

“L’ASSISTENZA DEL CONTRIBUENTE NELLA FASE ISTRUTTORIA: LE VERIFICHE FISCALI”

RELATORE: Dott. Carlo Ferrari

PROGRAMMA

- 1. NORMATIVA DI RIFERIMENTO E PRASSI**
- 2. LE ATTIVITA' ISPETTIVE**
 - Selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo
- 3. LE ATTIVITA' ISPETTIVE**
 - Verifiche Fiscali
 - Accessi
 - Ispezioni
 - Rifiuto di esibizione di documenti
 - Conclusione della verifica: P.V.C.
- 4. POTERI DEGLI UFFICI**
 - Richiesta di comparizione
 - Richiesta di esibizione atti e documenti
 - Invio di questionari e mancata risposta



5. **DIRITTI E GARANZIE DEL CONTRIBUENTE SOTTOPOSTO A VERIFICHE FISCALI**
 - **Art. 12 - Lg. n. 212/2000**
 - **Presupposti e modalità degli accessi, ispezioni e verifiche;**
 - **Informativa in merito alla verifica fiscale**
 - **Richiesta di esame dei documenti presso l'Ufficio**
 - **Permanenza dei verificatori presso la sede**
 - **Garante del contribuente**
 - **Memorie difensive a seguito di P.V.C.**

6. **CENNI: "RAPPORTO TRA PROCEDIMENTO PENALE E PROCESSO TRIBUTARIO"**
 - **Art. 20 - D.Lgs. N. 74/2000**
 - **Principio del doppio binario**
 - **Utilizzo delle risultanze penali: art. 33, co. 3 - Dpr. n. 600/73**



- **Notizia di reato: art. 331 C.P.P. e art. 43, co. 3 - Dpr. n. 600/73 (Raddoppio dei termini)**
7. **SINTESI**



NORMATIVA DI RIFERIMENTO E PRASSI



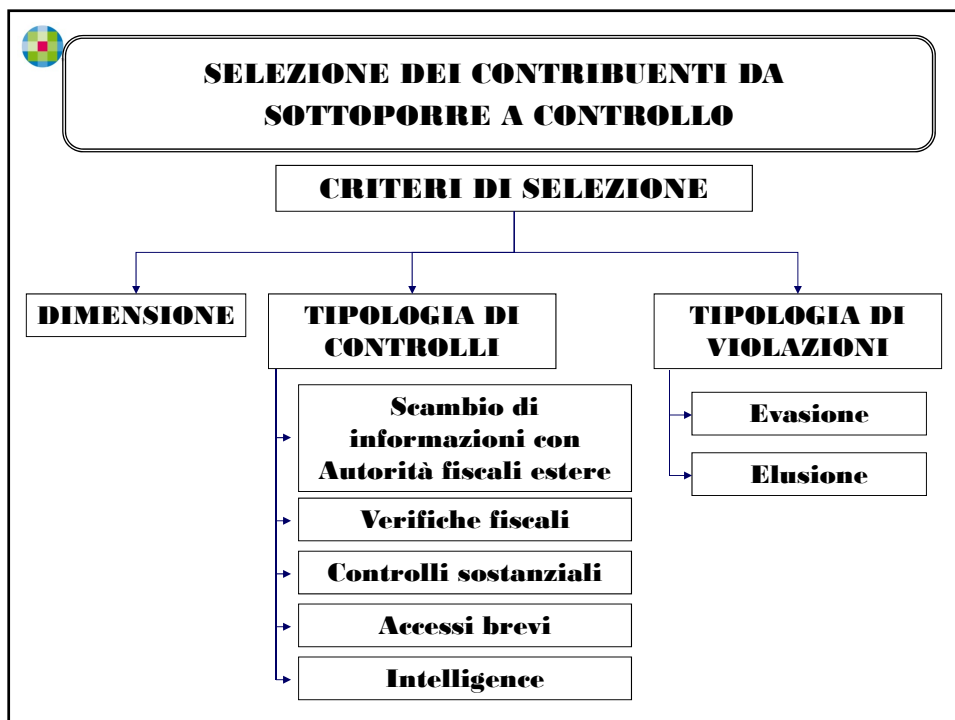
NORMATIVA E PRASSI

- **Artt. 31 - 33 - Dpr. n. 600/73**
- **Artt. 51 e 52 - Dpr. n. 633/72**
- **Art. 12 - Lg. n. 212/2000**

- **Circolare A.E., n. 25/E/2013**
- **Circolare n. 1/2008 – Guardia di Finanza**

LE ATTIVITA' ISPETTIVE

**Selezione dei contribuenti
da sottoporre a controllo**





CRITERI DI SELEZIONE



DIMENSIONE



GRANDI IMPRESE

**Ricavi o Volume d'affari
> €. 100.000.000,00**



CIRC. A.E., n. 25/E/2013
FATTORI DI RISCHIO

- Politiche di utilizzo strumentale delle perdite fiscali;
- Sfruttamento di strumenti finanziari complessi;
- Politiche di prezzi di trasferimento non in linea con il principio del valore normale



DIMENSIONE



MEDIE IMPRESE

**Ricavi o Volume d'affari tra
5,6 e 100 milioni di euro**



CIRC. A.E., n. 25/E/2013
FATTORI DI RISCHIO

- Assenza di controlli negli ultimi periodi d'imposta;
- Bassa redditività negli ultimi periodi d'imposta;
- Svolgimento di operazioni ad impatto notevole sulla determinazione del reddito imponibile ai fini delle imposte dirette e indirette;
- presenza di rischio di evasione in materia IVA.



DIMENSIONE



IMPRESE MINORI

**Ricavi o Volume d'affari sino
a 5,6 milioni di euro**



CIRC. A.E., n. 18/E/2012

CIRC. A.E., n. 25/E/2013

FATTORI DI RISCHIO

- **Discordanze rispetto agli Studi di settore (non congruità, non applicabilità degli studi di settore)**
- **Perdita per più annualità consecutive;**
- **Dichiarazione di componenti negativi di reddito di ammontare significativo tra i "costi residuali"/"altri costi";**
- **Compensi non dichiarati;**
- **Ristrutturazioni edilizie**



LE ATTIVITA' ISPETTIVE

Verifica fiscale

Accessi

Ispezioni

VERIFICA FISCALE

LA VERIFICA FISCALE

> ESAME DELLA POSIZIONE FISCALE "GENERALE" O "PARZIALE" DEL CONTRIBUENTE CON RIFERIMENTO AI PRINCIPALI TRIBUTI

> INSIEME DI ATTIVITA' POSTE IN ESSERE DA SOGGETTI GIURIDICAMENTE QUALIFICATI, VOLTE AD UN'ANALISI COMPLETA DELL'ATTIVITA' ECONOMICA ESERCITATA ATTRAVERSO UNA SERIE DI CONTROLLI FORMALI E DI MERITO FINALIZZATI AD APPURARE CHE LE SCRITTURE CONTABILI E LE DICHIARAZIONI FISCALI CORRISPONDANO AL REALE SVOLGIMENTO DEI FATTI ECONOMICI-AZIENDALI.



LA VERIFICA FISCALE

CIRCOLARE n. 1/2008 – GdF

La verifica fiscale consiste in un'attività ispettiva che si concretizza in un sub procedimento di carattere amministrativo:

- ✓ fondata sull'attività preliminare di intelligence e di analisi;
- ✓ finalizzata all'acquisizione ed alla comunicazione all'Autorità tributaria di dati, elementi e notizie per la determinazione delle basi imponibili fiscalmente rilevanti;
- ✓ Estesa alle situazioni più significative della posizione fiscale relativa ad un determinato contribuente;
- ✓ Avente caratteristiche di flessibilità e di adattabilità.



IPSOA Scuola d'Impresa
Gruppo Wolters Kluwer

LA VERIFICA FISCALE

OGGETTO

GENERALE

Ha ad oggetto i principali tributi

PARZIALE

Ha ad oggetto un singolo tributo

FONTE DI ATTIVAZIONE

A RICHIESTA

Disposte a livello "Centrale" dal M.E.F. o dall'A.E.

D'INIZIATIVA

Soggetti individuati all'interno dell'Ufficio sulla base di elementi rivelatori di una potenziale pericolosità fiscale



LA VERIFICA FISCALE



MODALITA' DI EFFETTUAZIONE E GRADO DI ESTENSIONE DELL'INDAGINE

- **ACCESSO BREVE:** riscontro di dati, fatti e circostanze fiscalmente rilevanti e controllo degli obblighi tributari
- **ACCESSO MIRATO:** esame della rappresentazione contabile dei fatti e circostanze fiscalmente rilevanti e verifica della dichiarazione degli stessi
- **CONTROLLO MIRATO:** attività istruttoria esterna volta al controllo di specifici elementi e/o operazioni fiscalmente rilevanti



LA VERIFICA FISCALE



MODALITA' DI EFFETTUAZIONE E GRADO DI ESTENSIONE DELL'INDAGINE



VERIF. IN SENSO STRETTO: eseguibile nei confronti di qualunque persona fisica o giuridica soggetti ad obblighi fiscali il cui divieto comporta l'applicazione di sanzioni amministrative e/o penali. Concerne l'analisi completa dell'attività economica svolta e può essere a carattere generale o parziale e per uno o più periodi d'imposta. Attraverso un controllo formale e sostanziale della documentazione contabile è volta a verificare che le scritture contabili e le dichiarazioni fiscali rilevino l'effettiva attività economica svolta.



GLI ACCESSI



GLI ACCESSI

DOMICILIO

Coincide con il luogo di esercizio dell'attività economica del contribuente

Art. 43 – C.C.

“Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi”.



GLI ACCESSI

➤ **L'ACCESSO, PRESSO LA SEDE DEL SOGGETTO DA CONTROLLARE, CONSISTE IN UN ATTO AMMINISTRATIVO AVENTE NATURA AUTORITATIVA, CHE SI PONE COME STRUMENTALE RISPETTO AD UN'ATTIVITA' PIU' AMPIA CHE ATTRAVERSO LO STESSO HA INIZIO. E' VOLTO AD ESEGUIRE LE OPERAZIONI NECESSARIE PER PORRE IN ESSERE L'ATTIVITA' ISPETTIVA.**



GLI ACCESSI

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Art. 33 – Dpr. n. 600/73

“Per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche si applicano le disposizioni dell'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633”.

GLI ACCESSI

ART. 52 - DPR. n. 633/72

CO. 1 - Gli Uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre l'accesso d'impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio d'attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, 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 d'apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. Tuttavia per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica. In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.

ART. 52 - DPR. n. 633/72

CO. 2 - L'accesso in LOCALI DIVERSI da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.



ACCESSI

Art. 52 - Dpr. n. 633/72

**LOCALI ADIBITI AD
ATTIVITA'
IMPREDITORIALE**

- Autorizzazione del Capo Ufficio;
- Non è necessaria la presenza del titolare

**LOCALI ADIBITI AD
ATTIVITA'
PROFESSIONALE**

- Autorizzazione del Capo Ufficio;
- E' necessaria la presenza del professionista o suo delegato

**LOCALI ad USO
PROMISCUO (attività
d'impresa o
professionale)**

- Autorizzazione del Capo Ufficio;
- Autorizzazione del P.M.



ACCESSI

Art. 52 - Dpr. n. 633/72

**LOCALI ADIBITI
ESCLUSIVAMENTE
AD ABITAZIONE**

- Autorizzazione del Capo Ufficio;
- Autorizzazione del P.M. con esplicita indicazione dei "gravi indizi"



L'autorizzazione del Capo dell'Ufficio

AUTORIZZAZIONE DEL CAPO UFFICIO

Art. 52, co. 1 – Dpr. n. 633/72



- **Legittima l'ingresso coattivo nei locali del contribuente;**
- **Delega di funzioni da parte del titolare della potestà di accesso, rispetto ai funzionari incaricati alla sua materiale esecuzione;**
- **Legittima la successiva attività correlata all'accesso (ricerche, ispezioni, ecc.);**
- **Deve essere rilasciata preventivamente (Cass., sent. n. 15209/2001)**
- **Deve essere rilasciata per iscritto;**
- **Deve indicare lo scopo dell'accesso: esatta definizione dell'ambito oggettivo (luogo dell'accesso) e soggettivo (soggetto passivo della verifica) dell'ispezione.**



IPSOA
Gruppo W

AUTORIZZAZIONE DEL CAPO UFFICIO

Art. 52, co. 1 – Dpr. n. 633/72



Trae le propria ragione d'essere dall'art. 97 Cost., volta a garantire un'interesse di carattere generale "imparzialità" e "buon andamento" della P.A.



IPSOA

ASSENZA
AUTORIZZAZIONE DEL CAPO UFFICIO



CASS., sent. 12.02.2010, n. 3388

“Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, comma 1, richiama, invero, quanto alle modalità di accesso alle aziende, le prescrizioni del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, che, in materia di IVA, richiedono l'autorizzazione del capo dell'Ufficio da cui gli accertatoli dipendono. Tuttavia non è comminata alcuna nullità qualora tale precetto non sia rispettato, diversamente dal caso in cui l'accesso sia effettuato presso il domicilio di persona fisica (art. 52, comma 2) senza l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, dovendosi in tale ipotesi ritenere violato il principio costituzionale di inviolabilità del domicilio (cfr., Cass. civ., nn. 1230 del 2001; 19689 del 2004 e n. 10704 del 2009, resa in una vicenda per molti aspetti analoga)”.



