

L'accertamento si sostanzia nelle diverse attività che AE esercita per il controllo della corretta applicazione delle disposizioni tributarie.

Può consistere nel riscontro cartolare delle dichiarazioni presentate dai contribuenti (**controllo formale**) oppure in una attività più incisiva (**controllo sostanziale**). In questa sede si tratterà solo del controllo sostanziale relativo a IIDD, IRAP e IVA relativamente al reddito d'impresa.

Accertamento in generale

Il controllo di merito può essere volto a rettificare il reddito complessivo o il volume d'affari del contribuente per un determinato periodo d'imposta (accertamento generale) ovvero solamente alcuni redditi o determinate operazioni (accertamento parziale). In entrambi i casi è possibile emettere anche un accertamento integrativo dei precedenti. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione è previsto inoltre l'accertamento d'ufficio.

L'accertamento può essere eseguito con metodi diversi a seconda della natura e della gravità delle infrazioni commesse e delle categorie di reddito possedute.

Ogni metodo di accertamento, analitico o induttivo che sia, è subordinato al verificarsi di una serie di casistiche indicate, rispettivamente, nel primo o nel secondo comma dell'art. 39 D.P.R. 600/1973. Pertanto il legislatore si è occupato di determinare le ipotesi specifiche, al verificarsi delle quali, l'Amministrazione deve procedere secondo metodi ben distinti. Tuttavia, nel tempo, la giurisprudenza ha comunque riconosciuto una certa discrezionalità all'Amministrazione finanziaria nella scelta tra il metodo contabile ed extracontabile.

Con sentenza n. 2873/2017 la Cassazione ha affermato che *“Il potere dell'Amministrazione finanziaria, se esercitato nell'ambito delle previsioni di legge, di scegliere discrezionalmente il metodo di accertamento da utilizzare nel caso concreto, è insindacabile, di talché il contribuente, in assenza di pregiudizio sostanziale, non ha titolo a dolersi della scelta operata. In presenza di pregiudizio, invece, il Giudice ha il potere di annullamento dell'atto impositivo, ciò non configurando travalicamento della giurisdizione nell'ambito di poteri discrezionali della Pubblica Amministrazione, in quanto espressione del legittimo sindacato del Giudice tributario che ben può tener conto, ai fini della decisione, della metodologia adottata per la raccolta degli elementi utilizzati per la rettifica quando le emerse risultanze appaiano incongrue rispetto alla situazione concreta (come nella specie).”*.

Accertamento analitico

L'accertamento analitico è un atto unitario che interessa la posizione fiscale complessiva del contribuente.

Ai fini IIDD l'accertamento analitico è volto a rideterminare il reddito imponibile complessivo mediante:

- il **ricalcolo** di specifici elementi individuati con riferimento alle singole categorie di reddito;
- lo **scomputo** in tutto o in parte delle deduzioni e detrazioni non spettanti indicate in dichiarazione.

L'ufficio provvede all'accertamento analitico se¹:

- a) gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio e del conto economico o dell'eventuale prospetto integrativo;
- b) se non sono state applicate correttamente le disposizioni sul reddito d'impresa o di lavoro autonomo oppure, limitatamente agli ammortamenti, agli accantonamenti ed alle altre rettifiche di valore imputati a conto economico, le disposizioni relative ai principi contabili²;
- c) gli elementi indicati nelle dichiarazioni devono considerarsi falsi, incompleti o inesatti, sulla base delle dichiarazioni di altri soggetti, dei verbali redatti in occasione degli inviti a comparire o dei questionari inviati al contribuente, dei verbali relativi a ispezione compiute nei confronti di altri contribuenti, degli atti e documenti comunque in possesso dell'ufficio.

Ai fini IVA l'accertamento analitico si basa su prove dirette, cioè sui dati emergenti dalle scritture contabili ed è effettuato quando si riscontrano:

- prove dirette dell'evasione fiscale avvenute mediante **occultazione** di base imponibile o di imposta, attraverso la dichiarazione contabile e/o fiscale di situazioni diverse da quelle reali
- **errori sostanziali** nell'applicazione delle disposizioni tributarie

Gli ufficio rettificano le dichiarazioni³ presentate dai contribuenti quando ritengono che da queste risulti un'imposta inferiore a quella dovuta o un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante.

Gli elementi di rettifica possono risultare dal confronto dei dati presenti in dichiarazione con quelli annotati nei registri nonché dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni sulla scorta delle fatture ed altri documenti, delle risultanze di altre scritture contabili e dei dati e delle notizie raccolti dagli uffici nell'esercizio dei poteri istruttori.

L'ufficio può procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità quando l'esistenza di operazioni imponibili per un ammontare superiore a quanto dichiarato o le inesattezze relative all'indicazione delle operazioni che danno diritto alla detrazione risultano in modo certo e diretto e non in via presuntiva dai questionari e fatture, da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti nonché da altri dati e notizie in possesso dell'ufficio.

¹ Vedasi artt. 39 e 40 D.P.R. 600/73

² Per i soggetti OIC e IAS/IFRS si considerano imputati a C/E anche i componenti imputati al patrimonio netto in ossequio ai rispettivi principi contabili.

³ Vedasi commi 2 e 3 dell'art 54 del D.P.R. 633/72

Accertamento induttivo

L'accertamento induttivo si applica ai redditi derivanti da attività d'impresa e di lavoro autonomo; riguarda perciò esclusivamente i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

Sia ai fini IIDD che IVA si possono avere:

- accertamento induttivo puro: ammissibile solo in presenza di gravi violazioni contabili; in tal caso l'ufficio, a pena di nullità, deve motivare come si sia arrivati alla determinazione del reddito nonché le ragioni per cui si è ritenuto di procedere con l'accertamento induttivo. (Artt. 39, comma 2 d.p.r. n. 600/1973 e 55 d.p.r. n. 633/1972);
- accertamento analitico-induttivo: ammissibile quando vengono riscontrate specifiche attività non dichiarate ovvero l'inesistenza di specifiche passività dichiarate. Si basa su presunzioni gravi, precise e concordanti. (Artt. 39, comma 1 lett. D) d.p.r. n. 600/1973 e 54 d.p.r. n. 633/1972).

Secondo la sentenza n. 20132/2016 la discriminante tra le due forme di accertamento va ricercato rispettivamente nella "parziale od assoluta" inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili. Con ordinanza 6861/2019 viene ribadito che *"per costante orientamento di questa Corte, il discrimine tra l'accertamento condotto con metodo cd. analitico extracontabile (art. 39, primo comma, lett. d del d.P.R. n. 600/1973) e l'accertamento condotto con metodo induttivo puro (art. 39, secondo comma, del d.P.R. n. 600/1973 ed art. 55, comma 2, del d.P.R. n. 633/1972 in materia di imposte indirette) va ricercato rispettivamente nella «parziale od assoluta» inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili. Nel primo caso, la «incompletezza, falsità od inesattezza» degli elementi indicati non è tale da non consentire di prescindere dalle scritture contabili, essendo legittimato l'Ufficio accertatore solo a «completare» le lacune riscontrate utilizzando ai fini della dimostrazione della esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati ovvero della inesistenza di componenti negativi dichiarati anche presunzioni semplici rispondenti ai requisiti previsti dall'art. 2729 cod. civ.. Nel secondo caso, invece, «le omissioni o le false od inesatte indicazioni» risultano tali da inficiare la attendibilità - e dunque la utilizzabilità, ai fini dell'accertamento - anche degli «altri» dati contabili, con la conseguenza che in questo caso l'Amministrazione finanziaria può «prescindere in tutto od in parte dalle risultanze del bilancio o delle scritture contabili in quanto esistenti» ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 cod. civ.".*

In sintesi:

Nel primo caso (accertamento analitico-induttivo), l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi dichiarati non è tale da dover prescindere dalle scritture contabili, dato che l'ufficio accertatore è legittimato a "completare" le lacune riscontrate utilizzando anche presunzioni semplici.

