

LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE IN SEDE DI VERIFICA FISCALE*

di Antonio Lattanzio

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Lo Statuto dei diritti del contribuente e i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale – 3. La previsione del contraddittorio in ordine alle risultanze istruttorie – 4. La durata della verifica fiscale presso la sede del contribuente – 5. L'orientamento della Cassazione sugli effetti della mancata contestazione immediata delle operazioni di verifica fiscale da parte del contribuente.

1. Premessa.

L'attuale struttura del nostro sistema tributario è caratterizzata, per la quasi totalità dei tributi, da uno schema applicativo che si basa sulla collaborazione del contribuente, chiamato ad “autoliquidare” le imposte dovute e a far conoscere (dichiarare) al Fisco gli elementi (dati) da cui discende la base imponibile, determinata sulla base del presupposto impositivo stabilito dalla legge¹. L'intervento dell'Amministrazione finanziaria, comunque eventuale, si verifica solo successivamente per controllare il corretto adempimento dei predetti obblighi da parte del contribuente, oltre che per individuare gli evasori totali.

Nell'espletamento di questa funzione di controllo, l'Amministrazione finanziaria si trova in una posizione di “*estraneità*” o di “*inferiorità conoscitiva*” rispetto alla sfera giuridica del contribuente, nell'ambito della quale si collocano i fatti che la legge assume a presupposto dell'imposizione².

Il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente presenta, quindi, caratteristiche diverse rispetto all'obbligazione civilistica, dove la relazione debito-credito, disciplinata dal diritto privato, lega soggetti che versano in posizione di sostanziale parità e soprattutto soggetti “*collegati*” tra loro, nel senso che generalmente al creditore non sono estranee le vicende del debitore.

Nel rapporto obbligatorio d'imposta la posizione dell'Amministrazione finanziaria risulta “*svantaggiata*”, sotto il profilo conoscitivo, rispetto a quella dell'ordinario creditore. Per ovviare a questo “*deficit*” conoscitivo, occorre dotare l'Amministrazione finanziaria di poteri autoritativi che consentissero di penetrare nella sfera giuridica dei contribuenti³, al fine di garantire la piena

* L'articolo è estrapolato dal volume “*La tutela del contribuente nel procedimento tributario*”, in corso di pubblicazione per i tipi della EDITRICE AD MAIORA di Trani (Bat), con il patrocinio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Trani.

¹ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2003, p. 153.

² In questi termini A. VIOTTO, *I poteri dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, p. 4-5.

³ Secondo R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano 2000, p. 172, in materia di indagini fiscali gli Uffici finanziari hanno veri e propri poteri di supremazia amministrativa “*marcatamente inquisitori*”. Cfr., anche, G. PORCARO, *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria*, in *Dir. e prat. trib.*, 2004, p. 1111 ss.

conoscenza della situazione economica effettiva degli stessi⁴.

L'acquisizione di elementi probatori, in sede di ricerca della capacità contributiva reale ed effettiva dei soggetti passivi d'imposta, riveste notevole importanza. I poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria costituiscono il presupposto giuridico di un'autonoma valutazione degli Uffici finanziari in sede di accertamento tributario⁵.

L'attività istruttoria degli Uffici finanziari non è finalizzata esclusivamente all'accertamento del presupposto impositivo, ma è riferita anche al controllo degli obblighi strumentali del contribuente, la cui violazione configura di per sé fattispecie sintomatiche di pericolo per l'Erario, come tali autonomamente sanzionate, nonché per analizzare intere categorie economiche di contribuenti⁶.

Per altro verso, l'attività istruttoria, con l'avvento della c.d. "fiscalità di massa", ha assunto una notevole importanza in quanto, stante l'impossibilità oggettiva di sottoporre a controllo tutte le dichiarazioni, ha anche una finalità deterrente⁷. Una conferma in questo senso proviene dalle recenti disposizioni introdotte dalla L. n. 311/2004 (Legge Finanziaria 2005) che, potenziando i poteri di indagini bancarie, sembrano voler spingere i titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo ad accettare la proposta di pianificazione fiscale concordata⁸.

L'esercizio dei poteri istruttori incide necessariamente su situazioni soggettive del contribuente, dato che restringe diritti ed interessi del soggetto sottoposto a controllo⁹. In particolare, alcuni diritti fondamentali, in quanto strettamente correlati alla esplicazione della personalità del soggetto, quale quello relativo alla inviolabilità del domicilio, alla inviolabilità della libertà personale, alla inviolabilità della corrispondenza, ecc., possono essere legittimamente affievoliti e compresi dall'Amministrazione finanziaria per motivi fiscali attraverso un'attività amministrativa che si svolga nel

⁴ Aspetto ben evidenziato da A. AMATUCCI, *Il fatto come fonte disciplina del procedimento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 71.

⁵ Cfr. A. LATTANZIO, *L'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria in sede d'accertamento tributario*, in *Fisco*, 1995, p. 4117 ss.

⁶ A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2003, pp. 184-185; ID., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 404.

⁷ Obiettivo questo che è perseguito anche con la previsione di sanzioni amministrative e penali, a seconda della gravità delle omissioni. A tale proposito giova rammentare che l'art. 1, comma 414, della L. 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge Finanziaria 2005), ha inserito nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, l'art. 10-bis, il quale prevede che "è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta". Tale disposizione non ha mancato di suscitare autorevoli critiche da parte della dottrina (cfr. I. CARACCIOLI, *Per il reato di omessa ritenute un rischioso ritorno al passato*, in *Il Sole 24-Ore*, 2 ottobre 2004, p. 25, secondo cui questo nuovo reato mal si concilia con la "filosofia" che è stata alla base della riforma di cui al D.Lgs. n. 74/2000: solo reati di danno, di rilevante entità numerica ovvero comportamenti fraudolenti; cfr., anche, B. CARTONI, "Legge finanziaria 2005" e il diritto penale tributario, in *Fisco*, 2004, p. 6566; ID., *L'incidenza della legge Finanziaria 2005 sul diritto penale tributario*, in *Fisco*, 2005, p. 1038 ss.; F. VERRI, "Finanziaria 2005": è di nuovo reato l'omesso versamento di ritenute certificate, in *Fisco*, 2004, p. 6566 ss.; G. CAPUTI, *Il nuovo delitto di omesso versamento di ritenute certificate*, in *Fisco*, 2004, p. 6620 ss.; E. GRASSI, *E' veramente comparabile il trattamento riservato al sostituto d'imposta inadempiente all'obbligo di versamento delle ritenute certificate con quello del contribuente che omette il versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione veritiera?*, in *Fisco*, 2005, p. 1242 ss.).

⁸ In questo senso A. FELICIONI-G. RIPA, *Pianificazione spinta dalle indagini*, in *Italia Oggi*, 3 febbraio 2005, p. 30.

⁹ Cfr. R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dig. Disc. priv. (sez. Comm.)*, Torino, XI, 1995, p. 195.

rispetto dei presupposti e delle regole procedurali previsti dalla legge¹⁰.

E' quest'ultima che anzitutto deve contemperare l'interesse generale all'acquisizione delle risorse finanziarie tramite il concorso alle spese pubbliche che caratterizza il momento sostanziale dell'imposizione (nel contesto dei generali doveri inderogabili di solidarietà) con i predetti diritti di libertà¹¹, dato che la Costituzione annovera la riserva di legge tra i meccanismi di garanzia delle libertà fondamentali. Le deroghe ai diritti inviolabili dell'uomo devono essere tassativamente previste dalla legge, al fine di evitare ogni possibile forma di arbitrio che si traduca in ingiustificate lesioni di interessi costituzionalmente protetti¹².