IPSOA
Gruppo W

**AUTORIZZAZIONE DEL CAPO
UFFICIO**

Art. 52, co. 1 – Dpr. n. 633/72



ASSENZA

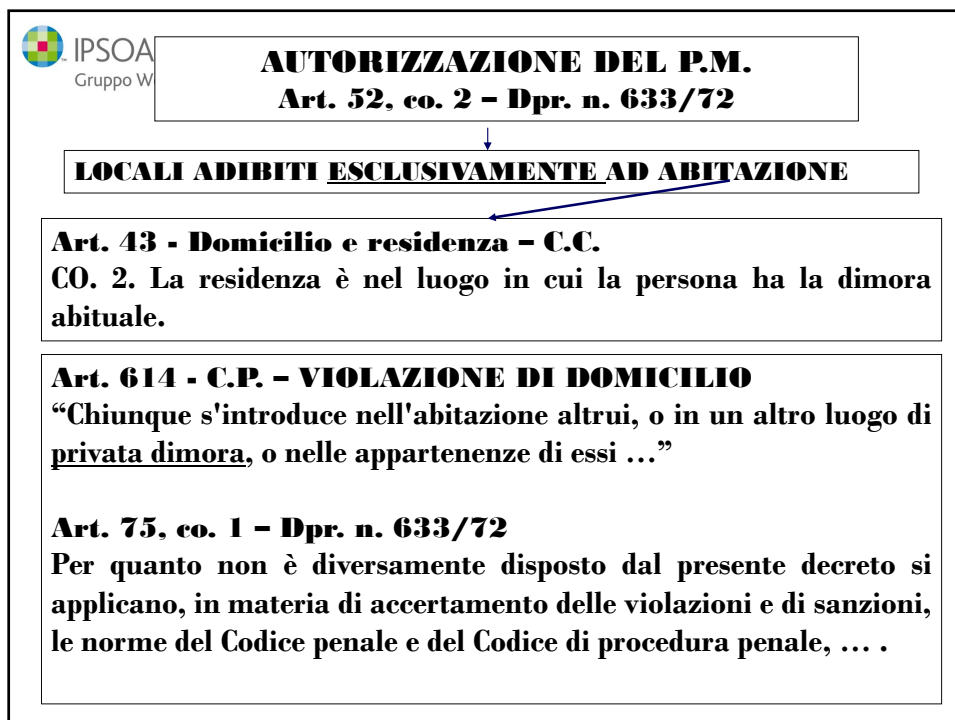
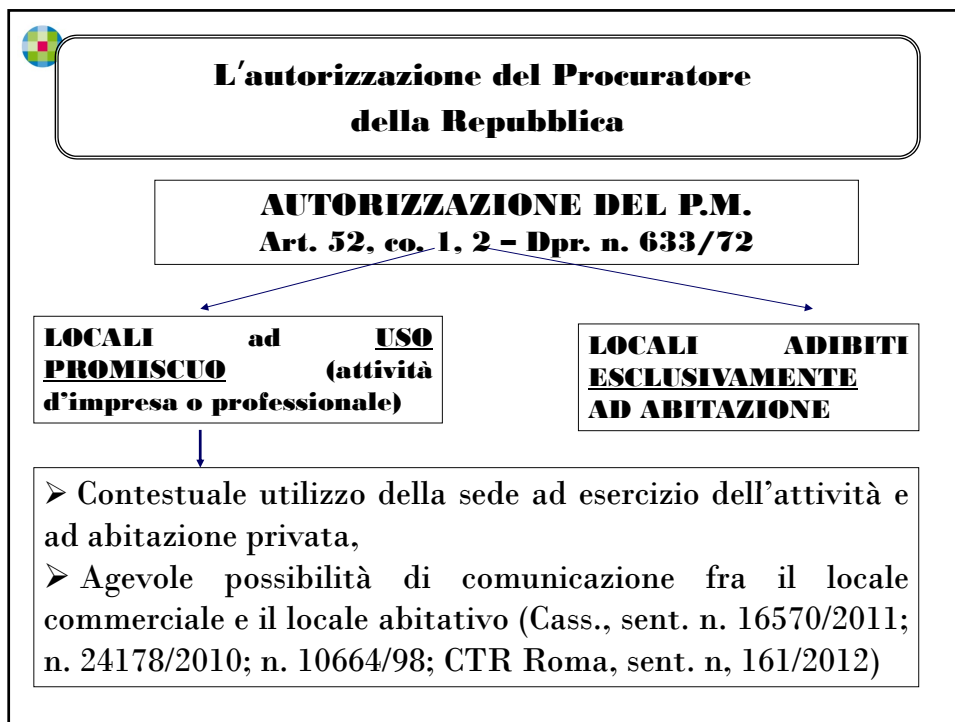


**NESSUNA NULLITA' DELL'AVVISO DI
ACCERTAMENTO CONSEGUENTE**



TUTTAVIA

**Cass., sent. n. 15209/2001 – I documenti acquisiti a
seguito di “autorizzazione verbale” è inutilizzabile**



AUTORIZZAZIONE DEL P.M.
Art. 52, co. 1, 2 – Dpr. n. 633/72



Trae la propria ragione d'essere dall'art. 14 Cost.

“Il domicilio è inviolabile.

Non vi si 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”.



✓ **NON RILEVA LA CIRCOSTANZA CHE L'ORGANO ISPETTIVO IGNORI O NON ABBA PREVENTIVA CONOSCENZA DELLA REALE DESTINAZIONE DEI LUOGHI DI ACCESSO.**

AUTORIZZAZIONE DEL P.M.
Art. 52, co. 1 – Dpr. n. 633/72



LOCALI ad USO PROMISCO
(attività d'impresa o professionale)



- **Non deve contenere l'indicazione dei “gravi indizi” di evasione** (Cass., sent. n. 9611/2008);
- **ASSENZA DELL'AUTORIZZAZIONE: l'accesso è illegittimo** (Cass., sent. n. 6908/2011) **anche se con consenso del contribuente** (Cass., sent. n. 19689/2004), **in conseguenza è illegittimo anche l'avviso di accertamento fondato sulle risultanze dell'accesso viziato** (Cass., SS.UU., sent. 11082/2010; Cass., sent. n. 24874/2014; n. 23595/2011; n. 21974/2009; n. 10137/2010; 6836/2009; n. 26454/2008)

**AUTORIZZAZIONE DEL P.M.
Art. 52, co. 2 – Dpr. n. 633/72**

LOCALI ADIBITI ESCLUSIVAMENTE AD ABITAZIONE

➤ **DEVE** contenere l'indicazione dei “gravi indizi” di evasione;

➤ **GARANZIA:**

- *ex ante*, in quanto il Procuratore della Repubblica dovrà vagliare la concessione dell'autorizzazione in ragione della sussistenza dei gravi indizi di evasione;
- *ex post*, mediante l'indicazione di una circoscritta finalità perseguibile. Il legislatore stabilisce: “allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni”.

**AUTORIZZAZIONE DEL P.M.
Art. 52, co. 2 – Dpr. n. 633/72**

LOCALI ADIBITI ESCLUSIVAMENTE AD ABITAZIONE

➤ **DEVE** contenere l'indicazione dei “gravi indizi” di evasione. (Cass., SS.UU., sent. n. 16424/2002)

➤ **Ha natura oggettivamente amministrativa, sussistendone, in conseguenza, l'obbligo di motivazione ai sensi dell'art. 3 – Lg. n. 241/90 e dell'art. 7 – Lg. n. 212/2000.**



Cass., SS. UU., 21.11.2002, n. 16424 - ha stabilito che il giudice ha il potere-dovere di:

- verificare la presenza, nel decreto autorizzativo, di motivazione - sia pure concisa o "per relationem" mediante recepimento dei rilievi dell'organo richiedente - circa il concorso di gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale;
- controllare la correttezza in diritto del relativo apprezzamento, nel senso che faccia riferimento ad elementi cui l'ordinamento attribuisca valenza indiziaria;
- negare la legittimità dell'autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime, valutando conseguenzialmente il fondamento della pretesa fiscale senza tenere conto di quelle prove.

(In termini, Cass., sent. n. 21974/2009; n. 17957/2012, n. 6836/2009)



**AUTORIZZAZIONE DEL P.M.
Art. 52, co. 2 - Dpr. n. 633/72**



**LOCALI ADIBITI ESCLUSIVAMENTE AD
ABITAZIONE**



➤ **ASSENZA DELL'AUTORIZZAZIONE O ASSENZA DEI GRAVI INDIZI O DELLA INDICAZIONE DI QUESTI:** comporta l'illegittimità dell'accesso e l'inutilizzabilità dei dati acquisiti. (Cass., sent. 4.11.2008, n. 26454; n. 23595/2011; n. 15230/2001; n. 8273/2003; n. 1543/2003; n. 8344/2001)



Cass., 22.02.2013, n. 4498

**AUTORIZZAZIONE ALL'ACCESSO PRESSO L'ABITAZIONE
DEL CONTRIBUENTE - ACCESSO PRESSO L'ABITAZIONE
DELLA CONVIVENTE**

“L'autorizzazione del procuratore della Repubblica di cui all'art. 52 del d.p.r. n. 633/1972 è stata prevista dal legislatore come opportuno filtro preventivo all'azione accertativi in materia fiscale in tutte le fattispecie coinvolgenti il "domicilio" del contribuente, posto che il domicilio è, per disposizione costituzionale, comunque inviolabile salvo che "nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale" (art. 14 cost.) L'autorizzazione in questione, dunque, non costituisce un mero adempimento formale perché suppone l'accertamento della sussistenza, nel singolo caso, degli specifici presupposti richiesti, per ciascuna fattispecie, dalla afferente norma regolatrice; ... deve fissarsi il seguente **principio di diritto**: "in tema di accessi, ispezioni e verifiche da parte degli uffici finanziari dello stato (o della guardia di finanza nell'esercizio dei compiti di collaborazione con detti uffici, a essa demandati), l'autorizzazione all'accesso data dal procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art. 52 del 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".



IPSOA Scuola di formazione
Gruppo W

CASI PARTICOLARI



**ACCESSO NEI LOCALI DI PERTINENZA DI
SOGGETTI TERZI**



E' giustificata dalla sussistenza di fondati sospetti che nel luogo di pertinenza del terzo possano essere rinvenute prove di violazioni commesse dal contribuente sottoposto a verifica.

La disciplina di riferimento è l'art. 52, co. 2 - Dpr. n. 633/72

LE ISPEZIONI

LE ISPEZIONI

> L'ATTIVITA' ISPETTIVA CONSISTE NELL'ANALISI DOCUMENTALE E NELL'EFFETTUAZIONE DI RILEVAZIONI E RISCONTRI SU DIVERSI ASPETTI DELLA REALTA' DELL'ATTIVITA' PROPRIA DEL CONTRIBUENTE SOTTOPOSTO A VERIFICA, ALLO SCOPO DI PORLA A CONFRONTO CON LE RISULTANZE DEI DOCUMENTI, DELLE SCRITTURE CONTABILI E DELLA DICHIARAZIONE IN CUI ESSI HANNO TROVATO RAPPRESENTAZIONE.

> LE ISPEZIONI SONO FINALIZZATE AD ACCERTARE LA CORRISPONDENZA TRA SITUAZIONE REALE E QUELLA RAPPRESENTATA NELLE RISULTANZE CONTABILI.



FASE ESECUTIVA

ISPEZIONE DOCUMENTALE

➤ scritture contabili, libri, registri documenti in genere, ecc.

ATTIVITA'

➤ **CONTROLLO CONTABILE:** regolare istituzione e tenuta della contabilità

➤ **CONTROLLO SOSTANZIALE**

➤ **RISCONTRO RELATIVO AGLI OBBLIGHI DI RITENUTE E VERSAMENTI**



FASE ESECUTIVA

- **PERQUISIZIONI PERSONALI, DOMICILIARI**
- **APERTURA COATTIVA DI casseforti, borse, ripostigli, ecc.**
- **ESAME DI DOCUMENTI PER I QUALI VIENE OPPOSTO IL SEGRETO PROFESSIONALE**

Autorizzazione del P.M.

Art. 52, co. 3 - Dpr. n. 633/72

“E' in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale”



IPSOA Scuola di Formazione

DOCUMENTI PER I QUALI VIENE OPPOSTO IL SEGRETO PROFESSIONALE



Autorizzazione del P.M.
Art. 52, co. 3 – Dpr. n. 633/72



Il professionista può:

- ✓ **eccepire il segreto professionale**
- ✓ **invocare l'operatività dell'art. 103 – C.p.p.**, il quale opera nei confronti di avvocati che svolgono funzioni difensive o professionisti che assumono l'ufficio di consulenti tecnici, vietando il sequestro di carte e documenti relativi all'oggetto della difesa, salvo che costituiscano corpo del reato, in tal caso è necessario che provveda direttamente il giudice delle indagini preliminari o il pubblico ministero in forza di motivato decreto di autorizzazione del giudice.



IPSOA
Gruppo W

CASI PARTICOLARI



SCRITTURE CONTABILI DETENUTE PRESSO TERZO PROFESSIONISTA



Art. 52, co. 10 – Dpr. n. 633/72

“Se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso. Se l'attestazione non è esibita e se il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture si applicano le disposizioni del quinto comma”



co. 5 – “I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto d'esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione”

CASI PARTICOLARI



SCRITTURE CONTABILI DETENUTE PRESSO TERZO PROFESSIONISTA



- **Non e' necessaria alcuna autorizzazione per accedere presso lo studio professionale del depositario delle scritture contabili,** tuttavia, il professionista può chiedere che gli venga esibita il provvedimento di autorizzazione che legittima l'attività ispettiva nei confronti del proprio cliente;
- **L'accesso e' legittimo anche in caso di temporanea assenza del professionista. E' sufficiente la presenza di un impiegato addetto allo studio che si dichiari delegato all'esibizione** (Cass., sent. n. 7551/2003);
- **L'accesso deve limitarsi all'acquisizione dei documenti relativi al contribuente sottoposto a verifica;**
- **L'accesso deve formalizzarsi in apposito processo verbale di ritiro documenti.**

RIFIUTO DI ESIBIZIONE DI DOCUMENTI



RIFIUTO DI ESIBIZIONE DI DOCUMENTI IN SEDE DI ACCESSO



Art. 52, co. 5 – Dpr. n. 633/72

“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 d'esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione”



Art. 9 - D.Lgs. n. 471/1997

Sanzione amministrativa da €. 1.032,00 a €. 7.746,00



IL RIFIUTO DEVE RISULTARE DAL P.V.C.



RIFIUTO DI ESIBIZIONE DI DOCUMENTI



**LEGITTIMA L'ACCERTAMENTO INDUTTIVO ex art.
art. 39, co. 2 – Dpr. n. 600/73**

RIFIUTO DI ESIBIZIONE DI DOCUMENTI



✓ **RIFIUTO E/O MANCATA ESIBIZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE** - è precluso al contribuente utilizzare i documenti non prodotti né nel prosieguo delle indagini né in fase contenziosa - Cass., sent. 8109/2012; n. 21967/2009; n. 7269/2007; 14027/2011

✓ **SPECIFICA RICHIESTA** - la preclusione all'utilizzabilità dei documenti non esibiti postula che vi sia una specifica richiesta - Cass., sent. n. 6654/2014; n. 415/2013; n. 18921/2011; n. 22765/2009; n. 13289/2011; n. 16536/2010; nn. 453-455/2013.



RIFIUTO DI ESIBIZIONE DI DOCUMENTI

CASS. SS. UU., sent. 25 febbraio 2000, n. 45

I GIUDICI HANNO STATUITO CHE AFFINCHÉ LA DICHIARAZIONE DI NON POSSEDERE LA DOCUMENTAZIONE COMPORTI LA PRECLUSIONE DI CUI AL CO. 5 DELL'ART. 52 - DPR. N. 633/72, OCCORRE:

✓*"la sua non veridicità, o, più in generale, il suo strutturarsi quale sostanziale rifiuto di esibizione, evincibile da meri indizi";*

✓*"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".*

Sulla base di ciò, non comporterebbero la preclusione le condotte colpose (derivanti da negligenza, imprudenza, imperizia o da inosservanza di norme).