Nel secondo tipo di accertamento (induttivo puro), invece, le omissioni o le indicazioni false risultano tali da inficiare l'attendibilità e l'utilizzabilità delle stesse ai fini dell'accertamento, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria può prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili ed è legittimata a

determinare l'imponibile in base ad elementi puramente indiziari anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva.

La Corte di Cassazione riconosce al Giudice il potere di riqualificare, in ogni caso, l'accertamento: con ordinanza n. 6861/2019 afferma che *“laddove la Commissione regionale qualifica l'accertamento effettuato dall'Ufficio come «analitico-induttivo», anziché come «induttivo puro», non è ravvisabile violazione dell'art. 39, primo comma, lett. d) del d.P.R. n. 600/1973 (dedotta con tutti i motivi), ben potendo il Giudice dare una diversa qualificazione giuridica al rapporto dedotto in lite, né violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. (dedotta con il primo motivo), considerato che la diversa qualificazione giuridica data dal Giudice di merito non incide sugli elementi costitutivi della pretesa fiscale e, più in particolare, sugli elementi fattuali rilevanti ai fini dell'individuazione del presupposto impositivo.”*

Accertamento induttivo puro (art. 39, comma 2, lett. a), c), d), d-bis), d)-ter ed art. 41 d.p.r. n. 600/1973; art. 55 d.p.r. 633/1972)

Imposte dirette. Tramite l'accertamento induttivo puro si perviene ad una ricostruzione extra-contabile del reddito e del volume d'affari basata sui dati e le notizie comunque raccolti dagli uffici, senza tener conto in tutto o in parte delle risultanze del bilancio e delle scritture contabili. L'utilizzo di questo metodo è ammesso solo in presenza di determinate condizioni e consente all'ufficio di avvalersi di **presunzioni semplici** anche se non gravi, precise e concordanti. In ogni caso le presunzioni devono essere tali che il fatto presunto sia conseguenza logica e univoca di una premessa certa.

Per adottare il metodo extracontabile, l'Amministrazione deve fare un duplice passaggio argomentativo. Deve prima provare che le scritture esibite sono inattendibili o inutilizzabili e, in un secondo momento, deve ricostruire il reddito d'impresa. Infatti, nel metodo di accertamento induttivo puro non si va a stimare una singola componente del reddito ma l'intero reddito d'impresa.⁴

La contabilità si considera inattendibile se, a seguito dell'ispezione documentale e sulla base del verbale, viene accertata la presenza di omissioni, false e inesatte indicazioni o di irregolarità formali che risultano così gravi numerose e ripetute da far venir meno quelle garanzie proprie che dovrebbe offrire il sistema contabile. L'inattendibilità può essere dimostrata sulla base di gravi, numerose e ripetute indicazioni contabili omesse o false ed inesatte, oppure sulla base di gravi, numerose e ripetute irregolarità formali.

Non esiste una regola per determinare quando le infedeltà riscontrate siano talmente gravi da rendere la contabilità nel suo complesso inattendibile, ma la valutazione va fatta a seconda del caso che si propone e dalla circostanza in cui ci si ritrova. La regolarità formale della contabilità non preclude l'accertamento con metodo induttivo: ciò che deve essere considerato rilevante non è l'eventuale irregolarità formale, ma la probabile complessiva inattendibilità delle scritture contabili. Se le scritture contabili sono formalmente corrette, ma la contabilità è complessivamente inattendibile, tanto da essere in conflitto con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del

⁴ La Corte di Cassazione, con sentenza n. 3279/2016, ha affermato che l'accertamento induttivo non può essere escluso in presenza di regolarità formale delle scritture contabili. È necessaria, infatti, una valutazione sull'attendibilità della contabilità anche mediante l'approfondimento da parte del Giudice di merito delle singole contestazioni poste a base dall'Ufficio per la rettifica induttiva.

comportamento del contribuente, all'Amministrazione non è escluso procedere con l'accertamento induttivo.

Si può utilizzare l'accertamento induttivo:

- se il reddito d'impresa o di lavoro autonomo non è stato indicato in dichiarazione o se questa è omessa;
- quando il contribuente non ha risposto o ha risposto in maniera incompleta agli inviti disposti dall'ufficio;
- se dal verbale d'ispezione risulta che il contribuente non ha tenuto o ha sottratto all'ispezione una o più scritture contabili obbligatorie o se le scritture medesime non sono disponibili per forza maggiore (es. perché distrutte o rubate)⁵;
- se le omissioni falsità ed inesattezze ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili sono così gravi, ripetute e numerose da rendere inattendibili le scritture stesse nel loro complesso;
- in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore (dal periodo d'imposta 2018 sostituiti dagli ISA)

IVA L'ufficio può procedere all'accertamento indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità determinando induttivamente l'ammontare dell'imponibile e l'aliquota applicabile sulla base dei dati e notizie comunque raccolti o di cui è venuto a conoscenza, nei casi seguenti:

- se la dichiarazione è stata omessa
- se il contribuente non ha tenuto, ha rifiutato di esibire o ha comunque sottratto all'ispezione i registri e le altre scritture contabili che aveva l'obbligo di tenere ai fini IVA, IIDD o il libro giornale
- se il contribuente non ha emesso le fatture per una parte rilevante delle operazioni o non ha conservato o ha rifiutato di esibire tutte o una parte rilevante delle fatture emesse
- quando le omissioni, le false o inesatte indicazioni o annotazioni ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale d'ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile la contabilità
- nei casi di applicazione degli studi di settore (dal periodo d'imposta 2018 sostituiti dagli ISA)

In questa tipologia di accertamento sono computati in detrazione soltanto i versamenti eventualmente eseguiti, l'imposta detraibile risultante dalle liquidazioni periodiche e il credito maturato nell'anno d'imposta precedente. In caso di omessa presentazione della dichiarazione non è ammessa in detrazione l'IVA sugli acquisti⁶.

Modalità operative Con l'accertamento induttivo puro gli uffici applicano criteri variabili in funzione delle caratteristiche del soggetto.

⁵ Sentenza Cassazione n 27448/2008 – furto delle scritture contabili

⁶ Sentenza Cassazione n 7900/2012: "Infatti, ai sensi dell'art. 55 d.iva, l'inottemperanza del contribuente all'obbligo della dichiarazione annuale preclude che l'imposta versata sugli acquisti di beni e servizi nel periodo dell'omessa dichiarazione possa essere detratta, se non risulti dalle dichiarazioni periodiche, e rende legittimo l'accertamento induttivo da parte dell'Ufficio (C. 8602/1996 e 6134/2009)."

I criteri più diffusi sono:

- percentuale di ricarico determinata sulla base del rapporto tra ricavi e acquisti registrati in contabilità in relazione ai principali prodotti commercializzati
- percentuale di produttività dei macchinari
- numero di dipendenti
- consumi di materie prime.

Nella ricostruzione dei redditi, oltre al riscontro e alla contestazione di eventuali attività “non dichiarate”, si deve prendere in considerazione e quindi computare concretamente anche le operazioni passive, ancorché queste non siano riportate in contabilità. Gli elementi negativi di cui trattasi possono quindi essere determinati in percentuale sull'ammontare dei ricavi eventualmente rideterminato.

L'Agenzia delle Entrate ricorre ordinariamente a tale strumento accertativo facendo riferimento alle Metodologie di Controllo, elaborate a livello centrale, al fine di verificare la correttezza e la “verosimiglianza” perlopiù dei ricavi dichiarati dal contribuente, esercente l'attività di impresa. Le indicazioni contenute nelle suddette metodologie, però, devono essere calate nella specifica realtà di impresa, tenendo in debita considerazione le concrete modalità di esercizio della stessa. Proprio in ragione di ciò assume particolare rilevanza il contraddittorio con il contribuente, al fine di fotografare al meglio le modalità di svolgimento dell'attività di impresa.