Qualora l'affievolimento o la compressione di taluno dei suddetti diritti, sia realizzato attraverso un esercizio illegittimo dell'attività amministrativa, esso tende a riespandersi nella sua pienezza, attraverso una tutela ampia e completa del cittadino-contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 113 Cost.¹³

L'esercizio dell'attività istruttoria deve svolgersi nel rispetto del principio di legalità¹⁴, di imparzialità e di trasparenza. Solo la scelta di quali poteri istruttori utilizzare, in relazione alla metodologia ispettiva che si ritiene più efficace ed adeguata al caso concreto, rientra nella sfera discrezionale degli organi verificatori.

Questa distinzione discende dal fatto che l'attività istruttoria¹⁵ è sempre strumentale allo

¹⁰ Secondo l'insegnamento della Corte Costituzionale (cfr. sent. 1° febbraio 1982, n. 15; sent. 28 luglio 1993, n. 349) la limitazione dei diritti inviolabili dell'uomo ha carattere derogatorio ad una regola generale e, quindi si configura come un'eccezione. In argomento cfr. A. LATTANZIO, *La soggettivazione della verifica tributaria. L'onere della prova* (facente parte della Collana di Studi di Diritto finanziario diretta dal Prof. Avv. D. Ciavarella), Margherita di S. (Fg), pp. 75-79.

¹¹ Cfr. A. VIOTTO, *I poteri*, cit., p. 31, il quale osserva che la scelta di dove posizionare il punto di equilibrio è "eminentemente politica, profondamente influenzata dalle istanze ideologiche presenti nel Paese e riflesse nell'organo elettivo per eccellenza, oltre che dalle pressioni esercitate dalle categorie sociali e produttive e dalla situazione economico-finanziaria contingente".

¹² Il legislatore, nel suo discrezionale bilanciamento dei valori costituzionali, deve tener conto che le limitazioni dei diritti inviolabili devono rispondere ai criteri della "ragionevole proporzionalità" e della "necessarietà", nel senso che esse devono essere l'unico mezzo per il raggiungimento dello scopo. Ovviamente, anche l'Amministrazione finanziaria non può prescindere dall'osservanza dei suddetti criteri nell'esercizio dei poteri istruttori, dovendo preferire a parità di risultati ottenibili, l'adozione di poteri che arrecano la minore turbativa alle posizioni dei singoli (in tal senso A. VIOTTO, *I poteri*, cit., p. 94).

¹³ F. MOSCHETTI, *Le procedure e i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali*, Relazione al Convegno internazionale su "L'accertamento tributario nella Comunità Europea", tenutosi presso l'Università di Bologna il 17-18 settembre 1993, p. 1 del dattiloscritto, osserva che "l'accertamento è un momento di verifica, di controllo del comportamento dei cittadini-contribuenti, che non può fare a meno dell'aspetto autoritativo", con la precisazione che tale aspetto autoritativo "non può rinnegare e conculcare i valori fondamentali della persona".

¹⁴ Il rigoroso rispetto del principio di legalità non consente agli organi verificatori di compiere atti che non siano previsti dalla legge e regolati secondo criteri e modalità che la legge non contempli. In dottrina si esclude, pertanto, l'esistenza di un "potere inquisitorio generalizzato" attribuito agli organi verificatori, precisando che i "poteri inquisitori" sono tassativamente contemplati in una "legislazione per casi", costituita dai lunghi elenchi previsti dagli art. 32 ss. del D.P.R. n. 600/1973 e 51 ss. Del D.P.R. n. 633/1972 (R. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1998, p. 260).

¹⁵ B. SANTAMARIA, *Diritto tributario*, Milano, 2002, p. 122, rifacendosi ai concetti teorici del diritto amministrativo, definisce l'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria come "ispezioni" in senso lato, distinguendole concettualmente dall'ispezione in senso stretto, che essendo intesa come esame di documenti nella sfera giuridica altrui, si riferisce sinteticamente all'esame della contabilità del contribuente e di ogni altro riscontro documentale attinente a fatti fiscalmente rilevanti.

svolgimento delle funzioni istituzionali degli Uffici finanziari¹⁶.

I poteri istruttori attribuiti all'Amministrazione finanziaria costituiscono, in un'ottica probatoria, mezzi di ricerca della prova come il codice di procedura penale qualifica le ispezioni, le perquisizioni¹⁷, ecc. Al pari dei poteri istruttori previsti dagli artt. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 51 del D.P.R. n. 633/1972 anche i mezzi di ricerca della prova di matrice penalistica non costituiscono, di per sé, una fonte di convincimento del giudice (così come, *mutatis mutandis*, i poteri istruttori fiscali non costituiscono di per sé una fonte di convincimento dell'Ufficio), ma risultano funzionalmente diretti a consentire l'acquisizione di elementi "idonei ad assumere rilevanza probatoria"¹⁸.

In sede di accertamento l'attività istruttoria d'accertamento a differenza dell'attività istruttoria del procedimento amministrativo non tende ad acquisire interessi da contemperare ma serve ad acquisire dati e notizie per l'applicazione dell'imposta in ragione della capacità contributiva del soggetto passivo¹⁹. La fase istruttoria d'accertamento tributario sfocia, a differenza di quanto avviene nel procedimento amministrativo, in una "manifestazione di giudizio"²⁰.

La nozione di procedimento è utilizzata dalla dottrina tributaria e dalla giurisprudenza per collegare gli atti istruttori con l'atto finale di accertamento e per giustificare l'impugnazione di quest'ultimo per vizi degli atti intermedi.

2. Lo Statuto dei diritti del contribuente e i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale.

L'attività di controllo trova sintetica espressione nella parola "verifica", la quale, per la peculiarità dell'intento che è diretta a perseguire, viene integrata con la qualificazione "tributaria" o "fiscale"²¹.

La verifica fiscale consiste essenzialmente in una operazione di polizia tributaria svolta per la

¹⁶ Per un esame dei poteri istruttori nell'ambito delle diverse imposte, cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano 1996, p. 249 ss.; cfr., anche, V. UKMAR, *I poteri di verifica ed ispezione della polizia tributaria*, in *Giur. it.*, 1970, I, p. 40 ss.

¹⁷ Vd. art. 244 ss. c.p.p.

¹⁸ G. UBERTIS, *Prova (in generale)*, in *Dig. disc. pen.*, vol. X, Torino, 1995, p. 348.

¹⁹ Su riflessi dell'art. 53 Cost. sulla disciplina dei poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria cfr. A. FANTOZZI, *Il diritto*, cit., p. 406, il quale efficacemente precisa che "la funzione pubblicistica d'imposizione è retta dai principi costituzionali di imparzialità, di uguaglianza e di capacità contributiva: in presenza di un adempimento completo o meno degli obblighi sostanziali e formali imposti ai soggetti passivi, il fisco deve comunque tendere all'applicazione della "giusta imposta", cioè di quella determinata secondo quei principi". In questo senso si esprime anche A. VIOTTO, *I poteri*, cit., p. 13, il quale osserva che "i profili procedurali – che attengono al controllo degli adempimenti e alla ricerca delle prove delle violazioni – sono talmente funzionali alla concreta attuazione del concorso alle spese pubbliche, che la mancanza o l'insufficienza dei mezzi di indagine può pregiudicare la realizzazione delle finalità equitative sintetizzate nell'art. 53, e che, specularmente, più numerosi e penetranti sono i poteri di cui dispone l'amministrazione, tendenzialmente maggiori sono le possibilità che detti fini vengano raggiunti". La riconduzione all'art. 53 Cost. dei poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria impone di considerare come prioritario il ricorso all'accertamento analitico del reddito (cfr. S. LA ROSA, *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, I, p. 249-250; M.A. GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione*, Milano, 1998, p. 57.; L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, p. 4).

²⁰ R. LUPI, *Diritto*, cit., p. 184.