RIFIUTO DI ESIBIZIONE DI DOCUMENTI

CASS., sent. 26.10.2009, n. 21967

"La giurisprudenza di questa Corte ammette che il divieto di utilizzare documenti scatti "non solo nell'ipotesi di rifiuto (per definizione "doloso") dell'esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente dichiara, contrariamente al vero, di non possedere o sottragga all'ispezione i documenti in suo possesso, ancorchè non al deliberato scopo di impedirne la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fallo (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative ecc.) e, quindi, per colpa" (Cass. 26 marzo 2009, n. 7269). Esige però, in conformità alla lettera della legge, che sussista una specifica richiesta degli agenti accertatori, non potendo costituire "rifiuto" la mancata esibizione di un qualcosa che non venga richiesto (Cass. 19 aprile 2006, n. 9127)"



RIFIUTO DI ESIBIZIONE DI DOCUMENTI

Molto interessante

CASS., sent. 7 maggio 2014, n. 9765

"Invero, la C.T.R. ha fatto corretta applicazione dei principi di diritto più volte affermati da questa Corte, secondo i quali, nell'ipotesi di accertamento induttivo, ai sensi dell'art. 39, secondo comma, lett. c), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, quando dal verbale d'ispezione risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili, previste dall'art 14 dello stesso DPR, l'Ufficio "deve soltanto motivare in ordine ai presupposti che consentono il ricorso al metodo induttivo, emergendo la legittimità presuntiva del calcolo in rettifica dalla stessa constatazione dell'assenza di scritture, restando a carico del contribuente di provare la regolarità delle scritturazioni, mentre, sotto il profilo della sufficienza di motivazione di tale avviso, non è necessario che l'amministrazione offra la prova della maggior pretesa tributaria, dovendo la fondatezza sostanziale di tale pretesa essere verificata nel processo aperto dall'opposizione all'avviso stesso" (Cass. 4950/1999)"



RIFIUTO DI ESIBIZIONE DI DOCUMENTI

DIFFICOLTA' DI REPERIMENTO NON SUPERABILE CON L'ORDINARIA DILIGENZA

CASS., sent. 10.12.2013, n. 27595

"Il ricorso della difesa erariale si fonda su tre motivi: con il primo motivo si censura la violazione dell'articolo 52, quinto comma, d.p.r. 633/72 in cui la sentenza gravata sarebbe incorsa ritenendo ammissibili documenti prodotti dal contribuente e non esibiti in sede di verifica ... Il primo mezzo, relativo alla dedotta violazione dell'articolo 52, quinto comma, d.p.r. 633/72, è infondato. In punto di fatto la Commissione Tributaria Regionale ha affermato che la documentazione prodotta in giudizio dalla società non era stata esibita in sede di verifica della Guardia di Finanza "per la manifesta difficoltà di reperimento da parte della società come opportunamente registrato dai verbalizzanti". - **SEGUE** -

- SEGUE -

Da tale accertamento di fatto il giudice territoriale trae la conseguenza che nella specie non sarebbe riscontrabile "alcuna ipotesi di rifiuto di esibizione a sottrazione" della documentazione poi prodotta in giudizio, cosicché la disposizione di cui all'articolo 52, quinto comma, d.p.r. 633/72, non risulterebbe applicabile per difetto di un "comportamento teso scientemente a porre in essere i riferiti atti omissivi al fine intralciare e condizionare la verifica in atto". Tale affermazione è criticata dalla difesa erariale ... Osserva il Collegio che è indubbio che, come sostiene la ricorrente, la sanzione della inutilizzabilità dei documenti di cui sia stata rifiutata l'esibizione in sede di verifica, prevista dall'articolo 52, quinto comma, d.p.r. 633/72, non presuppone necessariamente che il rifiuto di esibizione sia stato doloso, ossia finalizzato ad impedire l'attività di accertamento, ben potendo tale sanzione applicarsi anche quando detto rifiuto sia dipeso da errore non scusabile, di diritto o di fatto, dovuto a dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative o altro (in questo senso, si vedano le sentenze di questa Corte nn. 21768/09. 7269/09).

- SEGUE -

Tuttavia, perché sia preclusa la utilizzazione in sede amministrativa o contenziosa di un documento, è pur sempre necessario non solo, come precisato già nelle suddette sentenze di questa Corte, che esso sia stato richiesto in sede di verifica (non potendo costituire rifiuto la mancata esibizione di qualcosa che non si è richiesto), ma anche che alla richiesta di esibizione il contribuente fosse in condizione di corrispondere positivamente adottando l'ordinaria diligenza, ossia che il documento richiesto fosse in suo possesso o fosse da lui agevolmente e tempestivamente reperibile, in originale o in copia, presso chi lo possedeva. La sentenza gravata non è dunque incorsa nel denunciato vizio di violazione di legge, perché correttamente ha escluso che fossero inutilizzabili documenti la cui mancata esibizione in sede di verifica era dipesa dalla "manifesta difficoltà di reperimento", espressione da intendere come equivalente a "difficoltà di reperimento non superabile con l'ordinaria diligenza".

RIFIUTO DI ESIBIZIONE DI DOCUMENTI

**RICHIESTA DI ESIBIZIONE DOCUMENTI NON CONFORME AL
MODELLO LEGALE DEFINITO DALL'art. 51, co. 4 - Dpr. n. 633/72 e
art. 32, co. 3, 4 - Dpr. n. 600/73
CASS., sent. 18.12.2013, n. 28271**

"Tanto premesso nel ricorso la Agenzia fiscale omette del tutto si specificare se, indipendentemente dalla valutazione della condotta tenuta dal contribuente (mera condotta tacita omissiva, ovvero rifiuto o dichiarazione espressa, contraria al vero, di non possedere i documenti richiesti: elemento discriminatore fondato sulla "risposta" del contribuente e che legittima le diverse previsioni dell'art. 51, comma 2, n. 4) e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, comma 2) la predetta richiesta di esibizione dei documenti fosse effettivamente conforme al modello legale definito dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 4 e dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, commi 3 e 4 (nel testo modificato dalla L. 18 febbraio 1999, n. 28, art. 25, vigente al tempo della spedizione dell'invito in data 28.2.2000) cui la prima norma rinvia.

- SEGUE -

- SEGUE -

Occorre premettere in proposito che dal combinato disposto delle norme richiamate, la conseguenza della inutilizzabilità nel giudizio tributario, a favore 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; assegnazione di un termine non inferiore a gg. 15, prorogabile; 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 segue 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. Al riguardo debbono richiamarsi le considerazioni svolte nel precedente di questa Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 453 del 10/01/2013 che il Collegio intende fare proprie ...

- SEGUE -

- SEGUE -

... in applicazione della regola generale sul riparto dell'onere probatorio ex art. 2697 c.c. non è dubbio che spetti alla Amministrazione eccipiente allegare i fatti sui quali la eccezione si fonda, tra cui la esistenza - nell'invito di esibizione trasmesso al contribuente - dei requisiti formali prescritti dalle predette norme tributarie ed in particolare dell'avvertimento prescritto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 3 cui rinvia il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 4. Non avendo la Agenzia fiscale assolto all'onere indicato, il motivo di ricorso come formulato pecca di autosufficienza, non essendo stato trascritto il contenuto dell'invito che risulta trasmesso con raccomandata n. 50518 del 28.2.2000, e non essendo all'evidenza sufficiente la mera allegazione, indimostrata, secondo cui "la richiesta è stata regolarmente effettuata".

**CONCLUSIONE DELLA
VERIFICA: P.V.C.**



CONCLUSIONE DELLA VERIFICA



REDAZIONE DI UN P.V.C.



Art. 52, co. 6 – Dpr. n. 633/72

“Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia”



CONCLUSIONE DELLA VERIFICA

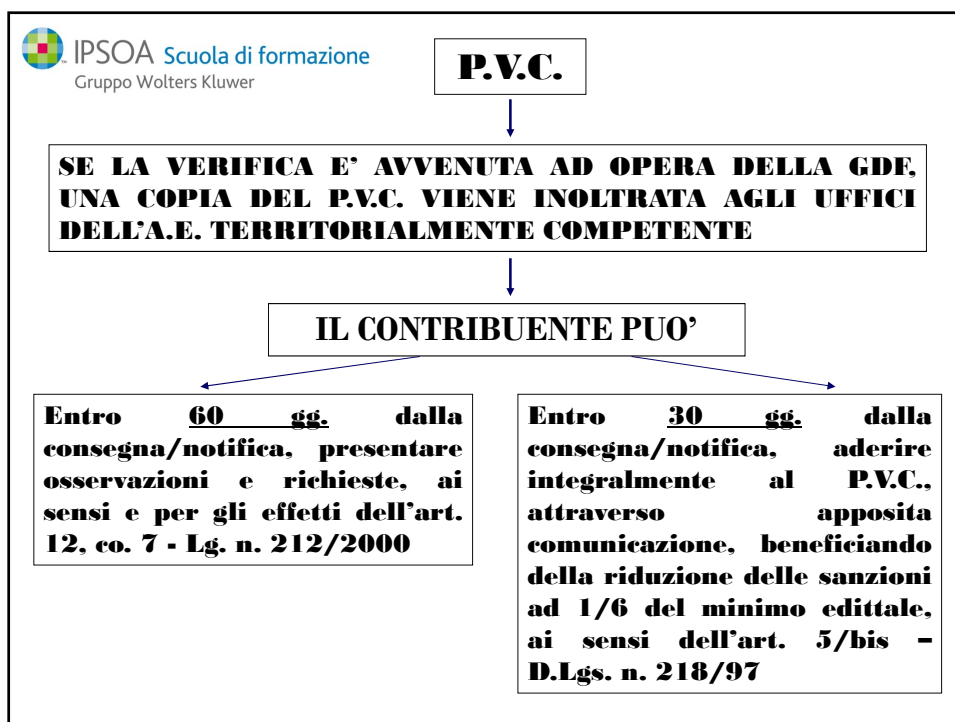
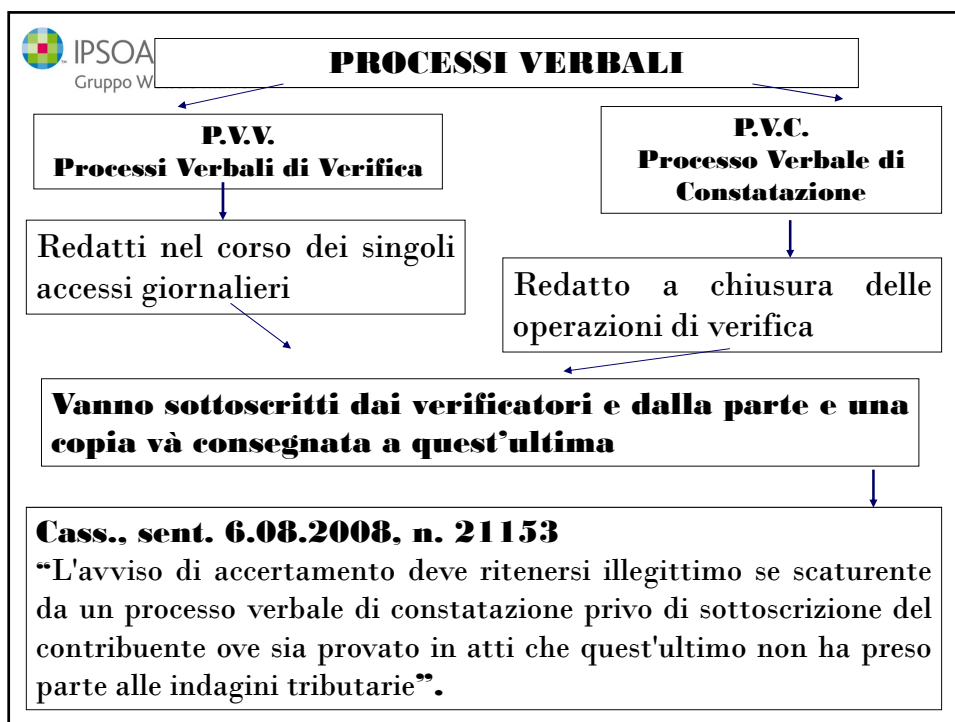


REDAZIONE DI UN P.V.C.



Art. 12, co. 4 – Lg. n. 212/2000

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



FUNZIONE P.V.C.



- ✓ Documentare organicamente i controlli svolti e le metodologie impiegate per ricostruire i presunti maggiori ricavi/compensi non dichiarati. Riepilogare le relative risultanze con riferimento alle violazioni contestabili e alle sanzioni irrogabili;
- ✓ Fornirne informazioni al contribuente, sì da porlo in condizione di assumere l'iniziativa a difesa ritenuta più opportuna;
- ✓ Porre il competente ufficio dell'A.E. nelle condizioni di provvedere all'avvio della procedura di accertamento e liquidazione delle maggiori imposte dovute e alla irrogazione delle sanzioni.

CONTENUTO P.V.C.



- ✓ **Ispezioni e le rilevazioni eseguite;**
 - ✓ **Richieste fatte del contribuente o da chi lo rappresenta e le relative risposte;**
- SCHEMA ESEMPLIFICATIVO**
- **INDICAZIONI GENERALI** (Ente procedente, nome dei verificatori, dati del contribuente, luogo, data, ecc.);
 - **DESCRIZIONE DEL FATTO** (richiamo ai P.V.V.);
 - **NOTIZIE DI CARATTERE GENERALE SUL CONTRIBUENTE;**
 - **DESCRIZIONE DEI CONTROLLI** (controlli contabili, sostanziali);
 - **DESCRIZIONE DELLE VIOLAZIONI FORMALI E SOSTANZIALI;**
 - **CONCLUSIONI** (dichiarazioni e osservazioni del contribuente, documentazione ritirata, sequestrata e/o allegata, ecc.)

CONTENUTO P.V.C.



Cass., sent. 2.11.2009, n. 23176

“il processo verbale di constatazione contenente dati incompleti non può essere idoneo a fondare il successivo avviso di accertamento, né il giudice può, in sede processuale, integrare tale carenza mediante i propri poteri istruttori”

Cass., sent. 16.02.2010, n. 3569

“qualora dai processi verbali di verifica non risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, l'atto non può ritenersi affetto da nullità, anche se il contribuente può mettere in discussione l'utilizzabilità nonché l'attendibilità delle risultanze acquisite”

NATURA P.V.C.



✓ **HA NATURA GIURIDICA DI ATTO PUBBLICO** (Cass., sent. n. 2949/2006);

✓ **NON E' AUTONOMAMENTE IMPUGNABILE** (Cass., sent. n. 24914/2005; N. 15305/2002)



EFFICACIA PROBATORIA P.V.C.



✓ **FA FEDE FINO A QUERELA DI FALSO** (Art. 2700 C.c.) **per ciò che riguarda:**

- le attestazioni degli atti compiuti dai verbalizzanti e i fatti materialmente constatati dagli stessi



✓ **SONO ESCLUSE DALLA PUBBLICA FEDE:**

- le valutazioni critiche dei verbalizzanti;
- le dichiarazioni di terzi raccolte dai verificatori (Cass., sent. n. 23397/2011)



DICHIARAZIONI DEI TERZI AI VERBALIZZANTI

CASS., sent. 04 settembre 2013, n. 20284

"I motivi attinenti, sia pure sotto diversi profili alla medesima questione (rilevanza ed efficacia ai fini dell'accertamento tributario delle dichiarazioni rese dai terzi agli agenti verificatori e del principio di non contestazione; sussistenza delle presunzioni di legge con conseguente inversione dell'onere probatorio) possono essere trattati congiuntamente. In materia, la giurisprudenza di questa Corte appare univoca nell'affermare che "in tema di contenzioso tributario, le dichiarazioni di terzi raccolte dai verificatori ed inserite nel processo verbale di constatazione non hanno natura di prova testimoniale, bensì di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative", che possono essere utilizzate quando abbiano trovato ulteriore riscontro nelle risultanze dell'accesso diretto dei verbalizzanti e non siano specificamente smentite dalla controparte. Né è con ciò violato il principio della cosiddetta "parità delle armi", di cui all'art. 111 Cost., atteso che - in forza di quanto affermato dalla Corte costituzionale con sentenza n. 18 del 2000 - anche il contribuente può produrre documenti contenenti dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, con il medesimo valore probatorio (Cass.16032 del 29/07/2005) - SEGUE -



DICHIARAZIONI DEI TERZI AI VERBALIZZANTI

- SEGUE -

ed ancora che "nel processo tributario, gli elementi indiziari, come la dichiarazione del terzo -nella specie, acquisita dalla guardia di finanza nel corso di un'ispezione, il cui verbale era stato debitamente notificato al contribuente-, concorrono a formare il convincimento del giudice, se confortati da altri elementi di prova; se rivestono i caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 cod. civ., essi danno luogo a presunzioni semplici (artt. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), generalmente ammissibili nel contenzioso tributario, nonostante il divieto di prova testimoniale (Cass. n.9402 del 20/04/2007; ed in senso conforme n.16845 del 20/06/2008)".



