro poteri incisivi sono i seguenti:

- la libertà personale (articolo 13 della Costituzione),
- l'inviolabilità del domicilio (articolo 14 della Costituzione),
- la libertà e la segretezza della corrispondenza (articolo 15 della Costituzione)<sup>140</sup>.

Quindi abbiamo i soggetti attivi che hanno l'esigenza di tutelare gli interessi erariali per sostenere le spese pubbliche, in quanto la finalità è quella di far pervenire le somme dovute nelle casse dello Stato, il quale si avvale di tali entrate per sostenere le proprie esigenze di bilancio. Per tale ragione l'Amministrazione Finanziaria ha il compito di

---

<sup>139</sup> L'articolo 2 della Costituzione recita: *"La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali, ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà, economica e sociale"*.

<sup>140</sup> Viotto A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria*, pag. 41.

svolgere tutta una serie di controlli diretti ad individuare i comportamenti scorretti dei soggetti passivi, ma è tenuta al rispetto delle libertà riconosciute a ciascun individuo<sup>141</sup>.

L'articolo 13 della Costituzione<sup>142</sup> (libertà personale) è diretto a tutelare l'intimità e quindi la riservatezza della persona umana<sup>143</sup>. Tuttavia esistono delle circostanze in cui tale libertà incontra delle restrizioni: il secondo comma del citato articolo elenca in modo specifico che le limitazioni (cosiddette "ordinarie"). Le limitazioni sono ammesse solo *nei casi e nelle modalità previste espressamente dalla legge* e devono essere anticipate da un *atto motivato dell'Autorità giudiziaria*.

Inoltre, il terzo comma dell'articolo 13 in questione afferma che l'autorità di pubblica sicurezza può *adottare provvedimenti provvisori solo nei casi in cui riscontri urgenza o necessità di intervenire* (cosiddette limitazioni "straordinarie"), *indicati tassativamente dalla Legge*. In questo caso la comunicazione deve avvenire *entro quarantotto ore all'autorità giudiziaria*, in caso contrario saranno privi di effetti<sup>144</sup>.

L'articolo 14 della Costituzione<sup>145</sup>, riconosce la *libertà di domicilio*. Con essa si fa riferimento sia al luogo in cui il soggetto soggiorna e dimora nella sua abitazione privata, sia agli ambienti in cui esercita un'attività aziendale. Il pericolo può emergere nei casi in cui i titolari dei poteri istruttori accedono in tali luoghi con le successive fasi di ispezione e verifica di tutti i documenti ed atti che ritengono utili per constatare l'eventuale inesattezza degli adempimenti.

Il secondo comma del predetto articolo precisa che eventuali limitazioni alla libertà di domicilio sono consentite solo *in alcuni casi e nelle modalità stabilite dalla legge* e alla base devono sempre sussistere delle *garanzie* previste per la tutela della libertà

---

<sup>141</sup> In quanto tali libertà non sono assolute, ma possono subire delle interferenze da parte dell'autorità giudiziaria.

<sup>142</sup> *"La libertà personale è inviolabile. Non è ammessa alcuna forma di ispezione e perquisizione personale o altra restrizione della libertà personale, se non per atto motivato dell'autorità giudiziaria e nei soli casi e modi previsti dalla legge. In casi eccezionali di necessità ed urgenza, indicati tassativamente dalla legge, l'autorità di pubblica sicurezza può adottare provvedimenti provvisori, che devono essere comunicati entro quarantotto ore all'autorità giudiziaria e, se questa non li convalida nelle successive quarantotto ore, si intendono revocati e restano privi di ogni effetto. E' punita ogni violenza fisica e morale sulle persone comunque sottoposte a restrizioni di libertà"*.

<sup>143</sup> Viotto A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria*, pag. 52.

Parte della dottrina ricomprende nella libertà personale (articolo 13 Cost.) anche la dimensione psicologica, morale di un individuo.

<sup>144</sup> Viotto A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria*, pag. 87-88.

<sup>145</sup> *"Il domicilio è inviolabile. Non vi possono eseguire ispezioni o perquisizioni o sequestri, se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale. Gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali"*.

personale. Inoltre, nel caso di accertamenti e ispezioni per motivi economici e fiscali o per ragioni di sanità si fa riferimento alle leggi speciali<sup>146</sup>.

Infine, l'articolo 15 della Costituzione<sup>147</sup> sancisce *la libertà e la riservatezza della corrispondenza o altre forme di comunicazione*. Si tratta dei casi in cui si vuole rivolgere una comunicazione in modo segreto ad una determinata persona oppure lasciare escluse terze persone dal contenuto del messaggio. Anche in questa circostanza si possono incontrare delle restrizioni, ma possono effettuarsi solo rispettando le garanzie stabilite dalla Legge e con un atto motivato da parte dell'autorità giudiziaria<sup>148</sup>.

Il principio di "riserva di legge" sancito dall'articolo 23 della Costituzione, prevede che l'eventuale riduzione dei diritti fondamentali costituzionalmente riconosciuti è ammessa solo in determinati casi specifici e nei modi stabili dalla Legge. Infatti, in tutti e tre i casi (articolo 13, 14 e 15 della Costituzione) le limitazioni sono ammesse solo se alla base è presente un atto motivato dall'Autorità Giudiziaria<sup>149</sup>.

## **2.2. La Legge n. 212/2000 – Lo Statuto dei diritti del contribuente**

Gli anni '70 sono stati oggetto di grandi riforme in materia tributaria, le quali delineano l'attuale organizzazione del sistema tributario: si tratta del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 attinente alla imposta sul valore aggiunto e del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 riguardante l'accertamento sulle imposte dei redditi.

Successivamente sono stati emanati ulteriori provvedimenti con la finalità di estendere i poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria in modo da ridurre sempre più l'evasione fiscale. Tra le riforme più importanti troviamo la Legge n. 413 del 30 dicembre 1991 in materia di segreto bancario, la Legge n. 549 del 28 dicembre 1995 e la Legge n. 449 del 27 dicembre 1997 che hanno aggiunto dei commi all'articolo 32 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Quindi in materia tributaria si fa riferimento a diverse Leggi, e per tale motivo è sempre stata sentita un'esigenza di codificazione di dette norme per creare un ordinamento

---

<sup>146</sup> Viotto A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria*, pag. 88.

<sup>147</sup> "La libertà e la segretezza della corrispondenza e di ogni altra forma di comunicazione sono inviolabili. La loro limitazione può avvenire soltanto per atto motivato dell'autorità giudiziaria con le garanzie stabilite dalla legge".

<sup>148</sup> Viotto A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria*, pag. 88.

<sup>149</sup> Capolupo S., *Le ispezioni tributarie*. Zizzo G., *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, in *Corriere Tributario* 2009/44, pag. 3566.

fiscale caratterizzato da stabilità, certezza e semplicità<sup>150</sup>. Per tale motivo, nel 1991, il Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro (CNEL) propose una *Carta dei diritti del contribuente*. Successivamente, nel 1992, la "carta" fu presentata al Senato sotto forma di disegno di Legge Costituzionale. Nel 1996 fu creato un nuovo disegno di Legge ordinaria chiamato *Statuto dei diritti del contribuente* con la finalità di assicurare una disciplina affidabile con dei principi (come semplicità, irretroattività) duraturi nel tempo e fu definitivamente emanato nel 2000 con la Legge n. 212<sup>151</sup>.

Lo Statuto dei diritti del contribuente – Legge n. 212 del 27 luglio 2000 – è composto da 21 articoli ed è considerato Legge ordinaria dello Stato. *Le disposizioni della predetta Legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da Leggi speciali* (articolo 1 dello Statuto)<sup>152</sup>.

Con l'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente si è cercato di creare un rapporto tra Fisco e contribuente caratterizzato dalla fiducia, collaborazione, imparzialità e dalla non conflittualità. Infatti, con l'articolo 10 dello Statuto<sup>153</sup>, il Legislatore ha individuato i principi basilari per instaurare un buon rapporto tra Amministrazione e contribuente: collaborazione e buona fede<sup>154</sup>.

Con il termine *collaborazione* si intende, da un lato, l'impegno da parte del contribuente a tenere un determinato comportamento nella partecipazione al sostenimento delle spese pubbliche in proporzione alla propria capacità contributiva e, dall'altro lato, l'osservanza dei principi di efficienza, imparzialità e buon andamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria, in quanto essa ha il compito di tenere informati i soggetti di tutte le circolari e risoluzioni che ha emanato.

---

<sup>150</sup> Nei Paesi come Spagna, Germania, Stati Uniti era già presente un codice tributario unitario.

<sup>151</sup> Lo Statuto dei diritti del contribuente, entrato in vigore dopo lunghe discussioni ed incertezze, rappresenta un primo tentativo di codificazione tributaria. Giunti al decimo anno dalla sua entrata in vigore si può affermare che esso ha significativamente contribuito a creare un bilancio positivo tra Fisco e contribuente.

De Mita E., *Principi di diritto tributario*, pag. 57. Ferlazzo Natoli L., *Lo Statuto dei diritti del contribuente a dieci anni dalla sua approvazione: un bilancio positivo*, in Bollettino Tributario 2010/10, pag. 741-743.

<sup>152</sup> Lo Statuto, non essendo una Legge costituzionale, le sue disposizioni possono essere modificate o derogate solo espressamente. Pertanto, in caso di modifica o deroga non espressa prevale la disposizione dello Statuto. Capolupo S., *Le ispezioni tributarie*, pag. 132. De Mita E., *Principi di diritto tributario*, pag. 57. Glendi C., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in Corriere Tributario 2000/33, pag. 2416. Ingrao G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella recente giurisprudenza della Cassazione*, in Rassegna Tributaria 2005/4, pag. 1279. Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*.

<sup>153</sup> "I rapporti tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria sono improntati".

<sup>154</sup> Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, pag. 124-125.

Con riguardo alla *buona fede*, invece, si impone al contribuente e al Fisco di operare con lealtà e correttezza<sup>155</sup>.

L'articolo 12 del citato Statuto è dedicato ai diritti e alle garanzie del contribuente, in quanto il Legislatore si preoccupa di tutelarlo in modo tale che non venga lesa e non subisca delle limitazioni nello svolgimento delle sue attività. La disciplina in materia di accessi, ispezioni e verifiche è sancita dall'articolo 33 del D.P.R. n. 600 del 1973 che rinvia all'articolo 52 del D.P.R. n. 633 del 1972, mentre lo Statuto ed in particolare l'articolo 12 si focalizza sui rapporti tra Amministrazione Finanziaria in quanto caratterizzati da interessi contrapposti<sup>156</sup>.

L'articolo 12 della Legge 212/2000 è composto da sette commi, così riassunti:

- devono seguirsi particolari regole per gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali (primo comma), ad esempio tali attività devono svolgersi durante l'orario di lavoro,
- il contribuente ha diritto di essere sempre informato con riguardo alle ragioni del controllo (secondo comma),
- il contribuente può chiedere che i documenti vengano esaminati presso l'Ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste (terzo comma),
- il contribuente ha il diritto di formulare osservazioni e rilievi (quarto comma),
- devono osservarsi delle regole riguardo alla permanenza dei verificatori (quinto comma),
- ciascun individuo può far affidamento al Garante del Contribuente, la cui disciplina è contenuta interamente nell'articolo 13 dello Statuto,
- per mantenere viva la cooperazione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente è previsto il cosiddetto *contraddittorio anticipato* in cui il contribuente può rilevare delle osservazioni e formulare richieste che saranno poi valutate dagli uffici impositori<sup>157</sup>.

---

<sup>155</sup> L'Amministrazione Finanziaria non deve sfruttare l'occasione per trascinare il contribuente a commettere errori o approfittarne di quelli commessi, ma ha il compito di informare il soggetto dell'esistenza di tutte le norme con le eventuali riforme in materia tributaria ed eventualmente sostenerlo negli adempimenti. Capolupo S., *Le ispezioni tributarie*, pag. 143-144. Maggi R., *La funzione ermeneutica dello Statuto dei diritti del contribuente*, in Bollettino Tributario 2013/5, pag. 382-383. Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo*, in Diritto e pratica tributaria 2014/6, pag. 973.

<sup>156</sup> Ardito F., *Lo Statuto del contribuente: diritti e garanzie nel corso delle verifiche fiscali*, in Bollettino Tributario 2000/21, pag. 1545.

<sup>157</sup> Chiechi N., *I diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in Bollettino Tributario 2004/4, pag. 256. Salvini L., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in Rivista di diritto tributario 2000/1, pag. 39-41.

### 2.3. Le limitazioni ai poteri di accesso, ispezione e verifica

Come anticipato nel paragrafo precedente, l'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212 del 27 luglio 2000) ha posto le basi per un più corretto rapporto tra Amministrazione Finanziaria e soggetti passivi. La presente trattazione si focalizzerà soprattutto sull'articolo 12 dello Statuto, ossia *sui diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in quanto la predetta disciplina ha voluto rinforzare la condizione di tutti quei soggetti che vengono sottoposti alle verifiche fiscali, tutelandoli e assicurando loro le libertà riconosciute dalla Costituzione.

Analizzando il comma 1<sup>158</sup> del citato articolo possiamo già incontrare un primo limite nell'attività istruttoria. Per lo svolgimento di tali poteri, presso i locali ove si svolge l'attività del contribuente, devono sussistere *esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo*. Pertanto, vengono determinate delle regole di condotta, alle quali gli organi verificatori sono tenuti ad osservare. Le "esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo" sono state definite dalla Circolare del Comando generale della Guardia di Finanza n. 250400 del 17 agosto 2000 come:

- la necessità di accedere presso un determinato luogo per ricercare dati, informazioni e documenti contabili ed extracontabili,
- oppure perché determinati elementi si possono reperire solo presso il contribuente (come ad esempio la quantificazione delle giacenze di magazzino, valutare l'esistenza ed eventualmente il valore dei beni strumentali ecc.),
- oppure ci può essere il sospetto che il soggetto tenga una contabilità "parallela" (prove del "nero").

Ove tali circostanze non sussistano, gli addetti faranno uso degli altri poteri di attività istruttoria sanciti dagli articoli 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del D.P.R. n. 633 del 1972<sup>159</sup>.

---

<sup>158</sup> Il primo comma dell'articolo 12 dello Statuto recita: "*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*".

<sup>159</sup> Ardito F., *Lo Statuto del contribuente: diritti e garanzie nel corso delle verifiche fiscali*, in Bollettino Tributario 2000/21, pag. 1545-1546. Cimino F., *Il potere di accesso dell'Amministrazione Finanziaria presso il contribuente*, in Diritto e pratica tributaria 2008/2, pag. 403 e seguenti. Cimino F., *L'esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, in Diritto e pratica tributaria 2007/6, pag. 1050 e seguenti.

Infatti, per tutelare i diritti riconosciuti dalla costituzione (libertà di domicilio e libertà di iniziativa economica), in primis, i titolari dei poteri di indagine dovranno valersi di strumenti istruttori meno invasivi (come l'invio dei questionari, la richiesta di presentarsi personalmente presso gli Uffici ecc.), accedendo così nella sfera del contribuente solo nei casi in cui non si riesce a recuperare le informazioni o i documenti necessari per portare a termine l'attività di controllo<sup>160</sup>.

Una volta individuate ed accertate le esigenze effettive di indagine e controllo sul posto, altra regola importante che gli esecutori dell'attività di controllo devono rispettare è il momento in cui possono subentrare nei locali. I verificatori dovranno informarsi sugli orari di apertura e chiusura delle sedi a cui sono interessati in quanto gli accessi devono svolgersi durante *l'orario ordinario di esercizio delle attività* (ad esempio se l'attività si svolge nelle ore notturne, l'accesso dovrà svolgersi in tali orari). A tale disciplina è ammessa una deroga solo nei casi in cui si riscontrano circostanze eccezionali ed urgenti<sup>161</sup>. I fatti di urgenza devono essere adeguatamente motivati nell'autorizzazione, in modo tale che venga consentito di operare anche al di fuori degli ordinari orari di lavoro, oppure possono essere ricompresi nel verbale di verifica del primo giorno. Le motivazioni trascritte negli appositi atti possono costituire oggetto di valutazione davanti al giudice qualora gli venga assegnato l'incarico di constatare la sussistenza dell'urgenza e dell'eccezionalità.

Di conseguenza, si percepisce che tale disposizione abbia sostituito la precedente norma disciplinata dall'articolo 35 della Legge n. 4 del 1929, la quale prevedeva che i verificatori potessero accedere nei locali adibiti ad attività industriale o negli esercizi pubblici anche al di fuori dell'ordinario orario di lavoro (questo ora è ammesso solo in casi urgenti).

In ogni caso gli addetti ai poteri di verifica devono arrecare *il minor disagio possibile* dal momento in cui accedono presso le sedi dei contribuenti. L'articolo 12 al primo comma non specifica quali comportamenti adottare per garantire la minore turbativa possibile<sup>162</sup>. Con la Circolare n. 98000 del 15 marzo 2002 del Comando generale della

---

<sup>160</sup> Esempio: quando i verificatori sospettano che il soggetto da controllare abbia nascosto o distrutto la documentazione contabile o extracontabile.

<sup>161</sup> Esempio: c'è un interesse da parte dei verificatori di concludere l'attività di controllo in tempi ristretti perché possono sospettare che un eventuale ritardo possa compromettere la loro attività ispettiva. Per tale ragione la verifica può essere estesa anche al di fuori dell'ordinario orario di lavoro

<sup>162</sup> Anche se l'articolo 15 dello Statuto prevede un *codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche tributarie*, ma si tratta di una norma caduta "nel dimenticatoio" e mai attuata.

Guardia di Finanza sono state fissate delle linee guida in modo tale che i verificatori possano procedere nello svolgimento della loro attività rispettando la riservatezza dei contribuenti e creare un dialogo con i soggetti indagati, stabilendo che la loro presenza deve essere il meno traumatica possibile. A riguardo si possono fare i seguenti esempi:

- la presenza di un numero ridotto di verificatori presso il locale oggetto di indagine,
- la scelta dell'abito civile rispetto all'uniforme, al fine di non influenzare i rapporti tra il soggetto sottoposto a verifica ed il pubblico esterno.

Inoltre, in tali circostanze, il contribuente può chiedere che gli organi accertatori procedano con la loro attività ispettiva in locali diversi dalla sua sede (comma terzo dell'articolo 12 dello Statuto)<sup>163</sup>.

## **2.4. Le autorizzazioni per gli accessi**

L'articolo 33 del D.P.R. n. 600 del 1973, con rinvio all'articolo 52 del D.P.R. n. 633 del 1972, si preoccupa dei controlli sul posto e, come detto in precedenza (capitolo primo), l'accesso è definito come un'operazione "intrusiva" in quanto incide sulla riservatezza della sfera privata dei soggetti. Esso prevede l'ingresso e la permanenza degli addetti a tale attività in un determinato luogo, per constatare la presenza di fattori rilevanti, anche contro la volontà del soggetto passivo. Lo scopo è quello di analizzare e ricercare tutti quegli elementi utili per abbattere i fenomeni evasivi e fare in modo che vengano adempiuti gli obblighi tributari stabiliti dal nostro ordinamento.

Il Fisco può procedere con l'accesso in qualsiasi luogo, indipendentemente dal fatto se il soggetto da controllare è proprietario o meno del locale, ogni qualvolta riscontri delle esigenze. Proprio per il fatto che si tratta di un'attività molto delicata e dovendo rispettare le tutele previste per i contribuenti, l'esercizio del potere di accesso è subordinato alla presenza di un'autorizzazione. La norma stabilisce che gli organi dell'Amministrazione Finanziaria per procedere all'accesso presso i locali del contribuente devono sempre essere preventivamente muniti di un'*autorizzazione* contenente l'indicazione dello scopo del loro esercizio, l'individuazione dei soggetti e

---

<sup>163</sup> Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 582 e seguenti. Cimino F., *Il potere di accesso dell'Amministrazione Finanziaria presso il contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria* 2008/2, pag. 403 e seguenti. Viotto A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*.

locali da sottoporre a tale controllo. Da qui si deduce che l'autorizzazione ha carattere preventivo, ossia deve necessariamente sussistere prima dell'accesso, recettizio, ossia deve essere portata a conoscenza del destinatario<sup>164</sup> e ha la finalità di assicurare una maggiore protezione nei luoghi in cui si svolge la vita familiare<sup>165</sup>.

Una volta entrati presso il locale oggetto di indagine, i verificatori sono tenuti ad esibire il foglio di autorizzazione al contribuente insieme alle tessere di identificazione dei militari o funzionari che vi accedono, in conformità all'obbligo di buona fede. L'atto autorizzativo deve contenere lo *scopo* di tale accesso delineando i limiti entro i quali gli addetti al controllo svolgeranno la loro attività istruttoria e delle operazioni che sono diretti a compiere. La finalità è quella di garantire al contribuente il rispetto dei confini che l'ufficio si è posto specificando il periodo di imposta e la tipologia di tributo che andrà ad esaminare<sup>166</sup>.

Il Legislatore individua diversi tipi di autorizzazione in relazione alla tipologia dei locali in cui l'Amministrazione Finanziaria intende accedere ed ispezionare (l'articolo 52 del D.P.R. n. 633/1972 opera una distinzione tra i luoghi adibiti ad attività lavorativa, a abitazione o ad uso promiscuo), con la finalità di aumentare la tutela a mano a mano che l'ingresso si indirizza verso i locali caratterizzati da maggiore riservatezza<sup>167</sup>.

L'accesso presso i *locali destinati all'esercizio di attività commerciali e agricole* deve avvenire previa autorizzazione *del capo dell'Ufficio da cui dipendono* (ossia *del comandante di zona della Guardia di Finanza o del capo dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate*). L'autorizzazione deve indicare lo scopo dell'ingresso con la finalità di definire i confini di legittimità entro i quali può svolgersi l'attività istruttoria. L'accesso presso *gli studi artistici o professionali*, oltre alla medesima autorizzazione, è richiesta anche la *presenza del titolare dello studio o di un'altra persona delegata*, in quanto si rende necessario tutelare due aspetti particolari:

---

<sup>164</sup> In quanto il contribuente deve essere a conoscenza di tutte le informazioni, come sancito dall'articolo 12 comma 2° dello Statuto.

<sup>165</sup> Marchese S., *Attività istruttorie dell'Amministrazione Finanziaria e diritti fondamentali europei*, in *Diritto e pratica tributaria* 2013/3. Viotto A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria*, pag. 267-269.

<sup>166</sup> Buccico C., *Gli accessi nell'abitazione e negli studi professionali: la rilevanza delle autorizzazioni*, in *Rassegna Tributaria* 2006/5, pag. 1495 e seguenti. Cimino F., *Il potere di accesso dell'Amministrazione Finanziaria presso il contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria* 2008/2.

<sup>167</sup> Cimino F., *L'esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria* 2007/6, pag. 1038. Stufano S., *La rilevanza della oggettiva distinzione tra locali "commerciali" e locali "abitativi" ai fini della utilizzabilità delle prove acquisite*, in *GT* 2013/1, pag. 76.