²¹ Vd. A. LATTANZIO, *La soggettivazione*, cit.; G. PEZZUTO-S. SCREPANTI, *La verifica fiscale*, Milano, 2002; M. ANDRIOLA-S.M. GALARDO-G. MURANO-S. PERCUOCO, *La verifica fiscale in azienda*, Milano, 2004.

tutela degli interessi dello Stato posti dalla norme tributarie, finanziarie di carattere politico-economico²².

Essa, quale estrinsecazione dell'attività di controllo, è sostanzialmente finalizzata all'*acquisizione* ed al *reperimento* di ogni elemento utile all'accertamento tributario (teso a qualificare e quantificare la capacità contributiva del soggetto passivo sottoposto a verifica), nonché alla *prevenzione, ricerca e repressione* delle violazioni alle norme tributarie e finanziarie²³.

La verifica fiscale viene svolta, normalmente, seguendo il criterio della c.d. *globalità* per soddisfare le esigenze di adeguamento della disciplina dell'accertamento tributario al principio di unitarietà e interdipendenza della base imponibile dei vari tributi, soprattutto con riguardo a quelli sui quali maggiormente si basa il prelievo fiscale.

Attraverso l'adozione di questo criterio, l'attività di verifica riguarda, unitariamente e in relazione a tutte le norme sulle quali agli organi verificatori compete esercitare la vigilanza, il controllo dei fatti gestionali o dell'intera attività economica di un determinato soggetto con riguardo ai periodi d'imposta oggetto della verifica.

Dal punto di vista funzionale, la verifica fiscale si articola attraverso ispezioni documentali, verificazioni, ricerche ed ogni altro utile rilevamento, "*interno*" ed "*esterno*" con riguardo sia alla unitarietà della gestione aziendale o dell'attività del soggetto verificato, sia alla unitarietà e alla interdipendenza della base imponibile, in particolare, ai fini delle imposte dirette e dell'Iva e, in generale, dei vari tributi²⁴.

Essa può essere concettualmente suddivisa in tre fasi:

- la prima, nella quale, a seguito dell'accesso, vengono svolte le attività di ricerca ed acquisizione dei libri registri, delle scritture e dei documenti che saranno oggetto di successiva analisi;
- la seconda, generalmente identificabile con l'esecuzione dell'ispezione contabile, nel corso della quale sono realizzate tutte le attività di verifica, rilevazione ed acquisizione, anche esterna, di dati, informazioni e notizie, ritenuti necessari ai fini del perseguimento degli obiettivi della verifica;
- la terza, che conclude e compendia le risultanze delle attività poste in essere dai verificatori e che trova formale espressione nella redazione e sottoscrizione del processo verbale di constatazione.

Il potere di verifica è certamente il più importante tra i poteri istruttori attribuiti

²² Vd. Circ. del Comando generale della Guardia di finanza 20 ottobre 1998, n. 1/1998-3600000.

²³ Giova ricordare anche i poteri di accesso, ispezioni e verifica degli ispettori del lavoro, che possono essere esercitati congiuntamente e/o disgiuntamente con i funzionari degli Uffici finanziari, al fine di riscontrare l'eventuale presenza di personale in nero. Come è noto, con l'art. 1, comma 7, della L. 18 ottobre 2001, n. 383, è stato predisposto un piano straordinario di controlli, integrato, di fatto, dal D.Lgs. 24 aprile 2004, n. 124, introdotto in attuazione della delega per la razionalizzazione delle funzioni ispettive in materia di previdenza sociale e di lavoro di cui all'art. 8 della L. 14 febbraio 2003, n. 30 (c.d. Legge Biagi). Sul punto cfr. le C.M. 14 agosto 2002, n. 72/E e 29 gennaio 2004, n. 3/E. Per approfondimenti vd. G. ANTICO, *D.Lgs. n. 124 del 23 aprile 2004: la riforma sulla vigilanza in materia di lavoro. L'attività di controllo e verifica. Il valore probatorio delle dichiarazioni rese nel corso degli accertamenti in materia di lavoro*, in *Fisco*, 2004, p. 6496 ss.

²⁴ Questo aspetto è ben evidenziato da G. NANULA, *La verifica fiscale: evoluzione, problemi e prospettive*, in *Riv. G. di fin.*, 1996, p. 136-135, secondo il quale, la verifica fiscale è "uno strumento complesso di controllo... vivificato da una particolare cultura specialistica del verificatore. Per tale ragione la verifica fiscale costituisce "un'operazione di alto valore specialistico, che implica non soltanto una esauriente conoscenza delle varie discipline tecniche e giuridiche interessanti l'attività imprenditoriale (tecnica contabile, tecnica industriale, tecnica bancaria, tecnica mercantile, diritto tributario, diritto commerciale, diritto penale, ecc.), ma anche una loro tale padronanza che consenta di intuire i versanti aziendali sui quali indirizzare più proficuamente gli approfondimenti investigativi. La verifica fiscale potrebbe essere anche definita un *confronto culturale* fra verificatore ed imprenditore, sui fatti aziendali, nel quale il verificatore può riuscire a scoprire l'evasione, che l'imprenditore vuole invece occultare, sempreché sia di questo tecnicamente e giuridicamente molto più preparato".

all'Amministrazione finanziaria, in quanto incide maggiormente sui diritti di libertà, costituzionalmente garantiti, e che per il soggetto sottoposto a verifica, si concretizzano in obblighi di *pati*, e che proprio in ragione della particolare *vis cogens*, sono soggetti a particolari limitazioni²⁵.

Lo Statuto dei diritti del contribuente, emanato con la L. 27 luglio 2000, n. 212, in tema di verifiche fiscali, ha introdotto una serie di obblighi e limiti in capo all'Amministrazione finanziaria contestualmente al riconoscimento di taluni diritti e garanzie a favore del contribuente²⁶.

Innanzitutto l'art. 12, comma 2, della suddetta L. n. 212/2000 prevede che quando *viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato sulle ragioni che l'abbiano giustificata²⁷ e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche²⁸*.

La circolare del Comando Generale della Guardia di finanza n. 250400/2000, nel confermare l'obbligo dei militari verificatori di dare contezza sull'oggetto del controllo, sulla sua estensione (se si tratta di verifica generale o parziale o di controllo di un singolo atto di gestione), sui tributi a tutela dei quali viene svolto, sul periodo di riferimento, sulla fonte d'innescò (se d'iniziativa o centralizzata), e nel ribadire quanto affermato nella precedente circolare n. 1/1998 circa l'esigenza di mantenere il massimo riserbo sull'attività informativa e "*di intelligence*", stabilisce che sia data notizia sulla tipologia dell'"*input*" di attivazione del servizio, come per esempio:

²⁵ Cfr. G. ANTICO, *Finanziaria 2005. PFC – Pianificazione fiscale concordata. I poteri di controllo – I limiti ai poteri di accertamento – La riemersione dei poteri di accertamento*, in *Fisco*, 2005, p. 666.