Un metodo per stimare il volume dei ricavi è basato sul controllo dell'utilizzo dei fattori produttivi. Qui il ragionamento si basa su elementi contabili, come l'acquisto di materie prime o il consumo di energia, per poi arrivare a desumere, sulla base del loro utilizzo, la presumibile quantità di beni o servizi prodotti e quindi l'ammontare dei ricavi. Il metodo è molto simile a quello delle percentuali di ricarico, con la differenza che qui occorre che gli Uffici abbiano una maggiore conoscenza e una capacità di identificare quei fatti aziendali che effettivamente influiscono sulla reale potenzialità reddituale dell'impresa.

La giurisprudenza ha legittimato ricostruzioni induttive dei ricavi basate su elementi di normalità economica (ad esempio “tovagliometro” o “bottigliometro”). Alla base di queste sentenze c'è il ragionamento che alcuni elementi indicano in modo talmente preciso la realtà sottostante che non possono che essere utilizzati come fattori per presunzioni di maggior ricavo.

Accertamento analitico-induttivo

L'accertamento analitico-induttivo (art. 39 comma 1 lett. d) d.p.r. n. 600/1973 e art. 54, comma 2 d.p.r. n. 633/1972) è utilizzato quando, nonostante le scritture esistano e siano nel complesso formalmente corrette e attendibili e la dichiarazione presentata, si verificano le seguenti situazioni:

- dai controlli effettuati, risulta l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate
- esistono gravi incongruenze fra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e condizioni di esercizio dell'attività svolta o dagli studi di settore.

Ai fini IVA, le omissioni e le inesattezze possono essere desunte anche sulla base di presunzioni legali di cessione o di acquisto⁷ e anche sulla base di presunzioni semplici purchè gravi, precise e concordanti.

È opportuno evidenziare, inoltre, come il ricorso all'accertamento analitico-induttivo sia stato ritenuto ammissibile anche in presenza di scritture contabili che, pur formalmente corrette, siano risultate confliggenti con le normali regole di ragionevolezza (Cassazione, 13 maggio 2015 n. 9716, Ordinanza 11 aprile 2018, n. 8923): è il caso, ad esempio, del contribuente che sostenga, per più anni, un ammontare di costi più elevato rispetto ai ricavi, chiudendo ripetutamente in perdita la propria attività. In tali casi è consentito all'Ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e accertare, anche in via presuntiva, maggiori ricavi (o minori costi), ad esempio determinando il reddito dell'impresa sulla base delle percentuali di ricarico, con conseguente spostamento dell'onere della prova sul contribuente.

Con ordinanza n. 8199/2019, la Corte di Cassazione ha ribadito che *“gli elementi posti a fonte di presunzione non debbono essere necessariamente più di uno - benché gli artt. 2727 e seguenti, cod. civ., 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600/1973, rechino la parola "presunzioni" al plurale -, in quanto il convincimento del Giudice può poggiarsi anche su un solo dato (presuntivo), purché grave e preciso”*.

A differenza di quanto avviene in caso di induttivo puro, nel contesto degli accertamenti analitico-induttivi permane la regola secondo cui il riconoscimento dei costi non rilevati contabilmente può avvenire soltanto previo riscontro di elementi certi e precisi in ordine alla loro esistenza ed alla loro entità (ex art. 109, c. 4, lett b) TUIR). Tale principio viene ribadito da ultimo con ordinanza 7743/2019, con cui la Corte di Cassazione afferma che *“secondo consolidata giurisprudenza della Corte (cfr. Cass. nn. 22868/2017, 9888/2017, 22266/2016), in tema di imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione soltanto in caso di accertamento induttivo «puro» ex art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, mentre in caso di accertamento analitico o analitico presuntivo è il contribuente ad avere l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'Ufficio possa, o debba, procedere al loro riconoscimento forfettario”*.

Modalità operative L'Amministrazione finanziaria, indipendentemente dall'accertamento dell'attendibilità delle scritture contabili obbligatorie, può stimare il volume dei ricavi o del fatturato movendo da elementi esteriori rispetto a quelli desumibili dalle scritture contabili.

La determinazione analitico-induttiva delle attività sottratte a tassazione viene comunemente definita ricostruzione e può avvenire con diverse modalità. In merito alle istruzioni sull'attività di verifica, esistono diversi metodi di ricostruzione indiretta, i quali possono essere sostanzialmente distinti in tre categorie, ovvero:

- ricostruzioni basate sui dati relativi alla movimentazione delle merci;

⁷ D.p.r. 441/97: difformità tra la rilevazione fisica dei beni strumentali e delle giacenze di magazzino e le risultanze delle scritture contabili e differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture di magazzino e le consistenze delle rimanenze registrate.

- ricostruzioni basate sui dati relativi ai fattori della produzione o ad altri elementi strutturali;
- ricostruzioni basate su altri elementi di fatto o documentali.

Attività istruttoria interna

I poteri istruttori dell'Ufficio si possono estrinsecare attraverso

- ✓ richieste di dati e notizie a terzi, le cui modalità e termini sono le stesse previste per le richieste al contribuente;
- ✓ indagini finanziarie, che consistono in richieste, effettuate mediante apposita procedura telematica, a enti creditizi e finanziari⁸, società ed enti di assicurazione, istituti di pagamento italiani, agenti esteri per l'attività di money transfer e Poste Italiane, riguardanti **qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata** dal contribuente, compresi i **servizi prestati** e nonché le **garanzie prestate a terzi**;
- ✓ nonché attraverso richieste di dati e notizie direttamente al contribuente.

Focalizzando l'attenzione su quest'ultimo potere, ai sensi dell'art. 32, comma 1, D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 51, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, gli uffici finanziari, per l'adempimento dei loro compiti, possono, tra l'altro:

- invitare i contribuenti a comparire al fine di fornire dati e notizie (art. 32, comma 1, n. 2, del D.P.R. n. 600/1973 e art. 51, comma 2, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972);
- invitare i contribuenti ad esibire o trasmettere atti e documenti (art. 32, comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 600/1973 e art. 51, comma 2, n. 2 e 4, del D.P.R. n. 633/1972);
- inviare ai contribuenti questionari (art. 32, comma 1, n. 4, del D.P.R. n. 600/1973 e art. 51, comma 2, n. 3, del D.P.R. n. 633/1972).

Le richieste di dati e notizie possono essere notificate tramite raccomandata con AR. Per le IIDD è richiesta la notifica tramite le procedure previste dall'art. 60 D.P.R. 600/73.

Il contribuente deve comunicare i dati e le notizie e produrre i documenti richiesti entro il termine fissato dall'ufficio che non può essere inferiore a 15 gg dalla ricezione della raccomandata o dalla notifica. Questo termine è sospeso dal periodo che va dal 1° agosto al 4 settembre⁹.

Invito a fornire dati e notizie (art. 32, comma 1, n. 2, del D.P.R. n. 600/1973, e art. 51, comma 2, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972).

Il contribuente, che venga invitato a fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei suoi confronti, ha l'obbligo di rispondere. L'art. 11, comma 1, lett. c), D.lgs. n. 471/1997, punisce, con la sanzione amministrativa da € 250,00 ad € 2.000,00, l'inottemperanza all'invito a comparire e a qualsiasi altra richiesta fatta dagli uffici o dalla Guardia di finanza nell'esercizio dei poteri loro conferiti.

L'art. 11 d.l.n. 201/2011, conv. l.n. 214/2011, sancisce che se il contribuente rilascia dichiarazioni false, potrà essere punito ai sensi dell'art. 76 d.p.r. n. 445/2000 (che a sua

⁸ Si tratta di banche, intermediari finanziari OICR SGR società fiduciarie

⁹ Art. 7 quater, comma 16, d.l. n. 193/2016: *All'articolo 37, comma 11-bis, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e' aggiunto, in fine, il seguente periodo: "I termini per la trasmissione dei documenti e delle informazioni richiesti ai contribuenti dall'Agenzia delle entrate o da altri enti impositori sono sospesi dal 1° agosto al 4 settembre, esclusi quelli relativi alle richieste effettuate nel corso delle attivita' di accesso, ispezione e verifica, nonche' delle procedure di rimborso ai fini dell'imposta sul valore aggiunto."*

volta rinvia al codice penale) solo nel caso in cui, a seguito delle richieste dei verificatori, si configurano le fattispecie di reato previste dal D.lgs. n. 74/2000.