IPSOA Scuola di formazione

DICHIARAZIONI DI TERZI



**IN ORDINE ALLE DIVERSE TIPOLOGIE ACCERTATIVE.
HANNO RILEVANZA NEI TERMINI CHE SEGUONO:**

- ✓ ai sensi dell'art. 39 co. 1 lett. c) - DPR n. 600/73, l'accertamento analitico-contabile può essere effettuato sulla base dei dati e delle notizie raccolti nei modi previsti dall'art. 32, quindi anche sulla base delle affermazioni dei terzi (cd. "Accertamento analitico");
- ✓ le attestazioni del terzo potrebbero costituire il fatto noto su cui basare una presunzione ("Accertamento analitico-induttivo");
- ✓ le dichiarazioni possono inoltre essere valutate dall'Ufficio per le rettifiche induttive (cd. "Accertamento induttivo")



DICHIARAZIONI DELL'IMPRENDITORE

CASS., sent. 19 giugno 2013, n. 15315

"Quanto alle dichiarazioni rese in sede di verifica dal legale rappresentante di una società, si è ritenuto, proprio ai fini dell'IVA, che esse "non assumono contenuto testimoniale, in quanto il rapporto di immedesimazione organica che lega il rappresentante legale alla società rappresentata esclude che il primo possa essere qualificato come testimone, in riferimento ad attività poste in essere dalla seconda; tali dichiarazioni possano invece essere apprezzate come una confessione stragiudiziale, e costituiscono pertanto prova non già indiziaria, ma diretta del maggior imponibile eventualmente accertato nei confronti della società, non abbisognevole, come tale, di ulteriori riscontri" (Cass. n. 28316 del 2005, n. 22122 del 2010)"



OMESSA REDAZIONE DEL P.V.C.



L'ACCERTAMENTO SUCCESSIVO E' NULLO



Cass., sent. 11.09.2013, n. 20770 - MASSIMA

"L'Amministrazione finanziaria è tenuta alla redazione del processo verbale di constatazione - ed alla relativa consegna al contribuente - in caso di accessi, ispezioni o verifiche anche solo finalizzati all'acquisizione di documenti, dati, elementi o notizie e senza la formulazione di addebiti o rilievi dovendosi ritenere tale adempimento altresì propedeutico all'attivazione del contraddittorio precontenzioso e delle facoltà accordate al contribuente dall'art. 7, L. n. 212 del 2000".

ID. CTP Pordenone, sent. 133/2013; CTR Lombardia, sent. n. 32/2013; n. 84/2013; CTR Sardegna, sent. n. 83/2013

C.T.P. Enna, sent. 6.03.2014, n. 305

"Nell'ambito del procedimento di accertamento il processo verbale di constatazione risulta quale elemento essenziale e indefettibile per la validità dell'indagine tributaria (v. anche Comm. Trib. reg. Toscana, 26 settembre 2012, n. 117). Ed è nullo l'avviso di accertamento non preceduto dalla consegna del processo verbale di constatazione (v. sul punto anche Comm. Trib. reg. Lombardia, 27 gennaio 2012, n. 4, in Corr. Trib. n. 26/2012, pag. 2004, con commento di F. Tundo). La mancanza del processo verbale di constatazione lede le prerogative e il diritto di difesa del contribuente, il qual non è posto nelle condizioni di conoscere gli esiti sostanziali dell'attività ispettiva condotta nei suoi confronti. Il modello partecipativo concepito dal legislatore dello Statuto costituisce un momento imprescindibile di dialogo tra Fisco e contribuente. L'operatività dell'art. 12 non può essere confinata esclusivamente a quelle ispezioni che si sostanziano in un accesso presso i locali dell'imprenditore, ma deve essere garantita indipendentemente dalle modalità con le quali viene esercitata l'attività istruttoria. In conclusione, l'avviso di accertamento adottato al termine dell'attività di verifica fiscale senza preventivo processo verbale di constatazione o, comunque, di un atto che assolve alla sua funzione, è da considerarsi illegittimo"

OMESSA REDAZIONE DEL P.V.C.

Attenzione

CASS., sent. 4 aprile 2014, n. 7960

STUDI DI SETTORE - PVC - IRRILEVANZA

"Ne deriva che il caso di specie è già disciplinato (anche a seguito della citata pronuncia delle sezioni unite del 2009) in modo tale da garantire pienamente la partecipazione e l'interlocazione del contribuente nella fase anteriore all'emissione dell'accertamento. ... In conclusione, la tesi della ricorrente, secondo cui l'Ufficio, prima di emettere l'atto impositivo, avrebbe dovuto redigere un verbale di "chiusura delle operazioni", dal rilascio del quale sarebbe dovuto decorrere il termine dilatorio bimestrale di cui all'art. 12, comma 7, delle legge n. 212 del 2000, è destituita di fondamento, in quanto un tale obbligo di verbalizzazione non trova alcun aggancio normativo nella, esaustiva, disciplina dell'accertamento standardizzato e costituisce il risultato di una commistione di normative aventi ambiti applicativi del tutto distinti".



POTERI DEGLI UFFICI



POTERI DEGLI UFFICI FINANZIARI

Art. 31 – Dpr. n. 600/73

Gli Uffici delle imposte:

- Controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta;
- Vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi stabiliti dalla legge;
- Provvedono alla irrogazione delle sanzioni pecuniarie;
- Presentano il rapporto all'Autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente



POTERI DEGLI UFFICI FINANZIARI

Art. 32 – Dpr. n. 600/73 (Art. 51 – Dpr. n. 633/72)

Gli Uffici delle imposte possono:

- invitare i contribuenti a comparire di persona o a mezzo di rappresentante per fornire dati e informazioni utili ai fini delle indagini nei loro confronti;
- invitare i contribuenti ad esibire atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti;
- inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti o nei confronti di altri soggetti con i quali essi abbiano intrattenuto rapporti;



POTERI DEGLI UFFICI FINANZIARI

- richiedere ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili notizie e documenti, relativi ad un certo periodo d'imposta, rilevanti ai fini dell'accertamento nei confronti di loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo;
- invitare ogni altro soggetto a esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i relativi chiarimenti.



**GLI INVITI E LE RICHIESTE DEVONO
ESSERE NOTIFICATI AI SENSI DELL'ART. 60
– DPR. N. 600/73**



RICHIESTA DI COMPARIZIONE

Art. 32, co. 1, n. 2 - Dpr. n. 600/73



L'ufficio può “invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentante per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti”



LA RICHIESTA DI COMPARIZIONE E LE RISPOSTE FORNITE DEVONO RISULTARE DA APPOSITO VERBALE SOTTOSCRITTO DAL CONTRIBUENTE O DAL SUO RAPPRESENTANTE, AL QUALE VA CONSEGNATA UNA COPIA.



RICHIESTA DI ESIBIZIONE DI ATTI E DOCUMENTI

Art. 32, co. 1, n. 3 - Dpr. n. 600/73



L'ufficio può “invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti”



ATTENZIONE

Art. 51, co. 2, n. 2 - Dpr. n. 633/72



Gli Uffici possono:

“invitare i soggetti che esercitano imprese, arti o professioni, indicandone il motivo, a comparire di persona o a mezzo di rappresentanti per esibire documenti e scritture, ad esclusione dei libri e dei registri in corso di scritturazione, ...”





RICHIESTA DI ESIBIZIONE DI ATTI E DOCUMENTI



FURTO DELLE SCRITTURE CONTABILI

L'Ufficio può procedere induttivamente alla determinazione del maggiore reddito ai sensi dell'art. 39, co. 2, lett. c) - Dpr. n. 600/73

“In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili ... c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14, ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore”



RICHIESTA DI ESIBIZIONE DI ATTI E DOCUMENTI



FURTO DELLE SCRITTURE CONTABILI

Cass., sent. 29.09.2006, n. 21233

“nel caso in cui il contribuente dimostri di trovarsi nell'incolpevole impossibilità di produrre tali documenti (nella specie, a causa di furto) e di non essere neppure in grado di acquisire copia delle fatture presso i fornitori dei beni o dei servizi, trova applicazione la regola generale prevista dall'art. 2724, n. 3, cod. civ., secondo cui la perdita incolpevole del documento occorrente alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole non costituisce motivo di esenzione dall'onere della prova, né trasferisce lo stesso a carico dell'Ufficio, ma autorizza soltanto il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti per essa stabiliti”.

ID. Cass., sent., n. 1650/2010



RICHIESTA DI ESIBIZIONE DI ATTI E DOCUMENTI



FURTO DELLE SCRIT. CONT. - ACCERTAMENTO INDUTTIVO **Cass., sent. 22.07.2011, n. 16108 - MASSIMA**

“In tema di accertamento del reddito d'impresa, l'art. 39, comma 2, lett. c) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ne autorizza l'accertamento - e dunque la determinazione sulla scorta di presunzioni "supersemplici" (dati e notizie comunque raccolti e conosciuti), anche nel caso in cui sia stato acclarato che la mancanza delle scritture contabili sia ascrivibile ad un comportamento incolpevole del contribuente. (In applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva ritenuto illegittimo un accertamento induttivo, in quanto la mancata esibizione della contabilità era stata giustificata dal contribuente con il furto solo denunciato delle scritture)”.



RICH. DI ESIB. DI ATTI E DOCUMENTI



RISERVA DI PRODURRE DOCUMENTI IN SEDE GIUDIZIALE **Cass., sent. 23.05.2012, n. 8109**

“... la stessa contribuente precisato che essa "non si era affatto rifiutata di esibire documenti in sede di verifica fiscale... ma, al contrario, si era espressamente riservata, di produrli in giudizio": la (confessata) volontaria mancata esibizione (peraltro, non altrimenti giustificata) alla Guardia di Finanza, "in sede di verifica", dei "documenti" - a spiegazione della quale non si è nemmeno adombrato un qualsivoglia "errore", quand'anche "non sanabile" -, infatti, giuridicamente integra il "rifiuto" di esibizione ... questa Corte non attribuisce al contribuente nessuna facoltà di scelta tra esibizione immediata agli inquirenti o differita (in giudizio): la riserva espressa dalla contribuente, quindi, si rivela evidentemente illegittima perchè, nella sostanza, suppone una interpretazione della norma che ne rimette l'effettiva osservanza al mero arbitrio del contribuente”.



RICH. DI ESIB. DI ATTI E DOCUMENTI



ACCERTAMENTO INDUTTIVO

Cass., sent. 24.07.2013, n. 17968

“Questa Corte ha chiarito come nell'accertamento delle imposte sui redditi, il comportamento del contribuente che - come nella specie - ometta di rispondere ai questionari previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, n. 4 e non ottemperi alla richiesta di esibizione di documenti e libri contabili relativi all'impresa esercitata, impedendo in tal modo, o comunque ostacolando, la verifica dei redditi prodotti da parte dell'Ufficio, vale di per sè solo ad ingenerare un sospetto sull'attendibilità di dette scritture, rendendo "grave" la presunzione di attività non dichiarate desumibile dal raffronto tra le percentuali di ricarico applicate e quelle medie del settore, e, conseguentemente, legittimo l'accertamento induttivo emesso su quella base dall'Ufficio del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d)" (Cass. n. 19014 del 2005, n. 12262 del 2007).

- SEGUE -



IPSOA Scuola di formazione

- SEGUE -

E' quindi erronea in diritto l'affermazione, contenuta nella laconica motivazione della sentenza impugnata integralmente trascritta supra, secondo cui "l'avviso di rettifica, oggetto del ricorso, non forniva elementi probatori tali da giustificare l'avviso sopra citato", ove debba essere intesa nel senso che l'ufficio non era legittimato a procedere con metodo induttivo”.



RICHIESTA DI ESIBIZIONE DI ATTI E DOCUMENTI



RIFIUTO LEGITTIMO

✓ **Se i documenti sono già in possesso dell'Amministrazione finanziaria (art. 6 co. 4 - Lg. 212/2000);**

✓ **Per i documenti relativi a periodi d'imposta per i quali sia già scaduto il termine di decadenza del potere di accertamento.**



RICHIESTA DI ESIBIZIONE DI ATTI E DOCUMENTI



Art. 32, co. 1, n. 8/bis - Dpr. n. 600/73



L'ufficio può “invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi ”



CONDIZIONE

I soggetti terzi che possono essere convocati dagli Uffici sono solo coloro che abbiano intrattenuto rapporti con il contribuente sottoposto a controllo



INVIO DI QUESTIONARI

Art. 32, co. 1, n. 4 – Dpr. n. 600/73



L'ufficio può “inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati”



MANCATA RISPOSTA A INVITI E QUESTIONARI Art.

11 - D.Lgs. n. 471/1997

Sanzione amministrativa da €. 258,00 a €. 2.065,00

Cass., sent. n. 17133/2007

La mancata risposta a inviti e questionari – autorizza gli uffici a procedere alla rettifica rimanendo “pur sempre necessario che l'Amministrazione indichi le presunzioni (anche semplici) da cui ha tratto le somme contestate al contribuente”



INVIO DI QUESTIONARI

Art. 32, co. 1, n. 4 – Dpr. n. 600/73



MANCATA RISPOSTA A INVITI E QUESTIONARI

LEGITTIMA L'ACCERTAMENTO SINTETICO (art. 38, co. 8 – Dpr. n. 600/73 ante D.L. n. 78/2010)

QUANTO PRECEDE NON VALE PER I PERIODI D'IMPOSTA 2009 E SUCCESSIVI



MANCATA RISPOSTA A INVITI E QUESTIONARI

CTR Genova, sent. 6 maggio 2013, n. 71

CTR Milano, sent. 25 gennaio 2013, n. 99

I giudici ammettono in sede contenziosa la produzione della documentazione non prodotta a seguito di invio di questionario. In particolare, sottolineano la necessità di procedere ad una interpretazione rigorosa dell'art. 32 del Dpr. n. 600/73, richiamando la sentenza della Corte di Cassazione n. 16536 del 14 luglio 2010 atteso che la stessa è una “norma facente eccezioni a regole generali, la stessa non può essere applicata oltre i casi e i tempi da essa considerati e soprattutto deve essere interpretata in coerenza ed alla luce dei principi affermati dagli articoli 23 e 53 della Costituzione ... nel senso che per sanzionarlo con la perdita della facoltà di produrre i libri e le scritture, il contribuente deve aver tenuto un comportamento diretto a sottrarsi alla prova e, dunque, capace di far fondatamente dubitare della genuinità di documenti che affiorino soltanto in seguito nel corso del giudizio”.

VD. ANCHE – Cass., sent. 12 marzo 2014, n. 5675



MANCATA RISPOSTA A INVITI E QUESTIONARI

CTP Milano, sent. 13 maggio 2014, n. 4416

INVIO QUESTIONARIO - MANCATA RISPOSTA CONTRIBUENTE - NOTIFICA MANI CONTRIBUENTE - ENTE IMPOSITORE - ONERE PROBATORIO - OMESSO ASSOLVIMENTO - UTILIZZO METODO INDUTTIVO - ESCLUSIONE - ILLEGITTIMITÀ PRETESA - CONSEQUE

E' illegittima la pretesa conseguente all'utilizzo del metodo induttivo a seguito della mancata risposta al questionario inviato dall'ente impositore qualora quest'ultimo non provi di avere effettuato la notifica a mani proprie del contribuente (Nel caso di specie il contribuente risultava destinatario di un avviso di accertamento per l'anno 2006. L'ente impositore invocava l'utilizzo del metodo induttivo a motivo della mancata risposta del contribuente al questionario notificato in data 13 aprile 2011. Tuttavia lo stesso ente impositore ometteva di indicare il luogo e le ragioni per cui non era stato possibile procedere alla notifica a mani del contribuente).