²⁶ A. VIOTTO, *I poteri*, cit., p. 177, evidenzia che "le disposizioni dello Statuto concernenti l'attività di indagine dell'amministrazione non rappresentano un'inversione rispetto alla tendenza espansiva che ha caratterizzato gli interventi legislativi in materia dopo l'entrata in vigore della riforma tributaria, visto che nessuna restrizione viene introdotta quanto al novero dei poteri utilizzabili e nessuna limitazione viene arrecata quanto alla potenziale efficacia degli stessi". Piuttosto, aggiunge l'A., "con lo Statuto il legislatore si preoccupa di innestare nel tessuto normativo dei poteri di indagine, che rimane inalterato quanto alla dotazione di mezzi di indagine, una serie di prescrizioni dotate di una marcata connotazione garantistica, che fanno da contrappeso all'aggressività dei poteri istruttori". In questo senso anche S. CAPOLUPO, *Accertamento: la rilevanza delle dichiarazioni di parte*, in *Fisco*, 2004, p. 5790, secondo il quale l'art. 12 della L. n. 212/2000 – in quanto avente per oggetto "*Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*" "è, di per sé, espressivo della piena consapevolezza da parte del legislatore della delicatezza di tale fase dell'accertamento". Cfr., anche, F. ARDITO, *Lo statuto del contribuente: diritti e garanzie nel corso delle verifiche fiscali*, in *Boll. trib.*, 2000, p. 1545 ss.; A. PALAZZOLO-C. PALAZZOLO, *Diritti e obblighi dei sottoposti a verifica fiscale prima e dopo lo Statuto del contribuente*, in *Fisco*, 2002, p. 1714 ss. A tale proposito la Cassazione, Sez. trib., 21 aprile 2001, n. 5931, osserva che "*il cosiddetto Statuto del contribuente è uno strumento di garanzia del contribuente*" che "*serve ad arginare il potere dell'Erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto d'imposta*".

²⁷ Secondo L. MAGISTRO, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2457, "per ragioni giustificative dovrebbero intendersi (sulla falsariga di quanto previsto in tema di accesso) le esigenze effettive che abbiano imposto l'avviso dell'attività di controllo nei confronti del contribuente". Tale Autore osserva che queste esigenze possono essere di diversa natura e che per individuarle occorre rifarsi alle singole leggi d'imposta, nella parte in cui fissano i compiti degli organi preposti all'attività di controllo (Uffici finanziari e Guardia di finanza).

²⁸ L'art. 12, comma 1, prevede che "*tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo i casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minima turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente*". In argomento cfr. L. FERLAZZO NATOLI-S. ROMEO, *La tutela del contribuente ex art. 12 della legge 212/2000*, in *Boll. trib.*, 2002, p. 1045 ss.; A. BUSCEMA, *Statuto del contribuente: la tutela effettiva dell'art. 12*, in *Fisco*, 2002, p. 1465 ss.

- a) in caso di verifica centralizzata:
 - 1) l'organo che ha attivato l'indagine;
 - 2) se possibile, il criterio di selezione (piano nei confronti di soggetti di rilevanti dimensioni, controllo integrato con il Ministero del lavoro a fini previdenziali e assicurativi, piano di controllo sui fenomeni di inquinamento dell'economia legale, richiesta di mutua assistenza amministrativa proveniente da organo collaterale estero, ecc.);
- b) in caso di verifica d'iniziativa:
 - 1) la tipologia dell'attivazione (ad es.: attività informativa autonoma della Guardia di finanza, segnalazioni di irregolarità provenienti da altri reparti, richiesti degli Uffici finanziari) ma soltanto se ciò non compromette la funzionalità dell'indagine.

A tale proposito si ritiene che il contribuente sottoposto a verifica generale programmata da un determinato reparto della Guardia di finanza abbia diritto di conoscere i criteri del suo inserimento nel programma annuale delle verifiche, senza però che possa conoscere i nominativi degli altri soggetti controllati o da controllare (informazione coperta dal segreto d'ufficio), discutere i criteri generali delle verifiche programmate o sindacare le motivazioni che hanno indotto quello specifico reparto ad inserire in contribuente nel piano delle verifiche²⁹.

Per quanto riguarda l'oggetto della verifica che il contribuente ha diritto di conoscere, esso può coincidere con l'intera gestione dell'attività d'impresa o artistico-professionale, per uno o più periodi d'imposta, nonché in un riscontro particolare (si pensi, ad esempio, ad uno o più componenti negativi del reddito, per i quali si renda necessario appurare l'inerenza o l'effettività)³⁰.

Tra i diritti che devono essere riconosciuti al contribuente in occasione della verifica fiscale³¹, lo Statuto dei diritti del contribuente dispone che i verificatori devono informarlo³² circa la facoltà di:

- a) *farsi assistere* da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria³³;
- b) *richiedere* che l'esame dei documenti amministrativi e contabili venga effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta (art.12, comma 3);
- c) *muovere* rilievi o formulare osservazioni, delle quali deve essere dato atto nel processo verbale di verifica (art. 12, comma 4);
- d) *rivolgersi* al Garante del contribuente, nei casi in cui ritenga che i verificatori stiano procedendo con modalità non conformi alla legge (art. 12, comma 6);
- e) *comunicare* all'Ufficio impositore, entro sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione redatto a conclusione dell'intervento, osservazioni e richieste (art. 12, comma 7);

²⁹ Cfr. G. FORTUNA, *Diritti della persona sottoposta a verifica fiscale e circolari applicative della Guardia di finanza*, in *Fisco*, 2001, p. 7256 ss.; R. MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 389; M. PISANI, *La tutela del contribuente sottoposto a verifica fiscale*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 2963 ss.

³⁰ Così L. MAGISTRO, *Diritti*, cit., p. 2458.

³¹ L'art. 12 della L. n. 212/2000 riconosce tali diritti con esclusivo riferimento alle verifiche presso i luoghi di esercizio dell'attività d'impresa o artistico-professionale senza alcun riferimento a quelle che si svolgono presso gli uffici dei verificatori. In quest'ultimo caso, la necessità che tali diritti siano salvaguardati consente di interpretare la norma in modo estensivo (in tal senso L. MAGISTRO, *Diritti*, cit., pag. 2459).

³² Cfr. S. CAPOLUPO, *Il diritto all'informazione nei controlli fiscali*, in *Fisco*, 2000, p. 8341 ss.

³³ La persona di fiducia non necessariamente deve coincidere con un professionista abilitato alla difesa. A tale proposito L. MAGISTRO, *Diritti*, cit., p. 2458, osserva che per le persone giuridiche "si presenta sovente la necessità che le attività ispettive vengano seguite da dipendenti con particolari funzioni tecniche (dal direttore amministrativo, ai contabili fino anche a magazzinieri) spesso non abilitati alla difesa nel giudizio tributario".

f) *richiedere, consultare, esaminare, estrarre* copia di ogni documento acquisito ai fini della verifica, previa adozione di idonee misure cautelative.

Per quanto riguarda il diritto di chiedere che l'esame dei documenti contabili possa essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che l'assiste, finalizzato a ridurre al minimo i disagi che dall'attività ispettiva possano derivare all'attività economica controllata, lo Statuto dei diritti del contribuente *“fa comunque salva la possibilità per i verificatori di operare autonomamente, in funzione delle peculiari esigenze organizzative del lavoro, la scelta di sviluppare l'attività di controllo presso i locali del comando da cui dipendono”*³⁴.

Da ciò proviene che la richiesta del contribuente che la verifica prosegua nello studio del professionista è rimessa da una valutazione discrezionale dei militari verificatori che potrebbero optare per il controllo nei loro uffici.

3. La previsione del contraddittorio in ordine alle risultanze istruttorie.

L'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 prevede che *“nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”*³⁵.

L'*innovatio legis* consiste nell'introduzione di un vero e proprio contraddittorio tra contribuente ed Amministrazione finanziaria in ordine alle risultanze istruttorie. La rilevanza della disposizione risiede nell'obbligo dell'Ufficio finanziario di valutare le osservazioni e le richieste del contribuente prima di emettere l'avviso di accertamento. Di tale valutazione deve ovviamente tenersi conto in sede di motivazione dello stesso avviso, dovendo l'Ufficio spiegare le ragioni per le quali le osservazioni o le richieste non sono state accolte in tutto o in parte.

Si tratta di una rilevante novità nell'ambito del sistema tributario nel senso che il legislatore ha concepito l'accertamento tributario come uno strumento di determinazione del *quantum* d'imposta, non solo suscettibile di conseguire la determinazione dell'imponibile attraverso il contraddittorio, ma imponendo all'Ufficio finanziario di tener conto, attraverso la comparazione dell'interesse alla sollecita e certa riscossione dei tributi nonché all'esatta determinazione dell'imposta, delle osservazioni e delle richieste del contribuente in considerazione dell'alea insita nella possibile instaurazione di una controversia tributaria³⁶.