Ove, viceversa, il contribuente rilasci dichiarazioni errate o incomplete (a suo danno), quanto da lui dichiarato, riportato nei processi verbali giornalieri e nel processo verbale di constatazione, una volta dallo stesso sottoscritti, fa fede fino a querela di falso in merito alla riferibilità delle stesse al contribuente firmatario, e fino a prova contraria in merito al loro contenuto.

Quindi, il contribuente:

- ✓ se intende contestare la riferibilità a sè delle dichiarazioni verbalizzate dai verificatori, è tenuto a proporre querela di falso e a dimostrare di non aver mai riferito quanto verbalizzato (vedi Cass. 28063/2017 sulla valenza probatoria del p.v.c.¹⁰);
- ✓ se, invece, intende contestare il contenuto delle dichiarazioni rese, nel caso in cui commetta errori o dica inesattezze, deve dimostrare la veridicità di quanto successivamente dichiarato in rettifica.

Invito ad esibire o trasmettere atti e documenti (art. 32, comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 600/1973 e art. 51, comma 2, n. 2 e 4, del D.P.R. n. 633/1972).

In caso di mancata risposta all'invito tanto l'art. 39, comma 2, lett. d-bis, D.P.R. n. 600/1973, quanto l'art. 55, comma 2, d.p.r. n. 633/1972 consentono di procedere ad accertamento induttivo.

Invio questionari (art. 32, comma 1, n. 4, del D.P.R. n. 600/1973 e art. 51, comma 2, n. 3, D.P.R. n. 633/1972).

Il Questionario è un invito con cui l'Amministrazione Finanziaria chiede al contribuente di fornire informazioni e/o di produrre documentazione necessaria ai fini dell'accertamento della situazione fiscale per quel determinato periodo di imposta ed assolve alla funzione di assicurare, in rispondenza ai canoni di lealtà, correttezza e collaborazione propri degli obblighi di solidarietà della materia tributaria, un dialogo preventivo tra fisco e contribuente per favorire la definizione delle reciproche posizioni, così da evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario, rimanendo legittimamente sanzionata l'omessa o intempestiva risposta con la preclusione amministrativa e processuale di allegazione di dati e documenti non forniti nella sede precontenziosa.

¹⁰ Come ritenuto, infatti, dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 28063 del 24/11/2017: "... il processo verbale di constatazione, redatto dalla Guardia di finanza o dagli altri organi di controllo fiscale, può assumere un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, potendosi distinguere al riguardo un triplice livello di attendibilità: a) il verbale è assistito da fede privilegiata ai sensi dell'art. 2700 cod. civ., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza, o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonchè quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese (cfr. ex multis Cass. 03/07/2014, n. 15191; Cass. 10/02/2006, n. 2949); b) quanto invece alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi - e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi - esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al Giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni; c) in mancanza della indicazione specifica dei soggetti le cui dichiarazioni vengono riportate nel verbale, esso costituisce comunque elemento di prova, che il Giudice deve in ogni caso valutare, in concorso con gli altri elementi, ai fini della decisione, e può essere disatteso solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità, o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, attesa la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore (cfr. Cass. 20/03/2007, n. 6565)".

In caso di mancata risposta tanto l'art. 39, comma 2, lett. d-bis, D.P.R. n. 600/1973, quanto l'art. 55, comma 2, d.p.r. n. 633/1972 consentono di procedere ad accertamento induttivo.

Preclusione ex art. 32 quarto comma d.p.r. n. 600/73 e 52 comma 5 d.p.r. n. 633/1972: ratio e conseguenze

Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta.

I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione.

La Corte di Cassazione evidenzia che è necessario che l'Amministrazione, con l'invio del questionario, fissi un termine minimo per l'adempimento degli inviti o delle richieste, **avvertendo delle conseguenze pregiudizievoli** che derivano dall'inottemperanza alle stesse. Il mancato rispetto della suddetta sequenza procedimentale (la prova della cui compiuta realizzazione incombe sull'Amministrazione) determina la non invocabilità della sanzione dell'inutilizzabilità della documentazione esibita dal contribuente solo con l'introduzione del processo tributario, trattandosi di obblighi di informativa espressione del medesimo principio di lealtà, che deve connotare, come si evince dagli artt. 6 e 10 dello Statuto del contribuente, l'azione dell'Ufficio (cfr., Cass. n. n. 32117/2018, 16548/2018, 27069/16)¹¹.

Affinchè possa trovare applicazione la preclusione di utilizzabilità della documentazione non prodotta o tardivamente presentata è, inoltre, necessario che il documento cui si riferisce la preclusione sia stato **espressamente richiesto** dall'Ufficio, fermo restando che non possono essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione, dovendo, anzi, lo stesso l'Ufficio produrre in giudizio ogni documento, anche favorevole al contribuente, che sia in suo possesso.

L'omessa o intempestiva risposta all'invito a fornire dati, notizie e chiarimenti è sanzionata con la preclusione amministrativa e processuale di allegazione, rilevabile anche d'ufficio, in ogni stato e grado di giudizio.

Il tenore letterale dell'art. 32, commi 4 e 5, d.P.R. 600/73 consente infatti di enucleare un'efficacia automatica della sanzione di inutilizzabilità della documentazione prodotta tardivamente, in presenza dei presupposti ivi previsti, in quanto la comminatoria è direttamente ed oggettivamente riferita agli stessi e non è stabilito alcun ulteriore meccanismo di attivazione di parte, né trova applicazione l'art. 57 d.lgs n. 546/92, che non consente alle parti di proporre in appello domande ed eccezioni nuove.

Al contrario, la deroga all'inutilizzabilità, deve essere fatta valere dal contribuente, con le modalità ivi previste, entro il termine per il deposito dell'atto introduttivo di primo grado.

¹¹ C. Cass. 32117/2018 "la preclusione processuale a produrre documenti scatta solo ove l'Amministrazione abbia inviato il questionario al contribuente contenente l'indicazione specifica dei documenti ritenuti rilevanti e di cui si chiede l'esibizione con l'espresso avvertimento che, in caso di mancata o insufficiente risposta, opera la preclusione processuale dell'impossibilità di successivo deposito nella eventuale fase contenziosa."

Il contribuente può quindi ottenere una deroga all'inutilizzabilità solo depositando, in allegato al ricorso, i documenti non trasmessi e dimostrando di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile.

Secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, il comportamento omissivo del contribuente, che non ottemperi alla richiesta di esibizione di documenti, impedendo, o ostacolando, la verifica da parte dell'ufficio, vale, di per sé, ad ingenerare un più che giustificato sospetto sull'attendibilità delle scritture, rendendo "grave" la presunzione di attività non dichiarate.

Tale indirizzo è peraltro conforme anche al dettato della Corte Costituzionale, la quale, investita sub specie di violazione del principio della capacità contributiva (*"perchè la... decadenza dalla facoltà di produrre documenti in giudizio impedirebbe l'accertamento della effettiva situazione patrimoniale del contribuente e, pertanto, sarebbe causa di imposizione fiscale eccedente la capacità contributiva del medesimo contribuente"*), con ordinanza 7 giugno 2007 n. 181, ha escluso qualsiasi vizio di costituzionalità della norma in riferimento all'art. 53 Cost., comma 1, chiarendo che *"la preclusione prevista dalla norma censurata, risolvendosi in un divieto di allegazione in giudizio dei dati e dei documenti non forniti dal contribuente in risposta all'invito dell'amministrazione finanziaria, opera sul piano esclusivamente processuale ed è perciò inidonea a menomare il principio di capacità contributiva"*.

In altre parole, la limitazione alla possibilità della prova è collegata ad uno specifico comportamento del contribuente, che si sottrae alla prova stessa, e dunque fornisce validi elementi per dubitare della genuinità di documenti che abbiano a riaffiorare nel corso del giudizio.