MANCATA RISPOSTA A INVITI E QUESTIONARI

Cass., sent. 24 luglio 2013, n. 17968

**MANCATA RISPOSTA AI QUESTIONARI - INOTTEMPERANZA -
CONSEGUENZE - PRESUNZIONE GRAVE DI ATTIVITÀ NON
DICHIARATE - SUSSISTENZA - ACCERTAMENTO INDUTTIVO -
LEGITTIMITÀ**

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, il comportamento del contribuente, che ometta di rispondere ai questionari previsti dall'art. 32, n. 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e non ottemperi alla richiesta di esibizione di documenti e libri contabili relativi all'impresa esercitata, in tal modo impedendo o comunque ostacolando la verifica, da parte dell'Ufficio, dei redditi prodotti, vale di per sé solo ad ingenerare un sospetto in ordine all'attendibilità di quelle scritture, rendendo "grave" la presunzione di attività non dichiarate desumibile dal raffronto tra le percentuali di ricarico applicate e quelle medie del settore e legittimo l'accertamento induttivo ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973.



IPSOA Scuola di formazione
Gruppo Wolters Kluwer

MANCATA RISPOSTA A INVITI E QUESTIONARI

Cass., sent. 10 gennaio 2013, n. 453

**MANCATA RISPOSTA AI QUESTIONARI - INOTTEMPERANZA -
CONSEGUENZE - OMISSIONE DEL PREVENTIVO AVVERTIMENTO
AL CONTRIBUENTE DELLE CONSEGUENZE NEGATIVE COLLEGATE
ALLA SUA INOTTEMPERANZA - INOPERATIVITÀ DELLA
PRECLUSIONE**

La preclusione fissata dal terzo e dal quarto comma dell'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la quale vieta al contribuente di produrre in giudizio elementi a proprio discarico, se non tempestivamente forniti all'amministrazione nel termine assegnatogli, non opera se l'amministrazione non l'abbia previamente avvertito delle conseguenze collegate a tale inottemperanza.

DIRITTI E GARANZIE DEL CONTRIBUENTE SOTTOPOSTO A VERIFICHE FISCALI



ART. 12 – LG. N. 212/2000



**PRESUPPOSTI E MODALITA' per GLI ACCESSI,
ISPEZIONI E VERIFICHE FISCALI, nei locali
destinati all'esercizio dell'attività economica**

CO. 1

*“effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo
sul luogo”*

✓ *“si svolgono durante l'orario ordinario di esercizio delle
attività”*

✓ *“si svolgono con modalità tali da arrecare la minore turbativa
possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle
relazioni commerciali o professionali del contribuente”*



ART. 12 – LG. N. 212/2000



INFORMATIVA IN MERITO ALLA VERIFICA FISCALE, il contribuente ha diritto:

CO. 2

- ✓ *“di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata”* (tipologia della fonte di innesco della verifica);
- ✓ *“dell'oggetto che la riguarda”* (confini della verifica - periodi d'imposta, imposte, ecc.);
- ✓ *“della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria”;*
- ✓ *“dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche”*



L'OMESSA INFORMATIVA RENDEREbbe NULLO L'A.A. SUCCESSIVAMENTE EMANATO – CTP Milano, sent. 126/2010; CTR Reggio Emilia, sent. n. 199/2010



ART. 12 – LG. N. 212/2000



RICHIESTA DI ESAME DEI DOCUMENTI PRESSO L'UFFICIO:

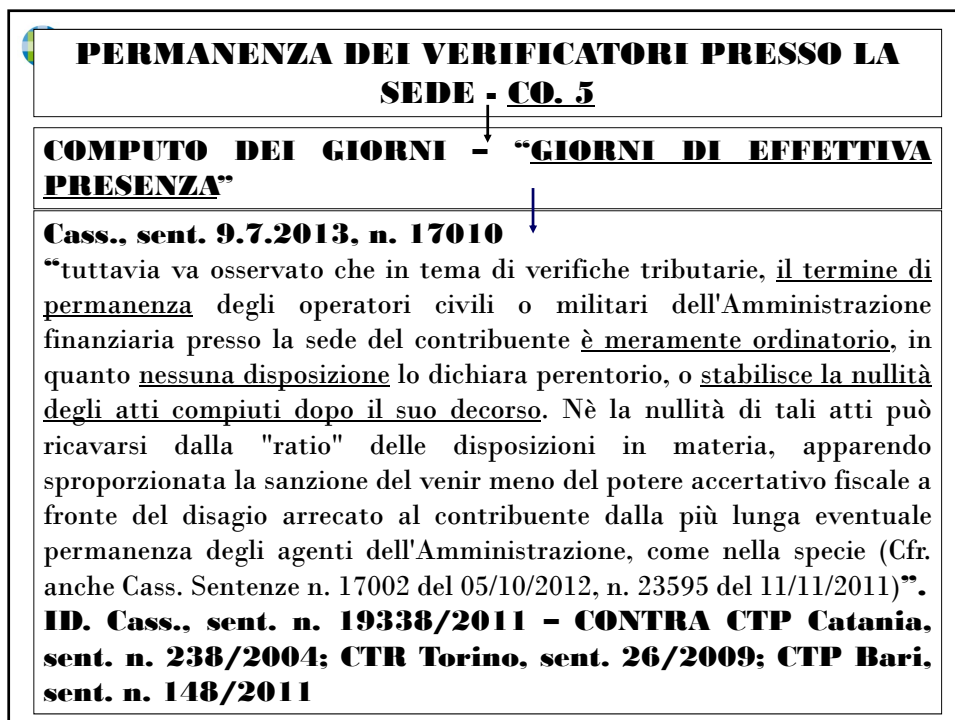
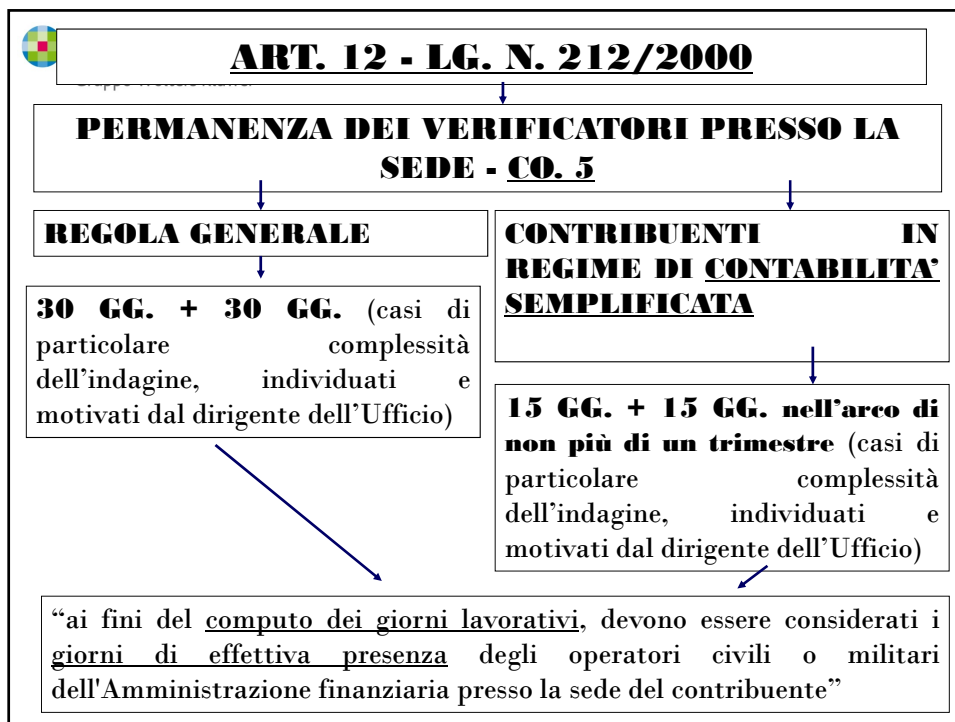
CO. 3

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



- ATTENZIONE -

AI FINI DEL COMPUTO DEI GIORNI DI PERMANENZA DEI VERIFICATORI PRESSO LA SEDE DEL CONTRIBUENTE SOTTOPOSTO A VERIFICA NON VENGONO CONTEGGIATI I GIORNI DI ESAME DEI DOCUMENTI PRESSO L'UFFICIO O PRESSO IL PROFESSIONISTA CHE ASSISTE O RAPPRESENTA LO STESSO (sul punto parte della giurisprudenza sostiene il contrario)



COMPUTO DEI GIORNI - “GIORNI DI EFFETTIVA PRESENZA”



Cass., sent. 15.02.2013, n. 3762 - MASSIMA

“Lo Statuto del contribuente determina la durata massima della permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente quando dovuta a verifiche. Il termine in questione, quindi, assume rilevanza solo a seguito della somma dei giorni lavorativi di effettiva permanenza presso la sede del contribuente e non sulla base dei giorni trascorsi tra l'inizio e la fine delle operazioni di verifica, computando quindi anche quelli impiegati per verifiche eseguite al di fuori della sede del contribuente”.

PERMANENZA DEI VERIFICATORI PRESSO LA SEDE - CO. 5



PROROGA DEL TERMINE DI PERMANENZA



➤ **CASI DI PARTICOLARE COMPLESSITÀ DELL'INDAGINE:**

- l'attività ispettiva riguarda soggetti di dimensioni medio-grandi;
- l'impianto contabile risulta particolarmente complesso, articolato e/o frammentato;
- occorre procedere a ricostruzioni complesse della base imponibile a causa di una notevole mole di dati e documenti;
- l'ispezione riguarda operazioni di rilevanza internazionale o di potenziale rilievo elusivo;
- ecc.



PROROGA DEL TERMINE DI PERMANENZA



- **DEVE ESSERE DISPOSTA CON PROVVEDIMENTO MOTIVATO DAL DIRIGENTE DELL'UFFICIO**
- **IL PROVVEDIMENTO DEVE ESSERE NOTIFICATO AL CONTRIBUENTE SOTTOPOSTO A VERIFICA E ALLEGATO AL FOGLIO DI SERVIZIO REDATTO PER IL 31° (16°) GIORNO**
- **DELL'AVVENUTA NOTIFICA DEVE DARSÌ ATTO NEL VERBALE DI VERIFICA DEL MEDESIMO GIORNO**



PERMANENZA e PROROGA DEI VERIFICATORI PRESSO LA SEDE

Cass., sent. 2.4.2014, n. 7606

“Per quanto riguarda l'applicazione dell'art. 12 comma 5 della L. 212/2000, ed in particolare gli effetti che l'eventuale difetto di proroga possa determinare sull'espletata attività di verifica, osserva il Collegio che detta disposizione si colloca nell'ambito della disciplina dei "Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali". La lettura testuale di tale disposizione non consente di individuare sanzioni a carico dell'amministrazione, qualora non risultino rispettate le modalità operative ivi descritte, ed il successivo comma 6 prevede uno specifico strumento a tutela del contribuente, per cui questi nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13", senza che sia prevista alcuna ricaduta in termini di illegittimità o inutilizzabilità sull'attività verificatoria espletata.

- SEGUE -



-SEGUE -

Va quindi ribadito il **principio**, già affermato da questa Corte e condiviso dal Collegio, che "In tema di verifiche tributarie, **il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, né la nullità di tali atti può ricavarsi dalla "ratio" delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione.**" (C. Cass. sent. n. 17002/2012, id. C. Cass. n.26732/2013), così come correttamente ritenuto anche dalla CTR. È, peraltro, consolidato il principio generale secondo cui i termini di conclusione del procedimento amministrativo devono, salva espressa previsione contraria, essere considerati come ordinatori e non perentori (cfr. Cons. St., sez. 6A, 29 dicembre 2010, n.9569, e 15 dicembre 2010, n. 8931, entrambe in C.d.S., 2010, fase. 12)“.



IDSQA Scuola di formazione

SOSPENSIONE DELLE OPERAZIONI DI VERIFICA



IN VIA DEL TUTTO ECCEZIONALE:

- Particolari circostanze sopravvenute nel corso della verifica non prevedibili in sede di pianificazione della stessa (es. contrattualistica straniera);
- Su richiesta del contribuente per indifferibili esigenze di tipo produttivo, lavorativo e/o familiare, debitamente motivate;
- ecc.



ART. 12 - LG. N. 212/2000



RITORNO PRESSO LA SEDE DEI VERIFICATORI - CO. 5



“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”.



- ✓ necessità di esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica;
- ✓ sussistenza di specifiche ragioni, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio.



ART. 12 - LG. N. 212/2000



GARANTE DEL CONTRIBUENTE - CO. 6

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



IL GARANTE:

- ✓ è organo monocratico scelto e nominato dal presidente della commissione tributaria regionale, tra magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio, avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati, scelti in una terna formata dai rispettivi ordini di appartenenza;
- ✓ l'incarico ha durata quadriennale ed è rinnovabile

IL GARANTE PUÒ:

- ✓ anche sulla base delle segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente, rivolgere richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni;
- ✓ attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente;
- ✓ richiamare gli uffici al rispetto delle disposizioni di cui all'art. 12 della Lg. n. 212/2000;
- ✓ individuare i casi in cui i comportamenti dell'Amministrazione determinano un pregiudizio per i contribuenti, segnalandoli al direttore regionale o compartimentale o al Comandante regionale della Guardia di Finanza competente.

**MEMORIE DIFENSIVE DEL
CONTRIBUENTE SOTTOPOSTO
A VERIFICHE FISCALI**



ART. 12 - LG. N. 212/2000



MEMORIE DIFENSIVE - CO. 7

“Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.”.



- ✓ **DIRITTO DI OSSERVAZIONE** - presentare memorie;
- ✓ **DIRITTO D'ISTANZA** – formulare richieste all'A.F.



IPSOA Scuola di formazione



IL POTERE DI PARTECIPAZIONE DEL PRIVATO DOVREBBE ESSERE CONSIDERATO UN COROLLARIO DEL PRINCIPIO DEL “*giusto procedimento*”



“I soggetti destinatari di un provvedimento amministrativo pregiudizievole della loro sfera giuridica devono essere posti nelle condizioni di esporre le proprie ragioni anche nel merito sia a tutela del proprio interesse, sia a titolo di collaborazione nell'interesse pubblico” (Cfr. Stufano S., “*La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*” – IPSOA, IV Ed. 2011, pag. 19)



↓
“giusto procedimento”
↓

“E’ infatti evidente che tanto l’attività di controllo, quanto la partecipazione del privato sono, almeno in linea di principio, funzionali al medesimo obiettivo, che è quello di giungere alla determinazione di un’obbligazione tributaria corrispondente alla reale capacità contributiva del soggetto passivo” (Cfr. Salvini L., *“La nuova partecipazione del contribuente La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)”*, in Rivista di diritto tributario, 2000, p. 13)



↓
“giusto procedimento”
↓

CORTE COSTITUZIONALE, sent. 31.05.1995, n. 210

“la disciplina del procedimento amministrativo è rimessa alla discrezionalità del legislatore nei limiti della ragionevolezza e del rispetto degli altri principi costituzionali, fra i quali NON è da ricomprendere quello del giusto procedimento amministrativo, dato che la tutela delle situazioni soggettive è comunque assicurata in sede giurisdizionale dagli artt. 24, primo comma, e 113 della Costituzione”



ATTENZIONE – PRINCIPALI OSSERVAZIONI

Nel pieno rispetto del principio generale del c.d. “*giusto procedimento*”, il provvedimento finale deve essere adottato dall’Amministrazione finanziaria dopo aver messo il contribuente accertato in condizione di esporre le proprie ragioni sia a tutela del proprio interesse, che a titolo di collaborazione nell’interesse pubblico.