³⁴ Così Circ. n. 250400/2000, cit., del Comando Generale della Guardia di finanza.

³⁵ Dato che la L. n. 212/2000 non prevede espressamente che il contribuente sia informato dell'esistenza di tale diritto, tale informazione dovrebbe avvenire attraverso una apposita menzione nell'ambito del verbale di chiusura delle operazioni.

³⁶ Cfr. S. CAPOLUPO, *Statuto del contribuente: alcune considerazioni in tema di verifica fiscale*, in *Fisco*, 2000, p. 11344; S. SCREPANTI, *Le richieste e le osservazioni del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in CARBONE-SCREPANTI (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, ETI, Roma-Milano, 2000, pp. 235-236; G. ALICE, *Introduzione del contraddittorio alla chiusura della verifica fiscale*, in *Fisco*, 2001, p. 4994; M. DI CAPUA, *Diritti e garanzie del contribuente*, in *Fisco*, 2002, p. 4261; G. NANULA, *Verifiche fiscali: i problemi del limite posto dall'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Fisco*, 2003, p. 6047; G. ANTICO-V. FUSCONI, *Il divieto di emanare l'avviso di accertamento prima di sessanta giorni dalla notifica del p.v. di constatazione*, in *Fisco*, 2003, p. 6873 ss.; N. CHIECHI-F.S. CHIECHI, *I diritti del contribuente sottoposto a*

La previsione di un contraddittorio anticipato rispetto all'emanazione dell'avviso di accertamento, oltre a fornire una maggiore tutela al contribuente, tende ad attribuire una maggiore efficacia all'accertamento tributario con la conseguente deflazione del contenzioso attraverso un nuovo rapporto improntato a principi di collaborazione e trasparenza³⁷. Ne consegue che attraverso il contraddittorio, l'Ufficio finanziario può (*rectius* deve) verificare, sulla base delle risultanze istruttorie emerse nel corso della verifica tributaria, l'eventuale esistenza di redditi non dichiarati, da ridedeterminarsi nel *quantum* tenendo conto degli elementi di valutazione offerti e adottati dal contribuente.

Non c'è dubbio, quindi, che con il contraddittorio viene rafforzata la partecipazione del privato all'azione amministrativa, nel quadro di una interpretazione dell'art. 53 Cost., inteso come mero criterio di razionalità e di coerenza del sistema tributario, che trova piena attuazione con l'introduzione di strumenti negoziali e pattizi di accertamento. Una conferma in questo senso si rinviene nella previsione del contraddittorio in sede di accertamento in base ai parametri e agli studi di settore, nell'accertamento con adesione, nella conciliazione giudiziale, nel concordato, sia pure in una visione neocorporativa di partecipazione ad essi delle categorie produttive.

A questo punto dell'indagine occorre verificare quale sia la rilevanza giuridica dell'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 in termini di effettiva tutela del contribuente. Si tratta di stabilire, in particolare, se la previsione del diritto di comunicare osservazioni e richieste agli Uffici impositori dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura della verifica tributaria, comporti anche l'obbligo per gli stessi Uffici di considerare ai fini dell'accertamento gli elementi forniti dal contribuente.

A tale proposito possono individuarsi tre distinte posizioni soggettive:

- a) il diritto del contribuente di comunicare osservazioni e richieste;
- b) l'obbligo degli Uffici impositori di valutare le osservazioni e le richieste comunicate dal contribuente;
- c) l'obbligo degli stessi Uffici di motivare l'avviso di accertamento con specifico riferimento alle osservazioni e alle richieste comunicate dal contribuente.

Queste situazioni, concettualmente distinte, sono strettamente collegate tra di loro, in quanto se al diritto del contribuente di comunicare osservazioni e richieste non corrispondesse un preciso obbligo giuridico degli Uffici impositori di valutarli, tale diritto resterebbe fine a se stesso e priverebbe di significato giuridico e di ogni funzione la norma di cui all'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000. In altri termini non si riuscirebbe a comprendere per quale ragione il legislatore avrebbe introdotto la suddetta disposizione dato che in precedenza, nulla impediva al contribuente di fornire spontaneamente all'Ufficio finanziario elementi utili ai fini dell'accertamento.

In buona sostanza non sembra esservi dubbio sul fatto che, avendo il legislatore introdotto una specifica disposizione che espressamente attribuisce al contribuente il diritto "*di comunicare entro*

verifiche fiscali. L'emanazione dell'atto di accertamento prima dei 60 giorni dalla notifica del p.v. di constatazione, in *Boll. trib.*, 2004, p. 256 ss.

³⁷ Questo aspetto è ben evidenziato da S. CAPOLUPO, *Accertamento: la rilevanza delle dichiarazioni di parte*, in *Fisco*, 2004, p. 5791, il quale osserva che "per dare un significato concreto alla partecipazione del contribuente alla quantificazione del debito d'imposta, occorre evitare che il suo apporto si estrinsechi in un mero adempimento di carattere formale, necessario per conferire legittimità alla procedura, a maggior ragione se si consideri che nelle metodologie di accertamento non c'è molto spazio per la prova testimoniale, a motivo della fondata diffidenza che il legislatore ordinario nutre, da sempre, nel campo tributario per tale strumento probatorio".

sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori”, vi è l’obbligo degli stessi Uffici di valutare con oculatezza giuridica gli elementi di prova offerti dal contribuente. A tale obbligo deve, conseguentemente, corrispondere una adeguata sanzione nel caso di inosservanza. La sanzione non può che essere l’annullamento per difetto di motivazione dell’avviso di accertamento che non desse conto dell’effettuata valutazione. Da ciò proviene che il giudice tributario non dovrebbe scendere all’esame del merito dell’atto, nel senso di considerare la sua fondatezza alla luce della rilevanza delle prove offerte dal contribuente e non considerate dall’Ufficio finanziario.

In conclusione, una volta che il contribuente ha esercitato il diritto di cui all’art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, scatta un preciso obbligo degli Uffici finanziari, il cui rispetto costituisce una condizione necessaria per la legittimità dell’avviso di accertamento.

Il vizio procedimentale, costituito dall’omessa valutazione delle osservazioni e richieste del contribuente, è un vizio essenziale dell’*iter* che ha condotto all’emanazione dell’avviso di accertamento.

Tra l’obbligo di valutazione dell’Ufficio accertatore e l’avviso di accertamento sussiste un vincolo procedimentale chiaramente stabilito dallo stesso art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 nel precisare i tempi e le condizioni dell’emissione dell’avviso di accertamento, dato che quest’ultimo non può essere emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo³⁸, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

E’ evidente che tale vizio procedimentale può essere fatto valere solo in sede di impugnazione dell’avviso di accertamento, essendo precluso ogni altro mezzo di tutela immediata, salva la possibilità di segnalare l’omissione dell’Ufficio al Garante del contribuente³⁹.

Relativamente ai casi di particolare e motivata urgenza che consentono di emanare l’avviso di accertamento prima del decorso dei sessanta giorni, giova evidenziare che la particolare urgenza debba essere compiutamente rappresentata e descritta in sede di motivazione dell’avviso di accertamento in relazione a circostanze di fatto che rendano evidente l’impossibilità di ritardare l’emanazione dell’atto.

Parte della dottrina ritiene che se il processo verbale di constatazione è notificato nell’imminenza dei termini di decadenza, sì da non consentire all’ufficio di poter svolgere un esame critico delle eccezioni sollevate, l’Ufficio deve comunque procedere all’emissione anticipata dell’avviso di accertamento, precisando le ragioni dell’urgenza ed invocando la deroga di cui al comma 7 dell’art. 12⁴⁰.