Nello stesso senso si è posta l'Ordinanza n. 31721/2018: *"l'invio del questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria, previsto dall'art. 32, quarto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (nonché, in materia di IVA, dall'omologa disposizione di cui all'art. 51, quinto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), per fornire dati, notizie e chiarimenti, assolve alla funzione di assicurare - in rispondenza ai canoni di lealtà, correttezza e collaborazione propri degli obblighi di solidarietà della materia tributaria - un dialogo preventivo tra fisco e contribuente per favorire la definizione delle reciproche posizioni, sì da evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario, rimanendo legittimamente sanzionata l'omessa o intempestiva risposta con la preclusione amministrativa e processuale di allegazione di dati e documenti non forniti nella sede precontenziosa"*.

E ciò costituisce una giustificazione ragionevole della loro inutilizzabilità, temperata dalla possibilità riconosciuta al contribuente di dimostrare la non volontarietà della sottrazione originaria della documentazione.

In altri termini, la conseguenza dell'inutilizzabilità nel giudizio tributario, a sfavore del contribuente, dei documenti non esibiti nella fase istruttoria amministrativa, è ricollegata ad una specifica richiesta dell'Ufficio accertatore che deve rispondere a determinati requisiti formali:

- trasmissione dell'invito a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento;
- identificazione dei documenti di cui viene richiesta l'esibizione;
- assegnazione di un termine non inferiore a 15 giorni;
- avviso al contribuente delle conseguenze processuali determinate dalla mancata esibizione dei documenti;
- facoltà del contribuente di evitare tali conseguenze depositando i documenti in allegato al ricorso introduttivo dimostrando che la impossibilità di ottemperanza era dipesa da causa non imputabile.

Ne deriva che una richiesta di esibizione di scritture, fatture, od altri documenti commerciali e contabili formulata dall'Ufficio con modalità difformi dallo schema legale descritto è inidonea, in caso di inottemperanza del contribuente, a produrre gli effetti giuridici preclusivi previsti dalle norme tributarie.

L'AdE, citata in giudizio dal contribuente con ricorso introduttivo avverso la pretesa tributaria, deve proporre l'eccezione di divieto di utilizzabilità dei documenti non esibiti nella fase istruttoria del procedimento, in applicazione della regola generale sul riparto dell'onere probatorio ex art. 2697 c.c..

L'Amministrazione deve, quindi, allegare i fatti sui quali l'eccezione si fonda, tra cui l'esistenza nell'invito di esibizione trasmesso al contribuente dei requisiti formali prescritti dalle predette norme tributarie e, in particolare, dell'avvertimento prescritto dagli articoli di cui si discute.

Nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate non assolva l'onere probatorio posto a suo carico, i documenti prodotti tardivamente si intenderanno utilizzabili e potranno fondare la decisione.

Analogamente la dichiarazione del contribuente di non possedere libri, registri, scritture e documenti richiestigli dall'A.F. nel corso di un accesso preclude la valutazione degli stessi in suo favore in sede amministrativa e contenziosa.

La Suprema Corte ha affermato, con sentenza S.U. n. 45/2000, che, a norma dell'art. 52 comma 5, perché la dichiarazione resa dal contribuente nel corso di un accesso dell'A.F. di non possedere documenti, registri e scritture richiestigli in esibizione determini la preclusione che gli stessi possano essere presi in considerazione in suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa, occorre:

- la non veridicità della dichiarazione, che si concretizza in un sostanziale rifiuto di esibizione, accertabile con qualunque mezzo di prova e anche attraverso presunzioni;
- la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa;
- il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che nel corso dell'accesso possa essere effettuata l'ispezione del documento.

Non sempre, per la giurisprudenza, integrano i presupposti applicativi della preclusione le dichiarazioni dell'indisponibilità del documento, non solo quando ciò sia riconducibile a caso fortuito o a forza maggiore, ma anche imputabile a colpa, quale ad esempio la negligenza e l'imperizia nella custodia e conservazione.

Secondo il Supremo Consesso, l'art. 52, comma 5 d.p.r. n. 633/1972 *"ha carattere eccezionale e deve essere interpretato alla luce degli artt. 24 e 53 Cost, in modo da non comprimere il diritto alla difesa e da non obbligare il contribuente a pagamenti non dovuti, sicché non può reputarsi sufficiente, ai fini della suddetta preclusione, il mancato possesso imputabile a negligenza, imperizia nella custodia e conservazione della documentazione contabile"*. (Cass. Sez. Trib. n. 10527/2017 nel caso di specie si trattava della dichiarazione resa dal curatore di una società fallita di non essere in grado di rispondere e di non avere parte della documentazione amministrativo-contabile andata dispersa nel corso del tempo).

Con ordinanza 7407/2019, la Corte afferma *"Ed infatti, anche di recente (Cass. n. 9489/2017; n.15021/2017), questa Corte ha dato continuità all'indirizzo richiamato dalla CTR (Cass. n. 7269/2009) per cui anche comportamenti colposi, negligenti o dovuti ad errore inescusabile rientrano nella previsione normativa che nega rilevanza processuale ai documenti non esibiti in sede di verifica."* Nella specie si trattava di documentazione asseritamente perduta a causa

di un incendio che veniva parzialmente esibita nel corso del giudizio. La denuncia di incendio non conteneva alcuna descrizione dei documenti perduti.

La preclusione prevista negli artt. 32 d.p.r. n. 600/73 e 52 d.p.r. n. 633/72 si colloca, seppure con conseguenze diverse, nella più ampia previsione dell'art. 10 dello Statuto del Contribuente, ove viene sottolineato che i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 17576/2002, ha assegnato a tale concetto una "valenza superiore" nella legislazione tributaria, riconoscendone una *"funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto"*.

La Suprema Corte ha precisato il significato da attribuire a termini quali "collaborazione" e "buona fede"; in particolare, con il termine "collaborazione" si intende alludere, da un lato, ai principi di "buon andamento", "efficienza" e "imparzialità" dell'azione amministrativa tributaria di cui all'articolo 97, comma 1, Costituzione, e, dall'altro, a comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall'articolo 53, comma 1, Costituzione e imposto a tutti i contribuenti, di "concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".

Il termine "buona fede", invece, se riferito all'amministrazione finanziaria, coincide con i significati attribuibili al termine "collaborazione", posto che entrambi mirano ad assicurare comportamenti dell'amministrazione "coerenti", ovvero "non contraddittori" o "discontinui"; il medesimo termine, se riferito al contribuente, allude a un generale "dovere di correttezza", volto ad evitare comportamenti capziosi, dilatatori, sostanzialmente connotati da "abuso" di diritti e tesi a eludere una giusta pretesa tributaria.

Il dovere di correttezza e lealtà, così come tracciato nell'art. 10 Statuto, assume valenza, secondo la giurisprudenza, anche nell'ambito dei contraddittori preventivi.

Senza dilungarsi su un tema ormai noto, basti ricordare che secondo Cass. Sez. Un. 9 dicembre 2015, n. 24823 *«In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito.»*

Sul punto si rinvia alla recente sentenza 701/2019 che, dopo aver tracciato l'evoluzione giurisprudenziale in materia, conclude affermando che *"Vanno pertanto affermati i seguenti principi di diritto:*

- 1) *l'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "prova di resistenza" e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e non;*
- 2) *il principio di strumentalità delle forme ai fini del rispetto del contraddittorio, principio generale desumibile dall'ordinamento civile, amministrativo e tributario, viene meno in presenza di una sanzione di nullità comminata per la violazione, e questo vale anche ai fini del contraddittorio endoprocedimentale tributario;*
- 3) *per i tributi armonizzati la necessità della "prova di resistenza", ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, scatta solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità."*

Vale la pena di sottolineare che il dovere di collaborazione e correttezza è biunivoco: la CTP di Udine, con sentenza n. 112/03/2018 dep. 2/05/2018, a tal proposito ricorda: *“Si ritiene tuttavia che il contraddittorio sia soddisfatto quando vengano evidenziate le ragioni di diritto della pretesa, come effettivamente è stato fatto, soprattutto a fronte di una parte private che, anziché ribattere o chiedere ulteriori delucidazioni, che allora avrebbero preteso un approfondimento sul punto, prenda tempo, non mostri le sue carte e si riservi migliori difesa in una fase successiva”*.