- la natura dell'attività svolta dal soggetto,
- l'esigenza di salvaguardare la riservatezza di dati e notizie, presenti nello studio, riguardanti terzi soggetti<sup>168</sup>.

La norma fa riferimento alla sola "presenza" del titolare o delegato, per tale motivo non è necessaria la collaborazione con i titolari dei poteri istruttori nello svolgimento della loro attività.

Qualora non sia possibile procedere immediatamente con l'intervento per mancanza della presenza del titolare, emerge la necessità di assicurare che qualsiasi elemento non venga distrutto o trasferito, allungando il tempo di vigilanza anche al di fuori dell'orario di lavoro.

La Cassazione, con la sentenza n. 15209 del 29 novembre 2001<sup>169</sup>, ha stabilito che l'autorizzazione per l'accesso presso i locali dell'impresa deve essere trasmessa in forma scritta dall'autorità competente indicando le generalità degli incaricati ed i locali in cui si procederà con l'attività di indagine, in quanto la forma verbale è prevista solo in ipotesi eccezionali come nei casi di assoluta urgenza ad intervenire. La mancanza della forma scritta comporta l'inutilizzabilità degli atti e delle operazioni compiute<sup>170</sup>.

In ogni caso è richiesta l'*autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina* per esaminare i documenti o richiedere notizie protette dal segreto professionale. Infatti, il verificatore può ispezionare i fascicoli dei clienti solo con la finalità di capire se formano strumenti di prova dei rapporti finanziari instaurati tra il cliente ed il professionista, in caso contrario i titolari dei poteri di accesso invaderebbero la sfera di coloro che sono estranei al professionista coinvolto alla verifica.

Secondo una più recente Giurisprudenza, l'autorizzazione sembra essere necessaria solo nel caso in cui gli accessi siano eseguiti dagli impiegati civili dell'Amministrazione Finanziaria. Non sarebbe elemento fondamentale, invece, qualora l'accesso sia eseguito dalla Guardia di Finanza presso i locali in cui si svolge attività industriale e commerciale

---

<sup>168</sup> Capolupo S., *Le ispezioni tributarie*.

<sup>169</sup> L'intervento preventivo deve essere scritto, essendo eccezionali i casi in cui l'Amministrazione Finanziaria possa agire verbalmente. *Pertanto la documentazione acquisita a seguito di un'autorizzazione verbale è inutilizzabile e l'avviso di accertamento sarà nullo.*

<sup>170</sup> Cimino F., *Il potere di accesso dell'Amministrazione Finanziaria presso il contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria* 2008/2.

(articolo 35 della Legge n. 4 del 1929), escludendo quindi i locali professionali in senso stretto<sup>171</sup>.

Per completare il quadro normativo, con il Decreto Legislativo n.52/2004, in attuazione della Direttiva comunitaria del 2002 n. 2001/115/CE, venne modificato il comma 4 dell'articolo 52 del D.P.R. n. 633/1972 stabilendo che l'analisi dei documenti comprende tutti i registri, libri contabili, scritture anche quelli non obbligatori secondo le norme tributarie ma presenti al momento dell'accesso nel luogo da verificare<sup>172</sup>.

Passando ora al caso in cui i locali siano *promiscuamente adibiti all'esercizio di attività commerciali, agricole, professionali od artistiche ed anche ad abitazione*, oltre all'autorizzazione del capo dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate o comandante del reparto della Guardia di Finanza, è fondamentale anche *l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica*.

Per "uso promiscuo" si fa riferimento, non solo a quei luoghi impiegati congiuntamente per l'attività lavorativa e per la vita familiare, ma anche le ipotesi in cui vi può essere una comunicazione interna che permetta il passaggio di documenti, dati o altri elementi dell'attività professionale o commerciale nell'abitazione<sup>173</sup>.

Nel 2007 è intervenuta la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 18337, stabilendo che l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica prevista nel caso di accessi in ambienti adibiti promiscuamente all'esercizio dell'attività commerciale o professionale e ad abitazione ha la finalità di tutelare i principi fissati dalla Costituzione all'articolo 14<sup>174</sup>.

Qualora sia possibile individuare, nello stesso immobile, i locali destinati esclusivamente ad abitazione e quelli adibiti solo all'attività economica, l'autorizzazione rilasciata dal capo dell'ufficio per l'accesso potrà ritenersi legittima solo con riguardo al secondo tipo di locale, mentre nell'abitazione non si potrà procedere con l'ispezione, in quanto la norma richiede ulteriori circostanze che riporterò di seguito. Si dovrà poi indicare

---

<sup>171</sup> In quanto gli accessi nei locali professionali avviene per la Guardia di Finanza in forza dell'articolo 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 e non in forza dell'articolo 35 della Legge n. 4 del 1929.

Marcheselli A., *Il "giusto procedimento" tributario*, pag. 476. Marcheselli A., *La tutela del contribuente in caso di accessi in luoghi privati e professionali*, in *Corriere Tributario* 2010/23, pag. 1869-1870.

<sup>172</sup> Buccico C., *Gli accessi nell'abitazione e negli studi professionali: la rilevanza delle autorizzazioni*, in *Rassegna Tributaria* 2006/5, pag. 1499-1500

<sup>173</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 10664 del 27 ottobre 1998.

Buccico C., *Gli accessi nell'abitazione e negli studi professionali: la rilevanza delle autorizzazioni*, in *Rassegna Tributaria* 2006/5. Tundo F., *Quando gli accessi illegittimi invalidano l'accertamento?*, in *Corriere Tributario* 2013/20, pag. 1609 e seguenti.

<sup>174</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 18337 del 31 agosto 2007: *non è richiesto il rilascio dell'autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica nel caso di accesso presso un locale adibito unicamente all'esercizio dell'attività di un soggetto passivo IVA che sia nella sua piena ed esclusiva disponibilità*.

nell'apposito verbale gli elementi e i motivi che hanno portato a qualificare un locale esclusivamente come abitazione privata<sup>175</sup>.

Infine, la questione più delicata riguarda gli accessi presso i *locali diversi da quelli destinati all'esercizio di attività agricole, commerciali, professionali o artistiche* (si può far riferimento al caso del luogo destinato esclusivamente ad abitazione privata<sup>176</sup>). In quest'ultimo caso gli impiegati dell'Amministrazione Finanziaria devono essere muniti di un'*autorizzazione del Procuratore della Repubblica*, la quale può essere concessa solo qualora ricorrano *gravi indizi di violazione delle norme tributarie e allo scopo di recuperare documenti, registri, scritture, libri ed altre prove*.

Bisogna puntualizzare che gli accessi nelle abitazioni private non si svolgono di frequente e la norma stabilisce che il Procuratore della Repubblica deve constatare se sussistono i "gravi indizi" di violazione delle norme tributarie ed esaminare se gli elementi che giustificano le violazioni fiscali possono trovarsi proprio all'interno dell'abitazione o del luogo indicato. Qualora l'Autorità giudiziaria non rilevi i "gravi indizi" di violazione, non procederà con l'autorizzazione.

Quando si menziona il concetto di "gravi indizi di violazione" si deve far riferimento ad una seria e giusta ragione di sospetto, ossia la sussistenza di un *fumus*, tale per cui si riscontra un'esigenza di subentrare nella sfera privata e non la semplice necessità di controllare se gli obblighi tributari sono stati adempiuti in modo corretto. Tali indizi non devono sussistere *ex post*, ossia prove pervenute dopo e grazie l'eccesso, ma sono legittimati se anteriori all'autorizzazione<sup>177</sup>.

Quindi l'articolo 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 tratta in modo diverso gli accessi nelle abitazioni private e quelli in locali destinati ad uso promiscuo ad attività lavorativa ed abitazione, in quanto nel secondo caso non vengono richiesti i "gravi indizi di violazione". Sembra si tratti di una disparità di trattamento, ma a riguardo è intervenuta

---

<sup>175</sup> Cimino F., *Il potere di accesso dell'Amministrazione Finanziaria presso il contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria* 2008/2.

<sup>176</sup> Per abitazione si deve intendere il luogo in cui una persona svolge le proprie azioni quotidiane come il pernottamento o la consumazione di pasti.

<sup>177</sup> Esempi di grave indizio: può essere la presenza di un appunto o di una intercettazione da cui emergono che determinati documenti sono collocati nel luogo indicato, oppure si presenta il sospetto di una contabilità inattendibile o nella sottrazione di imponibili.

Donatelli S., *Gli accessi nelle abitazioni private: tra motivazione dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica ed invalidità derivata dell'avviso di accertamento*, in *Rassegna Tributaria* 2005/4, pag. 1234 e seguenti. Marcheselli A., *Limiti agli accessi, mancata collaborazione del contribuente nell'istruttoria e preclusione alla prova nel processo tributario*, in *GT* 2014/3, pag. 194. Marcheselli A., *La tutela del contribuente in caso di accessi in luoghi privati e professionali*, in *Corriere Tributario* 2010/23, pag. 1868.

la Cassazione con la sentenza n. 19689 del 10 giugno 2004 stabilendo che l'autorizzazione rilasciata per una circostanza non vale anche per l'altra. L'autorizzazione rilasciata per accedere presso i locali adibiti esclusivamente ad abitazione richiede preventivamente la sussistenza dei gravi indizi di violazione che devono essere valutati e confermati dal Procuratore della Repubblica. Lo stesso atto non può essere utilizzato qualora si voglia estendere il controllo anche in locali adibiti ad uso promiscuo, in quanto non sono stati valutati gli elementi significativi riguardanti tali accesso<sup>178</sup>.

Nel corso degli anni sono intervenute diverse sentenze con riguardo alla possibilità di acquisire nel domicilio di un soggetto menzionato dall'autorizzazione, anche elementi riguardanti altri individui non richiamati nello stesso provvedimento<sup>179</sup>.

Partendo dalla sentenza più recente n. 2775 del 26 febbraio 2001 la Corte di Cassazione ha ribadito che l'atto di autorizzazione riferito ad un determinato domicilio di un soggetto, permette di indagare nel medesimo luogo anche notizie, dati ed elementi riferiti ad altri individui, anche se non citati nello stesso provvedimento. La Corte di Cassazione specifica che la finalità è quella di tutelare la libertà di domicilio del soggetto nei cui confronti si procede con l'accesso. Se, invece, ai verificatori fosse impedito, nello svolgere gli accessi in luoghi debitamente autorizzati, di informarsi ed acquisire dati, elementi od atti fiscalmente rilevanti nei confronti di soggetti terzi non richiamati nell'atto di autorizzazione, il contribuente infedele avrebbe convenienza conservare la propria documentazione presso terze persone. Pertanto, è possibile prendere possesso di prove di violazioni tributarie con riferimento a soggetti non menzionati nell'atto autorizzativo, in quanto la finalità è di tutelare il domicilio e non di impedire che gli organi accertatori procedano con indagini nei confronti di terzi<sup>180</sup>.

---

<sup>178</sup> L'autorizzazione rilasciata per un determinato locale non può essere fatta valere anche per un altro tipo di accesso.

Buccico C., *Gli accessi nell'abitazione e negli studi professionali: la rilevanza delle autorizzazioni*, in *Rassegna Tributaria* 2006/5, pag. 1495-1496.

<sup>179</sup> La tesi prevalente è quella che ammette l'accesso presso i locali di terzi.

<sup>180</sup> Questo porta ad una riflessione: la possibilità che i verificatori, una volta entrati presso il domicilio, possano acquisire informazioni e reperire elementi riguardanti qualsiasi soggetto, quindi anche persone diverse da quelle menzionate espressamente dall'autorizzazione, comporta uno svuotamento delle norme poste a tutela del contribuente, le quali prescrivono l'obbligo di ottenere una specifica autorizzazione. Però, si può constatare che nessuna norma (articolo 12 dello Statuto o articolo 52 del D.P.R. n. 633/1972) richiama il caso di acquisizione di prove di un soggetto diverso da quello richiamato nel provvedimento.

Ciarcia A., *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Diritto e pratica tributaria* 2007/1, pag. 6.

A riguardo spunta una particolarità con riferimento all'accesso dei documenti bancari. La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con la sentenza n. 154 del 6 giugno 2001, ha specificato che il provvedimento autorizzativo per accedere ai documenti bancari concernenti una società non può essere anche riferito ai soci della stessa<sup>181</sup>.

Indipendentemente dal luogo oggetto di indagine, qualora i verificatori intendano procedere con la *perquisizione personale* o *l'apertura coattiva* di casseforti, borse ecc., è necessaria l'*autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina*<sup>182</sup> (comma terzo dell'articolo 52 del D.P.R. n. 633 del 1972). Pertanto si può dedurre che tale autorizzazione del Procuratore della Repubblica deve sussistere solo nel caso di apertura *coattiva* di borse, casseforti ecc., ossia non sia richiesta qualora vi sia una collaborazione del contribuente indagato che vi consente spontaneamente di procedere con l'ispezione degli oggetti personali, con la particolarità, però, di esporre chiaramente nel verbale il permesso del soggetto, mentre per la perquisizione personale l'autorizzazione è comunque necessaria (la mancata opposizione del perquisito non legittima una perquisizione esercitata senza il rispetto delle normative tributarie<sup>183</sup>). Una perquisizione personale priva dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria costituisce la lesione del diritto costituzionalmente tutelato (articolo 13 Cost.), pertanto neppure il consenso da parte del soggetto indagato può sanare i vizi della stessa<sup>184</sup>.

Resta ora da capire se il materiale probatorio acquisito a seguito di perquisizione illegittima sia o meno utilizzabile ai fini dell'accertamento fiscale, ossia se il sequestro del materiale probatorio sia o meno legittimo a seguito della perquisizione illegittima.

---

<sup>181</sup> Bellantoni G., *Utilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite a tutela costituzionale*, in Corriere Tributario 2006/36, pag. 2854. Ciarcia A., *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in Diritto e pratica tributaria 2007/1. Cimino F., *Il potere di accesso dell'Amministrazione Finanziaria presso il contribuente*, in Diritto e pratica tributaria 2008/2.

<sup>182</sup> Bagarotto E., *Accertamento e sanzioni (commentario breve alle leggi tributarie)*. Capolupo S., *Le ispezioni tributarie*, pag. 190.

<sup>183</sup> L'eventuale consenso o dissenso alla perquisizione è del tutto privo di rilievo giuridico, in quanto non è specificato da nessuna norma di Legge.

Bellantoni G., *Utilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e tutela costituzionale*, in Corriere Tributario 2006/36, pag. 2856.

<sup>184</sup> Infatti l'articolo 13 secondo comma della Costituzione afferma che "*non è ammessa la perquisizione alcuna forma di perquisizione personale, né altra restrizione di libertà personale, se non per atto motivato dall'autorità giudiziaria e nei soli casi e modi stabiliti dalla Legge*". Pertanto deriva l'indiscutibile illegittimità delle perquisizioni personali eseguite in assenza dell'autorizzazione da parte dell'autorità giudiziaria.

Bellantoni G., *Utilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e tutela costituzionale*, in Corriere Tributario 2006/36, pag. 2854. Lodi L., *Perquisizione illegittima e nullità dell'avviso di accertamento tributario basato sulle prove così acquisite*, in GT 2006/3, pag. 234.

La Suprema Corte, con la sentenza n. 20253 del 19 ottobre 2005, (condivisa da più autori) sostiene che il vizio della perquisizione si trasmette anche al materiale acquisito, pertanto le prove illegittimamente acquisite sono inutilizzabili<sup>185</sup>.

Successivamente, altre sentenze hanno precisato che l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica per l'apertura di casseforti, sigilli ecc. non è necessaria nel caso di perquisizione domiciliare in quanto in quest'ultima situazione il provvedimento autorizzativo comprende già ogni attività strumentale indispensabile per l'acquisizione degli elementi e delle prove<sup>186</sup>.

Da tale descrizione si può dedurre che il Legislatore richiede delle autorizzazioni sempre più dettagliate all'aumentare del grado di privatezza dei locali oggetto di indagine, trovando all'estremità della graduatoria la situazione più riservata, ossia l'abitazione principale del contribuente<sup>187</sup>.

Il problema sorge qualora l'Amministrazione Finanziaria, una volta ottenuta l'autorizzazione, accede anche nelle abitazioni non specificatamente indicati dall'atto, nei quali ravvisi un collegamento con l'abitazione del soggetto da sottoporre a controllo. Con la sentenza n. 4498 del 22 febbraio 2013, la Corte di Cassazione ha specificato che, in primis, bisogna accertarsi che l'accesso avvenga solo nei luoghi indicati nell'apposita autorizzazione, in caso contrario si vedrebbero lese le garanzie poste a tutela del contribuente alla libertà di domicilio<sup>188</sup>.

Si rende necessario capire quale sia la natura giuridica dell'atto di autorizzazione, ma in materia si contrappongono diverse tesi. Partendo dall'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica, la dottrina si suddivide fra una tesi minoritaria che attribuisce natura giurisdizionale, ed una tesi maggioritaria che conferisce carattere sostanzialmente amministrativo e solo formalmente giurisdizionale. La giurisprudenza sostiene che l'autorizzazione è un atto che rientra in un procedimento amministrativo e

---

<sup>185</sup> Bellantoni G., *Utilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e tutela costituzionale*, in *Corriere Tributario* 2006/36, pag. 2854-2855.

<sup>186</sup> Cimino F., *Il potere di accesso dell'Amministrazione Finanziaria presso il contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria* 2008/2, pag. 399.

<sup>187</sup> Tundo F., *Quando gli accessi illegittimi invalidano l'accertamento?*, in *Corriere Tributario* 2013/20, pag. 1608.

<sup>188</sup> E' come se l'accesso fosse eseguito in difetto della necessaria autorizzazione. L'autorizzazione concessa per accedere presso i locali ad uso promiscuo non può essere utilizzata per accedere solo nell'abitazione o viceversa.

Tundo F., *Quando gli accessi illegittimi invalidano l'accertamento?*, in *Corriere Tributario* 2013/20, pag. 1608-1609.

non può essere assegnata natura penale (giurisdizionale)<sup>189</sup>, in quanto la finalità è quella di constatare che l'accesso rispetti le rispettive norme e non si configura in un'attività di investigazione penale.

Invece, per l'autorizzazione ammessa dal capo dell'ufficio, una parte attribuisce carattere amministrativo e altra parte inserisce il provvedimento di autorizzazione all'interno della tipologia di atti di volontaria giurisdizione<sup>190</sup>.

### **2.4.1. Le conseguenze in caso di accesso privo dell'autorizzazione**

Il potere di accesso è circoscritto e delimitato dal Legislatore, il quale riconosce delle garanzie volte a temperare i diritti dei privati con l'interesse fiscale.

Qualora i verificatori accedano in un luogo in mancanza dell'apposita autorizzazione, tale scorrettezza porta all'inutilizzabilità del materiale probatorio acquisito nel corso dell'attività istruttoria illegittima presso quel locale. Tale situazione non potrà essere sanata nemmeno dall'accondiscendenza all'accesso da parte del titolare del luogo, in quanto l'obbligo dell'autorizzazione costituisce la base di tutela dei soggetti indagati e dell'imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione<sup>191</sup>.

Nell'autorizzazione deve essere indicato lo scopo dell'accesso, ossia la finalità specifica di tale attività. Pertanto lo scopo rappresenta l'elemento essenziale dell'autorizzazione per la legittimità dell'accesso ed è fondamentale anche perché definisce i limiti di legittimità dell'attività istruttoria. Questo significa che i verificatori potranno procedere solo con le indagini richiamate nell'atto o quelle ad esso funzionali per garantire al contribuente che l'attività istruttoria avvenga nei limiti prefissati.

L'attività di accesso è caratterizzata dall'invadenza e può incidere sulle libertà basilari dei privati e per questo è necessaria una preventiva autorizzazione da parte dell'autorità giuridica in modo tale da tutelare un'ingiustificata intrusione dell'Amministrazione

---

<sup>189</sup> Commissione tributaria di secondo grado di Treviso, Sez. IV, n. 1171 del 1° giugno 1980.

<sup>190</sup> Buccico C., *Gli accessi nelle abitazioni e negli studi professionali: la rilevanza delle autorizzazioni*, in *Rassegna Tributaria* 2006/5, pag. 1502-1504.

<sup>191</sup> Orientamenti diversi sostengono, invece, che il consenso del contribuente sani i difetti e le omissioni dell'attività istruttoria.

Ciarcia A., *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Diritto e pratica tributaria* 2007/1, pag. 10.  
Stufano S., *La rilevanza della oggettiva distinzione tra locali "commerciali" e locali "abitativi" ai fini della utilizzabilità delle prove acquisite*, in *GT* 2013/1, pag. 78.

Finanziaria. Pertanto l'autorizzazione costituisce un elemento di garanzia, un filtro preventivo all'accesso<sup>192</sup>.

La Suprema Corte, in un primo momento, ha ritenuto che le prove acquisite durante gli accessi illegittimi sono inutilizzabili, specificando che l'illegittimità non emerge solo in caso di accesso privo di autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica, ma anche qualora essa, sebbene presente, non sia motivata<sup>193</sup>.

In materia, però, sono intervenute ulteriori sentenze<sup>194</sup>, le quali hanno ribadito che, in assenza di una specifica norma che sancisca la nullità dell'accertamento fondato su elementi irrivalentemente acquisiti, essi, non invalidando l'accertamento<sup>195</sup>, sarebbero utilizzabili.

Viene precisato che, qualora l'accesso violi le norme che lo regolano, con particolare riguardo a quelle previste a tutela dei *diritti costituzionalmente riconosciuti*<sup>196</sup>, comporta l'inutilizzabilità degli elementi così pervenuti e pertanto si riscontra un vizio dell'atto di accertamento (tesi dell'invalidità derivata<sup>197</sup>). Maggiore prudenza, invece, deve essere attribuita qualora si riscontri un vizio di natura meramente formale, come per esempio errori materiali nel verbale di accesso o la mancata sottoscrizione del verbale da parte di

---

<sup>192</sup> L'autorizzazione costituisce il punto di equilibrio tra l'esigenza fiscale di svolgere l'attività di accertamento e l'esigenza del privato di essere tutelato nella propria sfera personale, pertanto sono legittime solo le attività istruttorie opportunamente autorizzate e svolte nello spazio delimitato dall'autorizzazione stessa.

Cimino F., *L'esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria* 2007/6, pag. 1041 e seguenti. Marcheselli A., *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Diritto e pratica tributaria* 2011/1, pag. 7. Marcheselli A., *La tutela del contribuente contro gli accessi illegittimi*, in *Corriere Tributario* 2009/46, pag. 3759.

<sup>193</sup> Tale orientamento era confermato anche dalla dottrina. Gli atti posti in essere irrivalentemente debbono considerarsi nulli. L'autorizzazione del Procuratore costituisce l'elemento primario per procedere con l'accesso presso i locali del contribuente, con la conseguenza che, in caso di omissione, porta all'illegittimità dell'accesso e di tutti gli atti su di questo basati.