³⁸ La Comm. trib. prov. di Brescia, Sez. IX, 7 marzo 2002, ha ritenuto illegittimo, a prescindere dalla mancata previsione di nullità, l’avviso di accertamento emanato prima dello scadere dei sessanta giorni previsti dall’art. 12 della L. n. 212/2000, la cui ratio *“risiede nella volontà del Legislatore di concedere l’equo termine di 60 giorni all’Ufficio accertatore per porre in essere le proprie autonome attività istruttorie ed al contribuente per predisporre un’adeguata difesa”*. Secondo tali giudici di merito *“i termini decadenza dell’accertamento non legittimano la violazione di una norma che, in aggiunta, ha il pregio di evitare (come nel caso di specie), la corsa degli Uffici accertatori alle notifiche begli ultimi giorni del mese di dicembre dell’anno di decadenza”*. Nello stesso senso si è pronunciata la Comm. trib. prov. di Roma, Sez. XX, 30 ottobre 2002, n. 556, secondo la quale *“dal giorno di compilazione del verbale redatto dalla Guardia di finanza a quello dell’emissione dell’avviso di accertamento deve esserci un intervallo non inferiore a due mesi”*.

³⁹ Cfr. D. DEOTTO, *Verifiche fiscali e “tutela” del Garante*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2690 ss.

⁴⁰ G. ANTICO-V. FUSCONI, *Ancora sulla nullità dell’accertamento anticipato*, in *Fisco*, 2004, p. 2933. Secondo tali Autori l’applicazione degli attuali strumenti deflattivi del contenzioso (adesione, autotutela, conciliazione giudiziale) assicurerebbe in ogni modo un’articolata tutela al contribuente e ampio ingresso alla possibilità di controdedurre alle argomentazioni del Fisco, ben prima di arrivare al contraddittorio giudiziale.

Si è dell'avviso che, in assenza di un'esplicita comminatoria di nullità, le ragioni dell'urgenza che hanno spinto i verificatori a notificare il verbale di constatazione nell'imminenza dei termini di decadenza e l'Ufficio finanziario ad emettere anticipatamente l'avviso di accertamento, debbono essere compiutamente ed analiticamente esposte nella motivazione dello stesso avviso. Conseguentemente tali ragioni saranno valutate caso per caso dal giudice tributario.

4. La durata della verifica fiscale presso la sede del contribuente.

Una delle norme di particolare rilievo introdotte dallo Statuto dei diritti del contribuente in tema di verifica fiscale è quella che ha stabilito un limite alla permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente⁴¹.

L'art. 12, comma 5, della L. n. 212/2000 stabilisce, infatti, che *“la permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni”*.

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

Da questa disposizione discenderebbe che ogni elemento raccolto dagli organi verificatori, oltre il limite temporale stabilito dall'art. 12, comma 5, della L. n. 212/2000, è frutto di attività posta in essere in violazione della norma espressa. Ne conseguirebbe l'inutilizzabilità degli elementi di prova raccolti oltre tale limite temporale⁴².

A questo proposito, in dottrina si osserva che la disposizione non può essere esaminata isolatamente, dovendo essere conciliata con altre norme del quadro giuridico di riferimento che regolano, in attuazione del principio di legalità, le potestà esercitabili dall'Amministrazione in materia di accertamento⁴³.

Dalla mancata esplicita previsione del carattere di perentorietà del termine di cui alla norma in questione, si può ritenere che ove l'attività di verifica si protragga in modo ingiustificato oltre i trenta giorni, in assenza cioè di valide giustificazioni in relazione alla particolare complessità della verifica, il

⁴¹ Cfr. S. FOSSATI, *Gdf in azienda col cronometro*, in *Sole 24 Ore*, 31 agosto 2000.

⁴² Così Comm. Trib. Prov. di Catania, Sez. II, 20 aprile 2004, n. 238. I giudici di prime cure hanno rilevato che dalla violazione dell'art. 12, comma 5, della L. n. 212/2000, che prevede il limite temporale di permanenza dei verificatori, *“è possibile profilare la protezione del diritto costituzionale (art. 41) alla libertà dell'iniziativa privata, libertà ostacolata dalla presenza degli accertatori oltre il tempo consentito”*.

⁴³ S. CAPOLUPO-M. CAPOLUPO, *Statuto del contribuente e diritto di interpello*, Milano, 2000, p. 132 ss.; cfr., anche, G. AIELLO, *Lo Statuto dei diritti del contribuente. La legge 27 luglio 2000, n. 212*, in *Boll. trib.*, 2000, p. 1128; F. ARDITO, *Lo statuto del contribuente: diritti e garanzie nel corso delle verifiche fiscali*, in *Boll. trib.*, 2000, p. 1545; S. CAPOLUPO, *Statuto del contribuente. Alcune considerazioni in tema di verifica fiscale*, in *Fisco*, 2000, p. 11344; D. DEOTTO, *Verifiche*, cit., in *Corr. trib.*, 2000, p. 2690; C. GLENDI, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2409; L. MAGISTRO, *Diritti*, cit., p. 2457; P. PISANI, *La tutela del contribuente sottoposto a verifica fiscale*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 2963.

contribuente potrebbe senz'altro eccepire il vizio di violazione di legge.

La previsione di effettuare la verifica fiscale presso i locali del contribuente solo in presenza di effettive esigenze, durante l'orario di lavoro e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile, così come quelle che tendono a limitare la permanenza nei locali e che prescrivono di esaminare i documenti in luoghi diversi da quelli del contribuente, ove questi lo richieda, si muovono nella prospettiva di attuare il bilanciamento delle contrapposte posizioni secondo i criteri della necessità e della proporzionalità che discendono direttamente dalle disposizioni costituzionali di cui agli artt. 2, 13, 14 e 15 Cost. che attengono alle libertà inviolabili. Tali criteri discendono direttamente dal principio di legalità e di imparzialità e buon andamento di cui agli artt. 23 e 97, comma 1, Cost., i quali sono strettamente correlati agli artt. 3 e 53 Cost., alla cui attuazione è diretto lo stesso Statuto dei diritti del contribuente, per espressa previsione dell'art. 1⁴⁴.

5. L'orientamento della Cassazione sugli effetti della mancata contestazione immediata delle operazioni di verifica fiscale da parte del contribuente.

Particolare rilevanza, nell'ambito delle disposizioni introdotte dallo Statuto dei diritti del contribuente, assume la facoltà del contribuente di muovere rilievi o formulare osservazioni, delle quali deve essere dato atto nel processo verbale di verifica⁴⁵.

Il fine del legislatore consiste nell'incentivare ed esaltare il confronto con i verificatori, in modo da assicurare il diritto di difesa del contribuente in sede di verifica fiscale, la quale deve fondarsi su una serena e costruttiva dialettica nel rispetto dei principi di trasparenza, legittimità, equità e, conseguentemente, della proficuità dell'attività di contrasto all'evasione.

Appare evidente che se da un lato il legislatore ha inteso tutelare il contribuente durante lo svolgimento della verifica fiscale dall'altro tende ad incentivare lo spirito collaborativo dello stesso contribuente.

In questa prospettiva l'art. 10, comma 1, della L. n. 212/2000, secondo il quale “*i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*”, assume un significato concreto nell'attuazione delle norme tributarie. La buona fede, quindi, deve accompagnare il procedimento di accertamento in ogni sua fase. Di qui l'obbligo per il contribuente di non assumere atteggiamenti ostruzionistici o, comunque, diretti a ostacolare o sviare l'attività degli organi di verifica e/o di accertamento; dall'altro, il divieto di quest'ultimi di sfruttare errori, ignoranza o carenze del contribuente per assoggettare a tassazione ricchezza inesistente⁴⁶.