FINALITA’: rendere più efficiente ed efficace l’azione dell’A.F. attraverso l’adeguamento dell’accertamento alla realtà del singolo contribuente e potenziare le garanzie di quest’ultimo che si traducono nella possibilità di esercitare il proprio diritto di difesa in una fase antecedente a quella contenziosa.



ATTENZIONE – PRINCIPALI OSSERVAZIONI

Ebbene, in applicazione del principio del giusto procedimento, in ambito comunitario si è affermata l’esigenza dell’attivazione del contraddittorio endoprocedimentale:

<<...i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l’Amministrazione intende fondare la sua decisione>>. (Cfr. Corte di Giustizia Europea, 18 dicembre 2008, causa C-349/07 – ID. C. G. EU., sent. 22.11.2012, causa C-277/11)



IN TERMINI GENERALI

Gruppo Wolters Kluwer



CONTRADDITTORIO PREVENTIVO = PRINCIPIO FONDAMENTALE DELL'ORDINAMENTO COMUNITARIO

SECONDO I GIUDICI EUROPEI: “il contraddittorio preventivo valorizza il procedimento amministrativo perché funzionale a due valori: tutela degli interessi del soggetto inciso dal procedimento e bontà dell'azione amministrativa”.



Alla luce di una interpretazione adeguatrice al diritto della Comunità europea, cui deve tendere anche quella costituzionale, il “giusto procedimento amministrativo”, che trova legittimazione nei principi di legalità (art. 23 Cost.) e di imparzialità amministrativa (art. 97 Cost.), risulterebbe, quindi, leso dalla mancata adozione dei provvedimenti necessari ad instaurare un preventivo contraddittorio tra le parti, non essendo più sufficiente la tutela giurisdizionale assicurata ex post dall'art. 24 e dall'art. 113 della Cost.



GIURISPRUDENZA

Gruppo Wolters Kluwer

Cass., SS. UU., sent. 18 dicembre 2009, n. 26635 – (STUDI DI SETTORE)

“il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa (in questo senso v. Cass., n. 2816 del 2008), sulla base di argomentazioni che il collegio condivide e conferma, dall'altro esso è il mezzo più efficace per consentire un necessario adeguamento della elaborazione parametrica ... alla concreta realtà reddituale oggetto dell'accertamento nei confronti di un singolo contribuente ... ciò che da sostanza all'accertamento è appunto il contraddittorio con il contribuente, dal quale possono emergere elementi idonei a commisurare la concreta realtà economica dello stesso”.



Prevalenza del diritto comunitario su quello nazionale

Gruppo Notarissimi

Cass., SS.UU., sent. 29 luglio 2013, n. 18184 - (ACCERTAMENTO ANTICIPATO)

“In ambito giurisprudenziale è sufficiente ricordare le seguenti pronunce:

a) Corte di giustizia dell'Unione europea, sentenza 18 dicembre 2008, in causa C-349/07, Sopropé, con la quale, sia pure in materia di tributi doganali, ma con evidenti riflessi di ordine generale, è stato valorizzato il principio della partecipazione del contribuente - il quale "deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni" - a procedimenti in base ai quali l'amministrazione si proponga di adottare nei suoi confronti un atto di natura lesiva;

b) Cass., sez. un., n. 26635 del 2009, con la quale, in materia di accertamento "standardizzato", è stato affermato che "il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile ..."

DA ULTIMO

**Cass., SS. UU., sent. 18 settembre 2014, n. 19667 -
(ISCRIZIONE IPOTECARIA)**

“14. L'approdo della dottrina più moderna è l'opinione secondo la quale, essendo priva di qualsiasi ragionevolezza l'escludere dalla "partecipazione" il soggetto d'imposta (e destinatario della pretesa tributaria formatasi in esito al procedimento), si deve ritenere che in realtà la partecipazione e l'accesso sono compatibili con il procedimento tributario: essi tuttavia operano secondo gli schemi dello statuto de contribuente e non secondo i modelli dalla L. n. 241 del 1990, coerentemente con quanto quest'ultima dispone, nel non escludere i procedimenti tributari dagli istituti partecipativi, ma rinviando in materia alle norme speciali perdetti procedimenti previsti. 14.1. Orbene, laddove si rifletta sul fatto che lo statuto del contribuente è costituito da un complesso di norme la cui precipua funzione è quella di improntare l'attività dell'amministrazione finanziaria alle regole dell'efficienza e della trasparenza,

- SEGUE -

 - SEGUE -

nonchè quella di assicurare l'effettività della tutela del contribuente nella fase del procedimento tributario, è agevole vedere che si tratta di norme che sostanzialmente riproducono, con riferimento ad uno speciale procedimento amministrativo, alcune delle fondamentali regole dettate dalla L. n. 241 del 1990 sul procedimento in generale. E così tra le norme dello Statuto: l'art. 5, ... l'art. 6, ... l'art. 7, ... l'art. 10, comma 1, ... l'art. 12, comma 2, ... **15.** Da questo complesso di norme emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella "fase precontenziosa" o endo-doprocedimentale", al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost..

- SEGUE -

 - SEGUE -

15.1. In questa prospettiva si è mossa la giurisprudenza della Corte. Possono ricordarsi a titolo esemplificativo: la sentenza n. 16412 del 2007 delle Sezioni Unite ... la sentenza n. 26635 del 2009, sempre delle Sezioni Unite, ... la sentenza n. 18184 del 2013, ancora delle Sezioni Unite, ... la sentenza n. 15311 del 2014 della Sezione Tributaria ... **15.2.** Ma v'è di più. Il rispetto dei diritti della difesa e del diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione, come afferma - ricordando la propria precedente sentenza del 18 dicembre 2008, in causa C-349/07 Sopropè - la Corte di Giustizia nella sua recentissima sentenza del 3 luglio 2014 in cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV. ...

- SEGUE -

 - SEGUE -

16. Dal complesso delle considerazioni fin qui svolte si deve concludere che l'iscrizione ipotecaria prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77 in quanto atto destinato ad incidere in modo negativo sui diritti e gli interessi del contribuente, deve essere a quest'ultimo comunicata prima di essere eseguita, in ragione del dovuto rispetto del diritto di difesa mediante l'attivazione del "CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE", CHE COSTITUISCE UN PRINCIPIO FONDAMENTALE IMMANENTE NELL'ORDINAMENTO CUI DARE ATTUAZIONE ANCHE IN DIFETTO DI UNA ESPRESSA E SPECIFICA PREVISIONE NORMATIVA. ...

- SEGUE -

 - SEGUE -

17. ... principio fondamentale immanente nell'ordinamento tributario che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'amministrazione del "contraddittorio endoprocedimentale" ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo. PRINCIPIO IL CUI RISPETTO È DOVUTO DA PARTE DELL'AMMINISTRAZIONE INDIPENDENTEMENTE DAL FATTO CHE CIÒ SIA PREVISTO ESPRESSAMENTE DA UNA NORMA POSITIVA E LA CUI VIOLAZIONE DETERMINA LA NULLITÀ DELL'ATTO LESIVO CHE SIA STATO ADOTTATO SENZA LA PREVENTIVA COMUNICAZIONE AL DESTINATARIO".



Prevalenza del diritto comunitario su quello nazionale

Gruppo Wolters Kluwer

Obbligo, posto a carico dei giudici, di un'interpretazione delle norme interne conforme al diritto comunitario (cfr. C. G. EU., sent. 4.7.2006, C-212/04; id. 13.06.2006, C-173/03; id. 5.10.2004, C-397/01 e C-403/01; id. 9.12.2003, C-129/00)



Come confermato dai massimi organi della giustizia italiana (cfr., ex multis, C. Cost., sent. 18.04.1991, n. 168; n. 113/85; n. 389/89 e Cass. sent. 17.10.2008, n. 25374; id. 28.03.2003, n. 4703; id. 10.12.2002, n. 17564; id. 9.6.2000, n. 7909).

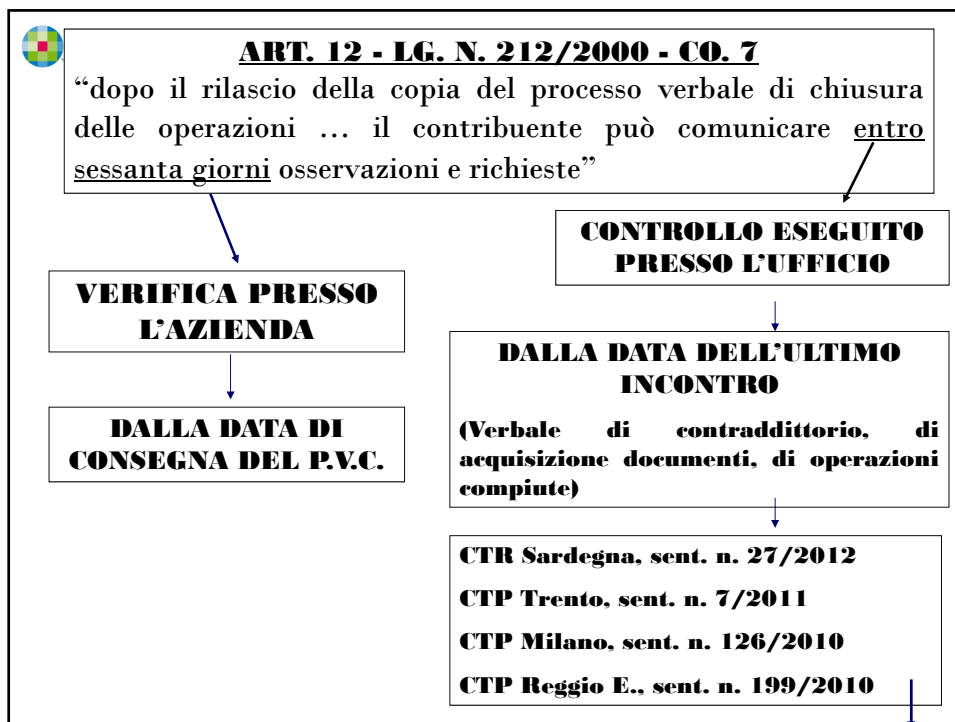


LA C. G. EU. IL 25 sett. 2013 HA APERTO UN NUOVA PROCEDURA DI INFRAZIONE (in ambito IVA) CONTRO IL GOVERNO ITALIANO PER IL MANCATO ADEGUAMENTO DELLA NORMATIVA ITALIANA SULLA RESPONSABILITÀ DEI GIUDICI (LIMITATA AI CASI DI DOLO O COLPA GRAVE, CFR. LEGGE N. 117/1988) ALLA NORMATIVA EUROPEA CHE PREVEDE LA RESPONSABILITÀ ILLIMITATA DEI GIUDICI QUANDO L'ERRORE INTERPRETATIVO VERTE SU QUESTIONI GIÀ RISOLTE DALLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA (Precedenti: C. G. Eu., sent. 24.11.2011, Causa C-379/10; sent. 13.06.2006, causa C-173/03)



IPSOA Scuola di formazione
Gruppo Wolters Kluwer

**TORNANDO ALLA FATTISPECIE
DELL'ART. 12, CO. 7 – LG. N. 212/2000**



GIURISPRUDENZA

ATTENZIONE

CASS., sent. 26.09.2012, n. 16354
“le garanzie di cui alla Lg. n. 212 del 2000, art. 12, si riferiscono espressamente agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali eseguiti nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali”, che debbono appunto essere giustificati da “esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo” (art. 12, comma 1), ... le ripetute garanzie Lg. n. 212 del 2000, ex art. 12, non vengono in questione, invece, nel caso di attività di verifica e di controllo effettuata dagli Uffici in base all'esame della dichiarazione fiscale ovvero nel caso di attività di accertamento iniziata a seguito di segnalazioni, rapporti, comunicazioni ricevute da altri organismi od autorità, nell'ambito dei rapporti di cooperazione (D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 63 e 66), ovvero direttamente dalla Polizia giudiziaria che ha operato nell'ambito di indagini penali ...”

**OBBLIGHI
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

**ATTENDERE IL DECORSO
DEL TERMINE DI 60
GIORNI PRIMA DI
EMANARE L'AVVISO DI
ACCERTAMENTO, SALVO
CASI DI PARTICOLARE E
MOTIVATA URGENZA**

INVALIDITA' DELL'ATTO

**VALUTARE LE
OSSERVAZIONI E
CONSIDERAZIONI
ESPRESSE DAL
CONTRIBUENTE E
MOTIVARE NELL'AVVISO
DI ACCERTAMENTO LE
RAGIONI PER CUI LE
GIUSTIFICAZIONI DA
QUESTI FORNITE SONO
STATE DISATTESE**

**(CTR Lombardia, sent.
103/2013)**

**L'INTERVENTO DELLE SEZIONI UNITE
SENTENZA 29 LUGLIO 2013, N. 18184**



Gruppo Wolters Kluwer

CASS., SS. UU., sent. 29.07.2013, n. 18184

“... alle norme statutarie ... A buona parte di dette disposizioni va attribuito il ruolo di espressione di principi immanenti nell'ordinamento tributario, già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, e quindi di criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme, anche anteriormente vigenti (oltre a Cass. n. 17576 del 2002, cit., cfr. Cass. nn. 7080 del 2004, 9407 del 2005, 21513 del 2006, 9308 del 2013). Nell'ambito delle norme statutarie, l'art. 12 assume una rilevanza del tutto peculiare, in ragione del suo oggetto (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali) e delle finalità perseguite.

- SEGUE -



IRCOA

- SEGUE -

... La norma, poi, introduce nell'ordinamento una particolare e concreta forma di "collaborazione" tra amministrazione e contribuente, attraverso la previsione di un termine dilatorio di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica, prima della cui scadenza, e salvo le eccezioni di cui si dirà, l'atto impositivo - come la norma prescrive con espressione "forte" - "non può essere emanato": tale intervallo temporale è destinato a favorire l'interlocuzione tra le parti anteriormente alla (eventuale) emissione del provvedimento, e cioè il **CONTRADDITTORIO PROCEDIMENTALE. Quest'ultimo è andato assumendo, in giurisprudenza e in dottrina (e nella stessa legislazione), proprio con specifico riferimento alla materia tributaria, un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato - proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile - alla situazione del contribuente, ...**

- SEGUE -

 - SEGUE -

... In ambito giurisprudenziale è sufficiente ricordare le seguenti pronunce: a) Corte di giustizia dell'Unione Europea, sentenza 18 dicembre 2008, in causa C-349/07, Sopropè ... b) Cass., sez. un., n. 26635 del 2009, ..., in materia di accertamento "standardizzato", ... c) Cass. n. 28049 del 2009, ..., con riguardo alla norma che prevede l'invio di un questionario al contribuente ... Le considerazioni sin qui svolte consentono di giungere ad una PRIMA CONCLUSIONE: l'inosservanza del termine dilatorio prescritto dall'art. 12, comma 7, in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente, quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dal non aver messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso, esprimendo le proprie osservazioni (che l'Ufficio è tenuto a valutare, come la norma prescrive), cioè di attivare, e coltivare, il contraddittorio procedimentale.