Ciarcia A., *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Diritto e pratica tributaria* 2007/1, pag. 11-14. Cimino F., *L'esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria* 2007/6, pag. 1071.

<sup>194</sup> Cassazione, Sentenza n. 8344 del 19 giugno 2001; Cassazione, Sentenza n. 4987 del 1° aprile 2003: *"l'acquisizione irrilevante di prove rilevanti ai fini dell'accertamento non porta alla inutilizzabilità delle stesse, in mancanza di una specifica previsione in tal senso. Pertanto i verificatori potranno utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso"*.

Cimino F., *Il potere di accesso dell'Amministrazione Finanziaria presso il contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria* 2008/2, pag. 409-410. Giovanardi A., *Gli accessi*, in *Diritto e pratica tributaria* 2004/6, pag. 1378.

<sup>195</sup> In virtù del principio di autonomia del diritto tributario.

<sup>196</sup> Come l'assenza di autorizzazione nel caso di accesso presso il domicilio (viola la libertà sancita dall'articolo 14 Cost).

<sup>197</sup> L'illegittimità dell'avviso di accertamento sarebbe inquadrabile nella illegittimità derivata.

uno dei verificatori, in cui si ritiene che non sembra possibile identificare uno specifico diritto del privato da salvaguardare<sup>198</sup>.

Occorre ora analizzare un'ulteriore questione, ossia capire se, qualora l'accesso avvenga senza l'apposita autorizzazione, i documenti consegnati spontaneamente dal contribuente abbiano efficacia sanante dei vizi dell'attività ispettiva. Si tratta di una situazione molto rara, ma le prove acquisite illegittimamente risultano inutilizzabili<sup>199</sup>.

### 2.4.2. La motivazione

Come disposto dall'articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, l'atto di autorizzazione deve essere motivato specificando le ragioni, i presupposti e dimostrando la sussistenza delle condizioni che hanno portato l'Amministrazione Finanziaria ad emettere tale provvedimento. La motivazione deve essere presente anche nel caso in cui la decisione del Procuratore della Repubblica rigetti l'autorizzazione. Può essere la situazione in cui, per esempio, si riscontra la sussistenza degli indizi di violazione, ma non sono caratterizzati dalla gravità tali da giustificare un accesso domiciliare, l'autorizzazione verrà negata attraverso un'adeguata motivazione.

E' consentita anche la motivazione *per relationem* in cui vengono esposte le ragioni elencate nella domanda di autorizzazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria, a condizione che l'interessato ne venga a conoscenza.

La motivazione dell'autorizzazione deve avere sempre un contenuto minimo indispensabile in quanto ha la finalità di salvaguardare il diritto di difesa del soggetto sottoposto al controllo, in modo tale che esso possa comprovare ed accertare se tale provvedimento è stato emanato nell'osservanza dei presupposti sanciti dalla Legge e se effettivamente proviene dal Procuratore della Repubblica. Prima ancora di tutelare questo diritto del contribuente, però, l'obiettivo è di assicurare che l'attività istruttoria sia svolta nel rispetto delle norme tributarie e se sussistono le condizioni per l'emanazione dell'atto autorizzativo. Proprio per tale ragione l'autorizzazione si fonda in *primis* come un problema di *principio di legalità* nello svolgimento dei poteri istruttori

---

<sup>198</sup> Cimino F., *Il potere di accesso dell'Amministrazione Finanziaria presso il contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria* 2008/2, pag. 410. Leone F., *La controversa utilizzabilità degli elementi acquisiti irritualmente dall'Amministrazione Finanziaria nel corso dell'accertamento e il riconoscimento in capo al contribuente di una percentuale di incidenza dei costi sui ricavi*, in *Bollettino Tributario* 2013/13, pag. 1046. Tundo F., *Quando gli accessi illegittimi invalidano l'accertamento?*, in *Corriere Tributario* 2013/20, pag. 1612-1613.

<sup>199</sup> Giovanardi A., *Gli accessi*, in *Diritto e pratica tributaria* 2004/6, pag. 1382 e seguenti.

da parte dell'Amministrazione Finanziaria e poi si configura come problema per tutelare il diritto di difesa, specificando che in determinati casi devono sussistere i "gravi indizi di violazione".

Le motivazioni dell'atto di autorizzazione rilasciato dal Procuratore della Repubblica non possono mai fondarsi su informazioni o notizie anonime, infatti, è considerato illegittimo l'ingresso presso l'abitazione del contribuente con il semplice fine di esplorare il luogo per reperire elementi che prima dell'accesso rappresentavano solo mere presupposizioni<sup>200</sup>.

## **2.5. L'accesso presso i luoghi di soggetti diversi dal contribuente sottoposto all'attività di verifica**

Sorge il dubbio se i verificatori abbiano la possibilità di ispezionare documenti e raccogliere indizi o altri elementi probatori di violazioni fiscali appartenenti ad individui diversi da quelli citati nell'atto di autorizzazione rilasciata dal Pubblico Ministero.

L'indagine dell'Amministrazione Finanziaria, oltre a ricostruire la reale consistenza della materia imponibile ed identificare i comportamenti antiggiuridici dei contribuenti, può coinvolgere anche soggetti terzi qualora abbiano intrattenuto dei rapporti con l'obbligato principale ovvero per acquisire elementi di prova a carico del contribuente inquisito<sup>201</sup>.

L'accesso in luoghi riferibili ad individui diversi da quelli menzionati nell'autorizzazione e quindi sottoposti a controllo può avvenire:

- nel caso in cui il soggetto sottoposto a controllo conservi tutti gli atti e la documentazione presso la sede di terzi,
- nell'ipotesi in cui, durante l'ispezione del soggetto citato nel provvedimento autorizzativo, i verificatori percepiscono la necessità di analizzare anche i documenti di altri soggetti.

Sulla base delle sentenze n. 19837 del 12 ottobre 2005 e n. 153 del 14 giugno 1995, la Corte di Cassazione ha ribadito che, qualora i titolari del potere di verifica abbiano ottenuto un'apposita autorizzazione per accedere presso un determinato locale, essi possono esaminare anche i dati, gli elementi e gli atti concernenti persone diverse dal

---

<sup>200</sup> Buccico C., *Gli accessi nelle abitazioni e negli studi professionali: la rilevanza delle autorizzazioni*, in *Rassegna Tributaria* 2006/5. Cimino F., *Il potere di accesso dell'Amministrazione Finanziaria presso il contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria* 2008/2.

<sup>201</sup> Viotto A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria*, pag. 340.

titolare del luogo nei cui confronti era stata concessa l'autorizzazione. Pertanto è considerata legittima l'acquisizione di questi documenti appartenenti a soggetti diversi da quelli menzionati nell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, pervenuti durante l'attività di controllo.

Lo scopo di queste sentenze è fare in modo che il contribuente infedele non possa sottrarre e quindi nascondere la propria documentazione fiscale presso altri soggetti<sup>202</sup>. Qualora, al momento dell'accesso dei verificatori, il contribuente oggetto di verifica dichiara che i dati e i documenti contabili (o parte di essi) sono situati presso i locali di altri soggetti (ad esempio commercialista), esso deve fornire, ai funzionari operanti, tutte le informazioni necessarie per rintracciare i soggetti che possiedono tale documentazione.

L'eventuale rifiuto di esibire le scritture contabili, registri, libri ed altri documenti non può costituire prova a favore del contribuente in sede amministrativa o contenziosa (per rifiuto si intende anche l'affermazione di non possedere le scritture, libri ecc.).

Naturalmente nei verbali redatti al termine dell'indagine presso la sede del soggetto terzo, gli addetti all'attività di verifica dovranno puntualizzare che tale operazione è avvenuta in un ambito diverso da quello indicato nell'autorizzazione, specificando le ragioni che hanno portato a muoversi in un altro luogo.

Il Legislatore, nel regolamentare l'articolo 52 del D.P.R. n. 633 del 1972, ha deciso di non escludere dalle indagini fiscali coloro che intrattengono dei rapporti con il soggetto sottoposto a verifica. Perciò, dal momento in cui il terzo decide di intrecciare un legame con il contribuente, esso rifiuta l'inviolabilità dei propri spazi<sup>203</sup>.

## **2.6. I controlli bancari**

La Legge n. 413 del 1991 è intervenuta in materia di segreto bancario. In particolare, la predetta Legge prevede che gli Uffici delle Entrate possono richiedere alle Banche copia dei conti intrattenuti con il contribuente sottoposto a verifica<sup>204</sup> e all'Amministrazione

---

<sup>202</sup> Infatti le citate sentenze affermano che: *"il provvedimento di autorizzazione emesso dal Procuratore della Repubblica diretto alla perquisizione del domicilio di un soggetto, consente di ispezionare e reperire, nel domicilio citato nell'atto, anche la documentazione relativa a soggetti terzi pur non menzionati nell'atto autorizzativo"*.

Giovanardi A., *Gli accessi*, in *Diritto e pratica tributaria* 2004/6, pag. 1347-1348.

<sup>203</sup> Capolupo S., *Le ispezioni tributarie*, pag. 94-96.

<sup>204</sup> Con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti, comprese le garanzie prestate da terzi.

Postale copia dei libretti di deposito, dei conti correnti postali e dei buoni postali fruttiferi. Per ottenere notizie, dati e documenti relativi alle operazioni effettuate e ai rapporti intrattenuti con i clienti, è necessaria un'autorizzazione del Direttore centrale dell'accertamento o del Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate o dell'Ufficiale della Guardia di Finanza con mansioni del Comandante regionale.

Qualora vi sia il sospetto che i dati trasmessi dalle Banche e Amministrazioni Postali siano incompleti o inesatti, ovvero qualora i predetti enti non trasmettono nei termini le informazioni richieste, gli Uffici possono disporre l'accesso di propri funzionari presso l'Amministrazione Postale o la Banca, con la finalità di controllare la completezza o correttezza dei dati ricevuti, ovvero di procurarsi direttamente i dati richiesti. Pertanto, l'accesso non è ammesso se non è stato preventivamente preceduto dalla richiesta di trasmissione di dati, documenti e notizie<sup>205</sup>.

Le richieste e gli accessi devono avvenire sulla base di una serie di regole: devono essere eseguiti da impiegati della Guardia di Finanza con il grado minimo di capitano e da funzionari con grado minimo a quello di funzionario tributario e in orari diversi da quelli di apertura al pubblico. Inoltre, viene stabilito che devono essere eseguite con la presenza del responsabile della sede o dell'ufficio presso cui si svolgono o di un delegato e deve essere subito data notizia all'interessato.

I rapporti tra contribuente e Fisco sono caratterizzati da un'*asimmetria informativa* in quanto il primo è l'unico soggetto ad essere a conoscenza sulla natura ed il fondamento economico delle proprie manovre ed azioni. Scatta così la necessità di instaurare un contraddittorio con il contribuente prima che l'Ufficio emani il provvedimento (infatti l'accertamento non è la decisione successiva del giudice ma è il provvedimento) con la finalità di spiegare e chiarire i movimenti bancari. All'Amministrazione Finanziaria è attribuito il compito di reperire tutte le informazioni e gli elementi necessari per comprendere la rilevanza fiscale delle operazioni, in conformità con il dovere di buona fede e di collaborazione tra contribuente e Fisco nei loro rapporti tributari.

---

<sup>205</sup> Articolo 33 del D.P.R. n. 600 del 1973: *gli Uffici delle imposte hanno facoltà di disporre l'accesso di propri impiegati muniti di apposita autorizzazione presso le Pubbliche Amministrazioni e gli enti indicati al n. 5 del precedente articolo allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie ivi previste e presso gli operatori finanziari di cui al n. 7 del precedente articolo allo scopo di procedere direttamente all'acquisizione dei dati, notizie e documenti non trasmessi allo scopo di rilevare direttamente la completezza o l'esattezza delle risposte allorchè l'Ufficio abbia fondati sospetti che le pongano in dubbio.*  
Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, pag. 318.

Pertanto, è necessario capire cosa succede se l'avviso di accertamento riguardante i dati bancari viene emesso senza l'instaurazione del contraddittorio. Secondo la giurisprudenza della Corte costituzionale l'avviso di accertamento emanato senza l'attuazione del contraddittorio è nullo in quanto stabilisce che il contribuente deve essere informato subito delle verifiche bancarie, potendo esibire tutti i dati, notizie e documenti necessari per difendersi, già in sede amministrativa. Questo orientamento è contrastato da un'ampia giurisprudenza della Corte di Cassazione, in quanto ribadisce che un'eventuale omissione non porta alla nullità dell'accertamento. Il contraddittorio sarebbe una mera facoltà e non un obbligo per l'Amministrazione Finanziaria<sup>206</sup>. Qui la giurisprudenza esclude l'obbligatorietà sulla base dell'articolo 32 al 1° comma del D.P.R. n. 600 del 1973 facendo riferimento alla parola "possono", ma tale verbo fa riferimento all'accertamento e non al contraddittorio. *"I dati bancari possono fondare l'accertamento solo se il contribuente non dimostra che non rilevano a tali fini"*, pertanto il contraddittorio non sembra evitabile e tale orientamento superabile.

C'è da soffermarsi, inoltre, sulla presunzione di ricavi e compensi: i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei rapporti bancari, se non risultano da scritture contabili o il contribuente non ha indicato il soggetto beneficiario, si considerano ricavi o compensi. Tale disposizione, però, si applica solo agli imprenditori e agli esercenti di arti e professioni<sup>207</sup>.

## **2.7. L'accesso negli studi professionali**

Il segreto professionale è una tematica molto delicata ma è fondamentale bilanciare le esigenze accertative del Fisco con la necessità di tutelare le informazioni di cui i professionisti ne hanno la disponibilità in ragione della loro attività. I professionisti<sup>208</sup> (coloro che svolgono attività artistico-professionali) hanno un dovere di riservatezza dei dati e delle notizie attinenti ai propri clienti, di cui siano venuti in possesso a seguito dell'incarico conferitegli<sup>209</sup>.

---

<sup>206</sup> Secondo la Cassazione, Sez. trib., sentenza n. 4016 del 19 febbraio 2010.

<sup>207</sup> Marcheselli A., *Il "giusto procedimento" tributario*, pag. 418 e seguenti. Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, pag. 79-80.

<sup>208</sup> Per esempio: gli avvocati, i dottori commercialisti ecc.

<sup>209</sup> Il segreto professionale si configura come un dovere di non diffondere gli elementi e tutte le notizie di cui il professionista sia venuto a conoscenza.

Viotto A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria*, pag. 358-359.

Pertanto bisogna distinguere i controlli nei confronti del solo professionista come soggetto passivo d'imposta e le verifiche operate presso di lui con lo scopo di reperire informazioni di un cliente.

Il problema sorge qualora i verificatori, durante lo svolgimento della loro attività di indagine presso uno studio professionale, ritengano utile esaminare dei documenti, ma il professionista dichiara trattarsi di documenti ricoperti dal segreto professionale e un'esibizione di essi comporterebbe la violazione di tale segreto. La norma di riferimento in materia di segreto professionale è l'articolo 52 comma 3 del D.P.R. n. 633 del 1972 e stabilisce che per richiedere notizie ed esaminare i documenti caratterizzati dal segreto professionale è necessaria l'*autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina*<sup>210</sup>. Pertanto i verificatori, per vincere l'eccezione di segretezza, ricorreranno all'autorità giudiziaria per venire in possesso dell'autorizzazione prevista dall'ordinamento tributario<sup>211</sup>.

Pertanto, oggi, diversamente dal passato, il segreto professionale risulta tutelato. L'originario articolo 52 (prima della modifica apportata dalla Legge n. 413 del 30 dicembre 1991) non tutelava specificamente il segreto professionale, ma il 1° comma prevedeva semplicemente che in caso di accessi in locali adibiti all'esercizio di professioni od arti era necessaria un'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. Infatti, non veniva specificato se quell'autorizzazione era indispensabile per esaminare determinati documenti o registri contabili. Eppure già la Legge n. 825 del 9 ottobre 1971 all'articolo 10 aveva mostrato una necessità di dar vita ad un sistema di norme per tutelare il segreto professionale, in quanto la finalità dell'accertamento non è quella di reperire e diffondere dati e notizie di un cliente estraneo al quel rapporto di accertamento.

In ogni caso, il Legislatore, alla fine del primo comma dell'articolo 52, ha ritenuto fondamentale proteggere gli studi professionali, stabilendo che l'accesso nei locali adibiti all'esercizio di arti e professioni potrà avvenire solo con la presenza del titolare dello studio o di un suo delegato (qualora venga omessa tale garanzia, l'accesso dovrebbe essere illegittimo)<sup>212</sup>.

---

<sup>210</sup> Valuterà caso per caso la fondatezza del segreto professionale.

<sup>211</sup> Quattrocchi A., *Accessi tributari e tutela del segreto professionale*, in *Diritto e pratica tributaria* 2006/2, pag. 257.

<sup>212</sup> Marcheselli A., *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Diritto e pratica tributaria* 2011/1, pag. 2.

Oggi, qualora si verifichi un'ispezione di documenti, dati o altri elementi non autorizzata, essa sarà illegittima e porterà alla nullità dell'accertamento, anche se il contribuente abbia espressamente acconsentito allo svolgimento di tali attività.

Pertanto, una volta che ai verificatori è stata assegnata l'autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica, essi dovranno esaminare tutta la documentazione, gli atti e gli elementi sulla base del segreto professionale invocato. Quindi i dati raccolti potranno essere valutati legittimamente e potranno essere utilizzati in sede di accertamento qualora riguardino il professionista menzionato nell'atto autorizzativo. Invece, nel caso in cui pervengono violazioni tributarie da parte di clienti, tali indizi non potranno essere posti a base dell'accertamento nei confronti di quest'ultimi, in quanto l'autorizzazione è stata concessa solo con riguardo al professionista. Per tali motivi viene considerato illegittimo l'accertamento fondato sull'esame ed acquisizione di documenti di un soggetto senza una previa autorizzazione finalizzata ad ampliare l'indagine anche nei confronti di altri individui.

Il problema sorge qualora il professionista consegni di sua spontanea volontà alla polizia tributaria dei documenti pertinenti al cliente. La Giurisprudenza ritiene che, nonostante si sia verificata un'eventuale violazione del segreto professionale per la consegna alla Guardia di Finanza del materiale riguardante il cliente, il successivo accertamento nei confronti di quel cliente è da considerarsi legittimo<sup>213</sup>.

Il segreto professionale è sicuramente violato nel caso in cui il professionista non si limita a consegnare la documentazione alla Guardia di Finanza, ma denuncia penalmente il cliente, infrangendo così l'obbligo di riservatezza.

E' possibile che il soggetto sottoposto a verifica si rifiuti di esibire la documentazione richiesta opponendo il segreto professionale e i verificatori tralasciano la richiesta di autorizzazione rinunciando così all'esame di tali documenti. L'articolo 52 al 5° comma dichiara che non possono essere presi in considerazione dai giudici tributari le scritture, i libri, i documenti esibiti in giudizio dal contribuente qualora esso, con dolo, ne abbia rifiutato l'esibizione in sede di verifica, ad eccezione dei casi in cui tali documenti siano momentaneamente irreperibili.

E' fondamentale capire se il tema del segreto professionale sia valido solo nel caso di accesso oppure anche in altre fattispecie, come la richiesta al professionista di

---

<sup>213</sup> La spontanea consegna della documentazione del cliente rende l'accertamento legittimo perché basato su prove acquisite ritualmente.

rispondere ad un questionario. Questa circostanza è trattata dall'articolo 51 al 2° comma, n. 3, del D.P.R. n. 633 del 1972: coloro che esercitano arti e professioni possono essere invitati a compilare dei questionari relativi a notizie, elementi, dati anche nei confronti dei loro fornitori e/o clienti. Considerando che il segreto professionale deve essere tutelato in sede di accesso, è possibile giungere alla conclusione che esso sia salvaguardato anche in altre circostanze, per cui un eventuale rifiuto di risposta ai questionari è legittimo. Naturalmente, di fronte a questa situazione, l'Ufficio potrà procedere con l'ingresso in modo da prendere possesso di quanto richiesto dal questionario, munendosi di apposita autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica<sup>214</sup>.

## **2.8. Accessi ai mezzi di trasporto**

Occorre esaminare la questione riguardante l'ispezione dei mezzi di trasporto. Innanzitutto bisogna distinguere gli accessi all'autovettura aziendale da quelli all'autovettura del dipendente. Nel primo caso, la Cassazione con la sentenza n. 10489 del 3 luglio 2003 ha stabilito che la vettura dell'amministratore della società rientra tra i beni dell'impresa tale per cui risulta liberamente verificabile senza una preventiva autorizzazione dal parte del Procuratore della Repubblica<sup>215</sup>.

Diversamente, nel caso di auto del dipendente (quindi si tratta di un veicolo privato) la Cassazione con la sentenza n. 11036 dell'8 novembre 1997 ha ribadito che l'accesso può avvenire solo in presenza di un'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, in caso contrario l'acquisizione di atti e materiale presso l'autovettura privata sarà illegittima, anche nel caso in cui i documenti siano stati consegnati di propria spontaneità dal proprietario del mezzo agli organi verificatori.

Analogo ragionamento è stato applicato anche al caso in cui la Guardia di Finanza prende possesso di documenti all'interno di una borsa situata presso l'auto del contribuente. La Cassazione con la sentenza n. 1036 del 2 febbraio 1998 ha stabilito che

---

<sup>214</sup> Quattrocchi A., *Accessi tributari e tutela del segreto professionale*, in *Diritto e pratica tributaria* 2006/2, pag. 259 e seguenti.

<sup>215</sup> Ma è necessaria l'autorizzazione del capo dell'Ufficio, in quanto quel bene è destinato all'attività d'impresa.

tale acquisizione di elementi è illegittima, anche qualora l'apertura della borsa sia avvenuta con il consenso dell'interessato<sup>216</sup>.

## 2.9. Il diritto del contribuente di essere informato

Al fine di rendere sempre più efficace ed efficiente il rapporto di collaborazione tra Fisco e contribuente, il 2° comma dell'articolo 12 dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>217</sup> riconosce un *diritto di informazione* a ciascun individuo sottoposto a controllo<sup>218</sup>. Tale diritto è stato introdotto con la Legge n. 212 del 27 luglio 2000 in modo tale che ciascun soggetto non si trovi in una posizione di svantaggio qualora venga sottoposto a verifiche fiscali. La norma prevede che ad essi vengano comunicati i diritti e gli obblighi spettanti durante la verifica, l'oggetto e le ragioni che giustificano tale attività e la facoltà di essere affiancato ad un professionista idoneo a difenderli davanti agli organi di giustizia tributaria.

Questo diritto di informazione riconosciuto ai soggetti sottoposti all'attività di controllo si pone come corollario del generico obbligo di informazione disciplinato dall'articolo 5 del menzionato Statuto. Tale articolo impone all'Amministrazione Finanziaria di portare a conoscenza dei contribuenti tutte le disposizioni legislative ed amministrative previste in materia tributaria.