Attività istruttoria esterna

I funzionari dell'AE e della GdF possono effettuare accessi, ispezioni e verifiche presso qualsiasi contribuente; le modalità di svolgimento sono regolate dagli art. 33 D.P.R. 60/73 e art. 52 D.P.R. 633/72.

Garanzie e diritti del contribuente

Gli accessi, le ispezioni e le verifiche nei locali destinati all'esercizio dell'attività produttiva devono essere giustificati da esigenze effettive di indagine e di controllo sul luogo nel rispetto dell'orario di lavoro arrecando il minor disturbo possibile al regolare svolgimento dell'attività.

La permanenza dei verificatori presso il contribuente non può superare i 30 gg lavorativi prorogabili per ulteriori 30 gg nei casi di particolare complessità delle indagine individuati e motivati del dirigente dell'ufficio.¹² Se la verifica è effettuata nei confronti di un'impresa in contabilità semplificata o di un lavoratore autonomo i tempi di permanenza sono ridotti a 15 gg (con eventuale proroga di altri 15 gg) in un trimestre.

Al fine del computo dei giorni di permanenza devono essere considerati i giorni di effettiva permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente.¹³ La violazione dei termini di permanenza dei verificatori presso la sede non comporta conseguenze sull'utilizzabilità dei dati raccolti e sulla legittimità del conseguente accertamento.¹⁴

Quando viene iniziata una verifica i verificatori devono informare il contribuente:

- delle ragioni che la giustificano;
- dell'oggetto che la riguarda
- della possibilità di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dianzi agli organi della giustizia tributaria
- dei diritti e degli obblighi che gli sono riconosciuti in sede di verifica

L'autorizzazione delimita e sostanzia i poteri dei verificatori e deve essere esibita alla parte. Dell'avvenuta esibizione ed eventuale rilascio di copia deve essere dato atto nel processo verbale di accesso. L'eventuale parere negativo del contribuente è irrilevante. Ove, infatti, il contribuente si opponga all'accesso, questo può ugualmente essere

¹² In caso di gruppi di societari il limite va riferito a ciascuna società

¹³ I verificatori decorso il termine possono tornare presso al sede del contribuente per esaminare le eventuali osservazioni o le richieste del contribuente ovvero previo assenso del dirigente dell'ufficio per specifiche ragioni

¹⁴ Nel silenzio in proposito della norma, la giurisprudenza, fin dalla sentenza n. 26732 dd. 29.11.2013, affermato che il termine ha natura meramente «ordinatoria» per cui sono «legittimi gli atti contestati successivamente ai 30 giorni di verifica».

effettuato, salvo intervento delle forze dell'ordine e relative conseguenze penali a carico del contribuente (art. 337 c.p. - resistenza a pubblico ufficiale). L'accesso può essere effettuato anche in assenza del titolare nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali ed agricole.

Il contribuente può chiedere che l'esame dei documenti e della contabilità sia effettuato presso l'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste. Le osservazioni ed i rilievi del contribuente o del professionista devono essere riportati dai verificatori nel processo verbale giornaliero.

Il contribuente se ritiene che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge può rivolgersi al Garante del contribuente.

Doveri del contribuente

Il contribuente deve:

- mettere a disposizione dei verificatori la contabilità e la documentazione anche quando la richiesta riguarda documenti di cui non è obbligatoria la tenuta
- rispondere in maniera esaustiva alle richieste dei verificatori
- non intralciare le operazioni di controllo
- se i documenti sono conservati presso un professionista esibire la relativa attestazione
- custodire la documentazione esaminata dai verificatori
- collaborare fattivamente

Accesso, ispezioni e verifiche

L'accesso consente ai verificatori di entrare nei luoghi dove i contribuenti svolgono la loro attività per procedere ad ispezioni documentali, a verifiche, alla ricerca di atti e documenti ed ad ogni altra rilevazione utile al fini dell'accertamento volto alla repressione dell'evasione.

Nel porre in essere l'accesso i verificatori devono rispettare le seguenti fasi operative:

- esibizione delle tessere personali di riconoscimento;
- individuazione del titolare o del rappresentante legale o del suo delegato;
- esibizione e consegna al contribuente della lettera di incarico;
- redazione del verbale di accesso e consegna documenti;
- acquisizione dei libri contabili documenti e registri.

Se l'accesso avviene nei locali destinati allo svolgimento dell'attività è sufficiente l'autorizzazione firmata dal dirigente dell'ufficio o dal comandante del reparto per la GdF. Se il contribuente esibisce la dichiarazione che attesta il deposito delle scritture contabili presso il consulente gli operatori possono recarsi presso lo studio del professionista senza richiedere ulteriori autorizzazioni.

Se l'accesso avviene nei locali destinati allo svolgimento di un'attività professionale questo deve essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato¹⁵.

Per l'accesso nei locali destinati anche ad abitazione (locali ad uso promiscuo) del contribuente i verificatori devono essere muniti necessariamente anche dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. Questa autorizzazione che costituisce un atto dovuto da parte dell'AG si aggiunge a quella rilasciata del dirigente dell'ufficio.

Se l'accesso avviene in locali diversi dai precedenti (locali adibiti esclusivamente ad abitazione) i verificatori devono richiedere anche l'autorizzazione al Procuratore della Repubblica che può concederla solo se sussistono gravi indizi di violazione delle norme tributarie ed allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove di violazioni.¹⁶

Diversa è l'ampiezza delle motivazione a secondo che si tratti di locali diversi in quanto solo abitativi o di locali ad uso promiscuo. Nel primo caso l'autorizzazione del Procuratore è subordinata alla presenza di gravi indizi di violazioni di norme fiscali, che dovranno essere rappresentati e documentati dall'autorità amministrativa che formula la relativa richiesta, dove nel secondo caso, pur essendo necessaria l'autorizzazione, non sono richiesti i gravi indizi, ma è sufficiente la necessità di reperire, in locali diversi da quelli destinati solo all'attività d'impresa, libri, registri, documenti e scritture. In quest'ultimo caso, l'autorizzazione è comunque condicio sine qua non della legittimità dell'accesso e delle sue acquisizioni, essendo volta a garantire l'inviolabilità del domicilio privato.

E' necessario a questo punto individuare cosa si intenda per locale privato o utilizzato ad uso promiscuo:

- Locali comunicanti. Con sentenza n. 4140/2013 la Corte ha statuito che l'accesso nei locali ove viene svolta l'attività economica comunicanti con l'abitazione del contribuente deve avvenire su autorizzazione del Procuratore della Repubblica. In caso contrario, le prove raccolte in tale frangente sono inutilizzabili, in quanto illegittimamente acquisite. Secondo gli Ermellini, l'uso "promiscuo" di locali è ravvisabile non solo nell'ipotesi di ambienti contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività d'impresa, ma ogni qualvolta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento dei documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi. Nella fattispecie, i giudici (sia di merito che di legittimità) hanno accertato che gli ambienti riservati all'attività commerciale e quelli adibiti a civile abitazione erano adiacenti e resi comunicanti da alcune porte.

- Uso promiscuo. Con sentenza n. 16570/2011, la C.Cass. ha affermato che *"la relativa destinazione (uso promiscuo) invero sussiste non soltanto nell'ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, come invece asserito dall'amministrazione medesima; ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione*

¹⁵ Il soggetto delegato agisce in base ad un procura speciale che conferisce una formale attribuzione sostitutiva della presenza del titolare per seguire le operazioni di accesso normalmente viene conferita per iscritto.