Ciò premesso, secondo l'orientamento della Cassazione, “*la partecipazione alle operazioni di verifica senza contestazioni equivale sostanzialmente ad accettazione delle stesse e dei loro risultati*”⁴⁷, sicché non occorrerebbe “*per questo un'accettazione espressa, ma soltanto la*

⁴⁴ L'art. 1 della L. n. 212/2000 prevede, infatti, che “*le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali...*”.

⁴⁵ Come testualmente dispone l'art. 12, comma 4, della L. n. 212/2000.

⁴⁶ In questo senso S. CAPOLUPO, *Accertamento*, cit., pp. 5790-5791.

⁴⁷ Cass., Sez. trib., 26 gennaio 2004, n. 1286. Nel caso di specie l'Amministrazione finanziaria aveva determinato la percentuale di ricarico (80 per cento) da applicare agli anni 1989 e 1990 mediante dati tratti da un campione di prezzi dell'esercizio 1994. Secondo la Suprema Corte, se il contribuente “*avesse avuto qualcosa da contestare sulle operazioni di verifica (che concernevano la materialità dei fatti e non considerazioni tecniche o*

manca di contestazioni”. Tale conclusione riconosce carattere di *confessione stragiudiziale* alla partecipazione in contraddittorio alle operazioni di verifica senza contestazioni⁴⁸, non essendo quindi necessaria un’accezione espressa.

La nozione generale di confessione è contenuta nell’art. 2730 c.c., secondo il quale “*la confessione è la dichiarazione che una parte fa della verità di fatti ad essa sfavorevoli e favorevoli all’altra parte*”. La confessione è giudiziale se resa in giudizio (art. 2733 c.c.), stragiudiziale se fatta alla parte o a chi la rappresenta (art. 2735).

La confessione è, quindi, un atto giuridico dichiarativo unilaterale che consiste in un’esplicita dichiarazione qualificata dal soggetto da cui proviene e dall’oggetto su cui verte (fatti). Da ciò discende che la confessione non può essere tacita od implicita, ne tantomeno consistere in un comportamento.

Il contenuto della dichiarazione confessoria è un’attestazione o conferma di verità, la rappresentazione di un fatto che la sua funzione probatoria ed il suo contenuto rappresentativo deve avvenire nella forma di un’esplicita manifestazione verbale, non potendo mai consistere in un comportamento – ancorché qualificato – perché trattasi sempre di una dichiarazione finalizzata a dare ad altri la rappresentazione di un fatto⁴⁹.

In materia tributaria si deve escludere la possibilità di attribuire al puro e semplice comportamento del contribuente risultante da un processo verbale redatto in sede di verifica il carattere di una confessione stragiudiziale, perché manca quell’esplicita dichiarazione rappresentativa dei fatti da parte del contribuente che è richiesta per la fattispecie confessoria delineata dall’art. 2730 c.c. In questa prospettiva, proprio in materia tributaria, la stessa Cassazione ha negato la possibilità di attribuire carattere confessorio anche a fattispecie ben più significative del mero comportamento passivo tenuto dal contribuente in sede di verifica, oltretutto caratterizzate dalla presenza di formali iniziative o dichiarazioni di parte, come la definizione agevolata delle pene pecuniarie irrogabili eseguita col pagamento del sesto del massimo della sanzione⁵⁰, la dichiarazione presentata per perfezionare una forma di condono tributario⁵¹ e la stessa dichiarazione tributaria⁵².

giuridiche) il contribuente avrebbe dovuto, e potuto, formulare immediatamente, seduta stante, il proprio dissenso e pretendere che le proprie contestazioni fossero riportate sul verbale. Oppure in caso di rifiuto da parte dei verbalizzanti di porle a verbale, comunicare immediatamente per iscritto la propria protesta, segnalando il rifiuto e ribadendo le contestazioni”. Da una lettura più attenta della sentenza della Suprema Corte, si evince che la legittimità dell’avviso di accertamento emesso dall’Ufficio finanziario si basa non soltanto sul riconoscimento della natura di confessione stragiudiziale della partecipazione in contraddittorio alle operazioni di verifica, ma su un insieme di elementi, valutati complessivamente per la formazione del convincimento del giudice di merito.

⁴⁸ Cfr. G. PEZZUTO, *Effetti delle dichiarazioni del contribuente sottoposto a verifica fiscale*, in *Fisco*, 2004, p. 5752, il quale osserva che l’orientamento della cassazione rischia di indurre i contribuenti alla contestazione “a prescindere”, in ogni momento del controllo, non tanto per affermare le proprie ragioni quanto per non correre il rischio di sentirsi obbiettare *a posteriori* di non aver confutato le tesi del “Fisco” a tempo debito”.

⁴⁹ Cfr. C. FURNO, *Confessione* (dir. proc. civ.), in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961, p. 870 ss.; ed in giurisprudenza Cass. civ., Sez. II, 26 maggio 1992, n. 6301.

⁵⁰ Secondo quanto già previsto dall’art. 58 del D.P.R. n. 633/1972 (abrogato dall’art. 16, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 471/1997), e che la giurisprudenza ha più volte precisato non potersi qualificare né come confessione del contribuente, né come prova della debenza dell’imposta stimata dall’Ufficio finanziario nel processo verbale di constatazione (cfr. Cass., Sez. trib., 8 marzo 2000, n. 2610; Id., 22 marzo 2000, n. 3427).

⁵¹ Di cui si esclude efficacia confessoria in considerazione della sottoposizione della materia tributaria a riserva di legge *ex art. 23 Cost.* e della mancanza di una norma che attribuisca a tali dichiarazioni un’efficacia diversa da quella espressamente prevista dalla relativa disciplina legislativa (cfr. Cass., Sez. trib., 26 febbraio 2002, n. 2810).

Giova evidenziare, infine, che anche quando siano state effettivamente verbalizzate delle esplicite dichiarazioni sfavorevoli del contribuente, esse non possono essere configurate come una confessione stragiudiziale con pieno valore probatorio.

Difatti, ai sensi dell'art. 2733 c.c., la confessione assume valore di "*piena prova (legale) contro colui che l'ha fatta*" solo quando non "*verta su fatti relativi a diritti non disponibili*" ed il relativo processo abbia carattere dispositivo, potendo altrimenti rilevare solo come un indizio liberamente valutabile⁵³, e quando viene resa in sede stragiudiziale dispiega piena efficacia probatoria se è fatta "*alla parte o a chi la rappresenta*", restando altrimenti liberamente apprezzabile dal giudice⁵⁴. Ne consegue che non si può attribuire natura confessoria alle dichiarazioni che non siano state raccolte con distinti processi verbali o almeno testualmente verbalizzati, ma solo sinteticamente esposte nel verbale cui si fa riferimento⁵⁵.

In questi ultimi casi, invero, da un lato viene a mancare qualunque certezza sul contenuto delle dichiarazioni verbalizzate – per sua stessa natura suscettibile di essere riprodotto in modo incompleto, inesatto o fuorviante, ed insuscettibile di essere provato a posteriori in via testimoniale⁵⁶ - e, dall'altro, viene ad essere minato il principio di inscindibilità che tutela il dichiarante contro gli effetti sfavorevoli della sua dichiarazione⁵⁷, impedendo che questi si producano a suo carico prescindendo dal contenuto non confessorio ma assertivo della dichiarazione stessa⁵⁸.

E' evidente che in materia tributaria è da escludere la piena valenza probatoria di eventuali dichiarazioni rese *contra se* dal contribuente⁵⁹, che sono completamente prive di valore quando non siano state fedelmente verbalizzate nel loro intero contenuto o non riguardino la pura e semplice materialità dei fatti, e risultano invece liberamente valutabili sul piano indiziario⁶⁰ quando attengano a precisi fatti privi di qualunque aspetto valutativo⁶¹ e vi sia assoluta certezza sulla loro integrità e fedeltà, perché tali fatti riguardano comunque diritti indisponibili che s'inseriscono in un processo

⁵² Che viene ritenuta emendabile o rettificabile anche perché giudicata non assimilabile ad una confessione.