Con riguardo alle *ragioni*, si scontrano due orientamenti diversi: secondo una dottrina esse consentono ai contribuenti di essere informati sulle effettive esigenze menzionate dal comma 1 che hanno stabilito e quindi giustificato l'attività di verifica, per altri autori si intende lo scopo della verifica che deve essere riportato nell'autorizzazione per l'accesso.

---

<sup>216</sup> Cimino F., *Il potere di accesso dell'Amministrazione Finanziaria presso il contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria* 2008/2. Giovanardi A., *Gli accessi*, in *Diritto e pratica tributaria* 2004/6. Marongiu G., *IVA e imposte sui trasferimenti (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 487-488.

<sup>217</sup> Il 2° comma dell'articolo 12 dello Statuto dei diritti del contribuente cita: *"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"*.

<sup>218</sup> Questo diritto all'informazione del contribuente si può dire che è più improntato alla loro difesa, più che alla conoscibilità.

Magistro L., *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Corriere Tributario* 2000/34, pag. 2457-2458.

Micali S., *L'attività istruttoria tributaria*, pag. 52.

L'oggetto, invece, consente al contribuente di venire a conoscenza del tipo di verifica che gli addetti svolgeranno (generica o specifica, oppure se la necessità di ispezionare quel soggetto deriva da segnalazioni esterne ecc.) ed in particolare l'annualità ed il tipo di imposta da esaminare (se riguarda tutti i tributi dovuti dal contribuente o una singola imposta come l'imposta sul reddito o sul valore aggiunto).

Pertanto l'oggetto della verifica può essere:

- generale: se fa riferimento alla correttezza degli adempimenti di tutti i tributi dovuti dal contribuente,
- parziale o mirato: quando è limitato ad un solo tipo di tributo.

Bisogna capire in quale momento è opportuno informare il contribuente di tali circostanze. La norma non indica specificatamente il modo ed il momento per assolvere tale compito, ma dichiara semplicemente che deve avvenire all'inizio della verifica. Pertanto, è ragionevole pensare che tale dovere venga assolto nel corso del primo giorno dell'attività di controllo e trascritto nel processo verbale di verifica, oppure attraverso l'autorizzazione per l'accesso.

A riguardo, la circolare n. 222000 del 5 luglio 2004 del Comando Generale della Guardia di Finanza ha dichiarato che il contribuente deve essere informato durante tutta l'attività di ispezione e non solo ad un prefissato momento temporale. La finalità è quella di tutelarlo ogniqualvolta si assiste ad un ampliamento dell'oggetto di verifica in modo tale che, qualora lo ritenga necessario, possa chiedere delle spiegazioni in merito<sup>219</sup>.

## **2.10. Il luogo di analisi dei documenti amministrativi e contabili**

Generalmente l'esame dei dati e dei documenti amministrativi e contabili avviene nel momento in cui i verificatori accedono presso la sede del contribuente. Per ragioni logistiche, per semplicità e comodità tale analisi si svolge nel medesimo luogo, anche con la finalità di facilitare il contraddittorio con il soggetto sottoposto ad ispezione durante tale attività.

Come già affermato, lo Statuto dei diritti del contribuente si preoccupa di tutelare il contribuente e fare in modo che l'attività di verifica non lo danneggi. Per tale motivo, nell'osservanza del comma 1 dell'articolo 12 del citato Statuto di cagionare il minor

---

<sup>219</sup> Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*. Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*.

disturbo possibile al contribuente nell'attività di verifica, il terzo comma<sup>220</sup> prevede che *il contribuente possa chiedere che l'analisi e la riflessione dei documenti amministrativi e contabili avvenga presso altri luoghi*, come la sede del professionista lo assiste o rappresenta oppure presso l'ufficio dei titolari del potere di verifica.

Testualmente non è chiaro se la decisione dell'ambito in cui svolgere l'esame dei documenti rappresenti un vero e proprio diritto del contribuente oppure se costituisca per esso una mera facoltà di richiesta e la definitiva decisione rimanga in capo ai titolari dell'attività di controllo.

I verificatori valuteranno la richiesta del contribuente tenendo conto della praticità, logistica e convenienza, ma la loro scelta, che dovrà essere motivata, presenta un margine di discrezionalità. Naturalmente essi preferiranno eseguire la loro attività di analisi dei documenti presso i locali del contribuente per le seguenti ragioni:

- presso la sede del contribuente sono a disposizione tutti i documenti ed atti che i verificatori reputano necessari da ispezionare,
- risulta più conveniente qualora i controlli riguardano soggetti di notevoli dimensioni,
- è più facile instaurare un contraddittorio con il soggetto sottoposto all'analisi di verifica.

Il Comando Generale della Guardia di Finanza, con la circolare n. 98000 del 15 marzo 2002, ha stabilito che la regola generale per l'ispezione contabile deve essere effettuata presso la sede del contribuente, ma ha previsto anche delle eccezioni:

- il contribuente chiede che l'analisi di tali documenti avvenga presso la sede del professionista che lo assiste o rappresenta, o presso l'ufficio dei verificatori, sempre che gli addetti all'attività di controllo siano in grado di soddisfare tale richiesta e portare a termine la loro attività,
- gli organi verificatori percepiscono la necessità di ispezionare ed eventualmente conservare i documenti contabili presso i loro uffici<sup>221</sup>.

---

<sup>220</sup> Articolo 12 comma 3 cita quanto segue: *“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”*.

Magistro L., *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Corriere Tributario* 2000/34, pag. 2459.

<sup>221</sup> Esempi: l'attività dei soggetti da ispezionare è cessata, oppure i verificatori ritengono di analizzare accuratamente e con prudenza quanto acquisito.

In conclusione si ritiene che la scelta del luogo di ispezione ed analisi dei documenti è a discrezione dei verificatori tenendo conto delle ragioni logistiche, di comodità, ma con la finalità di assicurare un efficace controllo<sup>222</sup>.

## 2.11. La permanenza degli organi verificatori

Partendo sempre dal presupposto che il Fisco si preoccupa di limitare i comportamenti di evasione dei soggetti passivi e quindi garantire un'attività di indagine efficace ed efficiente, lo Statuto dei diritti del contribuente stabilisce un limite temporale massimo per lo svolgimento delle verifiche fiscali presso le loro sedi, in quanto questa è l'attività più incisiva, penetrante e fastidiosa per il contribuente. Questa norma si impegna a rafforzare le garanzie e i diritti dei soggetti sottoposti all'attività di controllo, al fine di arrecare il minor disagio e disturbo possibile ed attenuare l'impatto dell'attività istruttoria sulle libertà fondamentali costituzionalmente garantite.

Per tali ragioni, lo Statuto dei diritti del contribuente tende a contemperare due esigenze: da una parte, quella di incassare il gettito finalizzato al sostenimento delle spese pubbliche e quindi garantire un'efficace attività di controllo volta a reprimere le violazioni delle leggi tributarie; dall'altra parte, quella di impedire che tale risultato venga raggiunto contravvenendo i diritti e le garanzie riconosciute al contribuente (vista come parte debole del rapporto)<sup>223</sup>.

La regola della permanenza dei verificatori è disciplinata dall'articolo 12 al comma 5° dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>224</sup> e la durata generale di riferimento è di *trenta giorni che può essere prorogata* di altrettanti giorni in caso di indagini particolarmente complesse. Si rende utile precisare che la citata disposizione fissa il limite temporale solo per le indagini operate presso la sede del contribuente, perciò, esso, qualora richieda l'applicazione del diritto esplicito al terzo comma, ossia che la verifica avvenga

---

<sup>222</sup> Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 584.

<sup>223</sup> D'Agostino V., *La durata della verifica fiscale tra evoluzione normativa e giurisprudenziale*, in *Diritto e pratica tributaria* 2013/4, pag. 758. De Benedictis A., *La durata della verifica fiscale a norma dello Statuto dei diritti del contribuente tra permanenza effettiva, giorni consecutivi e novità legislativa*, in *Bollettino Tributario* 2011/22, pag. 1716.

<sup>224</sup> "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"

presso il professionista che lo assiste o presso gli Uffici, deve considerare che si lascerebbe sfuggire il vantaggio del limite temporale<sup>225</sup>.

Al termine “*sede*” risultante dal quinto comma dell’articolo 12 deve essere assegnato un significato più ampio: esso comprende sia i locali citati al primo comma del medesimo articolo, ossia locali destinati ad attività commerciali, agricole, industriali, professionali o artistiche, sia gli altri locali a disposizione del contribuente, anche quelli ad uso abitativo<sup>226</sup>.

Nel 2011 (con il D. L. n. 70 del 2011 – Decreto sviluppo - convertito in Legge n. 106 del 12 luglio 2011) il Legislatore ha ampliato il quinto comma dell’articolo 12<sup>227</sup>, riducendo (più precisamente dimezzando) il termine di permanenza dei verificatori in caso di accessi presso particolari categorie di contribuenti<sup>228</sup>. La durata massima di presenza dei verificatori presso le sedi di imprese che seguono il regime di contabilità semplificata e presso le sedi dei lavoratori autonomi è di quindici giorni, anch’essi prorogabili di altrettanti giorni<sup>229</sup>. Il Legislatore, però, per queste ultime due categorie, ha precisato che il termine dei quindici giorni lavorativi devono essere compresi nell’*arco di non più di un trimestre* (il che significa che la durata della verifica presso la sede del contribuente deve concludersi entro tre mesi). Questo ulteriore limite vale per restringere la durata temporale della verifica presso il locale del soggetto passivo, ma non la durata dell’intera attività istruttoria, in quanto, una volta decorso il termine, la verifica può proseguire presso gli uffici dell’Amministrazione Finanziaria.

---

<sup>225</sup> Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 585. Viotto A., *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in *Rivista di diritto tributario* 2013/2, pag. 204.

<sup>226</sup> Romita E., *La permanenza degli organi verificatori presso la sede del contribuente nella verifica fiscale*, in *Bollettino Tributario* 2010/10, pag. 744.

<sup>227</sup> “*Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l’eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell’arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi*”.

De Benedictis A., *La durata della verifica fiscale a norma dello Statuto dei diritti del contribuente tra permanenza effettiva, giorni consecutivi e novità legislativa*, in *Bollettino Tributario* 2011/22, pag. 1719. Ginanneschi S., *Inutilizzabilità delle prove acquisite oltre la scadenza del termine di permanenza dei verificatori*, in *GT* 2011/10, pag. 891. Tomassini A., *Controlli fiscali al contribuente: la “chimera” del termine di durata*, in *Corriere Tributario* 2011/23, pag. 1857. Viotto A., *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in *Rivista di diritto tributario* 2013/2, pag. 207.

<sup>228</sup> In quanto queste due categorie di contribuenti sono considerate più deboli e maggiormente sensibili alla pressione burocratico-fiscale.

<sup>229</sup> Tundo F., *Validità o meno dell’accertamento per violazione del termine di durata delle verifiche fiscali*, in *Corriere Tributario* 2014/7, pag. 534.

La contabilità semplificata è adottata dalle cosiddette “imprese minori”, le quali raggiungono un livello di fatturato ridotto<sup>230</sup> e comprende le società in accomandita semplice, le società in nome collettivo e quelle equiparate, le persone fisiche che svolgono attività commerciale ma che rientrano nei limiti indicati dall’articolo 18 del D.P.R. n. 600 del 1973. Per lavoratori autonomi, invece, si considerano i soggetti che esercitano arti o professioni e quindi producono un reddito da lavoro autonomo.

Una volta conclusa la verifica e redatto il processo verbale di constatazione, i verificatori hanno la possibilità di tornare nuovamente nella sede del contribuente per discutere sulle eventuali richieste ed osservazioni o per altre ragioni specifiche di quest’ultimo<sup>231</sup> ai sensi del settimo comma dell’articolo 12 dello Statuto. Sarà necessaria, però, una nuova autorizzazione rilasciata dal capo dell’ufficio, specificando le ragioni e lo scopo del nuovo accesso. I verificatori possono avvertire la necessità di ritornare, per esempio, perché sono venuti a conoscenza di ulteriori elementi che possono portare all’emanazione di avvisi modificativi o integrativi.

Le regole introdotte dalla Legge n. 212/2000 hanno la finalità di integrare e completare gli articoli 33 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 che disciplinano gli accessi, ispezioni e verifiche, con l’obiettivo di rafforzare e consolidare i diritti e le garanzie di coloro che subiscono la verifica fiscale presso il loro ambito lavorativo o il loro domicilio e quindi di rispettare le libertà inviolabili sancite dalla Costituzione.

Il quinto comma dell’articolo 12 dello Statuto ha sviluppato rilevanti dubbi sul significato da attribuire al concetto di “*permanenza dei verificatori*” presso le sedi dei soggetti passivi.

La formulazione originaria faceva riferimento ai giorni lavorativi, ossia stabiliva che la presenza degli operatori militari o civili dell’Amministrazione Finanziaria, per l’attività di verifica presso le sedi dei contribuenti, non poteva oltrepassare i trenta giorni *lavorativi*, prorogabili di pari giorni nel caso di indagini complesse individuate dal dirigente dell’ufficio<sup>232</sup>.

---

<sup>230</sup> L’articolo 18 del D.P.R. n. 600 del 1973 definisce imprese minori quelle che nell’anno precedente abbiano ricavi non superiori a 700.000 euro o 400.000 euro se l’attività è di prestazione di servizi. Tali limiti sono stati innalzati con il D. L. n. 70 del 2011 in quanto precedentemente erano : 516.456,90 e 309.874,14 se svolgono prestazione di servizi.

<sup>231</sup> “*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.*”

<sup>232</sup> Tundo F., *Effetti della violazione del termine di permanenza dei verificatori su prove e motivazione dell’accertamento*, in Corriere Tributario 2015/8, pag. 586.

I dubbi sono sorti con riguardo alle modalità di conteggio dei trenta giorni disponibili ai verificatori. In particolare, si è reso necessario capire se si devono considerare i giorni *consecutivi* o *complessivi* (quindi non consecutivi) di *effettiva permanenza* degli organi dell'Amministrazione Finanziaria. Una prima interpretazione, aderita anche dall'Amministrazione Finanziaria, afferma che il limite temporale sia riferito ai soli giorni *effettivi*, ossia i giorni in cui si identifica concretamente la presenza fisica degli operatori civili o militari presso la sede del soggetto da ispezionare, rimanendo quindi esclusi i giorni festivi, quelli di sospensione e quelli di verifica presso gli uffici degli operatori. Un secondo orientamento (contrapposto al primo) condiviso anche da parte della giurisprudenza, invece, fa riferimento all'intera durata di verifica, ossia il periodo che intercorre tra l'inizio e la fine dell'attività di verifica, quindi contando i quindici/trenta (o trenta/sessanta nel caso di proroga) giorni lavorativi e consecutivi<sup>233</sup>, senza interruzioni, anche nel caso in cui l'accesso venga esercitato ad intervalli temporali o l'attività venga svolta presso gli uffici dell'Amministrazione Finanziaria<sup>234</sup>.

Prima del Decreto sviluppo, per il computo del termine di permanenza dei verificatori, si dovevano considerare i giorni lavorativi consecutivi a partire dalla data di accesso.

L'articolo 7 del D. L. n. 70 del 2011 ha introdotto un nuovo periodo al comma 5 dell'articolo 12 dello Statuto<sup>235</sup>: si devono prendere in considerazione solo i giorni di *effettiva presenza* dei funzionari presso la sede dei soggetti controllati, anche se la verifica non avviene in modo consecutivo ma a distanza di tempo da un giorno all'altro<sup>236</sup>.

---

<sup>233</sup> Commissione tributaria provinciale di Terni con sentenza n. 141 del 16 dicembre 2009. Commissione tributaria regionale di Torino con sentenza n. 26 del 16 aprile 2009. Commissione tributaria regionale di Milano con sentenza n. 12 del 19 marzo 2008.

<sup>234</sup> Boccalatte G., *Non è valida la verifica oltre i termini di durata imposti dallo Statuto del contribuente*, in Corriere Tributario 2008/41, pag. 3309-3310. D'Agostino V., *La durata della verifica fiscale tra evoluzione normativa e giurisprudenziale*, in Diritto e pratica tributaria 2013/4, pag. 767. Tundo F., *Quali effetti sugli atti in caso di violazione del termine di durata delle verifiche?*, in Corriere Tributario 2012/11, pag. 790 (appoggia la seconda tesi). Tundo F., *Effetti della violazione del termine di permanenza dei verificatori su prove e motivazione dell'accertamento*, in Corriere Tributario 2015/8, pag. 586. Viotto A., *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in Rivista di diritto tributario 2013/2, pag. 205.

<sup>235</sup> "Ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione Finanziaria presso la sede del contribuente".

<sup>236</sup> La verifica, quindi, può essere effettuata in giorni non continuativi.

Tomassini A., *Controlli fiscali al contribuente: la "chimera" del termine di durata*, in Corriere Tributario 2011/23, pag. 1858. Viotto A., *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in Rivista di diritto tributario 2013/2, pag. 206.

Bisogna precisare, però, che la norma afferma *“in entrambi i casi ... devono essere considerati i giorni effettivi ...”* e per tale motivo sono sorti dei dubbi riguardo all’interpretazione di tale affermazione.

Secondo alcuni la terminologia *“entrambi i casi”* (mentre la versione originaria era *“anche in tali casi”*) fa riferimento alle imprese che ricorrono alla contabilità semplificata e ai lavoratori autonomi e quindi solo ad essi si fa riferimento ai giorni di effettiva presenza dei verificatori, mentre le ispezioni presso i locali dei contribuenti che fanno uso della contabilità ordinaria si considerano i giorni consecutivi<sup>237</sup>.

Secondo altri, invece, la terminologia *“entrambi i casi”* si riferisce alle imprese *“minori”* da una parte, e a tutti gli altri contribuenti (così detti *“maggiori”*) dall’altra e quindi si considerano i giorni di effettiva permanenza per qualsiasi tipo di soggetto passivo<sup>238</sup>.

Inoltre, una lettura frettolosa e poco attenta potrebbe portare a considerare che vi sia una coincidenza tra la durata dell’attività istruttoria nel complesso e la durata della verifica presso la sede del soggetto passivo. Invece, bisogna precisare che la determinazione del limite temporale di permanenza dei verificatori presso la sede del soggetto controllato non incide sulla durata della verifica, ossia sulla durata dell’intera attività istruttoria, in quanto la finalità è tutelare il contribuente nel momento in cui la verifica avviene all’interno dei locali privati. Infatti, come anticipato nei paragrafi precedenti, l’attività istruttoria viene esercitata sul posto solo qualora non sia possibile

---

<sup>237</sup> Secondo questa interpretazione la permanenza presso i contribuenti *“minori”* dura al massimo un trimestre, mentre presso i soggetti *“maggiori”* dura al massimo sessanta giorni in caso di proroga (il che significa poco più di due mesi contando i giorni consecutivi senza i festivi). Questo porta ad una durata superiore per i contribuenti minori e quindi non rispecchia l’intento del legislatore, ossia di attenuare il peso delle verifiche (minore turbativa possibile) presso i contribuenti *“minori”* (più deboli).

Ginanneschi S., *Inutilizzabilità delle prove acquisite oltre la scadenza del termine di permanenza dei verificatori*, in GT 2011/10, pag. 892. Romita E., *La permanenza degli organi verificatori presso la sede del contribuente nella verifica fiscale*, in Bollettino Tributario 2010/10, pag. 746. Tomassini A., *Controlli fiscali al contribuente: la “chimera” del termine di durata*, in Corriere Tributario 2011/23, pag. 1859. Tundo F., *Effetti della violazione del termine di permanenza dei verificatori su prove e motivazione dell’accertamento*, in Corriere Tributario 2015/8, pag. 588.

<sup>238</sup> Viotto A., pag. 206: Bisogna precisare che la norma dice *“in entrambi i casi ... devono essere considerati i giorni effettivi ...”*, sembra quindi che si riferisca alle imprese in contabilità semplificata e ai lavoratori autonomi. Sembra essere preferita l’ipotesi per cui si riferisce alle imprese *“minori”* da una parte, e degli altri contribuenti dall’altra, in modo da evitare discriminazioni tra le diverse categorie di contribuenti.

Rimane, però, da chiarire se come effettiva presenza dei verificatori possa considerarsi anche nel caso in cui essi facciano *“sentire la loro presenza”* pur non essendo fisicamente in quel luogo, come ad esempio tenendo sotto sequestro dei libri in una stanza del soggetto controllato e quindi rendendo tale posto inutilizzabile.

Ginanneschi S., *Inutilizzabilità delle prove acquisite oltre la scadenza del termine di permanenza dei verificatori*, in GT 2011/10, pag. 892.

acquisire elementi e dati necessari, per compiere una verifica efficiente, con mezzi istruttori meno invasivi come inviti o questionari<sup>239</sup>.

Pertanto, il quinto comma del citato articolo dello Statuto dei diritti del contribuente, grazie alla determinazione di un limite temporale di permanenza dei verificatori presso la sede dei soggetti sottoposti ad ispezione, rafforza i diritti e le garanzie dei contribuenti, in particolar modo l'inviolabilità del domicilio sancito dall'articolo 14 della Costituzione<sup>240</sup>.

Non sussiste un orientamento unitario con riguardo alle conseguenze in caso di violazione del limite temporale sancito dal quinto comma dell'articolo 12 dello Statuto, non essendo espressamente previste dalla citata norma. Secondo un orientamento l'inosservanza della limitazione temporale non comporterebbe l'inutilizzabilità degli elementi probatori pervenuti, nemmeno l'avviso di accertamento sarebbe illegittimo, ma la violazione porterebbe ad una mera irregolarità. Un orientamento opposto, invece, seguito dalla Giurisprudenza di merito e Dottrina, le prove acquisite in violazione risulterebbero inutilizzabili e l'avviso di accertamento illegittimo<sup>241</sup>.

### **2.11.1. Le conseguenze in caso di violazione del limite temporale di permanenza degli organi verificatori**

E' importante capire e analizzare le conseguenze in caso di violazione del quinto comma dell'articolo 12 dello Statuto, ossia qualora venga superato il limite temporale di permanenza dei verificatori. La norma in esame, come spesso accade anche in altre circostanze, non si preoccupa espressamente di tale questione. Infatti l'articolo 12 dello Statuto dei diritti del contribuente non prevede nessuna conseguenza giuridica in caso di violazione dei propri precetti<sup>242</sup>.

---

<sup>239</sup> Quindi non esiste un limite temporale di durata dell'attività istruttoria nel suo complesso.

<sup>240</sup> Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 585. Romita E., *La permanenza degli organi verificatori presso la sede del contribuente nella verifica fiscale*, in *Bollettino Tributario* 2010/10, pag. 747. Viotto A., *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in *Rivista di diritto tributario* 2013/2, pag. 208.

<sup>241</sup> Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 585.