¹⁶ L'atto di autorizzazione può essere impugnato innanzi al Giudice tributario in quanto presupposto di validità dell'acquisizione delle prove.

interna consenta il trasferimento dei documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi".

- **Auto.** In relazione alle verifiche fiscali, quando si parla di "locali" deve intendersi ogni spazio chiuso nell'esclusiva disponibilità, anche momentanea, di un soggetto e sottratto al libero ingresso di altri individui. Tale nozione viene generalmente intesa come comprensiva non solo in relazione a immobili e pertinenze, ma anche di alcuni beni mobili, quali aerei, natanti e autovetture. Quando si eseguono gli accessi, le operazioni coinvolgono tutti i locali nella disponibilità dell'impresa o dello studio, nonché, in caso di accesso in un'abitazione, tutti i locali rientranti nella disponibilità del contribuente, quali risultanti in base al contratto di locazione oppure all'estensione del diritto di proprietà, di altro diritto reale di godimento o di semplice possesso. Ed è proprio in quest'ottica che la Cassazione ha ammesso l'acquisizione anche di documenti occultati nella propria autovettura dall'amministratore dell'impresa sottoposta a verifica. I Supremi giudici sono pervenuti a una simile conclusione, prendendo le mosse dal rilievo che un veicolo di fatto e in quel particolare momento sia riferibile all'impresa e/o al suo amministratore. Con la sentenza n. 10590/11, la Corte ha equiparato la vettura e, in particolare, la sua struttura di abitacolo, alla struttura di qualsiasi altro luogo chiuso idoneo a ricevere e occultare cose, comunque, attinenti all'impresa stessa. Idem con sentenza 2804/2011 *"in quanto l'autovettura non era in quel momento adibita ad uso meramente personale o al trasporto per conto terzi ed era da ritenersi un bene appartenente all'impresa (...) non risulta che per acquisire il brogliaccio fu necessario procedere all'apertura coattiva di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili o simili, che in ogni caso l'acquisizione del brogliaccio avvenne col pieno consenso del proprietario dell'automezzo"*. (v. anche Cass. 24923/12, che ha ritenuto legittimo l'avviso di rettifica IVA fondato su documentazione extracontabile reperita all'interno di un'autovettura dismessa per la cui perquisizione non era stata richiesta alcuna autorizzazione al procuratore della Repubblica in quanto lo stato del veicolo esclude che potesse essere considerato un mezzo privato di locomozione).

- **Casa del convivente.** Con sentenza n. 4498/2013, la Cassazione ha considerato inutilizzabili le prove acquisite durante l'accesso a casa della persona che convive con il contribuente. Nelle motivazioni, gli Ermellini chiariscono che il provvedimento autorizzatorio della Procura svolge funzione di "filtro" preventivo all'azione accertativa in materia fiscale in tutte le fattispecie che coinvolgono il "domicilio" del contribuente, posto che esso è luogo inviolabile (art. 14 Cost.). Occorre, pertanto, limitare al massimo l'indubbio "vulnus" al principio costituzionale di inviolabilità del domicilio comunque derivante dalla previsione dell'accesso. Per questa ragione, in tema di accessi, ispezioni e verifiche da parte dell'AdE e della G.dF., l'autorizzazione all'accesso data dalla Procura, ai sensi dell'art. 52 d.p.r. n. 633/1972, legittima *"solo lo specifico accesso in tal senso autorizzato; sicché in base a essa non è consentito agli uffici finanziari accedere in altri luoghi ove si ritenga che l'abitazione debba essere individuata in via di fatto"*. In sintesi, per accedere a casa della persona che convive con il contribuente è necessaria l'apposita autorizzazione del Procuratore. Nella specie, i verificatori avevano effettuato l'accesso presso l'abitazione della convivente del contribuente, presso la quale questi aveva verbalmente dichiarato di risiedere, nonostante l'autorizzazione fosse stata rilasciata per accedere in un locale di diverso indirizzo, sul presupposto che l'autorizzazione si estendesse a tutti i locali in cui di fatto il contribuente risiedeva. La Suprema Corte, invece, ha precisato che in tema di

accessi domiciliari l'autorizzazione legittima solo la perquisizione dei locali espressamente previsti.

L'autorizzazione ad accedere in locali abitativi è pienamente sindacabile da parte del Giudice in ordine alla sussistenza dei presupposti di legge¹⁷; la giurisprudenza della C.Cass., infatti, ha sancito il principio di inutilizzabilità delle prove raccolte nel corso dell'accesso in pregiudizio e l'invalidità derivata dell'avviso di accertamento fondato sugli elementi probatori predetti.

Ai fini del controllo della validità dell'autorizzazione, da parte del Giudice Tributario, la sentenza n. 21974/2009 ha chiarito che l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare costituisce un provvedimento amministrativo che si inserisce nella fase preliminare del procedimento di formazione dell'atto impositivo e ha lo scopo di verificare che gli elementi offerti dall'Ufficio costituiscano effettivamente gravi indizi. Gli indizi devono essere tali da supportare un'ipotesi accusatoria di avvenuta consumazione di una violazione fiscale e devono essere esplicitati in una motivazione che non sia di mero stile o generica.

L'autorizzazione, quindi, la cui necessità trova fondamento nell'inviolabilità del domicilio sancita dall'articolo 14 Costituzione, può essere esaminata dal Giudice tributario, il quale è chiamato a controllare l'esistenza del provvedimento e la presenza dei requisiti richiesti dalla legge, che devono essere contenuti nella relativa e indispensabile motivazione, che può in ogni caso essere sintetica ovvero per relationem rispetto ai dati allegati alla richiesta dell'Ufficio.

Dunque il Giudice tributario ha anche il potere-dovere di *"controllare la correttezza in diritto"* dell'apprezzamento eseguito dal Procuratore della Repubblica e dall'Ufficio stesso, *"nel senso che faccia riferimento ad elementi cui l'ordinamento attribuisca valenza indiziaria, e, nell'esercizio di tale compito, deve negare la legittimità dell'autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime"* ovvero di elementi che non hanno quei caratteri richiesti dalla legge.

Sulla stessa linea si colloca la sent. 19338/2011 che, nel rigettare il ricorso proposto dal contribuente, sottolinea la necessità di evidenziare in modo chiaro al Giudice di legittimità il concreto presupposto di fatto a cui la norma ricollega l'esigenza della valutazione probatoria e cioè, con riferimento al caso di specie, che l'ispezione era stata eseguita in locali non destinati all'attività commerciale, in quanto questo elemento è decisivo al fine di valutare la coerenza e la congruità degli elementi che giustificano l'accesso adottati dall'autorità istante. La sentenza, infatti, sottolinea la differenza esistente tra l'attività autorizzativa del Procuratore in caso di accesso in luoghi promiscui (il provvedimento viene sostanzialmente definito un "nulla osta") e quella prevista per l'accesso nel domicilio privato, dove la rilevanza costituzionale del bene protetto dall'art. 14 Cost. comporta che il suo sacrificio sia ammesso solo se effettivamente giustificato dall'esistenza

¹⁷ Già con sez. Unite 16424/2002, la C.Cass. ha sottolineato la piena sindacabilità da parte del Giudice dell'atto autorizzativo rilasciato dal Procuratore, sottolineando la necessità di una congrua e stringente motivazione fondata su elementi dotati di valenza indiziaria per riconoscere la legittimità di un accesso domiciliare.

di elementi fattuali che per le loro caratteristiche appaiono gravemente significativi di una possibile violazione di norme tributarie.