- SEGUE -

 - SEGUE -

La "sanzione" della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo (non certo innocua o di lieve entità - non paragonabile, ad es., alla omessa indicazione del responsabile del procedimento, ora sanzionata ex lege da nullità per le cartelle di pagamento: Cass., sez. un., n. 11722 del 2010 -, bensì) di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve - sopra delineata - e della forza impediente, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante.

- SEGUE -

 - SEGUE -

A fronte di ciò, è vano addurre sia il preteso carattere "vincolato" dell'avviso di accertamento rispetto al verbale di constatazione sul quale si basa (tesi, almeno se riferita - per quanto qui interessa - al contenuto del provvedimento, chiaramente infondata), sia l'esistenza di ulteriori strumenti di tutela per il contribuente (istanza di autotutela, accertamento con adesione, ecc.), ...

Si tratta ora di precisare come opera, in relazione al vizio di legittimità dell'atto emesso ante tempus, la deroga prevista per i "casi di particolare e motivata urgenza", in presenza dei quali l'Ufficio è esonerato dal rispetto del termine dilatorio. ...
RITIENE IL COLLEGIO DI DOVER PREFERIRE L'ORIENTAMENTO CHE FA DERIVARE L'ILLEGITTIMITÀ NON GIÀ DALLA MANCANZA, NELL'ATTO NOTIFICATO, DELLA MOTIVAZIONE CIRCA LA RICORRENZA DI UN CASO DI URGENZA, BENSÌ DALLA NON CONFIGURABILITÀ, IN FATTO, DEL REQUISITO DELL'URGENZA.

- SEGUE -

 - SEGUE -

In PRIMO LUOGO, l'espressione "salvo casi di particolare e motivata urgenza" non appare in sè decisiva, poichè non individua con certezza nell'atto impositivo la (unica) sede in cui la "motivata urgenza" deve essere adottata dall'Ufficio: l'uso del termine "motivata" non implica, infatti, necessariamente il richiamo alla motivazione dell'avviso di accertamento. In SECONDO LUOGO, e comunque, deve ritenersi che risponda a criteri di equilibrio degli interessi coinvolti e di ragionevolezza far dipendere la validità o meno dell'atto emesso ante tempus dalla sussistenza o meno, nella realtà giuridico - fattuale, del requisito dell'urgenza, anzichè dalla circostanza (avente valore del tutto secondario) che tale requisito sia, o no, enunciato nell'atto: ciò che conta, in definitiva, ai fini dell'esonero dell'Ufficio dall'osservanza del termine dilatorio, è unicamente il fatto che la particolare urgenza di provvedere effettivamente nella fattispecie vi sia stata.

- SEGUE -

 - SEGUE -

Ne deriva che la questione si sposta in sede contenziosa, nel senso che, a fronte di un avviso di accertamento emesso prima della scadenza del termine de quo e privo dell'enunciazione dei motivi di urgenza che lo legittimano, il contribuente potrà, ove lo ritenga, anche limitarsi ad impugnarlo per il solo vizio della violazione del termine (cfr. Cass., sez. un., nn. 16412 del 2007 e 5791 del 2008, in tema di mancato rispetto della sequenza procedimentale prevista per la formazione della pretesa tributaria): spetterà, quindi, all'Ufficio l'onere di provare la sussistenza (all'epoca) del requisito esonerativo dal rispetto del termine e, dunque, in definitiva, al giudice, a seguito del dibattito processuale (e senza, perciò, che il contribuente subisca alcuna menomazione del diritto di difesa), stabilire l'esistenza di una valida e "particolare" - cioè specificamente riferita al contribuente e al rapporto tributario in questione - ragione di urgenza, idonea a giustificare l'anticipazione dell'emissione del provvedimento.

- SEGUE -

 - SEGUE -

In conclusione, deve essere enunciato il seguente PRINCIPIO DI DIRITTO: "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica NEI LOCALI DESTINATI ALL'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sè, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poichè detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'Ufficio".

DA ULTIMO VD. IN TERMINI: Cass., sent. 24.09.2014, n. 20074



OMESSA REDAZIONE DEL P.V.C.



L'ACCERTAMENTO SUCCESSIVO E' NULLO



Cass., sent. 11.09.2013, n. 20770

“Infatti la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, prevede che l'avviso di accertamento, non può essere emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni ispettive, salvo casi di particolare e motivata urgenza. ... Nel caso in esame non risulta redatto il verbale previsto dalla norma sopra indicata e, conseguentemente, la ricorrente lamenta di non aver potuto esercitare la facoltà prevista dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, di presentare osservazioni e richieste esercitando così la facoltà di interloquire con la Pubblica Amministrazione e rendere effettivo il principio del contraddittorio già nella fase antecedente a quella giurisdizionale. ... Per quanto sopra deve essere accolto il ricorso proposto in relazione al secondo motivo ”.



Cass. ord. 9 ottobre 2014, n. 21391

INDAGINI A TAVOLINO - OPERATIVITA' TERMINE DILATORIO

“ ... osserva il Collegio che gli elementi fattuali appena ricordati consentono con certezza di ritenere che l'avviso di accertamento emesso nei confronti della parte contribuente non ebbe come suo antecedente logico alcun accesso nei locali della parte contribuente e, per altro verso, che la stessa parte ebbe modo di fornire tutti i chiarimenti del caso in occasione del deposito della documentazione operato in adempimento dell'invito a comparire. Tanto consente agevolmente non solo di escludere, ad onta di quanto affermato dal giudice di appello, che nel caso di specie potesse operare il meccanismo di cui all'art.12 c.7 l.n.212/2000 con l'emissione di un processo verbale di constatazione e con il riconoscimento del termine dilatorio di 60 giorni previsto da tale ultima disposizione, ma, soprattutto, di affermare che il contribuente ebbe pienamente salvaguardato il diritto (fondamentale) al contraddittorio, di recente riaffermato con vigore dalla Corte di Giustizia con la sentenza resa il 3 luglio 2014 nelle cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics BV e altri- ”.

Cass, ord. 2 luglio 2014, n. 15010
OPERATIVITA' TERMINE DILATORIO - DECORRENZA DA
QUALUNQUE ATTO DELLA GUARDIA DI FINANZA - SUSSISTE

“Questa Corte ha affermato (Sent. n. 5374 del 7 marzo 2014) che l'articolo 12, 7° comma dello Statuto del contribuente si riferisce, in generale, ai verbali di chiusura delle operazioni di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali, muove nella direzione dell'ampliamento e del potenziamento del diritto al contraddittorio nella fase d'indagine. E non ha rilievo la denominazione formale dei verbali redatti dai verificatori, di guisa che il termine dilatorio di sessanta giorni deve essere rispettato anche qualora il verbale, non denominato formalmente come «pvc», sia un verbale meramente descrittivo delle operazioni di verifica. L'impiego di una locuzione generica come «verbale di chiusura delle operazioni, contenuta nel 7° comma della norma in esame, difatti comprende tutte le possibili tipologie di verbali che concludano le operazioni di accesso, verifica o ispezione nei locali, indipendentemente dal loro contenuto.

- SEGUE -

- SEGUE -

Ciò consegue dall'impiego nel 7° comma dell'articolo 12 dello statuto dei diritti del contribuente, pure a fronte di più tipologie di verbali, di una locuzione meramente descrittiva, che ascrive rilievo, di per sé, alla circostanza che il verbale concluda la fase istruttoria di accesso, verifica o ispezione nei locali. Una tale scelta è d'altronde coerente con l'evoluzione del sistema tributario verso moduli partecipativi, in cui le situazioni soggettive dell'erario possono esaurirsi nell'esercizio imparziale di un potere ad imperatività mitigata, che si arresta all'acquisizione delle informazioni utilizzabili ed al mero controllo dell'osservanza degli obblighi strumentali dei contribuenti. Riconoscere l'esercizio del diritto al contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio che chiuda le operazioni di accesso, verifica o ispezione significa, appunto, determinare le condizioni affinché l'amministrazione possa valutare il proprio interesse non soltanto alla luce degli elementi raccolti, ma anche in base alle osservazioni su di essi rese dal contribuente.

- SEGUE -

- SEGUE -

La circostanza che, **nel caso in esame**, sia stato redatto un verbale di accesso in data 8/1/2010 - come assunto dalla ricorrente, 8/1/2008- come affermato in sentenza- , e che l'avviso di accertamento sia stato notificato alla società il 17/3/2010, oltre il termine di cui all'art. 12 comma 7 cit., a seguito dell'esame della documentazione in tale fase acquisita, porta ad escludere la sussistenza dell'assunta violazione, pur in assenza di un successivo processo verbale di constatazione”.



Gruppo Noters Roma

GIURISPRUDENZA

Cass, sent. 12 febbraio 2014, n. 3142
PROSSIMITA' DELLA SCADENZA DEL TERMINE DI
ACCERTAMENTO - NON SUSSISTE

“Non è sufficiente, pertanto, ad assolvere all'onere che grava sulla Amministrazione finanziaria la mera allegazione dell'impedimento costituito dalla imminente scadenza del termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo, ma occorre altresì la prova che la circostanza in questione non sia stata determinata da fatto imputabile alla stessa PA, non essendo logicamente ipotizzabile una diversa interpretazione della norma tale da legittimare, in astratto, condotte elusive del termine dilatorio, volte a preconstituire la ragione di urgenza mediante l'ingiustificato differimento dell'inizio o della chiusura delle operazioni di verifica fiscale.

- SEGUE -

- SEGUE -

Qualora, per contrastare la eccezione di nullità dell'avviso per violazione del termine di cui all'art. 12 co 7 legge n. 212/2000, formulata con i motivi di ricorso da contribuente, la Amministrazione finanziaria allegghi, quale fatto di "particolare e motivata urgenza ", di non aver potuto rispettare il termine dilatorio indicato, essendosi chiuse le operazioni di verifica in data successiva al sessantesimo giorno antecedente la scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento della imposta, l'oggetto della prova va individuato nella oggettiva impossibilità di adempimento all'obbligo ex lege e dunque grava sull'Amministrazione finanziaria, in conformità al principio di vicinanza del fatto da provare, l'onere di dimostrare che la imminente scadenza del termine di decadenza, che non ha consentito di adempiere all'obbligo di legge, sia dipesa da fatti o condotte ad essa non imputabili a titolo di incuria, negligenza od inefficienza”.

ID. Cass., sent. 29 gennaio 2014, n. 1869; sent. 5 febbraio 2014, n. 2595; sent. 3 febbraio 2014, n. 2279



Gruppo Noters-Romer

GIURISPRUDENZA

**CASS., sent. 13 novembre 2013, n. 25515 -
OPERATIVITA' ART. 12, CO.7 - LG. n. 212/2000 NEL CASO DI
VERIFICHE COMPIUTE NEI CONFRONTI DI TERZI - ATTO DI
CONTESTAZIONE**

“... non pare potersi revocare in dubbio che il mancato rispetto del termine dilatorio di cui al ricordato art. 12, comma 7, riscontrato nella fattispecie concreta non rende illegittimi gli avvisi di accertamento, STANTE L'INOPERATIVITÀ DELLA TUTELA APPRESTATA DAL COMMA 7 AI CASI IN CUI NON VI È STATO UN PROCESSO VERBALE DI CONSTATAZIONE NEI CONFRONTI DEL CONTRIBUENTE, MA L'AMMINISTRAZIONE SI È AVVALSA DI VERIFICHE COMPIUTE NEI CONFRONTI DI TERZI. E' infatti condivisibile l'assunto dell'Agenzia per cui sarebbe lo stesso tenore letterale ad imporre simile tesi, avendo il legislatore testualmente presupposto che il termine decorre dalla consegna della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controlli. Ragione per cui, prosegue l'Agenzia, laddove il contribuente non è stato presente alle operazioni di verifica, nessun termine dilatorio potrà allo stesso essere concesso.

- SEGUE -

Ed invero, tale prospettiva è stata condivisa da questa Corte nella sentenza n. 16354/12, ove si è ritenuto che le garanzie di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, si riferiscono espressamente agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali eseguiti "nei locali destinati all'esercizio di attività, ..., con la conseguenza che tali garanzie ... sono apprestate esclusivamente a favore del contribuente verificato (in loco) e non anche del terzo a carico del quale possano emergere dalla detta verifica dati, informazioni od elementi utili per la emissione di un avviso di accertamento nei suoi confronti. ... l'art. 12, comma 7, non si riferisce esplicitamente agli atti di constatazione irrogativi di sanzioni, invece rivolgendosi esplicitamente all'atto impositivo, laddove precisa che "L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza". Per converso, gli atti irrogativi di sanzioni trovano specifica regolamentazione nel D.Lgs. n. 471 del 1997, e D.Lgs. n. 472 del 1997, e, per quel che qui importa, nel D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, ... Orbene, la lettura complessiva della disposizione sopra riportata lascia intravedere l'esistenza di una disciplina speciale che esula totalmente dai criteri guida sanciti dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, specificando le peculiari modalità con le quali viene garantito il principio del contraddittorio. A questa conclusione questa Corte è giunta - Cass. n. 20479/12 e Cass. n. 22000/13 - con motivazioni che qui si condividono.

**CENNI:
"RAPPORTO TRA
PROCEDIMENTO PENALE E
PROCESSO TRIBUTARIO"**



ART. 20 – D.LGS. N. 74/2000



“Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione”.



PRINCIPIO del “DOPPIO BINARIO”

✓ le risultanze penali hanno valore indiziario (Cass., sent. n. 5746/2010; n. 1250/2007)



IPSOA Scuola di formazione



PRINCIPIO del “DOPPIO BINARIO”

✓ la sentenza del giudice penale non fa “stato” nel processo tributario, ma va valutata a seconda della scansione temporale in cui il procedimento d'imposizione si trova:

- nella fase di accertamento, la sopravvenienza di un giudicato penale favorevole al contribuente dovrebbe vincolare il comportamento degli uffici, in virtù dell'art. 4 - Lg. n. 2248/1865;
- nella fase processuale, il giudicato penale non vincola in alcun modo il giudice tributario.



FASE DI ACCERTAMENTO



GIURISPRUDENZA

- ✓ l'assoluzione elimina *"in radice il relativo potere impositivo dell'amministrazione, facendo venire meno il presupposto dell'obbligo tributario"* (Cass., n. 1191/2003);
- ✓ ritenuto insussistente il fatto base dell'evasione dal giudice penale, l'ufficio deve revocare l'atto impositivo (C.T.P. Bari, sent. n. 149/2000, C.T.P. Lecce, sent. n. 159/2001 e C.T.R. Roma, sent. n. 120/2004).
- ✓ Corte Costituzionale, sent. n. 264/97 - ha specificato che il potere impositivo deve essere esercitato in conformità all'art. 4 della Lg. n. 2248/1865.

CONTRA – Cass., sent. 8.3.2001 n. 3421, ha escluso che l'ufficio abbia l'obbligo di uniformarsi al giudicato ai sensi dell'art. 4 della L. 2248/1865.

FASE PROCESSUALE



- ✓ il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza irrevocabile di condanna o di assoluzione dell'imputato in materia di reati tributari e ad estendere automaticamente gli effetti della stessa con riguardo all'azione accertatrice; (Cass., sent. 12.12.2013, n. 27822)
- ✓ ma deve, in virtù del principio del libero convincimento, esercitare i propri poteri di autonoma valutazione delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (Cass. n. 9109/2002; n. 7558/2002).