<sup>242</sup> Il superamento del limite temporale di permanenza dei verificatori viola il dovere di comportarsi secondo il principio di correttezza disciplinato dall'articolo 10 dello Statuto  
Colli Vignarelli A., *Violazione del termine di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente e nullità dell'accertamento*, in *Rivista di diritto tributario* 2014/3, pag. 254. Solari L., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria* 2008/1, pag. 176.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 19338 del 22 settembre 2011, ha affermato l'assenza di una norma sanzionatoria, pertanto, qualora i verificatori (operatori civili o militari dell'Amministrazione Finanziaria) commettano delle irregolarità durante l'attività ispettiva, come la violazione del termine di permanenza presso la sede del contribuente, non si possono rendere invalidi gli atti compiuti e quindi non si possono attribuire determinate conseguenze<sup>243</sup>. In tali circostanze il contribuente potrà rivolgersi al Garante (sesto comma) o formulare rilievi ed osservazioni nel verbale (quarto comma)<sup>244</sup>.

Tale argomentazione, però, è discutibile, in quanto gli errori compiuti durante lo svolgimento dell'attività istruttoria non possono portare all'illegittimità dell'atto conclusivo di tali operazioni se non nei casi di nullità o illegittimità sancite espressamente dalle norme tributarie. Tuttavia, esso è un tema molto dibattuto sia dalla giurisprudenza che dalla dottrina, per cui si ritiene che si possa arrivare ad un avviso di accertamento illegittimo anche qualora la fattispecie non sia espressamente prevista dalla norma, soprattutto qualora le violazioni riscontrate durante l'attività istruttoria incidono sui diritti garantiti dalla Costituzione a tutela del contribuente<sup>245</sup>. Infatti, in alcune occasioni, la Corte di Cassazione ha riconosciuto delle cause di illegittimità anche se non individuate dal Legislatore<sup>246</sup>. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione sono arrivate a ritenere che gli elementi acquisiti in violazione delle norme tributarie sono inutilizzabili.

Nel nostro ordinamento tributario vige il principio della tutela differita, ossia gli atti compiuti prima dell'emissione dell'avviso di accertamento non sono autonomamente ed

---

<sup>243</sup> Come l'inutilizzabilità delle prove raccolte, la carenza dei poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria, la nullità degli atti di accertamento.

Tundo F., *Sono utilizzabili le prove acquisite in violazione dei termini di durata delle verifiche presso il contribuente?*, in *Corriere Tributario* 2011/44, pag. 3705. Tundo F., *Quali effetti sugli atti in caso di violazione del termine di durata delle verifiche?*, in *Corriere Tributario* 2012/11, pag. 791. Tundo F., *Effetti della violazione del termine di permanenza dei verificatori su prove e motivazione dell'accertamento*, in *Corriere Tributario* 2015/8, pag. 585. Viotto A., *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in *Rivista di diritto tributario* 2013/2, pag. 211.

<sup>244</sup> Tundo F., *Effetti della violazione del termine di permanenza dei verificatori su prove e motivazione dell'accertamento*, in *Corriere Tributario* 2015/8, pag. 589.

<sup>245</sup> Tundo F., *Validità o meno dell'accertamento per violazione del termine di durata delle verifiche fiscali*, in *Corriere Tributario* 2014/7, pag. 534. Viotto A., *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in *Rivista di diritto tributario* 2013/2, pag. 212.

<sup>246</sup> Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno individuato l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti nell'attività istruttoria in violazione delle norme tributarie.

immediatamente impugnabili, pertanto i contribuenti che ritengono di essere viziati potranno impugnare tali atti solo con l'avviso di accertamento<sup>247</sup>.

Sotto un altro punto di vista, le operazioni di indagine esercitate dal sedicesimo/trentunesimo (o trentunesimo/sessantunesimo in caso di proroga) giorno si potrebbero considerare come un'attività esercitata in *carezza di potere*. La norma afferma un limite temporale, oltre il quale i verificatori non possono permanere presso i luoghi del contribuente, con la conseguenza che i risultati dell'attività ispettiva, esercitata dal momento di assenza di potere, non possono costituire la base di un provvedimento legittimo<sup>248</sup>.

Per rispondere al problema emerso dalla citata sentenza n. 19388 del 2011, in quanto afferma l'assenza di una norma sanzionatoria in caso di violazione dell'articolo 12 comma 5°, si potrebbe applicare l'articolo 21-octies della Legge n. 241 del 1990<sup>249</sup>. Pertanto, seguendo tale articolo, si può arrivare alla conclusione che nel caso di un'attività istruttoria commessa in violazione del comma 5 dell'articolo 12 dello Statuto dei diritti del contribuente porta ad un avviso di accertamento annullabile, a meno che, come espone il secondo comma dell'articolo 21-octies, non si possa arrivare a dire che, in assenza di tale violazione, il contenuto del provvedimento sarebbe stato analogo.

Analizzando il caso specifico della violazione del termine di permanenza dei verificatori, è ragionevole pensare che qualora l'attività istruttoria sia esercitata in modo illegittimo porta a raccogliere elementi probatori che, in assenza di tale violazione, non sarebbero stati acquisiti. Pertanto, se non fosse stata commessa la violazione del citato comma 5, l'esito del provvedimento avrebbe avuto contenuto diverso da quello adottato<sup>250</sup>.

---

<sup>247</sup> De Benedictis A., *La durata della verifica fiscale a norma dello Statuto dei diritti del contribuente tra permanenza effettiva, giorni consecutivi e novità legislativa*, in Bollettino Tributario 2011/22, pag. 1718. Viotto A., *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in Rivista di diritto tributario 2013/2, pag. 214.

<sup>248</sup> Viotto A., *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in Rivista di diritto tributario 2013/2, pag. 215.

<sup>249</sup> "Il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza è annullabile".

<sup>250</sup> Ossia non si può dire che il contenuto del provvedimento sarebbe stato analogo se l'attività di verifica presso la sede del contribuente fosse o non fosse andata oltre i termini previsti dalla Legge. Il comportamento illegittimo (permanenza oltre il limite temporale) incide sul contenuto dell'atto impositivo, il quale sarebbe stato diverso se la permanenza dei verificatori avesse rispettato i giorni fissati dalla legge.

Viene così confermata l'infondatezza della tesi secondo cui un provvedimento, emanato sulla base di un'attività istruttoria esercitata non rispettando l'articolo 12 comma 5 dello Statuto, possa considerarsi legittimo<sup>251</sup>.

## **2.12. La tutela del contribuente in caso di atti istruttori illegittimi**

Sulla questione si possono individuare le due seguenti tesi contrapposte:

1. i dati acquisiti irritualmente dall'Amministrazione Finanziaria sono utilizzabili, in quanto nel procedimento tributario non sussiste una norma che espressamente ne dichiari l'inutilizzabilità. In tal caso la tutela del soggetto interessato è da considerarsi assente;
2. il contribuente, qualora riscontri un avviso di accertamento emesso a seguito di attività istruttoria illegittima, può chiedere al giudice tributario:
  - l'inutilizzabilità delle prove raccolte,
  - l'invalidità derivata dell'atto.

### **La teoria dell'utilizzabilità dei dati irritualmente acquisiti**

Un primo orientamento, affermatosi anche in sede giurisprudenziale, sostiene che i dati acquisiti in maniera irrituale siano utilizzabili<sup>252</sup>. Tale orientamento parte dal presupposto per cui il diritto tributario è caratterizzato dall'assenza di norme che regolino gli effetti degli atti compiuti dall'Amministrazione Finanziaria contrari alle regole imposte dalla Legge, diversamente a quanto previsto nel diritto civilistico e penale. Nemmeno lo Statuto dei diritti del contribuente contiene delle indicazioni riguardanti l'utilizzabilità o meno degli elementi acquisiti in violazione dei diritti del contribuente.

Pertanto si è affermato un orientamento giurisprudenziale restrittivo, secondo il quale, proprio per la mancanza di una norma esplicita che vieti l'utilizzabilità delle prove

---

<sup>251</sup> Colli Vignarelli A., *Violazione del termine di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente e nullità dell'accertamento*, in Rivista di diritto tributario 2014/3, pag. 254-255. Colli Vignarelli A., *Violazione dell'articolo 12 dello Statuto del contribuente e illegittimità dell'accertamento alla luce del principio di collaborazione e buona fede*, in Bollettino Tributario 2010/21, pag. 1592-1593. Viotto A., *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in Rivista di diritto tributario 2013/2, pag. 216-217.

<sup>252</sup> Capolupo S., *Le ispezioni tributarie*, pag. 200.

irritualmente acquisite in sede di attività istruttoria, sarebbero legittimi gli elementi acquisiti in modo irrituale.

La tesi dell'utilizzabilità dei dati illegittimamente acquisiti è stata sostenuta anche dalla Corte di Cassazione con diverse sentenze. La Cassazione con la sentenza n. 3852 del 9 novembre 2000 afferma che *l'inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione dei divieti posti dalla Legge non opera anche nel processo tributario*. Successivamente, con le sentenze n. 8344 del 10 aprile 2001 e n. 4987 del 1° aprile 2003, la Cassazione ha ribadito che nell'ordinamento tributario non esiste un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, pertanto l'Amministrazione Finanziaria può utilizzare tutti i documenti ed elementi di cui è venuta in possesso durante l'attività istruttoria in quanto *la violazione delle regole dell'accertamento tributario non comporta come conseguenza l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti*. La sentenza n. 8344 del 10 aprile 2001, però, specifica che sebbene tali comportamenti non comportino l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti in maniera irrituale, non significa che tali violazioni commesse nella fase istruttoria rimangano prive di conseguenze. Infatti, *le conseguenze sanzionatorie ricadranno sull'autore dell'illecito, sul piano disciplinare e della responsabilità civile e penale*<sup>253</sup>.

La dottrina, invece, è stata sempre contraria alla tesi dell'utilizzabilità dei dati irritualmente acquisiti, infatti, è sempre stata contraria all'orientamento cui si ispira l'indirizzo giurisprudenziale.

---

<sup>253</sup> Anche la sentenza n. 104 del 5 luglio 2005 afferma che *“quando l'acquisizione di prove dell'evasione d'imposta non è conforme al dettato legale, tale irregolarità non determina l'inutilizzabilità delle prove, in quanto si ritiene che non sia giusto che la negligenza da parte di chi abbia acquisito la prova ricada sull'Amministrazione Finanziaria a fronte di una prova che serve solo a quantificare il reddito evaso”*.

Cassazione, Sentenza n. 3388 del 12 febbraio 2010: *l'accertamento viene considerato legittimo anche se i dati extra-contabili sono reperiti in maniera irrituale. La Cassazione ha riconosciuto il valore probatorio degli elementi acquisiti in sede di accesso anche nel caso di mancata autorizzazione da parte del capo dell'Ufficio. Tale valore probatorio, però, sussiste se le prove acquisite sono idonee a ricostruire la posizione fiscale del contribuente. Qualora dai documenti si riscontri una contabilità “in nero”, spetterà al contribuente fornire una prova contraria dell'irrelevanza della documentazione a fondamento.*

*La contabilità in nero (che può comporsi di annotazioni da parte dell'imprenditore, appunti personali) costituisce un valido elemento indiziario. Pertanto, qualora venga acquisita tale documentazione, essa non può essere ritenuta priva di rilevanza probatoria dal Giudice.*

Capolupo S., *Le ispezioni tributarie*, pag. 200-205.

## **La teoria dell'inutilizzabilità degli elementi illegittimamente acquisiti e la teoria dell'invalidità derivata dell'atto di accertamento**

Un diverso ma ormai consolidato orientamento sostiene che le prove illegittimamente acquisite non possono essere prese in considerazione ai fini dell'accertamento. Ossia qualora ricorrano dei vizi nella fase istruttoria non comporta l'illegittimità dell'atto finale, ma l'inutilizzabilità degli elementi illegittimamente raccolti<sup>254</sup>.

Risulta fondamentale capire se il vizio si riverbera su tutto l'accertamento o solo sulla parte basata sulle acquisizioni illegittime. La dottrina ha specificato che, qualora si ricorra alla teoria dell'inutilizzabilità delle prove acquisite in modo illegittimo, laddove l'atto di accertamento si fondi anche su altre circostanze ed elementi, lo stesso sia valido per quest'ultimi. In altri termini, l'effetto dell'acquisizione irrituale renderebbe infondata solo la parte dell'accertamento basata sulle acquisizioni illegittime.

Inoltre, la dottrina precisa che la teoria dell'inutilizzabilità dei dati illegittimamente raccolti si verificherebbe solo qualora le prescrizioni procedurali violate costituissero lo strumento di tutela delle situazioni giuridiche fondamentali del soggetto passivo. Pertanto, se si riscontrassero delle mere irregolarità non si ricorrerebbe ad alcun effetto di illegittimità della procedura accertativa. Per tale motivo sarà necessario analizzare il singolo vizio commesso per capire se vengono violati gli interessi del contribuente<sup>255</sup>.

---

<sup>254</sup> Il contribuente non sarebbe abbastanza tutelato se le regole per l'esercizio dell'attività istruttoria possono essere violate senza conseguenze per l'atto finale.

Alesci T., *L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso presso i locali del contribuente: natura e regime giuridico*, in *Processo penale e giustizia* 2015/1, pag. 91. Capolupo S., *Le ispezioni tributarie*, pag. 205/208.

<sup>255</sup> Cassazione, sentenza n. 21974 del 16 ottobre 2009: *"anche in assenza di una espressa previsione di Legge, l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento comporta l'inutilizzabilità degli stessi"*.

Ad esempio: l'illegittimità dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso presso il domicilio del contribuente comporta l'inutilizzabilità delle prove raccolte durante la perquisizione illegale, pur in assenza di una specifica norma, in quanto deve essere tutelato il domicilio secondo l'articolo 14 della Costituzione.

Inoltre, la sentenza n. 71 dell'11 luglio 2005 precisa che *la Guardia di Finanza può accedere presso l'abitazione del contribuente solo previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica. La mancata opposizione all'accesso da parte del soggetto interessato, anche se risultante dal processo verbale, non rende legittima l'attività svolta dai verificatori e rende inutilizzabili gli elementi acquisiti presso l'abitazione*.

Cassazione, Sentenza n. 13319 del 29 maggio 2013: *i documenti acquisiti durante un accesso non autorizzato sono in genere inutilizzabili*. La sentenza in esame è intervenuta con riguardo agli accessi in locali adibiti anche ad abitazione senza l'apposita autorizzazione. L'assenza della predetta autorizzazione comporta la nullità dei soli atti collegati all'esercizio dell'ispezione non autorizzata. Durante l'accesso, però, è stata individuata della documentazione bancaria.

*"Il giudice tributario si è limitato ad utilizzare la documentazione bancaria relativa ai conti riferibili al contribuente ed ai suoi familiari che, seppure acquisita presso il contribuente, tuttavia non poteva dirsi travolta dalla mancanza di autorizzazione alla perquisizione domiciliare, proprio perché i verbalizzanti ebbero cura di*

La teoria dell'invalidità derivata, invece, si ha ogniqualvolta sussiste un collegamento tra un atto ed il provvedimento finale, tale per cui *i vizi di uno si riverberano negativamente sulla validità dell'altro*. Ossia l'illegittimità dell'atto determina l'illegittimità derivata del provvedimento finale<sup>256</sup>.

Queste due tesi (quella dell'inutilizzabilità delle prove acquisite illegittimamente da una parte e quella dell'invalidità derivata dall'altra) portano alle medesime conclusioni, ossia l'avviso di accertamento risulta infondato solo per la parte in cui gli elementi sono stati illegittimamente acquisiti<sup>257</sup>.

### 2.13. Il contraddittorio

L'ultimo comma dell'articolo 12 dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>258</sup>, al fine di *instaurare un dialogo* e garantire il *principio di cooperazione* tra l'Amministrazione Finanziaria ed il contribuente, riconosce un vero e proprio *contraddittorio anticipato*.

Al contribuente viene assicurato il diritto di presentare le proprie *osservazioni e richieste* in merito a quanto emerso nel corso dell'attività istruttoria e risultante dal verbale di chiusura (processo verbale di constatazione). A tale diritto si affianca un preciso obbligo in capo all'Ufficio di esaminare e valutare quanto comunicato dal soggetto passivo prima di procedere alla formulazione dell'avviso di accertamento<sup>259</sup>.

---

*acquire, successivamente, l'autorizzazione del comandante della Guardia di Finanza relativa all'accesso della documentazione bancaria del contribuente ai sensi dell'articolo 32 n. 7 del D.P.R. n. 600 del 1973*".

Cassazione, Sentenza n. 11672 del 15 maggio 2013: l'accertamento che si basa su elementi acquisiti nel corso di un accesso domiciliare non autorizzato o tramite autorizzazione verbale è nullo ed i documenti così acquisiti sono inutilizzabili. I giudici di legittimità hanno precisato che, qualora avvenga un secondo accesso, ma questa volta autorizzato, gli elementi successivamente acquisiti durante il secondo accesso sono utilizzabili.

Capolupo S., *Le ispezioni tributarie*, pag. 210-213.

<sup>256</sup> La cassazione, con la sentenza n. 15230 del 3 dicembre 2001, ha affermato che *"il giudice deve rilevare l'invalidità del provvedimento autorizzativo e quindi l'invalidità derivata dell'avviso di accertamento quando il provvedimento difetti di motivazione, ma anche quando si basa su una motivazione incongrua"*.

Capolupo S., *Le ispezioni tributarie*, pag. 213.

<sup>257</sup> Capolupo S., *Le ispezioni tributarie*, pag. 222.

<sup>258</sup> Comma sette dell'articolo 12 dello Statuto: *"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"*.

<sup>259</sup> Si può dire che si assiste ad una "sospensione" del potere di accertamento.

Tutta l'attività svolta dall'Ufficio a norma dell'articolo 32 del D.P.R. n. 600 ed articolo 51 del D.P.R. n. 633, prima della constatazione dei rilievi, non può costituire il contraddittorio. Solo una volta conclusa tale attività istruttoria, con l'emanazione del processo verbale di constatazione, il contribuente, conoscendo quindi i rilievi e le considerazioni mosse dall'Ufficio potrà attivare il contraddittorio ed esporre le proprie ragioni.

La finalità del contraddittorio è quella di creare un arco temporale, tra il rilascio della copia del PVC al soggetto sottoposto all'attività di verifica e l'emissione dell'avviso di accertamento, all'interno del quale viene riconosciuto il diritto al contribuente di esporre le proprie osservazioni all'Ufficio impositore. Il lasso di tempo previsto dalla normativa tributaria è di *sessanta giorni*, ossia l'Ufficio ha l'obbligo di non emanare l'avviso di accertamento prima che siano trascorsi i sessanta giorni dal momento in cui il contribuente ha ricevuto la copia del processo verbale di constatazione<sup>260</sup>.

In questo arco temporale l'Ufficio non può disinteressarsi delle considerazioni ed argomentazioni prodotte dal contribuente, ma sorge in capo ad esso l'obbligo di esaminarle e valutarle criticamente ai fini di un'eventuale emissione dell'avviso di accertamento. Pertanto, l'Ufficio potrà, se necessario, disporre un ulteriore accesso presso la sede del soggetto indagato (quinto comma dell'articolo 12 dello Statuto<sup>261</sup>), ovvero esercitare altri poteri al fine di recuperare gli elementi necessari per rispondere alle richieste mosse dal contribuente<sup>262</sup>.

La norma, però, con la finalità di salvaguardare l'interesse erariale, prevede una deroga, ossia qualora si riscontrino casi di particolare e motivata urgenza, l'avviso di accertamento, con adeguata motivazione, può essere emanato prima del predetto termine<sup>263</sup>.

---

Pertanto, il contraddittorio è diretto a tutelare l'interesse del contribuente e non l'interesse del titolare del locale in cui viene operata la verifica.

Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 585. Viotto A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria*, pag. 300.

<sup>260</sup> Cassazione, Sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013: le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione hanno stabilito che *l'inosservanza del termine di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento (termine che inizia a decorrere dal momento in cui viene rilasciato al contribuente sottoposto all'attività di accesso, ispezioni e verifiche la copia del PVC) determina l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza (tale garanzia costituisce espressione dei principi di collaborazione e buona fede tra contribuente ed Amministrazione nel garantire un 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.*

Cimino F., *Il potere di accesso dell'Amministrazione Finanziaria presso il contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria* 2008/2, pag. 405.

<sup>261</sup> *"Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente".*

<sup>262</sup> Viotto A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria*, pag. 302-303.

<sup>263</sup> L'Ufficio dovrà opportunamente motivare le ragioni d'urgenza che l'hanno spinto ad emettere l'avviso prima dello scadere dei sessanta giorni ed il giudice tributario dovrà adeguatamente valutarle. La motivazione contenuta nell'avviso di accertamento non può essere generica, ma deve essere dettagliata, ossia dimostrando che deve trattarsi di circostanze di assoluta eccezionalità ed imprevedibilità (ragioni imprevedibili), come ad esempio un comportamento fraudolento del contribuente accertato, nel rischio di insolvenza dello stesso, pericolo di perdita del credito erariale.

Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 585. Magistro L., *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Corriere*

Il problema sorge per l'individuazione del "perimetro" di applicazione dell'articolo 12, settimo comma, dello Statuto dei diritti del contribuente, ossia se la predetta norma può essere applicata in riferimento a qualsiasi tipo di controllo o solo nel caso di "accesso, ispezione e verifica" presso la sede del contribuente.

Negli ultimi tre anni si sono succedute pronunce contrastanti delle SSUU della Corte di Cassazione. Con la sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013, viene stabilito che l'inosservanza del termine di sessanta giorni (che deve intercorrere fra il rilascio della copia del PVC al contribuente - *nei cui confronti è stato effettuato l'accesso, ispezione e verifica* - e l'emissione dell'avviso di accertamento) comporta *l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus*, salvo i casi di particolare urgenza<sup>264</sup>.

Successivamente, anche con la sentenza n. 13588 del 13 giugno 2014, la Suprema Corte ha dichiarato che la norma in commento richiama i *controlli effettuati presso i locali del contribuente* (ossia nel caso di *accessi, ispezioni e verifiche*), tralasciando così parte dell'attività accertativa<sup>265</sup>. Questa impostazione restrittiva risulta essere in contrasto con la decisione della Corte di Giustizia UE n. 349 del 2007 (Sentenza Sopropè). La Corte di Giustizia ha dichiarato che *"i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare il loro punto di vista"*<sup>266</sup>.

---

Tributario 2000/34, pag. 2460. Marongiu G., *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria* 2012/4, pag. 616. Tundo F., *Diritto di difesa del contribuente in caso di emissione "anticipata" dell'avviso e mancata valutazione delle osservazioni difensive*, in *GT* 2012/4, pag. 330.

<sup>264</sup> *Illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus: il contraddittorio costituisce primaria espressione dei principi di collaborazione e buona fede tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria 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, la cui ricorrenza deve essere provata dall'Ufficio.*

I motivi d'urgenza che giustificano l'emissione anticipata devono essere provati dall'Ufficio.

Accordino P., *I processi verbali conclusivi delle attività di indagine nel confronto con l'effettività della tutela del contribuente e con le norme statutarie*, in *Bollettino Tributario* 2013/21, pag. 1594.