In queste sentenze, la nullità dell'accertamento discende dal principio di inutilizzabilità degli elementi irritalmente acquisiti dall'Ufficio, applicabile anche in forza delle garanzie difensive accordate in generale dall'articolo 24 Costituzione. L'illegittimità dell'atto derivante dall'illegittimità dell'autorizzazione rilasciata ha carattere meramente viziante, nel senso che non determina la caducazione dell'avviso ove lo stesso si fondi anche su altri documenti probatori non acquisiti in dipendenza dell'esercizio dei poteri ispettivi (ad es. dichiarazioni rilasciate da terzi). La Corte, in sostanza, afferma l'invalidità dell'avviso solo con riferimento a quelle parti che siano legate all'atto istruttorio da un nesso di insostituibile e necessaria consequenzialità, mentre nessuna conseguenza comportano per quelle parti che siano del tutto distinte ed indipendenti. (C.Cass. 23595/2011)

L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica è altresì necessaria per procedere a perquisizioni personali¹⁸ o per l'apertura di borse, plichi sigillati, messaggi di posta elettronica non ancora aperti, casseforti, mobili, ripostigli e per l'esame di documenti per i quali viene eccepito il segreto professionale ovvero per acquisire documenti che si trovano nell'autovettura del dipendente o in una borsa posta all'interno dell'autovettura del contribuente; non è richiesta se l'autovettura è condotta dall'amministratore o è un bene dell'impresa.¹⁹

I verificatori possono accedere nei locali in cui avviene l'elaborazione dei dati. Se il contribuente non consente l'utilizzo dei propri computer aziendali i verificatori possono procedere all'esame dei supporti informatici presso altra sede e tal fine estraggono copia dei dati presenti negli hard disk. Se il sistema è protetto da una password è necessaria l'autorizzazione.

Ispezioni documentali. L'ispezione documentale consiste nell'indagine volta alla ricerca di atti, documenti ed ogni altra rilevazione utile per il controllo nonché nell'esame della regolarità delle scritture, dei libri e dei registri del contribuente. L'ispezione riguarda anche i libri la cui tenuta e conservazione non è obbligatoria.

I libri, i registri, le scritture e i documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente in sede amministrativa o contenziosa.

Si considera rifiuto di esibizione anche la dichiarazione di non possedere i documenti richiesti oppure il rifiuto di comunicare i codici di accesso agli archivi elettronici nonché la sottrazione dei documenti all'ispezione. Il rifiuto rileva anche quando la dichiarazione contraria al vero di non possedere i documenti sia dovuta ed errore non scusabile di

¹⁸ La necessità della previa autorizzazione ad ispezioni personali o ad accessi in luoghi diversi da quelli dell'esercizio di attività commerciali o professionali non è superata dall'eventuale consenso dell'interessato. In tal senso C. Cass. 11036/1997, confermata da C. Cass. 20253/2005: l'eventuale consenso o dissenso del perquisito è del tutto irrilevante, sia perché la mancata opposizione del perquisito non equivale a consenso alla perquisizione personale né rende legittima una perquisizione operata al di fuori delle previsioni legislative, sia perché l'eventuale consenso o dissenso dello stesso alla perquisizione, legittima o illegittima, è del tutto privo di rilievo giuridico non essendo richiesto e/o preso in considerazione da nessuna norma di legge.

¹⁹ Se l'autovettura è adibita al trasporto conto terzi la giurisprudenza è discorde.

diritto o di fatto (dimenticanza, disattenzione, ecc.), non essendo pertanto necessario il dolo ma essendo sufficiente la semplice colpa.

Non può essere considerato rifiuto di esibizione:

- un mero comportamento reticente
- la mancata produzione di documenti che risultano di difficile reperimento non superabile con l'ordinaria diligenza;
- la dichiarazione di non essere in grado in quel momento di reperire la documentazione successivamente reperita o inviata
- l'esibizione in copia (reperita dal fornitore) di fatture registrate ma smarrite

Se il contribuente dichiara che le scritture contabili si trovano presso altro soggetto deve esibire un'attestazione di quest'ultimo, Se l'attestazione non è esibita o se il soggetto si oppone all'accesso o non esibisce la documentazione gli operatori possono considerare questo comportamento come rifiuto di esibizione.

I documenti e le scritture contabili possono essere sequestrati solo se non è possibile riprodurne il contenuto o riportarlo nel verbale nonché in caso di mancata sottoscrizione o contestazione del contenuto del verbale da parte del contribuente.

I libri e i registri non possono essere sequestrati ma i verificatori possono eseguire copie od estratti nonchè apporre la propria firma o sigla insieme con la data ed il bollo d'ufficio ed adottare ogni cautela per impedirne l'alterazione o la sottrazione.

Con riferimento alle modalità di acquisizione del documento, la Corte di Cassazione²⁰ sostiene che l'eventuale illegittimità della acquisizione di un documento non riverbera i suoi effetti sulla utilizzabilità del documento stesso. A patto, però, che siano soddisfatti i seguenti requisiti:

- L'acquisizione della prova non sia avvenuta in violazione di un diritto fondamentale di rango costituzionale ed è tale ad es. il diritto all'inviolabilità del domicilio o quello alla libertà personale, ma non il diritto alla riservatezza né quello alla difesa, che trova comunque il suo spazio nell'ambito del successivo processo di impugnazione avverso l'avviso, ma non inficia di per sé sola l'acquisizione della prova ed è diritto recessivo di fronte a quello inderogabile imposto ad ogni contribuente dall'art. 53, anche in considerazione del fatto che l'evasione fiscale costituisce in ogni caso la rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta la violazione di uno dei doveri inderogabili di solidarietà su cui si fonda la convivenza civile ex art. 2 Cost.
- L'acquisizione non sia avvenuta in violazione di una norma tributaria, che sanziona la propria violazione con l'inutilizzabilità della documentazione medesima.

Ciò che rileva non è, quindi, la ritualità dell'acquisizione ma l'attendibilità della documentazione.

Verifiche. Le verifiche consistono nel riscontro della gestione ispezionata attraverso l'esame della documentazione contabile che il contribuente ha l'obbligo di tenere e nel

²⁰ Si vedano per tutte le ordinanze 8605 e 8606/2015 e 9760/2015.

confronto dei dati con i documenti e le situazioni di fatto. Le verifiche sottostanno alle medesime regole previste per gli accessi.

Delle operazioni compiute durante gli accessi, le ispezioni o le verifiche deve essere redatto apposito processo verbale di costatazione sottoscritto dal contribuente dove sono indicati i rilievi formulati nei confronti dello stesso. Se il contribuente non vuole firmare devono essere indicati i motivi della mancata sottoscrizione. In ogni caso egli ha diritto ad averne copia ed ad apporvi le proprie deduzioni difensive.

Il contribuente può comunicare, all'ufficio competente, entro 60 gg. osservazioni e richieste. Se le osservazioni sono proposte e l'ufficio ritiene comunque di procedere con l'accertamento, deve esplicitare in motivazione le ragioni per cui non ha ritenuto di accogliere le osservazioni del contribuente.

L'AE non può emettere l'avviso di accertamento prima della scadenza del termine di 60 gg. dalla notifica del PVC salvo casi di particolare motivata urgenza. In questo ultimo caso occorre che l'ufficio dia prova della sussistenza della motivata urgenza (es. pericolo di perdita del credito erariale, consumazione di reati).

Il mancato rispetto del termine di 60 gg comporta in generale l'invalidità dell'avviso di accertamento. Infatti, pur registrandosi due distinti orientamenti in giurisprudenza, appare prevalente quello che sancisce tout court l'illegittimità dell'atto, senza riconoscere alcuna valenza alla "prova di resistenza".²¹

²¹ A tal proposito, da ultimo con sentenza 701/2019, la Corte di Cassazione ha escluso l'applicazione della regola relativa alla c.d. "prova di resistenza" alle ipotesi in cui siano state effettuate verifiche, accessi o ispezioni presso i locali in cui il contribuente esercita la sua attività, in quanto l'art. 12, comma 7 della l. 212/2000 contiene una disciplina specifica sul punto. In siffatte eventualità, dunque, l'atto impositivo emesso ante tempus dovrà essere dichiarato nullo già solo in ragione del mancato rispetto del termine previsto per l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale. In tale ottica l'applicazione della regola della c.d. "prova di resistenza" rimarrebbe confinata alle ipotesi in cui le verifiche vengano effettuate "a tavolino", e ciò in ragione della assenza di una disciplina specifica relativa all'esercizio del diritto al contraddittorio.