⁵³ Cfr. Cass., Sez. I, 13 gennaio 1982, n. 176; Id., Sez. lav., 14 maggio 1983, n. 3349; Id., Sez. I, 7 febbraio 1997, n. 1170.

⁵⁴ Come testualmente stabilito dall'art. 2735, comma 1, c.c.

⁵⁵ In tal senso Cass., Sez. II, 12 maggio 1980, n. 3123.

⁵⁶ A tale proposito giova ricordare il divieto della prova testimoniale nel processo tributario e la specifica previsione dell'art. 2735, comma 2, c.c., secondo la quale "*la confessione stragiudiziale non può provarsi per testimoni, se verte su un oggetto per il quale la prova testimoniale non è ammessa dalla legge*".

⁵⁷ Al fine di impedire che la dichiarazione della parte possa essere divisa in danno del dichiarante ed utilizzata dall'avversario solo per la parte che lo favorisce, l'art. 2734 c.c. dispone che quando alla dichiarazione confessoria "*sia accompagna quella di altri fatti o circostanze tendenti a infirmare l'efficacia del fatto confessato ovvero a modificarne o ad estinguerne gli effetti, le dichiarazioni fanno piena prova nella loro integrità*" solo se l'altra parte non contesta la verità dei fatti o delle circostanze aggiunte, mentre altrimenti, "*in caso di contestazione, è rimesso al giudice di apprezzare, secondo le circostanze, l'efficacia probatoria delle dichiarazioni*" stesse.

⁵⁸ Così, A. VOGLINO, *L'irrelevanza della mancata contestazione immediata delle operazioni di verifica tributaria da parte del contribuente*, in *Boll. trib.*, 2004, p. 1060.

⁵⁹ A questa conclusione perviene la stessa Amministrazione finanziaria, nel "*precisare che le dichiarazioni rese dal contribuente nel caso di accessi, ispezioni e verifiche e riportate nel processo verbale di constatazione, assumono il valore di ammissione e non quello di confessione*", ammissione che, sempre a parere dell'Amministrazione, "*possiede un valore probatorio semplice e può essere smentita da qualsiasi prova successiva*" (Circ. della Dir. Centr. Accertamento e programmazione, 5 dicembre 2000, n. 224/E.).

⁶⁰ In tal senso Comm. trib. reg. della Toscana, Sez. II, 26 febbraio 2000, n. 164.

⁶¹ Sulla necessità di distinguere l'aspetto certificativo dei verbali dall'aspetto valutativo in sede di accertamento vd., tra gli altri, G.M. CIPOLLA, *A proposito di una recente sentenza della cassazione sull'efficacia probatoria del processo verbale*, in *Riv. dir. fin.*, 1993, I, p. 88 ss. In giurisprudenza cfr. Cass., Sez. I, 22 giugno 1990, n. 6275, Id., Sez. I, 17 dicembre 1994, n. 10855; Id., 11 giugno 2001, n. 15914.

retto dal principio di officialità o inquisitorio⁶², e che inoltre, nel caso dei verbali redatti dalla Guardia di finanza, vengono dichiarati a soggetti non inquadrabili in senso proprio nella “*parte*” od in “*chi la rappresenta*”, come previsto dall’art. 2735, comma 1, c.c.

Se l’Ufficio finanziario intende valutare tali dichiarazioni in sede di accertamento tributario deve valutarle, verificarne la fondatezza, posto che, in nessun caso, possano essere ritenute come riconoscimento dell’obbligazione tributaria⁶³. Ne deriva, inevitabilmente, il principio della sua ritrattabilità, nel senso che le dichiarazioni rese in sede di verifica possono essere rimesse in discussione in qualsiasi momento.

E’ onere dell’Amministrazione finanziaria dimostrare, eventualmente, la fondatezza delle affermazioni del contribuente, verbalizzate in sede di verifica, mediante ulteriori riscontri giuridicamente validi e convincenti.

L’inconfigurabilità di un’accettazione delle operazioni verifica da parte del contribuente discende anche dall’analisi delle disposizioni che presiedono allo svolgimento dell’attività di verifica.

Il contribuente sottoposto a verifica non ha alcuna facoltà di influire né sulla materiale esecuzione delle operazioni attraverso la quale la verifica si estrinseca né sulla verbalizzazione delle stesse operazioni e delle conseguenti valutazioni, che restano affidate esclusivamente agli organi verificatori.

Al contribuente sono concessi solo limitate forme di partecipazione alle singole fasi o atti in cui si articola la verifica fiscale, non esistendo un generale diritto al contraddittorio in tale sede. Relativamente alla verbalizzazione delle attività compiute dai verificatori, l’art. 12, comma 4, della L. n. 212/2000, contempla solo la facoltà del contribuente (e del professionista che lo assiste) di far inserire proprie osservazioni e rilievi nel processo verbale delle operazioni di verifica, mentre l’art. 12, comma 7, della stessa legge prevede la facoltà di comunicare, entro sessanta giorni dal “*rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo*”, delle osservazioni e richieste.

L’obbligo della verbalizzazione costituisce solo applicazione dei principi di trasparenza, imparzialità, certezza, buon andamento dell’attività dell’Amministrazione finanziaria talché la mancata documentazione delle eventuali dichiarazioni od osservazioni del contribuente determina gravi conseguenze giuridiche, non escluse quelle di carattere penale o contabile.

Nessuna disposizione prevede un dovere o un onere del contribuente di rappresentare immediatamente le proprie eventuali contestazioni o il proprio dissenso in merito alle operazioni di verifica od alla loro verbalizzazione, che oltretutto è regolata quasi esclusivamente dalla prassi amministrativa.

La sottoscrizione del verbale ha il mero significato di asseverare che il contribuente è stato reso edotto delle operazioni di verifica volte nei suoi confronti, e che gli è stata consegnata copia del relativo verbale alla quale ha diritto.

In definitiva, nessuna disposizione impone al contribuente doveri od oneri di contestazione immediata delle operazioni di verifica e del contenuto dei processi verbali redatti a suo carico, né tanto meno attribuisce specifici effetti alla sua “*partecipazione*” alle attività di controllo od alla sua “*sottoscrizione*” dei relativi verbali, i quali hanno solo lo scopo di documentare le eventuali dichiarazioni od osservazioni dello stesso contribuente e di attestare la sua conoscenza delle

⁶² Cfr. Cass., Sez. trib., 6 dicembre 2001, n. 15438.

⁶³ In questo senso S. CAPOLUPO, *Accertamento*, cit., p. 5792.

operazioni svolte e del contenuto dei verbali redatti, nonché il ricevimento di una loro copia⁶⁴.

Appare evidente, sotto altro profilo, che precludere al contribuente la possibilità di contestare dinanzi al giudice tributario la pretesa erariale adducendo come motivazione la mancanza di contestazioni in sede di verifica fiscale, significherebbe violare l'art. 24, comma 2, Cost., secondo il quale la *“difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento”*.

Antonio Lattanzio
Dottore Commercialista
Dottore in Giurisprudenza
Revisore contabile

⁶⁴ A questa conclusione perviene la stessa Amministrazione finanziaria con la circolare n. 224/E/2000, cit., la quale evidenzia che *“la sottoscrizione del contribuente ha natura giuridica di presa d'atto, dimostrando che lo stesso ha preso visione del verbale. La stessa non ha valore sanante di eventuali vizi dell'atto e non sostiene la fondatezza dei rilievi. Resta, pertanto, impregiudicata la possibilità di impugnare l'avviso di accertamento o di irrogazione di sanzioni fondato sui rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione”*.