<sup>265</sup> la sentenza n. 13588 del 13 giugno 2014 ha affrontato il problema del "perimetro" di applicazione del settimo comma dell'articolo 12 dello Statuto: la Suprema Corte ha dichiarato che il predetto comma 7 si applica ai controlli effettuati presso i locali del contribuente (ossia *accessi, ispezioni e verifiche nei locali del contribuente perché solo in tali ipotesi si verifica un'invasione della sfera del contribuente*), pertanto non sarà necessario rispettare il termine di sessanta giorni per l'emissione dell'avviso di accertamento nelle altre ipotesi di controllo (per esempio per i controlli a tavolino l'avviso di accertamento può essere emesso anche prima dei sessanta giorni). Con l'accesso in loco, l'Amministrazione procede con l'acquisizione degli elementi che ritiene utili per verificare la correttezza dell'adempimento tributario del contribuente e da ciò deriva un'esigenza per il soggetto che subisce l'accesso dell'instaurazione di un contraddittorio al fine di chiarire gli elementi che l'Amministrazione ha raccolto.

<sup>266</sup> Il rispetto del diritto di difesa deve trovare applicazione ogni qual volta l'Amministrazione Finanziaria propone di emettere un atto lesivo nei confronti del contribuente. Pertanto il diritto di difesa deve essere sempre garantito, quindi al contribuente deve essere sempre assicurata la possibilità di interloquire con l'ente impositore (naturalmente qualora lo ritenga opportuno).

Tuttavia, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con le sentenze n. 19667 e 19668 del 2014, ha affermato che *“il contraddittorio costituisce un principio fondamentale immanente nell’ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa”*. La Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha dichiarato l’iscrizione ipotecaria illegittima se non preceduta dal preavviso<sup>267</sup>. Pertanto il preventivo confronto costituisce il principio cardine del rapporto tra contribuente e Fisco e, per tale ragione, è *da applicare a qualsiasi procedimento tributario*<sup>268</sup>. L’Amministrazione Finanziaria ha un dovere generalizzato di rispettare il preventivo confronto con il contribuente prima dell’adozione di qualsiasi decisione, per garantire il diritto di difesa al contribuente.

La questione dell’applicazione del settimo comma del citato articolo della Legge n. 212 del 2000 è stata oggetto di dibattito anche nel 2015. La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con l’ordinanza n. 527 del 14 gennaio 2015, propende per l’applicazione della citata disposizione *anche alle indagini a tavolino* e per l’annullabilità dell’atto impositivo non preceduto dal processo verbale di constatazione<sup>269</sup>.

Successivamente, la Cassazione delle SSUU, con la sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015, interviene nuovamente sulla questione relativa al contraddittorio preventivo nelle indagini a tavolino, arrivando ad una conclusione sfavorevole per il contribuente<sup>270</sup>. La Suprema Corte dichiara che nell’ordinamento tributario *non esiste un principio generale che impone all’Amministrazione Finanziaria l’obbligo di instaurare il contraddittorio con il contribuente, salvo il caso in cui sia espressamente previsto dalla Legge*. Pertanto, è stato affermato che solo *per i tributi armonizzati* (con particolare riguardo all’IVA e dogane) *esisterebbe un obbligo generalizzato* (ossia il contraddittorio ha una generale

---

<sup>267</sup> La Corte di Cassazione ha affermato *l’obbligo del concessionario della riscossione di comunicare preventivamente qualunque provvedimento limitativo della sfera giuridica del contribuente, tra cui l’ipoteca*.

<sup>268</sup> *Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del contribuente ad essere sentito prima dell’emanazione del provvedimento, realizza l’inalienabile diritto di difesa del cittadino (articolo 24 Cost.) ed il buon andamento dell’Amministrazione (articolo 37 Cost.)*.

Pertanto, il contraddittorio è diretto a tutelare l’interesse del contribuente e non l’interesse del titolare del locale in cui viene operata la verifica.

<sup>269</sup> *Le modifiche all’istituto del ravvedimento operoso fanno emergere ancor più la necessità del rilascio del PVC anche al termine delle verifiche a tavolino (ossia le indagini effettuato in Ufficio)*.

L’ordinanza 527/2015 fa riferimento all’articolo 24 della Legge n. 4 del 1929: *le violazioni delle norme contenute nelle Leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale*. Pertanto, anche le indagini a tavolino devono concludersi con il rilascio del PVC e gli avvisi di accertamento non preceduti dal PVC sono annullabili. Se il PVC non venisse rilasciato anche a seguito delle verifiche a tavolino, i contribuenti sottoposti a tale indagine sopporterebbe un diverso trattamento.

<sup>270</sup> La Sentenza n. 24823 del 2015 espone un orientamento opposto rispetto alla Sentenza n. 19667 del 2014. La nuova decisione precisa che nella sentenza del 2014 era stato affrontato solo il caso delle iscrizioni ipotecarie

applicazione), la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto, purchè il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere<sup>271</sup>. Per i *tributi non armonizzati*, invece, il contraddittorio *avrebbe applicazione solo nei casi espressamente previsti dal Legislatore*<sup>272</sup>.

Dunque, in caso di accessi, ispezioni e verifiche, anche volendo aderire a quest'ultimo orientamento delle SSUU, il contraddittorio dovrebbe essere sempre attuato, sia che si tratti di tributi armonizzati sia che si tratti di tributi non armonizzati.

La situazione non sembra ancora essere stata risolta, in quanto recentemente è intervenuta la Commissione Tributaria Regionale (CTR) di Firenze, con la sentenza n. 736 del 18 gennaio 2016, la quale ha rimesso la questione alla Corte Costituzionale. Applicare l'articolo 12, comma 7, dello Statuto solo ai controlli in loco, sarebbe *discriminatorio* nei confronti dei soggetti che hanno subito altri tipi di verifica (come l'indagine a tavolino), i quali hanno il diritto di far emergere le proprie ragioni prima dell'atto impositivo (diritto di difesa sancito dall'articolo 24 della Costituzione)<sup>273</sup>.

### **2.13.1. Le conseguenze in caso di violazione**

Nessuna norma affronta il tema delle conseguenze in caso di inosservanza dei diritti riconosciuti dall'articolo 12 dello Statuto, con particolar riguardo, in questo caso, al settimo comma (rispetto del termine di sessanta giorni prima di emettere l'avviso di accertamento). Infatti, l'ordinamento tributario è caratterizzato dall'assenza di una specifica norma che preveda l'applicazione di una sanzione in caso di inosservanza delle norme dello Statuto dei diritti del contribuente.

---

<sup>271</sup> Ossia che il contribuente dimostri che nel contraddittorio avrebbe esposto delle difese.

<sup>272</sup> Il riferimento normativo è l'articolo 12 comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente. La garanzia per la quale l'avviso di accertamento non può essere emesso prima del termine previsto dal citato articolo si riferisce esclusivamente ai casi di accessi, ispezioni e verifiche presso i locali del contribuente, in quanto in tale ipotesi sussiste l'esigenza di bilanciare lo squilibrio tra Amministrazione e contribuente.

Cass. SS.UU. n. 24823 del 9 dicembre 2015: *"in tema di tributi "non armonizzati" l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente nelle ipotesi in cui l'obbligo risulti specificamente sancito, mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio da parte dell'Amministrazione, comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purchè, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa (la violazione comporterà la nullità qualora venga dimostrato in concreto il "danno" subito in termini difensivi)"*.

<sup>273</sup> E' fondata la questione che riconosce al contribuente il diritto a ricevere la copia del PVC solo nelle ipotesi di verifiche in loco.

Pertanto, è stata oggetto di dibattito la questione relativa alla legittimità o meno dell'avviso di accertamento emesso prima del suddetto termine.

Una tesi minoritaria giurisprudenziale di merito propende per la *legittimità dell'avviso di accertamento* emesso in violazione del settimo comma dell'articolo 12 dello Statuto, ossia emesso senza il rispetto del termine di sessanta giorni e senza menzionare le ragioni di particolare urgenza (cosiddetto accertamento anticipato). Tale orientamento sostiene che manca proprio un'esplicita previsione di nullità, infatti, qualora il Legislatore abbia voluto definire la nullità di atti emessi in violazione di norme, l'abbia fatto espressamente. Pertanto la nullità dovrebbe essere specificamente prevista e non dedotta in via interpretativa<sup>274</sup>.

A tale orientamento minoritario si contrappongono le correnti interpretative che definiscono *illegittimo il cosiddetto avviso di accertamento anticipato*, contestando l'annullabilità o la nullità. Queste ultime sostengono che, qualora non venga rispettato il predetto termine di sessanta giorni, l'Amministrazione Finanziaria abbia operato ed emesso un atto in carenza del relativo potere, riconducibile alle violazioni di Legge sancite dall'articolo 21-octies primo comma della Legge n. 241 del 1990 che prevede l'annullabilità dei provvedimenti amministrativi a contenuto vincolato.

Sulla questione dell'illegittimità dell'avviso di accertamento anticipato si è espressa anche la *Corte Costituzionale* con una tesi più radicale (ordinanza n. 244 del 24 luglio 2009). Quando gli uffici accertatori ritengono necessario abbreviare i tempi per la notifica dell'avviso di accertamento, in quanto ritengono di trovarsi dinanzi una situazione di particolare urgenza, essi devono specificare nell'atto le ragioni che hanno portato a derogare il termine fissato dallo Statuto. Pertanto, la Corte Costituzionale ha affermato che un avviso di accertamento emanato prima dei sessanta giorni in assenza della specifica motivazione determina la *nullità dell'atto*<sup>275</sup>.

---

<sup>274</sup> Ordinanza n. 19875 del 18 luglio 2008.

Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 585-586.

<sup>275</sup> Fa riferimento all'articolo 21-septies della Legge n. 241 del 1990 secondo cui "è nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla Legge".

L'atto è viziato non perché non è stato attivato il contraddittorio con il soggetto passivo, ma perché sprovvisto della motivazione sull'urgenza. L'atto diventa nullo se alla base non sussiste una motivazione adeguata sulla particolare urgenza.

Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 586. Lovisolo A., *L'osservanza del termine di cui all'art. 12, 7° comma dello Statuto dei diritti del contribuente, nell'ottica del principio del contraddittorio*, in *Diritto e pratica tributaria* 3/2015, pag. 408. Perrucci U., *La "sanzione" dell'invalidità dell'avviso di accertamento emesso anticipatamente rispetto al*

A riguardo, anche la *Corte di Cassazione* si è espressa, con l'ordinanza n. 6088 del 15 marzo 2011, affermando che *il mancato rispetto del termine comporta l'illegittimità dell'accertamento*<sup>276</sup>. Essa ribadisce che, per derogare al termine minimo sancito dal settimo comma, devono necessariamente sussistere tre condizioni:

- deve ricorrere una situazione di urgenza,
- nell'avviso di accertamento deve essere presente la motivazione che spieghi la situazione di urgenza,
- la motivazione deve essere precisa e dettagliata, non generica<sup>277</sup>.

Le conseguenze della violazione al contraddittorio sono state oggetto di discussione anche nelle sentenze delle SSUU della Corte di Cassazione degli ultimi tre anni. Dalle sentenze del 2013 e 2014 SSUU – esaminate precedentemente – sembrerebbe doverne discendere *l'illegittimità tout court* dell'avviso di accertamento emesso senza previo contraddittorio anticipato<sup>278</sup>. Dalla sentenza del 2015, invece, ne consegue che, in materia di tributi armonizzati, al fine di avere l'invalidità dell'atto impositivo, viene imposto al contribuente di dimostrare in giudizio che le argomentazioni che avrebbe potuto apportare in contraddittorio non sarebbero state meramente pretestuose.

---

*termine dilatorio di 60 giorni di cui all'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente alla luce della recente sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte*, in Bollettino Tributario 19/2013, pag. 1436. Tundo F., *Diritto di difesa del contribuente in caso di emissione "anticipata" dell'avviso e mancata valutazione delle osservazioni difensive*, in GT 2012/4, pag. 326.

<sup>276</sup> In quanto il termine ha la finalità di garantire il diritto alla partecipazione del contribuente.

<sup>277</sup> L'obbligo motivazionale non viene considerato assolto qualora gli uffici ricorrano all'utilizzo di formule stereotipate o qualora rimettano al giudice la valutazione della ricorrenza dell'urgenza. Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 587.

<sup>278</sup> Tali sentenze prevedono *l'illegittimità dell'atto impositivo ante tempus*, in quanto il contraddittorio costituisce espressione dei principi di collaborazione e buona fede tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria.

# CAPITOLO TERZO

## IL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

### 3.1. La figura del Garante del contribuente – articolo 13 dello Statuto dei diritti del contribuente

Per completare il quadro dei diritti e delle garanzie del soggetto passivo sottoposto alle verifiche fiscali, questo ultimo capitolo sarà dedicato al sesto comma dell'articolo 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, il quale stabilisce che: *il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla Legge, può rivolgersi al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13*<sup>279</sup>.

Qualora il contribuente, sottoposto a controllo fiscale, riscontri delle irregolarità nello svolgimento dell'attività istruttoria da parte dei verificatori, ha la possibilità di avvalersi anche dell'istituto del Garante del Contribuente, lamentando le situazioni di illegittimità adottate dai funzionari dell'Amministrazione. La disciplina è interamente contenuta nell'articolo 13 della Legge n. 212 del 2000.

In realtà, il Garante non fa altro che segnalare o evidenziare i comportamenti non conformi adottati dagli organi verificatori. Infatti, il Garante non ha poteri decisori e c'è chi sostiene che esso non svolga la funzione di garanzia se con il termine "garantire" si intende proteggere le posizioni giuridiche dei soggetti passivi rimuovendo gli atti illegittimi e lesivi<sup>280</sup>.

---

<sup>279</sup> Il primo organo previsto come garanzia per i cittadini si chiamava *ombudsman* (che significa "uomo che fa da tramite") e fu istituito in Svezia nel 1809.

Forastieri S., *Il ruolo del Garante del contribuente: dal dialogo con il Fisco all'attivazione dell'autotutela*, in *Il Fisco* 31/2015, pag. 3058.

<sup>280</sup> Al Garante del contribuente non è affidata la funzione di porre fine alle violazioni dei diritti fondamentali, nemmeno ha il compito di punire coloro che abbiano leso gli interessi dei contribuenti durante l'attività di verifica.

Ciarcia A., *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Diritto e pratica tributaria* 1/2007, pag. 23.  
Forastieri S., *Il ruolo del Garante del contribuente: dal dialogo con il Fisco all'attivazione dell'autotutela*, in *Il Fisco* 31/2015, pag. 3058.

La figura del Garante del Contribuente è nata solo con l'istituzione dello Statuto dei diritti del contribuente, ossia dall'anno 2000, ed ha la finalità di *assicurare il rispetto delle garanzie previste dall'ordinamento tributario* a favore del soggetto sottoposto al controllo e far *rispettare i principi di legalità, buona fede ed affidamento*. Per tale motivo, se il Garante del contribuente non può indossare la veste di giudice e non gli sono attribuite nemmeno le funzioni ispettive, la Legge gli riconosce il potere dell'*ombudsman*, ossia il *potere di "fare da tramite"*<sup>281</sup>.

Il primo comma dell'articolo 13 precisa che, a differenza di altre autorità (come ad esempio il Garante della privacy, della concorrenza e delle telecomunicazioni), non opera a livello unico nazionale, ma ha *la sede presso ogni Direzione regionale delle Entrate* e, per Trento e Bolzano, presso la *Direzione delle Entrate delle Province autonome*, con la finalità di essere più vicini al contribuente. Inoltre il Garante del Contribuente è privo di poteri autoritativi, in quanto può adottare solo "atti di sollecito" nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria<sup>282</sup>.

### **3.2. La composizione del Garante del contribuente**

Il secondo comma è dedicato alla composizione del Garante. Essa è stata oggetto di trasformazione con la Legge n. 183 del 12 novembre 2011 entrata in vigore il 1° gennaio 2012 (Legge di stabilità 2012 o Manovra Monti), in quanto è passata da organo collegiale a monocratico: *il Garante del contribuente, operante in piena autonomia*<sup>283</sup>, *è un organo monocratico scelto e nominato dal presidente della commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate, tra gli appartenenti alle seguenti categorie:*

---

<sup>281</sup> Negli ultimi anni, il dialogo ed il contraddittorio costituiscono un ruolo importante nel sistema fiscale ed il Garante del contribuente svolge un ruolo fondamentale nel portare avanti il dialogo, con la finalità di realizzare dei rapporti efficaci ed efficienti tra Fisco e contribuenti.

Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag., 589. Marino G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione*, in *Rassegna Tributaria* 2/2006, pag. 478. Forastieri S., *Il ruolo del Garante del contribuente: dal dialogo con il Fisco all'attivazione dell'autotutela*, in *Il Fisco* 31/2015, pag. 3057-3058.

<sup>282</sup> Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag., 589.

<sup>283</sup> Il che significa che esso è indipendente da qualsiasi struttura gerarchica. Esso è sottratto, nel suo operare, ad ogni vincolo gerarchico con l'Amministrazione Finanziaria e con altri Enti impositori.

Paracampo S., *Il garante del contribuente nelle nuove prospettazioni teoriche e politiche dello Statuto dei diritti del contribuente*, pag. 25. Rosini E., *Il Garante del contribuente: struttura, competenze, funzioni*, in *Rassegna Tributaria* 1/2004, pag. 46.

- magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio,
- avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati.

Questa trasformazione ha indebolito l'operatività dell'organo in esame, in quanto si vede ridotta la possibilità di dialogo con i contribuenti, soprattutto qualora si verifichi un impedimento di svolgere le proprie funzioni da parte dell'unico Garante (la norma non prevede nemmeno la nomina di un membro supplente).

Prima dell'entrata in vigore della Legge di stabilità 2012, il Garante del contribuente si configurava come organo collegiale composto da tre membri nominati dal Presidente della Commissione tributaria regionale (o sua sezione distaccata). I tre componenti dovevano essere individuati all'interno di una delle seguenti categorie:

- uno doveva essere scelto tra i professori universitari di materie giuridiche ed economiche, magistrati, notai, sia a riposo sia in servizio,
- un altro tra gli ufficiali generali e superiori della Guardia di Finanza e i dirigenti dell'Amministrazione Finanziaria, a riposo da almeno due anni (questo punto è stato abrogato con la Legge n. 183 del 2011),
- ed il terzo tra dottori commercialisti, ragionieri, avvocati, pensionati<sup>284</sup>.

La nomina del Garante del contribuente è riservata al Presidente della commissione tributaria regionale (ovvero Provinciale di secondo grado per le Province di Bolzano e Trento) e il provvedimento di nomina trova formalizzazione in un decreto e, a differenza di altri casi, acquista efficacia con il semplice deposito in segreteria (ossia non è indispensabile attendere anche la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale).

Un aspetto degno di attenzione è la mancanza di una disciplina che regoli espressamente la fase dell'accettazione della nomina e della immissione nelle sue funzioni. Alcuni autori<sup>285</sup> ritengono che sia compito del Presidente della commissione tributaria regionale fissare un termine entro il quale il soggetto interessato dovrà accettare l'incarico. Inoltre, è richiesto che il soggetto che accetta l'incarico di Garante rivesta lo *status giuridico di pubblico ufficiale o di incaricato di pubblico servizio*.

L'articolo 13 non prevede nemmeno le conseguenze in caso di rinuncia alla nomina o di decadenza dall'ufficio. Pertanto alcuni ritengono che tali lacune debbano essere colmate

---

<sup>284</sup> Bronzetti G., *Il Garante del contribuente: realtà e prospettive*, in Rivista di diritto tributario 5/2007, pag. 549. Rosini E., *Il Garante del contribuente: struttura, competenze, funzioni*, in Rassegna Tributaria 1/2004, pag. 43.

<sup>285</sup> Tra cui Bagarotto E. e D'Ayala Valva R.

dal Garante stesso, il quale è dotato di auto-organizzazione, proprio perché operante in piena autonomia<sup>286</sup>.

Il terzo comma del citato articolo<sup>287</sup>, invece, definisce la durata dell'incarico e la fissa di quattro anni. Alla scadenza, il ruolo di Garante del contribuente può essere *rinnovato* tenendo presenti, però, professionalità, produttività ed attività già svolta.

Prima della riforma introdotta con la Legge n. 289 del 2002, la durata dell'incarico era fissata a tre anni ed era rinnovabile per una sola volta. Pertanto l'innovazione fu davvero significativa, non tanto per l'anno in più del periodo di incarico (da tre a quattro anni), ma per il rinnovo di tale mansione. Il rinnovo non trova più il limite sul piano temporale, ma si basa sull'attività esercitata nel quadriennio (professionalità e produttività)

I compensi ed i rimborsi spettanti al Garante del contribuente sono determinati con decreto del Ministro delle Finanze ai sensi dell'articolo 13 comma quarto<sup>288</sup>.

### **3.3. Le funzioni del Garante del contribuente**

*Il Garante non svolge una funzione di garanzia se con il termine garantire si intende proteggere le posizioni giuridiche dei soggetti passivi rimuovendo gli atti illegittimi e lesivi<sup>289</sup>.*

Inoltre il Garante non ha poteri di amministrazione attiva, altrimenti potremmo riscontrare degli attriti e dei contrasti con gli uffici finanziari, però, può dare "consigli" all'Amministrazione evidenziando eventuali comportamenti scorretti e non conformi nei casi in cui non vengano rispettati i diritti del contribuente<sup>290</sup>.

---

<sup>286</sup> Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag., 591-592.

<sup>287</sup> Articolo 13 terzo comma: "l'incarico ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività ed attività già svolta".

<sup>288</sup> Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag., 593. Bronzetti G., *Il Garante del contribuente: realtà e prospettive*, in *Rivista di diritto tributario* 5/2007, pag. 550-551.

<sup>289</sup> Cit. Ciarcia A., *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Diritto e pratica tributaria* 1/2007, pag. 23.

<sup>290</sup> Le sue attribuzioni non portano ad alcun effetto sostanziale per il contribuente, il quale se intende farsi "garantire" dovrà percorrere la via giudiziale. Al Garante non è attribuito il potere di porre fine alle violazioni dei diritti fondamentali, non ha nemmeno il potere di punire coloro che abbiano leso la tutela del contribuente contravvenendo a specifiche disposizioni legislative. Pertanto appare poco incisivo il suo ruolo di organo di tutela e garanzia del contribuente.

Ciarcia A., *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Diritto e pratica tributaria* 1/2007, pag. 23.

Come detto precedentemente, l'articolo 12, sesto comma, offre la possibilità al contribuente di rivolgersi al Garante qualora ravvisi delle anomalie nello svolgimento dell'attività di controllo da parte dei verificatori. Il Legislatore, però, non precisa quale tipologia di intervento e comportamento debba adottare il Garante dal momento in cui il contribuente segnala dei comportamenti non conformi alla legge durante l'attività di verifica fiscale. Pertanto sarà necessario analizzare i compiti assegnati al Garante del contribuente sanciti dal sesto all'undicesimo comma dell'articolo 13 dello Statuto<sup>291</sup>.