Gruppo Wolters Kluwer

GIURISPRUDENZA

CASS., sent. 10.09.2014, n. 19026 RAPPORTO GIUDIZIO PENALE E GIUDIZIO TRIBUTARIO - VALUTAZIONE DELLE PROVE

“L'efficacia vincolante del giudicato penale non può operare, dunque, nel processo tributario, giacché in esso, da un lato, vigono limitazioni alla prova (segnatamente il divieto di prova testimoniale, sancito dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7) e, dall'altro lato, possono valere, sul piano probatorio, anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna (v. Cass. 10411/98, 2728/01, 6337/02). ... Va considerato che, in realtà, la struttura e le finalità del giudizio tributario, volto ad accertare la sussistenza e l'entità dell'obbligazione tributaria, di spiccata rilevanza pubblicistica, mal si conciliano con un'efficacia vincolante del giudicato conseguito in sede penale, che può essere valutato, dunque, - ai fini del libero convincimento del giudice ex art. 116 c.p.c. solo come elemento a carattere presuntivo ed indiziario, da porsi necessariamente a confronto, peraltro, con tutti gli altri elementi probatori acquisiti in atti.

- SEGUE -

- SEGUE -

Tanto che, nel processo tributario, anche la sentenza penale irrevocabile di assoluzione con formula piena, emessa "perché il fatto non sussiste", non spiega automaticamente efficacia di giudicato, sebbene i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'amministrazione finanziaria abbia proposto l'accertamento nei confronti del contribuente (Cass. 5720/07), in quanto l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste, può essere ritenuto responsabile fiscalmente, qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario (Cass. 8129/2012). Il giudice, nel processo tributario, non può, pertanto, limitarsi a rilevare l'esistenza di sentenze penali in materia di reati, tributari, recependone - acriticamente - le conclusioni assolutorie o di condanna, ma è tenuto ad operare un'autonoma valutazione di dette pronunce, nel quadro complessivo degli elementi di prova acquisiti nel corso dell'intero giudizio (Cass. 10945/2005; Cass. 5720/2007; Cass. 20860/2010; Cass.19786/2011).

- SEGUE -

- SEGUE -

Inoltre, la valutazione della prova operata, ai propri fini, dal giudice penale non vincola necessariamente ed automaticamente il giudice tributario che, a differenza del primo, può utilizzare, anche in materia di disponibilità e conseguente tassabilità di proventi illeciti, valide presunzioni. In questo senso si era, d'altronde, già espressa questa Suprema Corte (Cass. n. 16176/2000; cfr. Cass. 12041/2008)".



CASS., sent. 16.02.2010, n. 3564

"Costituisce "ius receptum" nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo il quale il processo penale e il giudizio tributario sono caratterizzati dal principio del c.d. doppio binario. Ne deriva che il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di un provvedimento penale, ma, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), lo deve valutare con spirito critico e spiegare, in motivazione, le ragioni per cui ritiene che gli elementi assunti dal giudice penale abbiano rilevanza per la soluzione del caso sottoposto al suo vaglio"



UTILIZZO DELLE RISULTANZE PENALI



ART. 33, CO. 3 - DPR. N. 600/73

“La Guardia di finanza ... Essa inoltre, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria ”.



AUTORIZZAZIONE ALL'UTILIZZO DELLE RISULTANZE PENALI

- ✓ deve essere rilasciata dal P.M.;
- ✓ non condiziona l'utilizzabilità dei dati eventualmente acquisiti (Cass., sent. n. 16431/2008; n. 22173/2008; 11607/2012)



ATTENZIONE

LA CORTE COSTITUZIONALE, sent. 7.04.2014, n.80 ALZA LA SOGLIA PENALE DELL'OMESSO VERSAMENTO IVA

“L'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 va dichiarato, pertanto, costituzionalmente illegittimo nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento dell'IVA, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, ad euro 103.291,38-”.

Fino all'IVA relativa al 2009, l'omesso versamento dell'imposta è punibile penalmente solo se di importo superiore a 103.291,38 euro (e non a 50.000 euro) per ciascun periodo d'imposta.



NOTIZIA DI REATO



NOTIZIA DI REATO



ART. 331 C.P.P. - DENUNCIA DA PARTE DI PUBBLICI UFFICIALI E INCARICATI DI UN PUBBLICO SERVIZIO

“Salvo quanto stabilito dall'articolo 347, i pubblici ufficiali e gli incaricati di un pubblico servizio che, nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o del loro servizio, hanno notizia di reato perseguibile di ufficio, devono farne denuncia per iscritto, anche quando non sia individuata la persona alla quale il reato è attribuito”.





NOTIZIA DI REATO



ART. 43, CO. 3 - DPR. N. 600/73

“In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione”.



RADDOPPIO DEI TERMINI

OSSERVAZIONI

AFFINCHÈ IL DIRITTO DI DIFESA COSTITUZIONALMENTE PROTETTO NON SIA VIOLATO, LA COMPETENZA DEL GIUDICE TRIBUTARIO A GIUSTIFICARE IL RADDOPPIO DEI TERMINI E A CONOSCERE IL MERITO DELLA VERTENZA, NONOSTANTE IL DECORSO DEL TERMINE BREVE, NON PUÒ ESSERE LIMITATA AL CONTROLLO FORMALE CHE L'ACCERTAMENTO, AVANTI A SÉ IMPUGNATO, SIA SEMPLICEMENTE PENALMENTE RILEVANTE, MA ANCHE E SOPRATTUTTO AL RISCONTRO, SUL PIANO SOSTANZIALE, DELLA FONDATEZZA DELLA RILEVANZA PENALE DELL'ACCERTAMENTO MEDESIMO, SOSTENUTA DALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA.

NON BASTA LA NOTIZIA CRIMINIS, MA OCCORRE LA COMMISSIONE DEL REATO TRIBUTARIO, CHE DEVE ESSERE ACCERTATA DAL GIUDICE TRIBUTARIO CON UNA C.D. “PROGNOSI POSTUMA”. (Cfr. Corte Cost., sent. 25 luglio 2011, n. 247)



Gruppo Notte e Giorno

RADDOPPIO DEI TERMINI - giurisprudenza

Diversi sono stati gli interventi dei giudici delle Corti minori che si sono risolti per l'inapplicabilità del raddoppio dei termini, specie ove il termine fosse già spirato, per effetto della MANCATA PRODUZIONE IN ATTI DEL GIUDIZIO della Denuncia penale che avrebbe consentito di poter effettuare una "prognosi postuma" circa la sussistenza dei requisiti normativamente richiesti:

C.T.R. Roma, sent. 1529/2014; C.T.P. Lecco, sent. 19.06.2012, n. 74; C.T.P. Brescia, sent. 10.04.2012, n. 40; C.T.P. Vicenza, sent. 14.03.2012, n. 324; C.T.P. Reggio Emilia, sent. 26.03.2012, n. 135; C.T.P. Milano, sez. XVI, sent. 1 ottobre 2012; C.T.P. Milano, sent. 12 dicembre 2011, n. 372; CTP Milano, sent. 26.09.2011, n. 231; C.T.R. Lazio, sent. 31.01.2012, n. 50; C.T.P. Treviso, sent. 25.09.2012, n. 73;



Gruppo Notte e Giorno

RADDOPPIO DEI TERMINI - giurisprudenza

C.T.R. Milano, sent. 8.07.2014, n. 3730 NOTIZIA DI REATO - RADDOPPIO DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO - NECESSARIA LA DENUNCIA DI REATO

“Ora, è pacifico che, ai fini della verifica della legittimità dell'utilizzo del maggior termine, debba essere accertata l'esistenza dell'obbligo di denuncia penale da parte del pubblico ufficiale o dell'incaricato di un pubblico servizio. Tale accertamento preliminare prescinde dalla semplice enunciazione nell'atto di accertamento dell'inoltro o del futuro inoltro della notizia di reato alla Procura della Repubblica, ma deve contemplare l'esistenza dell'obbligo di denuncia, cioè l'emersione di fatti illeciti che integrino un reato, commessi dal soggetto. Il reato tributario, cioè, deve risultare ipotizzabile sia nei suoi elementi oggettivi che soggettivi, essendo di tutta evidenza che la mancanza di uno di tali elementi comporterebbe l'illegittimità del raddoppio dei termini accertativi e l'utilizzo improprio della norma da parte dell'Ufficio.

- SEGUE -



- SEGUE -

Nella fattispecie, la sussistenza dell'obbligo di denuncia non sembra ipotizzabile, atteso che il reato penale può essere ascritto unicamente al soggetto che è responsabile dell'illecito. Nella fattispecie, la contestazione dell'illecito può operare solamente nei confronti del soggetto che ha commesso l'illecito e tale soggetto non può essere il socio (sia pure di società a ristretta base partecipativa) che non abbia partecipato, né legalmente né di fatto, alla realizzazione dell'operazione illecita contestata dall'Ufficio. Il R.C. non risulta essere stato amministratore (né legale, né di fatto) della società P.R. né, tanto meno, della società scissa J. che avrebbe illecitamente utilizzato un credito di imposta inesistente, distribuendolo successivamente alle società beneficiarie della scissione. Né, agli atti, è rilevabile una partecipazione diretta o indiretta del contribuente alla ideazione e/o alla realizzazione dell'operazione illecita.

- SEGUE -



- SEGUE -

La contestazione dell'Ufficio consiste unicamente nel disconoscimento di un credito di imposta acquisito dalla società (di cui il contribuente è socio), società che è il soggetto beneficiario di un'operazione di scissione. L'illegittimità del credito suddetto ed anche l'inesistenza del medesimo possono essere contestate alla società, ma risulta difficile sostenere l'ipotesi di distribuzione di utili extra bilancio in un caso, come quello di specie, in cui il preteso illecito consiste nell'utilizzo improprio di un credito di imposta. L'imputazione diretta ai soci di società di capitali di maggiori utili extracontabili risulta ragionevolmente ipotizzabile solo in presenza di accertati ricavi occultati in capo alla società, o, comunque, in presenza di un maggiore afflusso di ricchezza non dichiarato e, pertanto non transitato nelle scritture contabili, ma distribuito direttamente ai soci.

- SEGUE -



- SEGUE -

Tanto premesso, è da escludere l'ipotesi di una legittima denuncia di reato penale nei confronti del contribuente e l'enunciazione di tale provvedimento da parte dell'Ufficio non può che essere ritenuta pretestuosa e strumentale al fine di fruire illegittimamente di un più ampio termine di accertamento.

Accertata l'inesistenza di violazione che comporti obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10.03.2000, n. 74, ne discende illegittimità del raddoppio dei termini e la conseguente prescrizione delibazione di accertamento dell'Ufficio”.



RADDOPPIO DEI TERMINI - giurisprudenza

REATO TRIBUTARIO GIA' PRESCRITTO

Da alcune parti i giudici di merito sostengono l'illegittimità del raddoppio dei termini per l'accertamento in presenza di reato prescritto, in quanto verrebbe meno l'obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p..

C.T.R. Umbria, sent. 5.03.2012, n. 41; sent. 25.11.2011, n. 237; C.T.P. Ancona, sent. 22.05.2013, n. 152; sent. 10.04.2013, n. 102



RADDOPPIO DEI TERMINI - giurisprudenza

Gruppo Wolters Kluwer

ARCHIVIAZIONE PROCEDIMENTO PENALE PRIMA DELL'ACCERTAMENTO

In alcune sentenze i giudici di merito sostengono l'inoperatività del raddoppio dei termini per l'accertamento nel caso in cui il procedimento penale, da cui discenderebbe il predetto raddoppio, venga archiviato.

C.T.R. Umbria, sent. 25.11.2011, n. 237; C.T.P. Torino, sent. 15.02.2010, n. 4



RADDOPPIO DEI TERMINI

Gruppo Wolters Kluwer

ULTERIORI CAUSE DI NULLITÀ

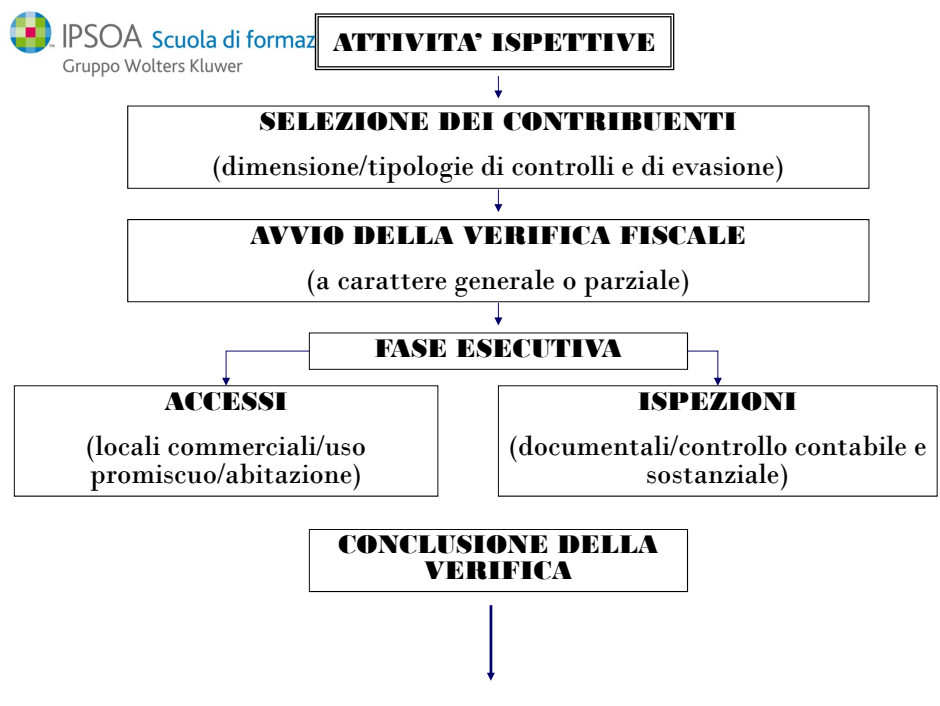
- C.T.P. Verbania, sent. 6 maggio 2011, n. 32:

“Tale ampliamento del termine, ad avviso di questa Commissione, non opera però con riferimento all'IRAP non essendovi previsione di norme incriminatrici penale in ordine a tale imposta e non potendosi applicare estensivamente la disciplina essendo derogatoria ed eccezionale”

- C.T.P. Pesaro, sent. 10.10.2011, n. 136

I giudici hanno ritenuto illegittimo il raddoppio dei termini quando, in autotutela, l'Ufficio riducendo l'importo dell'imposta evasa, questa risulti inferiore alla soglia penale per la configurazione del reato di dichiarazione infedele.

SINTESI





P.V.C.

IL CONTRIBUENTE PUO'

Entro 60 gg. dalla consegna/notifica, presentare osservazioni e richieste, ai sensi e per gli effetti dell'art. 12, co. 7 - Lg. n. 212/2000

Entro 30 gg. dalla consegna/notifica, aderire integralmente al P.V.C., attraverso apposita comunicazione, beneficiando della riduzione delle sanzioni ad 1/6 del minimo edittale, ai sensi dell'art. 5/bis - D.Lgs. n. 218/97

L'A.F. DEVE ATTENDERE IL DECORSO DEL TERMINE DI 60 GIORNI PRIMA DI EMANARE L'AVVISO DI ACCERTAMENTO, SALVO CASI DI PARTICOLARE E MOTIVATA URGENZA

CASS., SS.UU., N. 18184/2013