Sinteticamente, partendo dal sesto comma, il Garante del contribuente:

- una volta ricevuta la segnalazione dal privato, potrà, in base alle proprie valutazioni, *richiedere documenti o chiarimenti agli Uffici competenti*, i quali sono tenuti a rispondere entro trenta giorni. Successivamente, esso avrà il compito di comunicare l'esito dell'attività svolta ai Dirigenti degli Uffici interessati e informare l'autore della segnalazione (sesto comma),
- attivare le *procedure di autotutela* (sesto comma),
- può rivolgere ai Dirigenti stessi *raccomandazioni* con la finalità di migliorare la tutela del contribuente e l'organizzazione dei servizi (settimo comma).
- può accedere presso gli Uffici finanziari e controllare la funzionalità dei servizi di informazione ed assistenza del contribuente (ottavo comma),

---

<sup>291</sup> Articolo 13 comma sesto: *"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 ed 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"*.

Comma settimo: *"il Garante del contribuente rivolge raccomandazioni ai Dirigenti degli Uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi"*.

Comma ottavo: *"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"*.

Comma nono: *"Il Garante del contribuente richiama gli Uffici al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 della presente legge"*.

Comma decimo: *"il Garante del contribuente richiama gli Uffici al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta"*.

Comma undicesimo: *"il Garante del contribuente individua i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'Amministrazione determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'Amministrazione, segnalandoli al Direttore regionale o compartimentale o al comandante di zona della Guardia di Finanza competente e all'Ufficio centrale per l'informazione del contribuente, al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare. Prospetta al Ministro delle Finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione in termini previsti dall'articolo 9"*.

- richiama gli Uffici sulla base di quanto previsto dagli articolo 5 e 12 della citata Legge (nono comma),
- richiama gli Uffici sulla base del termine previsto per il rimborso d'imposta (decimo comma),
- segnala ai Dirigenti degli Uffici interessati i casi di particolare rilevanza ovvero se sussistono delle incongruenze nei rapporti tra contribuente ed Amministrazione (undicesimo comma)<sup>292</sup>.

Il sesto comma dell'articolo 13 racchiude i principali poteri attribuiti al Garante del contribuente, con la finalità di mantenere il rapporto tra Fisco e contribuente integro ed efficiente. La particolarità del sesto comma in commento sta sul termine *anche* ("*anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o altro soggetto interessato, il quale lamenti irregolarità, scorrettezze ...*")<sup>293</sup>. Pertanto la segnalazione può pervenire dal contribuente o altro soggetto interessato<sup>294</sup> (in cui è richiesto che essa sia inoltrata per iscritto al fine di indicare l'indirizzo per ricevere la comunicazione dell'esito della propria richiesta), ma anche dal Garante stesso, il quale può attivarsi d'ufficio sulla base di notizie acquisite autonomamente. Con riguardo all'oggetto della segnalazione la fattispecie in esame parla di irregolarità, disfunzioni, scorrettezze o qualunque altro comportamento diretto a compromettere il rapporto di fiducia tra Amministrazione Finanziari e cittadini<sup>295</sup> (con quest'ultima annotazione - "*qualunque altro comportamento*" dell'Ufficio ritenuto non corretto<sup>296</sup> - si può ritenere che non è un

---

<sup>292</sup> De Giovanni G., *Il Garante del contribuente nelle nuove prospettazioni teoriche e politiche dello Statuto dei diritti del contribuente*, pag. 28. Pezzuto G., *La verifica fiscale*, pag. 474.

<sup>293</sup> Rosini E., *Il Garante del contribuente: struttura, competenze, funzioni*, in *Rassegna Tributaria* 1/2004, pag. 47.

<sup>294</sup> Per altro soggetto interessato non si deve intendere solo gli enti portatori di interessi diffusi, ma anche coloro che, venendo a conoscenza di un fatto caratterizzato dalla scorrettezza amministrativa, lo segnali nell'ottica di un interesse pubblico al miglior funzionamento degli apparati amministrativi.

La segnalazione del contribuente o altro soggetto interessato deve essere inviata esclusivamente al Garante e non anche all'ufficio di appartenenza dei verificatori. Qualora si verifici questa seconda ipotesi, tale comunicazione avrebbe solamente una funzione di cortesia ed un'eventuale risposta da tali uffici sarebbe nulla perché si tratta di un potere non attribuito ai verificatori.

Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 596. Ciarcia A., *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Diritto e pratica tributaria* 1/2007, pag. 19-20.

<sup>295</sup> Nel rispetto dei principi di legalità, imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa.

<sup>296</sup> Ad esempio: interpretazione sbagliata della Legge che porta all'emissione di atti amministrativi illegittimi. Per tale motivo, il Legislatore ha previsto che il Garante possa attivare le procedure di autotutela con la finalità di mediare con l'Amministrazione Finanziaria per raggiungere la corretta applicazione della Legge senza arrivare al contenzioso tributario.

Forastieri S., *Il ruolo del Garante del contribuente: dal dialogo con il Fisco all'attivazione dell'autotutela*, in *Il Fisco* 31/2015, pag. 3057.

elenco tassativo). Pertanto rientrano sia le figure tipiche di illegittimità dell'agire amministrativo, sia le mere scorrettezze o irregolarità. In tali situazioni (ossia una volta accertata l'anomalia), il Garante si preoccupa di rivolgere chiarimenti e richiedere documenti agli Uffici competenti, i quali sono tenuti a rispondere entro trenta giorni (la fissazione del termine per l'adempimento da parte degli Uffici competenti porta ad escludere le richieste telefoniche e verbali, in quanto la forma scritta è idonea ad accertare la data nella quale la richiesta è pervenuta)<sup>297</sup>.

Oltre al compito di richiedere documenti e chiarimenti agli Uffici competenti, appena descritto, il sesto comma riconosce al Garante del contribuente *il potere di attivare le procedure di autotutela*. Occorre precisare, però, che la possibilità riconosciuta al Garante di attivare le procedure di autotutela non coincide con il potere di intervenire al fine di decidere in merito all'annullamento degli atti e provvedimenti già adottati, in quanto tale compito ricade nella sfera di competenza dell'ufficio che ha emesso l'atto tributario in questione<sup>298</sup>. L'autotutela del Garante del contribuente avrà, perciò, un significato diverso. Esso non ha la competenza per correggere o annullare l'atto amministrativo, ma ha il compito di convincere l'Ufficio sull'illegittimità dell'atto oggetto di segnalazione e di conseguenza modificarlo o annullarlo<sup>299</sup>.

Il termine "*anche*" utilizzato dal Legislatore al comma sei porta a ritenere che il Garante potrà attivare le procedure di autotutela, indipendentemente dal fatto che il contribuente abbia presentato una sollecitazione, ovvero questo istituto potrebbe

---

<sup>297</sup> Decorso tale termine senza ottenere risposta o in mancanza di motivazione potranno essere motivo di segnalazione da parte del Garante al Direttore Regionale, con eventuale avvio di procedimento disciplinare a carico del funzionario inadempiente.

Il Potere del Garante di richiedere documenti è l'unico strumento giuridico per accedere agli atti amministrativi del procedimento tributario, prima dell'atto di accertamento.

Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 596-597. Bronzetti G., *Il Garante del contribuente: realtà e prospettive*, in *Rivista di diritto tributario* 2007/5, pag. 554-555. D'Ayala Valva F., *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante*, in *Rivista di diritto tributario* 2003/2, pag. 183.

<sup>298</sup> Secondo il diritto amministrativo, il potere di autotutela è quello affidato alla Pubblica Amministrazione con il compito di riesaminare, senza la partecipazione del giudice, i propri atti al fine di confermarli, modificarli o annullarli. Pertanto solo l'Ufficio che ha emesso l'atto illegittimo potrà correggerlo o eventualmente annullarlo, con la sola eccezione dell'intervento "sostitutivo" della Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'Ufficio stesso dipende, in caso di grave inerzia.

Forastieri S., *Il ruolo del Garante del contribuente: dal dialogo con il Fisco all'attivazione dell'autotutela*, in *Il Fisco* 2015/31, pag. 3060.

<sup>299</sup> L'Ufficio che rifiuta ingiustificatamente di applicare l'autotutela (modificare o annullare l'atto illegittimo) ostacolerebbe il rapporto di fiducia tra contribuente e Fisco e potrebbe comportare l'avvio di un procedimento disciplinare (comma 11).

D'Ayala Valva F., *L'attivazione delle "procedure" di autotutela tributaria*, in *Rivista di diritto tributario* 2004/2, pag. 145. Forastieri S., *Il ruolo del Garante del contribuente: dal dialogo con il Fisco all'attivazione dell'autotutela*, in *Il Fisco* 2015/31, pag. 3061.

sommarsi alle istanze presentate dal contribuente, potendo rappresentare così un fattore acceleratorio, di sollecito.

E' da precisare che il potere di attivazione dell'autotutela è limitato ai soli *atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente*. Secondo un'interpretazione estensiva dovrebbero essere ricompresi anche gli atti amministrativi non nominati ma che vadano comunque ad incidere sulla sfera giuridica del contribuente e che siano impugnabili (per esempio l'iscrizione di ipoteca sugli immobili). Inoltre, non manca in dottrina chi sostiene che la procedura di autotutela possa avvenire anche nel caso in cui la precedente procedura di accertamento o di riscossione sia stata conclusa con l'atto finale<sup>300</sup>.

Infine, il sesto comma conclude affermando che l'esito dell'attività svolta deve essere comunicato all'autore della segnalazione da parte del Garante stesso, ma anche alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di Finanza ed agli organi di controllo<sup>301</sup>.

Le ulteriori funzioni del Garante del contribuente previste dal settimo comma in poi sono considerate "residuali", in ragione del limitato esercizio di tali attività. Il settimo comma prevede che il Garante possa *rivolgere ai Dirigenti degli Uffici delle raccomandazioni*, con la finalità di tutelare il contribuente e migliorare l'organizzazione dei servizi. Si tratta di inviti non vincolanti formulati dal Garante del contribuente finalizzati ad incentivare gli apparati dell'Amministrazione Finanziaria all'efficiente ripartizione di carichi lavorativi interni diretti a salvaguardare i diritti e gli interessi dei contribuenti e migliorare la qualità dei servizi erogati nei loro confronti.

Inoltre, il Garante può *accedere presso gli Uffici finanziari* ed operare un controllo sulla funzionalità dei servizi di informazione al contribuente ed assistenza, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico.

Il settimo ed ottavo comma possono essere presi in considerazione congiuntamente, in quanto sono diretti a garantire l'adeguatezza dei servizi offerti ai soggetti passivi e la possibilità per il Garante di fornire dei suggerimenti agli appositi Uffici per tutelare al meglio il contribuente<sup>302</sup>.

---

<sup>300</sup> Pertanto il Garante è visto come una figura di protezione per le violazioni commesse durante l'attività istruttoria e prima dell'emissione dell'atto impositivo.

<sup>301</sup> Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 598.

<sup>302</sup> Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 598-599. Bronzetti G., *Il Garante del contribuente: realtà e prospettive*, in Rivista di diritto

Il nono ed il decimo comma fanno riferimento ai richiami, secondo i quali il Garante del contribuente “*richiama gli Uffici al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 della presente Legge*” ed al “*rispetto dei termini previsti per il rimborso d’imposta*”.

Alcuni autori si sono chiesti in cosa consista il “richiamo” e da cosa si differenzia rispetto alla “raccomandazione”, ottenendo come risposta a tali interrogativi che entrambi sono degli “inviti” liberi, facoltativi.

Partendo dal comma nove il richiamo esercitato dal Garante ha la finalità di sollecitare gli Uffici al rispetto degli obblighi statutari degli articoli 5 e 12:

- articolo 5: l’Amministrazione Finanziaria ha l’obbligo di organizzare una efficace ed efficiente informazione del contribuente con la finalità di consentire ad esso la completa conoscenza delle disposizioni legislative ed amministrative presenti in materia tributaria,
- articolo 12: il Legislatore riconosce diritti e garanzie ai contribuenti sottoposti alle verifiche fiscali, identificando in capo agli organi verificatori dei precisi obblighi per il corretto svolgimento di tale attività. Il potere di richiamo esercitabile dal Garante del contribuente si attiva qualora venga violato un obbligo imposto ai verificatori. Infatti, il sesto comma dell’articolo 12 riconosce ai contribuenti il diritto di rivolgersi anche al Garante nelle circostanze in cui essi reputino che i militari e gli operatori civili procedano con modalità non conformi alla Legge.

Il richiamo è regolato anche dal comma dieci, il quale prevede che il Garante possa esercitare tale potere per sollecitare gli Uffici al rispetto degli eventuali termini previsti dalla Legge ovvero, nel caso in cui essi non siano previsti, entro un termine comunque “ragionevole” per il rimborso dei tributi versati in eccedenza o non dovuti<sup>303</sup>.

Infine, analizzando l’undicesimo comma, spetta al Garante individuare i casi di particolare rilevanza in cui le *disposizioni in vigore* ovvero *i comportamenti dell’Amministrazione*<sup>304</sup> determinano un pregiudizio dei soggetti passivi o conseguenze negative nei rapporti tra intercorrenti tra Amministrazione e contribuente. Il Garante dovrà segnalare tali circostanze al *direttore regionale o compartimentale o al*

---

tributario 2007/5, pag. 560. D’Ayala Valva F., *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l’intervento del Garante*, in Rivista di diritto tributario 2003/2, pag. 184-185.

<sup>303</sup> Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 599.

<sup>304</sup> Ad esempio la mancata risposta alla richiesta di chiarimenti da parte del contribuente, oppure la non tempestiva erogazione di rimborsi spettanti al contribuente.

*comandante di zona della Guardia di Finanza competente e all'ufficio centrale per l'informazione del contribuente*, con la finalità di avviare, se necessario, un procedimento disciplinare.

L'ultimo periodo dell'undicesimo comma disciplina un ulteriore potere attribuito al Garante, ossia di presentare al Ministro delle Finanze le situazioni in cui si possono esercitare *i poteri di rimessione in termini sanciti dall'articolo 9*<sup>305</sup>.

### **3.3.1. Le funzioni referenti e consultive**

Infine, al Garante del contribuente è assegnata una funzione di monitoraggio sullo "stato di salute" dei rapporti intercorrenti tra contribuenti e Fisco, stendendo periodicamente delle apposite relazioni. Tale attività è regolata dai commi 12, 13 e 13-bis dell'articolo 13 dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>306</sup>.

In particolare, come sancito dal comma dodicesimo, il Garante presenta, con periodicità semestrale, al Ministro delle Finanze, ai Direttori compartimentali delle dogane e del territorio, al Direttore regionale delle entrate ed al comandante di zona della Guardia di Finanza, una *relazione* su tutta la sua attività svolta. Tale disciplina non prevede un modello tipico di riferimento per la descrizione dei contenuti, ma il Legislatore semplicemente invita il Garante ad *individuare gli aspetti critici più rilevanti ed esporre le relative soluzioni*. Pertanto vengano individuate dal Garante le problematiche più significative di *maladministration* con i rispettivi rimedi applicativi.

Sulla base di tali relazioni semestrali, il Ministro delle Finanze comunica alle competenti commissioni parlamentari con riguardo *al funzionamento dei Garanti medesimi*,

---

<sup>305</sup> "Il Ministro delle Finanze rimette in termini i contribuenti interessati, nel caso in cui il tempestivo adempimento di obblighi tributari è impedito da cause di forza maggiore. ...

*Con proprio decreto il Ministro delle Finanze può sospendere o differire il termine per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali ed imprevedibili".*

Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 600.

<sup>306</sup> Comma dodicesimo: "Ogni sei mesi il Garante del contribuente presenta una relazione sull'attività svolta al Ministro delle Finanze, al Direttore regionale delle entrate, ai Direttori compartimentali delle dogane e del territorio nonché al comandante di zona della Guardia di Finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni".

Comma tredicesimo: "Il Ministro delle Finanze riferisce annualmente alle competenti Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento del Garante del contribuente, all'efficacia dell'azione da esso svolta ed alla natura delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni del Garante stesso".

Comma tredicesimo-bis: "Con relazione annuale, il Garante fornisce al Governo ed al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra Fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale".

*all'efficacia delle azioni da essi svolte, alla natura delle questioni segnalate ed ai provvedimenti attuati a seguito delle comunicazioni del Garante stesso.* Questo compito viene esercitato con periodicità annuale ed è sancito dal comma tredicesimo.

Nel 2002 l'articolo 13 della Legge n. 212/2000 è stato ampliato con l'introduzione del comma 13-bis. Esso, che è stato istituito mediante l'articolo 94, comma ottavo, della Legge n. 289 del 2002, affida il compito al Garante di fornire, ogni anno, al Parlamento ed al Governo, *dati e notizie sull'andamento dei rapporti tra contribuenti e Fisco nel campo della politica fiscale*, redigendo infine un'apposita relazione annuale<sup>307</sup>.

---

<sup>307</sup> Bagarotto E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, pag. 600-601.

# CONCLUSIONE

Come anticipato in apertura della presente trattazione, nel nostro attuale sistema tributario vige il principio dell'autotassazione che, da un lato, permette di "alleggerire" l'attività lavorativa degli Uffici finanziari, ma, dal lato opposto, incontra anche uno svantaggio. L'Amministrazione Finanziaria, infatti, si trova in una *posizione di inferiorità conoscitiva*, in quanto è estranea rispetto alla sfera giuridica di coloro che hanno esercitato l'autotassazione. Pertanto, per colmare la *posizione svantaggiosa* dell'Amministrazione Finanziaria si è reso necessario attribuire al predetto organo il potere di intervenire anche nella sfera giuridica dei soggetti passivi effettuando controlli e verifiche.

Al fine di controbilanciare i poteri dell'Amministrazione Finanziaria, il Legislatore ha altresì previsto tutta una serie di strumenti a tutela dei diritti dei contribuenti sottoposti a verifica fiscale.

A tal proposito, giova ricordare che il D.P.R. n. 600/1973 e il D.P.R. n. 633/1972 prevedono una prima forma di garanzia, dettata dalla necessità, per l'Amministrazione Finanziaria, di dotarsi di un'idonea *autorizzazione* per lo svolgimento delle indagini più penetranti. Il Legislatore individua diversi tipi di autorizzazione in relazione alla tipologia dei locali oggetto di ispezione, con la finalità di aumentare la tutela a mano a mano che l'ingresso si indirizza verso i locali caratterizzati da maggiore riservatezza.

Per accedere presso i locali destinati all'esercizio di *attività agricole, commerciali, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali*, i verificatori devono essere muniti di un'autorizzazione rilasciata dal *capo dell'Ufficio da cui dipendono*. Inoltre, la disciplina richiede che l'accesso presso i locali destinati all'esercizio di *arti o professioni* si svolga in *presenza del titolare dello studio o di un suo delegato*.

Qualora detti locali siano *promiscuamente adibiti anche all'uso di abitazione*, per l'accesso è necessaria *anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica*.

Infine, in caso di accessi presso i locali diversi da quelli fin qui menzionati (per esempio, si può far riferimento al caso del luogo destinato esclusivamente ad abitazione privata), i verificatori devono essere muniti di un'*autorizzazione del Procuratore della Repubblica*,

la quale può essere concessa solo qualora ricorrano *gravi indizi di violazione delle norme tributarie e allo scopo di recuperare documenti, registri, scritture, libri ed altre prove*.

Ulteriori garanzie per il contribuente sottoposto a verifica sono stabilite dalla Legge n. 212 del 2000, lo *Statuto dei diritti del contribuente*.

Lo Statuto, tra le altre cose, ha la finalità di tutelare il soggetto sottoposto ad “*accessi, ispezioni e verifiche*”. La disciplina tratteggiata all’articolo 12 stabilisce i doveri e i limiti per i militari della Guardia di Finanza e i funzionari dell’Amministrazione Finanziaria che si trovino a dover eseguire l’attività ispettiva presso la sede del contribuente.

Anzitutto, lo stesso articolo 12, primo comma, dello Statuto dei diritti del contribuente stabilisce quando può avvenire l’accesso presso i locali destinati *all’esercizio di attività industriali, commerciali, agricole, professionali od artistiche*. L’accesso presso i locali dell’impresa ricorre solo qualora sussistano *esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo* e devono svolgersi durante *l’orario ordinario di esercizio delle attività*<sup>308</sup>. Pertanto, ferma la discrezionalità dell’Amministrazione Finanziaria nello scegliere lo strumento istruttorio più opportuno, sembrerebbe ragionevole affermare che, prima di procedere con l’ispezione in loco, dovrebbe quantomeno essere vagliata la possibilità del ricorso a poteri istruttori meno invasivi.

Dall’inizio della verifica fiscale, l’Amministrazione Finanziaria ha l’obbligo di *informare il contribuente* sulle ragioni che hanno portato l’Ente ad attivare il controllo nei suoi confronti e dei diritti che gli vengono riconosciuti.

Inoltre, al quinto comma del menzionato articolo 12, il Legislatore ha previsto un limite temporale di permanenza degli organi verificatori presso la sede del contribuente, in quanto l’attività di accesso, ispezione e verifica deve svolgersi con *modalità tale da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse*. La disciplina fissa un termine generale di permanenza a *trenta giorni lavorativi*<sup>309</sup> e per le verifiche svolte presso le imprese cosiddette “minori” (ossia lavoratori autonomi ed imprese in contabilità semplificata) la permanenza non può essere superiore a *quindici giorni lavorativi*<sup>310</sup> contenuti nell’arco di non più di un trimestre.

Pertanto, si può affermare che, da un lato, l’articolo 12 dello Statuto riconosce le garanzie in capo a ciascun soggetto passivo, dall’altro lato, però, non affronta il tema delle conseguenze in caso di comportamenti scorretti da parte degli organi verificatori. Il

---

<sup>308</sup> Salvo casi eccezionali ed urgenti.

<sup>309</sup> Prorogabili di ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell’indagine.

<sup>310</sup> Anch’essi prorogabili di ulteriori quindici giorni.

diritto tributario è caratterizzato dall'assenza di una espressa previsione normativa che disciplini gli effetti degli atti compiuti dall'Amministrazione Finanziaria in violazione dei limiti fissati dalla Legge. Questo rappresenta una grossa lacuna della Legge n. 212/2000, in quanto non viene definita l'utilizzabilità o meno degli elementi acquisiti in violazione. Così, nel tempo si sono venuti a formare orientamenti contrapposti:

- secondo un orientamento giurisprudenziale restrittivo, la mancanza di una norma che vieti espressamente il principio di inutilizzabilità delle prove irrivalentemente acquisite, legittimerebbe ad utilizzare le risultanze a seguito di un'attività istruttoria irrivalentemente svolta<sup>311</sup>;
- secondo un diverso ma ormai consolidato orientamento giurisprudenziale di segno opposto al precedente, gli elementi illegittimamente acquisiti non possono essere presi in considerazione ai fini dell'accertamento. Pertanto, l'acquisizione illegittima determina l'inutilizzabilità degli elementi irrivalentemente acquisiti<sup>312</sup>.

Da ultimo, è necessario evidenziare che la Legge n. 212/2000 ha cercato di cambiare il rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente. Tra le altre cose, a quest'ultimo è stata riconosciuta la possibilità di instaurare un contraddittorio anticipato rispetto all'emanazione dell'atto impositivo, ossia di formulare richieste ed osservazioni inerenti all'attività istruttoria (comma settimo). La questione non è tuttora pacifica riguardo alle conseguenze in caso violazione del settimo comma, articolo 12 del menzionato Statuto, in quanto ricorrono sentenze delle SSUU sul punto contraddittorie. Dalla sentenza della Corte di Cassazione SSUU n. 18184 del 2013 emerge che l'inosservanza del termine di sessanta giorni per l'instaurazione del contraddittorio comporta *l'illegittimità tout court dell'atto impositivo*. Successivamente, nel 2015, la Suprema Corte interviene nuovamente sulla questione relativa al contraddittorio preventivo, con la sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015. La Corte di Cassazione SSUU dichiara che nell'ordinamento tributario *non esiste un principio generale che impone*

---

<sup>311</sup> Cassazione, Sent. n. 8344 del 10 aprile 2001. Cassazione, Sent. n. 14055 del 16 giugno 2006: *la violazione delle regole dell'accertamento tributario non comporta come conseguenza necessaria la inutilizzabilità degli elementi acquisiti, in mancanza di una specifica previsione in tal senso*. Cassazione, Sent. n. 3388 del 12 febbraio 2010: *l'accertamento viene considerato legittimo anche se i dati extra-contabili sono reperiti in maniera irrivale. La Cassazione ha riconosciuto il valore probatorio degli elementi acquisiti in sede di accesso anche nel caso di mancata autorizzazione da parte del capo dell'Ufficio. Tale valore probatorio, però, sussiste se le prove acquisite sono idonee a ricostruire la posizione fiscale del contribuente*.

<sup>312</sup> *Ben scarsa sarebbe la tutela se le regole per la preparazione dell'accertamento potessero essere violate senza conseguenze per l'atto finale*.

Cassazione, Sent. n. 21974 del 16 ottobre 2009: *anche in assenza di una espressa previsione di Legge, l'acquisizione irrivale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento comporta l'inutilizzabilità degli stessi*.

*all'Amministrazione Finanziaria l'obbligo di instaurare il contraddittorio con il contribuente, salvo il caso in cui sia espressamente previsto dalla Legge. Pertanto, è stato affermato che solo per i tributi armonizzati<sup>313</sup> esisterebbe un obbligo generalizzato, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto, purchè il contribuente dimostri in giudizio le argomentazioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato e che l'opposizione di dette ragioni si rilevi non meramente pretestuosa tale da configurare uno sviamento dello strumento difensivo. Per i tributi non armonizzati, invece, l'obbligo di attivazione del contraddittorio, pena l'invalidità dell'atto, avrebbe applicazione solo nei casi espressamente previsti dal Legislatore.*

A tal proposito, inoltre, non si può non rilevare che, la CTR di Firenze, con la sentenza n. 736 del 2016, ha rimesso la questione alla Corte Costituzionale relativa alla parte in cui il contraddittorio non è previsto, in materia di tributi non armonizzati, in caso di indagini a tavolino, in quanto sarebbe discriminatorio per quest'ultime.

Per mezzo della presente trattazione, si è riscontrato che lo Statuto dei diritti del contribuente non prevede nessuna conseguenza giuridica in caso di violazione dei propri precetti. Infatti, sul presente tema la questione non è tuttora pacifica, esistendo sentenze delle SSUU contraddittorie. Pertanto, si evidenzia la necessità di un intervento da parte del Legislatore che introduca espressamente nell'ordinamento tributario un principio normativo, colmando così la lacuna della Legge n. 212/2000. In tal modo il contribuente potrà godere di una maggiore tutela dal punto di vista legislativo e la Giurisprudenza potrà beneficiare di una base legislativa su cui far tendere le proprie linee di pensiero.

---

<sup>313</sup> Avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione.

# BIBLIOGRAFIA

## Libri e articoli di riviste:

- ❖ ACCORDINO P., *I processi verbali conclusivi delle attività di indagine nel confronto con l'effettività della tutela del contribuente e con le norme statutarie*, in Bollettino Tributario – 2013 (fascicolo 21)
- ❖ ALESCI T., *L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso presso i locali del contribuente: natura e regime giuridico*, in Processo penale e giustizia – 2015 (fascicolo 1)
- ❖ AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino: GIAPPICHELLI – 2011
- ❖ ANTONUCCIO A., *L'iscrizione a ruolo è illegittima se prima non viene comunicato al contribuente il risultato della liquidazione della dichiarazione*, in GT (Rivista di Giurisprudenza Tributaria) – 2009 (fascicolo 8)
- ❖ ARDITO F., *Lo Statuto del contribuente: diritti e garanzie nel corso delle verifiche fiscali*, in Bollettino Tributario – 2000 (fascicolo 21)
- ❖ BADANO F., *Il nuovo volto dell'Amministrazione Finanziaria*, Napoli: EDIZIONI GIURIDICHE SIMONE – 2002
- ❖ BAGAROTTO E., *Accertamento e sanzioni (commentario breve alle leggi tributarie)*, Padova: CEDAM – 2011
- ❖ BAGAROTTO E., *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente (commentario breve alle leggi tributarie)*, Padova: CEDAM – 2011
- ❖ BARGAGLI M., *Verifiche fiscali e Statuto dei diritti del contribuente*, in Amministrazione & Finanza – 2014 (fascicolo 10)
- ❖ BELLANTONI G., *Utilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e tutela costituzionale*, in Corriere Tributario – 2006 (fascicolo 36)
- ❖ BOCCALATTE G., *Non è valida la verifica oltre i termini di durata imposti dallo Statuto del contribuente*, in Corriere Tributario – 2008 (fascicolo 41)
- ❖ BRONZETTI G., *Il Garante del contribuente: realtà e prospettive*, in Rivista di diritto tributario – 2007 (fascicolo 5)

- ❖ BRUZZONE M., *Controlli automatici e formali delle dichiarazioni*, in Corriere Tributario – 2000 (fascicolo 28)
- ❖ BUCCICO C., *Gli accessi nell’abitazione e negli studi professionali: la rilevanza delle autorizzazioni*, in Rassegna Tributaria – 2006 (fascicolo 5)
- ❖ CAPOLUPO M., *Potere di accesso e tutela del domicilio del contribuente*, in Rassegna Tributaria – 2003 (fascicolo 6)
- ❖ CAPOLUPO S., *Le ispezioni tributarie*, Milanofiori, Assago: IPSOA – 2014
- ❖ CHIECHI N., *I diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in Bollettino Tributario – 2004 (fascicolo 4)
- ❖ CIARCIA A., *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in Diritto e pratica tributaria – 2007 (fascicolo 1)
- ❖ CIMINO F., *Il potere di accesso dell’Amministrazione Finanziaria presso il contribuente*, in Diritto e pratica tributaria – 2008 (fascicolo 2)
- ❖ CIMINO F., *L’esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, in Diritto e pratica tributaria – 2007 (fascicolo 6)
- ❖ COLLI VIGNARELLI A., *Violazione del termine di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente e nullità dell’accertamento*, in Rivista di diritto tributario – 2014 (fascicolo 3)
- ❖ COLLI VIGNARELLI A., *Violazione dell’articolo 12 dello Statuto del contribuente e illegittimità dell’accertamento alla luce del principio di collaborazione e buona fede*, in Bollettino tributario – 2010 (fascicolo 21)
- ❖ COLLI VIGNARELLI A., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione Finanziaria*, in Diritto e pratica tributaria – 2005 (fascicolo 3)
- ❖ CONIGLIARO M., *Verifiche fiscali e competenza territoriale: piena libertà o precisi limiti?*, in Il Fisco – 2015 (fascicolo 28)
- ❖ CORMIO P., *La scelta del soggetto da indagare e dei poteri istruttori da esercitare*, in Corriere Tributario – 2009 (fascicolo 44)
- ❖ D’AGOSTINO V., *La durata della verifica fiscale tra evoluzione normativa e giurisprudenziale*, in Diritto e pratica tributaria – 2013 (fascicolo 4)
- ❖ D’AYALA VALVA F., *L’attivazione delle “procedure” di autotutela tributaria*, in Rivista di diritto tributario – 2004 (fascicolo 2)

- ❖ D'AYALA VALVA F., *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante*, in Rivista di diritto tributario – 2003 (fascicolo 2)
- ❖ DE BENEDICTIS A., *La durata della verifica fiscale a norma dello Statuto dei diritti del contribuente tra permanenza effettiva, giorni consecutivi e novità legislativa*, in Bollettino Tributario – 2011 (fascicolo 22)
- ❖ DE FAZIO A., *Gli organi indiretti dell'Amministrazione Finanziaria nell'interpretazione dello Statuto del contribuente*, in Rivista di diritto tributario – 2004 (fascicolo 9)
- ❖ DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano: GIFFRE' – 2011
- ❖ DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*, Milano: GIUFFRE' – 2006
- ❖ DIGREGORIO NATOLI S., *Effetti per Uffici e contribuenti delle mancate risposte alle richieste e ai questionari del Fisco*, in Il Fisco – 2014 (fascicolo 7)
- ❖ DONATELLI S., *Gli accessi nelle abitazioni private: tra motivazione dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica ed invalidità derivata dell'avviso di accertamento*, Rassegna Tributaria – 2005 (fascicolo 4)
- ❖ FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova: CEDAM – 2014
- ❖ FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino: GIAPPICHELLI – 2005
- ❖ FERLAZZO NATOLI L., *Lo Statuto dei diritti del contribuente a dieci anni dalla sua approvazione: un bilancio positivo*, in Bollettino Tributario – 2010 (fascicolo 10)
- ❖ FERRI P., *I controlli formali e sostanziali dell'Agenzia delle Entrate nei confronti delle ONLUS*, in Corriere Tributario – 2003 (fascicolo 24)
- ❖ FORASTIERI S., *Il ruolo del Garante del contribuente: dal dialogo con il Fisco all'attivazione dell'autotutela*, in Il Fisco – 2015 (fascicolo 31)
- ❖ FRANCESCONI G., *Non necessario il contraddittorio se il controllo automatico non crea incertezze sulla dichiarazione*, in Corriere Tributario – 2015 (fascicolo 42)
- ❖ GINANNESCHI S., *Inutilizzabilità delle prove acquisite oltre la scadenza del termine di permanenza dei verificatori*, in GT (Rivista di Giurisprudenza Tributaria) – 2011 (fascicolo 10)
- ❖ GIOVANARDI A., *Gli accessi*, in Diritto e pratica tributaria – 2004 (fascicolo 6)
- ❖ GLENDI C., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in Corriere Tributario – 2000 (fascicolo 33)
- ❖ IAIA R., *Le garanzie del contribuente nel sub-procedimento innestato dal questionario*, in GT (Rivista di Giurisprudenza Tributaria) – 2013 (fascicolo 6)

- ❖ INGRAO G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella recente giurisprudenza della Cassazione*, in Rassegna Tributaria – 2005 (fascicolo 4)
- ❖ IORIO A., *Tutela del contribuente nelle ispezioni documentali e possibili effetti delle violazioni*, in Il Fisco – 2014 (fascicolo 26)
- ❖ IORIO A., *Ipotesi di nullità per mancata o errata autorizzazione all'accesso per le verifiche fiscali*, in Il Fisco – 2014 (fascicolo 14)
- ❖ LEONE F., *La controversa utilizzabilità degli elementi acquisiti irritualmente dall'Amministrazione Finanziaria nel corso dell'accertamento e il riconoscimento in capo al contribuente di una percentuale di incidenza dei costi sui ricavi presunti*, in Bollettino Tributario – 2013 (fascicolo 13)
- ❖ LODI L., *Perquisizione illegittima e nullità dell'avviso di accertamento tributario basato sulle prove così acquisite*, in GT (Rivista di Giurisprudenza Tributaria) – 2006 (fascicolo 3)
- ❖ LOVISOLO A., *L'osservanza del termine di cui all'art. 12, 7° comma dello Statuto dei diritti del contribuente, nell'ottica del principio del contraddittorio*, in Diritto e pratica tributaria – 2015 (fascicolo 3)
- ❖ MAGGI R., *La funzione ermeneutica dello Statuto dei diritti del contribuente*, in Bollettino Tributario – 2013 (fascicolo 5)
- ❖ MAGISTRO L., *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in Corriere Tributario – 2000 (fascicolo 34)
- ❖ MARCHESE S., *Attività istruttorie dell'Amministrazione Finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in Diritto e pratica tributaria – 2013 (fascicolo 3)
- ❖ MARCHESELLI A., *Limiti agli accessi, mancata collaborazione del contribuente nell'istruttoria e preclusione alla prova nel processo tributario*, in GT (Rivista di Giurisprudenza Tributaria) – 2014 (fascicolo 3)
- ❖ MARCHESELLI A., *Il "giusto procedimento" tributario: principi e discipline*, Padova: CEDAM – 2012
- ❖ MARCHESELLI A., *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in Diritto e pratica tributaria – 2011 (fascicolo 1)
- ❖ MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente: poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano: GIUFFRÈ – 2010

- ❖ MARCHESELLI A., *La tutela del contribuente in caso di accessi in luoghi privati e professionali*, Corriere Tributario – 2010 (fascicolo 23)
- ❖ MARCHESELLI A., *La tutela del contribuente contro gli accessi illegittimi*, in Corriere Tributario – 2009 (fascicolo 46)
- ❖ MARINO G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione*, in Rassegna Tributaria – 2006 (fascicolo 2)
- ❖ MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo*, in Diritto e pratica tributaria – 2014 (fascicolo 6)
- ❖ MARONGIU G., *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in Diritto e pratica tributaria – 2012 (fascicolo 4)
- ❖ MARONGIU G., *Imposta sul valore aggiunto e imposte sui trasferimenti (commentario breve alle leggi tributarie)*, Padova: CEDAM – 2011
- ❖ MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino: GIAPPICHELLI – 2010
- ❖ MENTI F., *L'omessa esibizione di documenti in sede di accesso e l'inutilizzabilità a favore del contribuente*, in Diritto e pratica tributaria – 2010 (fascicolo 5)
- ❖ MICALI S., *L'attività istruttoria tributaria: profili generali sul nuovo corso*, Milano: GIUFFRE' – 2001
- ❖ PERRUCCI U., *La "sanzione" dell'invalidità dell'avviso di accertamento emesso anticipatamente rispetto al termine dilatorio di 60 giorni di cui all'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente alla luce della recente sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte*, in Bollettino Tributario – 2013 (fascicolo 19)
- ❖ PEZZUTO G., *La verifica fiscale*, IL SOLE 24 ORE - 2002
- ❖ PIANTAVIGNA P., *Il diritto del contribuente a non collaborare all'attività accertativa*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze – 2013 (fascicolo 4)
- ❖ PICIOCCHI P., *Legittima l'iscrizione a ruolo per omesso o tardivo versamento anche senza il preavviso*, in Corriere Tributario – 2010 (fascicolo 40)
- ❖ QUATTROCCHI A., *Accessi tributari e tutela del segreto professionale*, in Diritto e pratica tributaria – 2006 (fascicolo 2)
- ❖ ROMITA E., *La permanenza degli organi verificatori presso la sede del contribuente nella verifica fiscale*, in Bollettino Tributario – 2010 (fascicolo 10)
- ❖ ROSINI E., *Il Garante del contribuente: struttura, competenze, funzioni*, in Rassegna Tributaria – 2004 (fascicolo 1)
- ❖ RUSSO P., *Manuale di diritto tributario – parte generale*, Milano: GIUFFRE' – 2007

- ❖ SALVINI L., *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Rivista di diritto tributario* – 2000 (fascicolo 1)
- ❖ SANTAMARIA B., *Diritto tributario – parte generale: fonti, principi costituzionali, accertamento e ispezioni, riscossione, sistema sanzionatorio, processo tributario, fiscalità internazionali*, Milano: GIUFFRÈ – 2011
- ❖ SERRANO’ M., *L’omessa risposta a un questionario e i diritti del contribuente*, in *Bollettino Tributario* – 2014 (fascicolo 14)
- ❖ SEPIO G., *Il nuovo ravvedimento operoso tra opportunità di adempimento tardivo e deflazione del contenzioso*, in *Corriere Tributario* – 2015 (fascicolo 30)
- ❖ SOLARI L., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria* – 2008 (fascicolo 1)
- ❖ STUFANO S., *La rilevanza della oggettiva distinzione tra locali “commerciali” e locali “abitativi” ai fini della utilizzabilità delle prove acquisite*, in *GT (Rivista di Giurisprudenza Tributaria)* – 2013 (fascicolo 1)
- ❖ TERRACINA D., *Il sabotaggio dei controlli fiscali: un reato verso l’Amministrazione pubblica*, in *Dialoghi Tributari* – 2012 (fascicolo 2)
- ❖ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario – parte generale*, Torino: UTET giuridica – 2011
- ❖ TOMASSINI A., *Controlli fiscali al contribuente: la “chimera” del termine di durata*, in *Corriere Tributario* – 2011 (fascicolo 23)
- ❖ TUNDO F., *Effetti della violazione del termine di permanenza dei verificatori su prove e motivazione dell’accertamento*, in *Corriere Tributario* – 2015 (fascicolo 8)
- ❖ TUNDO F., *L’omessa comunicazione dell’esito del controllo formale compromette il diritto di difesa del contribuente*, in *Corriere Tributario* – 2014 (fascicolo 37)
- ❖ TUNDO F., *Validità o meno dell’accertamento per violazione del termine di durata delle verifiche fiscali*, in *Corriere Tributario* – 2014 (fascicolo 7)
- ❖ TUNDO F., *Quando gli accessi illegittimi invalidano l’accertamento?*, in *Corriere Tributario* – 2013 (fascicolo 20)
- ❖ TUNDO F., *Quali effetti sugli atti in caso di violazione del termine di durata delle verifiche?*, in *Corriere Tributario* – 2012 (fascicolo 11)

- ❖ TUNDO F., *Diritto di difesa del contribuente in caso di emissione “anticipata” dell’avviso e mancata valutazione delle osservazioni difensive*, in GT (Rivista di Giurisprudenza Tributaria) – 2012 (fascicolo 4)
- ❖ TUNDO F., *Sono utilizzabili le prove acquisite in violazione dei termini di durata delle verifiche presso il contribuente?*, in Corriere Tributario – 2011 (fascicolo 44)
- ❖ VIOTTO A., *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in Rivista di diritto tributario – 2013 (fascicolo 2)
- ❖ VIOTTO A., *I poteri di indagine dell’Amministrazione Finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano: GIUFFRÈ – 2002
- ❖ ZAGA’ S., *Le discipline del contraddittorio nei procedimenti di “controllo cartolare” delle dichiarazioni*, in Diritto e pratica tributaria – 2015 (fascicolo 6)
- ❖ ZIZZO G., *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, in Corriere Tributario – 2009 (fascicolo 44)

## **Sentenze:**

- ❖ Cassazione, Sent. n. 153 del 14 giugno 1995
- ❖ Cassazione, Sent. n. 11036 dell'8 novembre 1997
- ❖ Cassazione, Sent. n. 1036 del 2 febbraio 1998
- ❖ Cassazione SSUU., Sent. n. 45 del 25 febbraio 2000
- ❖ Cassazione, Sent. n. 3852 del 9 novembre 2000
- ❖ Cassazione, Sent. n. 2775 del 26 febbraio 2001
- ❖ Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sent. n. 154 del 6 giugno 2001
- ❖ Cassazione, Sez. V, Sent. n. 8344 del 19 giugno 2001
- ❖ Cassazione, Sent. n. 15209 del 29 novembre 2001
- ❖ Cassazione, Sent. n. 15230 del 3 dicembre 2001
- ❖ Cassazione, Sent. n. 10489 del 3 luglio 2003
- ❖ Cassazione, Sent. n. 4987 del 1° aprile 2003
- ❖ Cassazione, Sent. n. 19689 del 10 giugno 2004
- ❖ Cassazione, Sent. n. 19689 del 1° ottobre 2004
- ❖ Cassazione, Sent. n. 104 del 5 luglio 2005
- ❖ Commissione Tributaria Provinciale di La Spezia, Sent. n. 71 dell'11 luglio 2005
- ❖ Corte Costituzionale, Sent. n. 280 del 15 luglio 2005
- ❖ Cassazione, Sent. n. 19837 del 12 ottobre 2005
- ❖ Cassazione, Sent. n. 20253 del 19 ottobre 2005
- ❖ Cassazione, Sent. n. 18337 del 31 agosto 2007
- ❖ Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sent. n. 12 del 19 marzo 2008
- ❖ Commissione Tributaria Regionale di Torino, Sent. n. 26 del 16 aprile 2009
- ❖ Cassazione, Sent. n. 21974 del 16 ottobre 2009
- ❖ Commissione Tributaria Provinciale di Terni, Sent. n. 141 del 16 dicembre 2009
- ❖ Cassazione, Sent. n. 3388 del 12 febbraio 2010
- ❖ Cassazione, Sent. n. 4016 del 19 febbraio 2010
- ❖ Cassazione, Sent. n. 17396 del 23 luglio 2010
- ❖ Cassazione, Sent. n. 22035 del 28 ottobre 2010
- ❖ Commissione Tributaria Provinciale di Trento, Sent. n. 7 del 7 febbraio 2011
- ❖ Cassazione, Sent. n. 3948 del 18 febbraio 2011
- ❖ Cassazione, Sent. n. 19338 del 22 settembre 2011

- ❖ Cassazione, Sent. n. 7344 dell'11 maggio 2012
- ❖ Cassazione, Sent. n. 4498 del 22 febbraio 2013
- ❖ Cassazione, Sent. n. 11672 del 15 maggio 2013
- ❖ Cassazione, Sent. n. 13319 del 29 maggio 2013
- ❖ Cassazione SSUU, Sent. n. 18184 del 29 luglio 2013
- ❖ Cassazione, Sent. n. 13588 del 13 giugno 2014
- ❖ Cassazione, Sent. n. 15311 e 15312 del 4 luglio 2014
- ❖ Cassazione, Sent. n. 15584 dell'8 luglio 2014
- ❖ Cassazione SSUU, Sent. n. 19667 e 19668 del 18 settembre 2014
- ❖ Cassazione, Sent. n. 12023 del 10 giugno 2015
- ❖ Cassazione, SS.UU., Sent. n. 24823 del 9 dicembre 2015
- ❖ Commissione Tributaria Regionale di Firenze, Sent. n. 736 del 18 gennaio 2016

### **Ordinanze:**

- ❖ Corte Costituzionale, Ordinanza n. 244 del 24 luglio 2009
- ❖ Cassazione, Ordinanza n. 6088 del 15 marzo 2011
- ❖ Cassazione SSUU, Ordinanza n. 527 del 14 gennaio 2015

### **Circolari:**

- ❖ Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza n. 250400 del 17 agosto 2000
- ❖ Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza n. 98000 del 15 marzo 2002
- ❖ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 26 febbraio 2003
- ❖ Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza n. 222000 del 5 luglio 2004